

## 第5章 損金の額の計算（その1）

法人税法第22条第3項は、その事業年度の損金の額に算入すべき金額について、別段の定めがあるものを除き、その事業年度の売上原価（同項第一号）、販売費、一般管理費その他の費用（同項第二号）及び損失（同項第三号）の額とすると規定している。このうち、その事業年度の売上原価については、その事業年度の収益に対応する原価であることを明らかにしている。

しかし、この収益に対応する原価を算出するための棚卸資産の評価や減価償却資産等の償却費の計算は、企業会計における損益計算の重要な要素であり、それぞれの法人の実態に即したいくつかの評価方法や償却方法が考えられており、いずれの方法を選択するかによって原価の額は異なってくる。

このような重要な意味を持つ評価方法や償却方法について、法人が課税所得の計算上恣意的に選択できることとすると、課税の公平を欠くおそれがある。このため法人税法は、別段の定めとして第29条、第31条、第32条の規定をおき、法人が採用できる評価方法や償却方法等について定めている。

この章では、売上原価の計算と棚卸資産の評価や減価償却資産等の償却費の計算について学習する。

### 第1節 棚卸資産の売上原価の計算

この節では、各事業年度の販売収益に対応する売上原価を決定するために必要な棚卸資産の範囲、評価方法等について学習する。

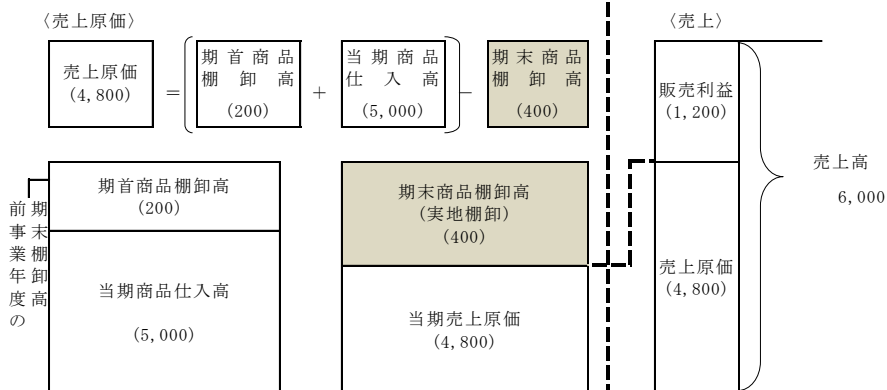
#### 学習のポイント

- 1 売上原価はどのように求めるのか
- 2 棚卸資産とはどのようなものか
- 3 棚卸資産の取得価額にはどのようなものが含まれるのか
- 4 棚卸資産の価額の計算はどのように行うのか
- 5 棚卸資産の評価方法にはどのような方法があるのか
- 6 評価方法の選定や届出はどうするのか

#### 1 売上原価はどのように求めるのか

企業会計上、商品や製品の販売利益は、売上高から売上原価を差し引いて計算する。**売上原価**とは、商品等の仕入高のうち当期の売上高に対応するもので、次の算式により計算する。

**（期首商品棚卸高＋当期商品仕入高）－期末商品棚卸高＝売上原価**



上記の売上原価を求める算式において、期首商品棚卸高は既に前期末に確定しており、当期商品の仕入高についても取引高は確定していることから、当期の売上原価の金額は、期末の商品棚卸高がいくらであるか明らかになれば確定する。この場合、期末の商品棚卸高の算出（評価）が過少に行われれば、売上原価の額は過大に計算されて結果的に利益の額が過少に計上される。逆に、期末の商品棚卸高の算出（評価）が過大に行われれば、売上原価の額が過少に計算されて結果的に利益の額は過大に計上されることとなる。

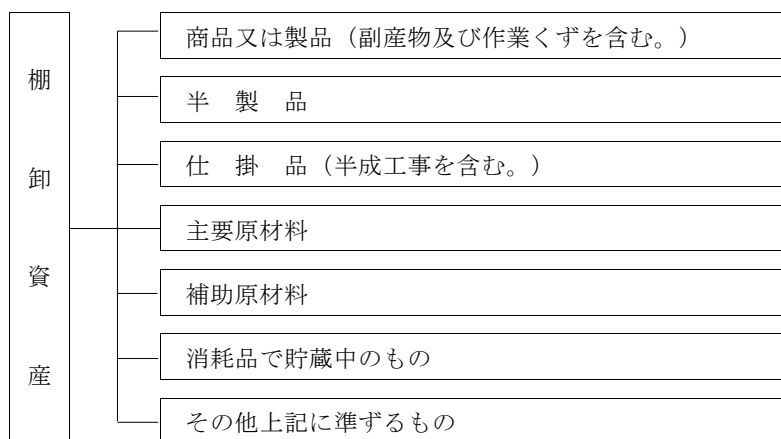
このように、商品棚卸高の期末評価は、企業会計における損益計算の重要な要素であり、法人税法における所得金額の計算上も極めて重要な意味を持つものである。

**2 棚卸資産とはどのようなものか**

法人税法において**棚卸資産**とは、商品、製品その他の資産で棚卸しをすべきもの（有価証券及び短期売買商品を除く。）をいう（法220）。この棚卸しをすべきものとは、販売のために保有される物品や販売を目的とする製品の製造のために使用される物品をいう。

例えば、同じ種類の自動車であっても、一般に事業で使用している自動車は固定資産となるが、自動車販売業の販売用の自動車は棚卸資産となる。

棚卸資産とすべき具体的なものとしては、次のものがある（令10）。



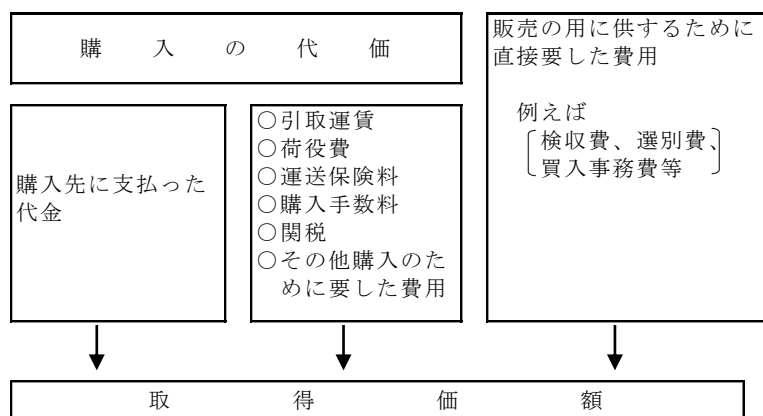
（注） 有価証券については、その性質の違いから棚卸資産には含まれず、別に譲渡損益及び評価方法が定められている（法61の2①、61の3①）。また、平成19年度税制改正によって、短期売買商品（短期的な価格の変動を利用して利益を得る目的で取得した資産として政令で定めるもの（有価証券を除く。）をいう。法61①）の譲渡損益及び時価評価損益の益金又は損金算入制度が創設されたため、短期売買目的の金、銀、白金等は、棚卸資産から除かれた（法61、令118の4）。

### 3 棚卸資産の取得価額にはどのようなものが含まれるのか

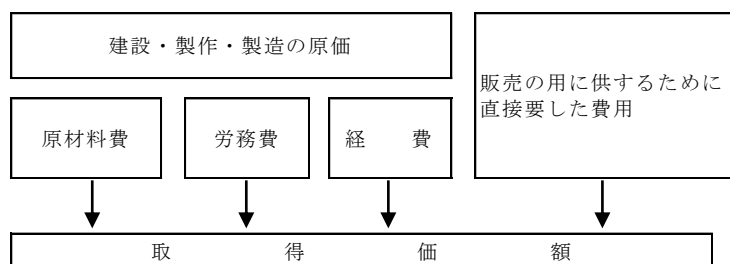
棚卸資産の取得価額は、棚卸資産の評価額を計算するための基礎となる金額である。

例えば、購入又は自己が製造等をした棚卸資産の取得価額は、次のようなものから構成される（令32）。

#### (1) 購入した棚卸資産



#### (2) 自己が製造等をした棚卸資産



### 4 棚卸資産の価額の計算はどのように行うのか

期末商品棚卸高とは、商品等の仕入高のうち当期の売上に対応しないものであり、いわゆる売れ残った商品分の仕入高である。この期末商品棚卸高は、法人がその事業年度終了の時に有する個々の棚卸資産の評価額を合算した集合体の概念であり、次の算式で求めることができる。

$$\boxed{1 \text{ 単位当たりの評価額}} \times \boxed{\text{期末在庫数量}} = \boxed{\text{期末商品棚卸高}}$$

法人税法は、各事業年度の所得の金額の計算上、その事業年度の損金の額に算入する

売上原価等を算定する場合におけるその算定の基礎となる棚卸資産の価額は、法人の選定した評価方法により評価した金額とすることとしている（法29）。

上記の1単位当たりの評価額は、その種類、品質及び型の異なるごとに区分して、決定される（令28①一ロのかつこ書ほか）。

また、上記の期末の在庫数量は、棚卸資産について事業年度終了の時に、実際に棚卸を行って数量を確認する方法（実地棚卸法）があるが、この方式では盗難等による減損等が確認できない欠点がある。このため受払帳等により把握する方法（帳簿棚卸法）を併用することにより期末在庫数量を確定することとなる。

【参考法令・通達番号】

基通5-4-1

【例示】

区分	単価	数量(実地棚卸)	棚卸金額
A商品	30	100	3,000
B商品	50	50	2,500
C商品	100	80	8,000
D商品	20	120	2,400
合計			→ 15,900

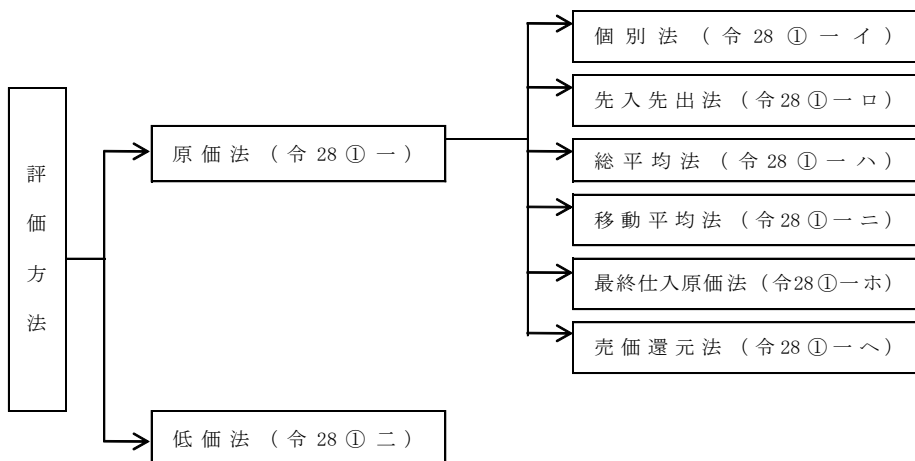
種類、品質、型の異なるごとに区分して計算する

期末商品棚卸高

### 5 棚卸資産の評価方法にはどのような方法があるのか

期末棚卸高の評価いかんによって利益の額の操作が可能であることから、法人税法は、法人の恣意的な利益操作を防ぎ、適正な所得金額を計算するために、棚卸資産の期末評価の方法を規定し、法人がその中から選定した方法により、継続的に評価するよう定めている。

棚卸資産の期末評価の方法として選定することができる原則的な評価方法は、次のとおり原価法と低価法とに分けられ、原価法は更に6つに区分される（令28）。



(1) 原価法

原価法は、棚卸資産の期末評価額を、個別法以下6種類の方法のうちいずれかの方法により算出したその資産の取得価額をもって評価額とする方法である（令28①一）。

ここでは原価法のうち、先入先出法、最終仕入原価法について説明する。

イ 先入先出法 …… 期末棚卸資産が、後に取得したものから順次構成されているものとみなし、そのみなされた棚卸資産の取得価額を期末の評価額とする方法である（令28①一ロ）。

したがって、物価が上昇傾向にある時には、前に低い価額で仕入れしたものからまず販売されたものとして計算されるため、期末棚卸資産が高く評価され、販売利益が多く計算されることとなる。

【例 示】

A商品の取引が、次のとおりであったとすれば、

摘 要	受 入			払 出
	数 量	単 価	金 額	数 量
繰 越	100	100	10,000	
第 1 回 仕 入	200	120	24,000	
売 上				150
第 2 回 仕 入	100	140	14,000	
売 上				100
	400		48,000	250

期末残150個

先入先出法では、期末残150個は第2回目の仕入の100個と第1回目の仕入のうち50個が残っているものとして評価するので、次のように計算される。

$$\text{期末評価額} (140\text{円} \times 100\text{個}) + (120\text{円} \times 50\text{個}) = 20,000\text{円}$$

$$\text{売上原価} \begin{matrix} \text{(繰越高)} & \text{(仕入高)} & \text{(期末残高)} \\ 10,000\text{円} & + 38,000\text{円} & - 20,000\text{円} \end{matrix} = 28,000\text{円}$$

ロ 最終仕入原価法 …… 事業年度の最後に取得したものの単価を用いて期末棚卸資産を評価する方法である（令28①一ホ）。

この方法は、時価に近い評価となり、棚卸資産の数量が確認できれば評価が容易である。したがって、期末近くに時価の下落がある時には、期末棚卸資産が低く評価されるため、販売利益が少なく計算されるという特徴がある。

【例 示】

前記例示のA商品を最終仕入原価法で評価すると、最後の仕入の1単位当たりの取得価額が基礎となるので、次のように計算される。

$$\begin{array}{l}
 \text{期末評価額} \quad 140\text{円} \times 150\text{個} = 21,000\text{円} \\
 \qquad\qquad\qquad (\text{繰越高}) \quad (\text{仕入高}) \quad (\text{期末残高}) \\
 \text{売上原価} \quad 10,000\text{円} + 38,000\text{円} - 21,000\text{円} = 27,000\text{円}
 \end{array}$$

(2) 低価法

低価法は、棚卸資産の期末評価額を、次のうちいずれか低い方の価額とする方法である（令28①二）。

- ① 原価法のうち法人が選定した方法により評価した価額（原価）
- ② 期末におけるその棚卸資産の価額（税法上の時価）

【参考法令・通達番号】

基通5-2-9～5-2-11

(3) 特別な評価方法

法人は、(1)の原価法又は(2)の低価法による評価の方法に代えてこれらの評価の方法以外の評価の方法を採ることができる。

この特別な評価の方法による場合には、所定の事項を記載した申請書を納税地の所轄税務署長に提出し、その承認を受けなければならない（令28の2①②）。

すなわち、承認を受けようとする評価の方法が企業の実態に即し、かつ、合理性がなければならず、その評価の方法を採用することによってその事業年度の所得の金額の計算が適正に行われ難いと認められるものについては税務署長はその申請を却下することとなる（令28の2③）。

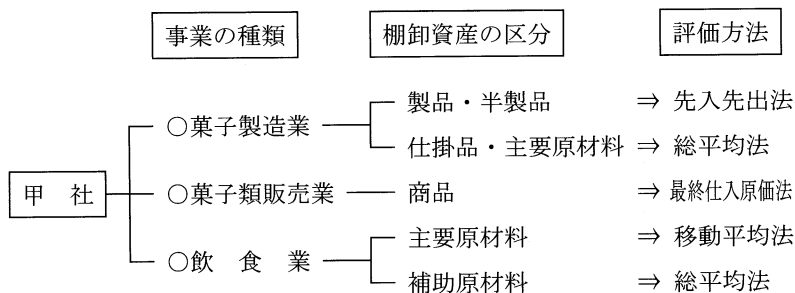
6 評価方法の選定や届出はどうするのか

(1) 評価方法の選定

法人は、その営んでいる事業の種類ごと、かつ、商品又は製品、半製品、仕掛品などの棚卸資産の区分ごとに、それぞれ評価方法を選定しなければならない（令29①）。

すなわち、法人がどの評価方法を選定するかは法人の合理的選択に任されており、法人の実態に最も適した方法で売上原価の計算が行われることを予定している。

評価方法の選択例



## (2) 評価方法の届出

法人が選定した評価方法は、次の区分に応じて、その該当する日の属する事業年度の確定申告書の提出期限までに所轄税務署長に届出する必要がある（令29②）。

- ① 新たに設立した法人……………→設立の日
- ② 新たに収益事業を開始した法人…→開始した日
- ③ 他の種類の事業を開始した法人…→開始した日
- ④ 事業の種類を変更した法人……………→変更した日

【参考法令・通達番号】

基通5-2-12

## (3) 評価方法の変更

法人が選定した評価方法は、継続して適用しなければならないが、これを変更する場合には、変更しようとする事業年度開始の日の前日までに変更承認申請書を提出して所轄税務署長の承認を受ける必要がある（令30②）。

【参考法令・通達番号】

規9の2、基通5-2-13

## (4) 法定評価方法

法人が評価方法の届出をしなかった場合や届け出た方法により評価しなかった場合には、**最終仕入原価法**による原価法によって評価したものとされる（令31①）。