

【事例から学ぶ会計】シリーズ 第2回

「棚卸資産(在庫)の正しい認識」



T・MACKS 税理士法人
代表社員 菅原 初義

はじめに

前号で、税務調査時に「収益(売上)の計上漏れ」と指摘されやすい事例について説明しました。その収益(売上)の計上漏れと同じくらい指摘されることが多いものとして、「棚卸資産の計上漏れ」が挙げられます。

棚卸資産に計上漏れがあった場合には、その計上漏れ部分の金額が売上原価に含まれています。つまり、費用として過大に計上された状態となっています。その計上漏れ部分の金額を正しく「棚卸資産」として計上するということは、売上原価、すなわち費用から、その過大に計上された部分の金額を控除することになります。

申告当初の損益計算書(売上総利益まで)

(1)売上高		1,000千円
(2)売上原価		
①仕入高(費用)	700千円	
②期末棚卸高	100千円	600千円
(3)売上総利益		400千円

(2)売上原価は、①-②=600千円としていたが、②期末棚卸高に、200千円の計上漏れがあることが判明した。
つまり、(2)売上原価が200千円過大となっている状態であった。

上記を訂正した正しい損益計算書(売上総利益まで)

(1)売上高		1,000千円
(2)売上原価		
①仕入高(費用)	700千円	
②期末棚卸高	300千円	400千円
(3)売上総利益		600千円

正しい(2)売上原価は、①-②=400千円となる。このため、(3)売上総利益は600千円となり、所得金額が(3)売上総利益の増加分200千円(600千円-400千円)増えることになった。

その結果、売上総利益が増え、それがそのまま所得金額の増加に繋がるため、税務調査でも重点が置かれる項目となります。

また、棚卸資産の計上漏れは、その金額が多額になる場合も多く、この指摘を受けた結果、当初申告よりも課税所得金額が増えることとなる場合には、法人税等が追徴され、更には加算税・延滞税等が課せられることとなります。

今回は、この棚卸資産について、税務調査ではどういうところに着目されるのかについて説明します。

1. 棚卸資産の種類

棚卸資産とは、将来、販売等を行うために保有している資産であり、一般的には在庫とも言われます。主に以下のような種類があります。

- (1)商品又は製品
- (2)原材料
- (3)仕掛品(未成工事支出金)
- (4)貯蔵品
- (5)販売用不動産

棚卸資産は、通常は会社や倉庫に保管されているため、そこにあるものを数えれば良いと思いがちです。

しかし、棚卸資産はそこにあるものだけではなく、他社へ預けてあるものや、自社のトラック・営業車両等に積載されている場合もあります。

また、製造業や建設業等においては、まだ完成していない製品・工事等にかかる原材料や外注費等も棚卸資産として計上する必要があります。これらのものが計上漏れとなり易いため、注意が必要です。

2. 棚卸資産別の計上漏れとなりやすい事例

棚卸資産が計上漏れとなるケースについて、いくつかの事例を棚卸資産別に見ていきます。

(1) 商品又は製品

事例① 着眼点：カウント漏れ

▶自社に保管している商品について、期末に実地棚卸を行った際に、商品棚1列分をカウントしていなかった。この金額が90万円であった。
これにより、課税所得が増加した結果、90万円に対する法人税等、約30万円を追加で支払うこととなった。

解説 実地棚卸を行う際には、複数人で行ってお互いに確認するなど、数え間違いや数え漏れが無いようなチェック体制を整えましょう。
また、数量を数えた際のメモ書き等は、実地棚卸の原始記録として保管しておく必要があります。

付随費用について

商品等を仕入れる際に要した付随費用(引取運賃、運送保険料、関税等)についても、商品等の取得価額に含めることとされています。これらがそのまま費用として計上されてしまい、棚卸資産に含まれていないことが多く、計上漏れとなりやすいので注意が必要です。

(2) 原材料

事例② 着眼点：社外在庫

▶材料(単価：2,000円×1,000個=200万円)を仕入れたが、自社倉庫が一杯で収納できなかったため、500個(100万円)を仕入先で保管してもらっていた。この分が在庫表から漏れていた。

解説 棚卸(在庫)は、自社に保管されているものだけではなく、仕入先に保管を依頼しているものや社外にある倉庫、運搬用車両や営業車両等に積載している等、自社には置いていない在庫がある場合もありますので、注意が必要です。

(3) 仕掛品(未成工事支出金)

事例③ 着眼点：製造途中の製品等

▶機械の製造の一部を下請け業者へ外注に出し、製品を製造している。
製造途中の製品にかかった材料費100万円、外注費150万円及び賃金50万円(合計300万円)については費用に計上したままであり、この分を在庫として抽出していなかった。

解説 製品がまだ完成していない場合、そこまで投入した材料費や外注費等の製造原価については、「仕掛品」という科目を使い、棚卸資産に計上する必要があります。
また、建設業においても同様となり、受注した工事等が期末において未完成の場合には、その未完成の工事等にかかった材料費等の工事原価については、「未成工事支出金」として棚卸資産に計上しなければなりません。

(4) 貯蔵品

事例④ 着眼点：未使用の事務用品等

▶期末近くに自社専用の納品書を2,000冊作製した。このうち1,800冊が未使用であったが、当社に納品された時に費用計上しただけで、貯蔵品として把握していなかった。

解説 棚卸資産は、仕入原価、製造原価だけでは限りません。切手や収入印紙、事務用品等についても、未使用のものは棚卸資産となります。

(5) 販売用不動産

事例⑤ 着眼点：棚卸資産の取得価額

▶販売用の土地・建物を仕入れ、期末現在においてはまだ保有している。この土地・建物を仕入れた際に、仲介業者に対し仲介手数料を支払ったが、費用に計上し、販売用不動産の取得価額には算入していなかった。

解説 土地・建物を仕入れた際に支払う仲介手数料は、土地・建物を購入するために「直接要した

費用」となります。
このため、この仲介手数料は販売用土地等の取得価額に含めることが必要であり、まだ販売されていない場合、その合計額が棚卸資産となります。

3. 税務調査で指摘を受けないようにするために

前述のような棚卸資産の計上漏れとならないようにするためには、日頃から以下のような体制を整えておく必要があります。

- (1) 毎月末・四半期・半期ごとなど、定期的に実地棚卸を実施する。
なお、実地棚卸を行う際に記載した棚卸表やメモ書きなどの原始記録を保管しておき、計上した棚卸資産の証拠書類として残しておきます。
- (2) 社外に保管されている在庫が無いかどうかを確認する。
例) 社外倉庫やトラック・営業車両等の中に積載している商品等
- (3) 決算期末前後の売上と、直接原価・間接原価との対応を確認し、まだ売上となっていない(販売や、完成・引渡しされていない)商品・製品等の原価の有無を確認する。
例) 直接原価：仕入、原材料、外注費及び人件費等
間接原価：家賃、光熱費、減価償却費等
- (4) 事務用品等で未使用なものが無いかどうかを確認する。
例) 事務用品、切手・収入印紙等
- (5) 仕入れた商品等の付随費用の有無を確認する。
例) 引取運賃、運送保険料、関税、仲介手数料等

これらの対策は棚卸資産の計上漏れを防ぐだけではなく、正確な業績把握を行うためにも必須事項となりますので、ぜひ習慣化させたいところです。

次号においては、経費における注意点について説明します。