

～制度調査部情報～

2008年5月23日 全4頁

棚卸資産の評価方法（改正案） ～後入先出法の廃止～

制度調査部
鈴木 利光

ASBJ、後入先出法の廃止へ（コンバージェンス）

【要約】

- 企業会計基準委員会（ASBJ）は、2008年3月31日付にて企業会計基準公開草案第25号（企業会計基準第9号の改正案）「棚卸資産の評価に関する会計基準（案）」を公表した。
- 改正案の概要は、棚卸資産の評価方法を明示することである。具体的には、会計基準のコンバージェンスの見地から、選択できる棚卸資産の評価方法から、従来は認められていた後入先出法を削除することである。
- ASBJは、2008年5月26日まで改正案に対するコメントを募集する。なお、ASBJは、2008年7月から9月の間に最終公表する予定である。

【目次】

- I. はじめに (P1)
- II. 改正案の概要 (P2)
- III. 適用時期等 (P4)

I. はじめに

- 企業会計基準委員会（ASBJ）は、2008年3月31日付にて企業会計基準公開草案第25号（企業会計基準第9号の改正案）「棚卸資産の評価に関する会計基準（案）」（以下、「本改正案」という）を公表した。
- 本改正案は、ASBJが2006年7月5日に公表し、2008年4月1日以後開始する事業年度から強制適用されている、企業会計基準第9号「棚卸資産の評価に関する会計基準」（以下、「現行第9号」という）¹の改正案である。
- 本改正案の概要は、**棚卸資産の評価方法を明示**することである。具体的には、会計基準の**コンバージェンス**²の見地から、**選択できる棚卸資産の評価方法から、従来は認められていた後入先出法を削除**することである。

¹ 現行第9号の概要については、大和総研制度調査部情報「棚卸資産の評価に関する会計基準の公表」（古頭尚志）を参照されたい。（<http://www.dir.co.jp/research/report/law-research/accounting/06072601accounting.pdf>）

² 概要については、大和総研制度調査部情報「会計基準のコンバージェンスの概要 その1」「会計基準のコンバージェンスの概要 その2」（吉井一洋）を参照されたい。

「その1」（<http://www.dir.co.jp/research/report/law-research/accounting/07092802accounting.pdf>）

「その2」（<http://www.dir.co.jp/research/report/law-research/accounting/07092803accounting.pdf>）

- 後入先出法の取扱いについては、いわゆる「同等性助言」(※1)において、わが国の会計基準のうち補正措置が必要とされた26項目のうちの一つに挙げられており、ASBJは2007年12月より2008年3月まで7回の専門委員会を設け、検討を行ってきた³。

(※1) 欧州証券規制当局委員会(CESR)による、わが国等の会計基準がEUで用いられる国際財務報告基準(IFRS)と同等であるか否かの評価に関する技術的助言をいう。

- ASBJは、2008年5月26日まで本改正案に対するコメントを募集する。なお、ASBJは、2008年7月から9月の間に最終公表する予定である。

II. 改正案の概要

1. 棚卸資産の評価方法の明示

- 本改正案にて、棚卸資産の評価方法が追加的に明示された(※2)。評価方法は以下の4つに限定されており、後入先出法は認めないこととしている⁴。
 - ① 個別法
 - ② 先入先出法
 - ③ 平均原価法
 - ④ 売価還元法

(※2) 現行第9号では、棚卸資産の評価方法については特に定められていない。

なお、「企業会計原則」第三 五 A、「企業会計原則注解」注 21 及び「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 連続意見書第四 棚卸資産の評価について」第一 二では、棚卸資産の評価方法が例示されており、そこでは後入先出法も挙げられている。

2. 後入先出法の廃止

(1) 廃止の理由

- 前述のとおり、本改正案では後入先出法が廃止されている。その理由としては、以下のようなことが挙げられている。
 - ① コンバージェンス(※3)
 - ② 物価上昇期において、保有利益(棚卸利益)がいつまでも実現しない
 - ③ 棚卸資産価額(貸借対照表価額)が時価と乖離する(※4)
 - ④ 実際の物の流れと一致しない
 - ⑤ 後入先出法の採用企業は少なく(、かつ、近年減少を続けており)、その廃止が与える影響は制限的である(※5)

³ 概念整理、議論の経緯、先入先出法と後入先出法の長所・短所及び記帳例等については、大和総研制度調査部情報「棚卸資産の評価方法(後入先出法の取扱い)」(筆者著)を参照されたい。

(<http://www.dir.co.jp/research/report/law-research/accounting/07121101accounting.pdf>)

⁴ 各々の評価方法の内容については、大和総研制度調査部情報「棚卸資産の評価方法(後入先出法の取扱い)」(筆者著)を参照されたい。(<http://www.dir.co.jp/research/report/law-research/accounting/07121101accounting.pdf>)

- (※3) 国際会計基準（IAS 第2号）においては、2003年の改正により、後入先出法は認められていない。
- (※4) 近年の企業会計の動きである、フロー（損益計算書）重視からストック（貸借対照表）重視への移行、及び時価開示の加速化に合致する理由と言える。
- (※5) 「週刊 経営財務 No2846」（税務研究会）P3によると、上場企業の2006年4月期から2007年3月期の有価証券報告書を対象として調査した結果、現在48社が後入先出法を採用している。

(2) 廃止が与える影響（後入先出法採用企業）

- それでは、本改正案のとおり後入先出法が廃止となった場合、後入先出法採用企業にはどのような影響があるだろうか。
- 棚卸資産の評価方法を、後入先出法から一般的な平均原価法（移動平均法又は総平均法）や先入先出法に変更した場合、現在のような物価上昇期においては、それまで実現していなかった棚卸利益の多くが実現することになる。
その結果、以下のような影響が考えられる。
 - ① 会計上、現在のような物価上昇期においては、財務諸表の損益の改善が見込まれる。
 - ② 税務上、①により、棚卸利益という実際にキャッシュが入らない利益の増加により、**税負担が増大**する。
- 上記のように、後入先出法の廃止が与える影響は、会計上のものというよりは税負担の問題であると言える。
そのような認識のもと、ASBJでは本改正案において、当初は後入先出法採用企業に対し、本改正案の施行後もその採用を一定期間認める旨の経過措置を設けるという議論がなされていた。しかし、2008年6月に予定される同性性評価の最終決定⁵（P2「(※1)」参照）を前に、そのような経過措置を設けることはコンバージェンスの見地から不適當ではないかという意見があった。
そこで、ASBJは、本改正案において、税負担の問題などについては、上記のような経過措置を設けるのではなく、後入先出法採用企業の受入準備への配慮に関するコメントを募集するに留めている。
後入先出法採用企業の受入準備への配慮としては、具体的には、適用初年度の税務上の特例などが考えられる（※6）。

- (※6) もっとも、税務上の特例については国税の問題であり、ASBJが決められることではない。そこで、専門委員会では、税務上の特例の設置を求める意見が多数あった場合、ASBJは関係当局に対して特例措置の設置を働きかけるという対応をするか否かの検討をする旨の議論がなされている。

⁵ 概要については、大和総研制度調査部情報「会計基準のコンバージェンスの概要 その1」（吉井一洋）を参照されたい。
(<http://www.dir.co.jp/research/report/law-research/accounting/07092802accounting.pdf>)

Ⅲ. 適用時期等

1. 適用時期

- 本改正案は、この改正を2010年4月1日以後開始する事業年度から適用としている。ただし、2010年3月31日以前に開始する事業年度からの早期適用も可能としている。

2. 適用初年度の取扱い

- 本改正案の適用初年度においては、後入先出法からその他の評価方法への変更による影響額が多額である場合、適用初年度の期首における棚卸資産の帳簿価額合計額とその時点の再調達原価合計額の差額（適用初年度の期首の棚卸損益、すなわち後入先出法から他の評価方法への変更による影響額）のうち当期の損益に計上された額を、特別損益に計上することができる。
- また、本改正案の適用初年度において、後入先出法からその他の評価方法に会計方針を変更する場合、当該変更が財務諸表に与える影響として、後入先出法を適用した場合の損益と変更後の評価方法による損益との差額を注記することとなる。
しかし、それが実務上困難な場合には、注記の内容を、払い出した棚卸資産の帳簿価額合計額（売上原価）と払い出した時点の再調達原価合計額の差額（当期の損益に含まれる棚卸損益）に代えることができる。

3. 棚卸損益情報に関する自主開示の許容

- 現在、一部の企業では、当期の損益に含まれる棚卸損益相当額を、投資家向けの情報（IR情報）として自主的に開示している。本改正案では、適用初年度以降の年度において、いずれの評価方法を採用しているかに関らず、当該棚卸損益相当額に関する情報を注記することは妨げないとしている。

以上