

2009年4月6日 全4頁

09年度税制改正－棚卸資産の評価方法－

制度調査部
鈴木 利光

会計基準のコンバージェンスに伴う後入先出法の廃止

[要約]

- 2009年3月27日、「所得税法等の一部を改正する法律」他関係諸法令等が成立し、同年3月31日に公布された。
- 「所得税法施行令の一部を改正する政令」及び「法人税法施行令の一部を改正する政令」では、会計基準のコンバージェンスの見地から「棚卸資産の評価に関する会計基準」が改正されたことに伴い、この改正と合わせて、棚卸資産の評価方法について、選定できる評価の方法から後入先出法（及び従前より会計上認められていない単純平均法）を除外することとしている。
- 「所得税法施行令の一部を改正する政令」及び「法人税法施行令の一部を改正する政令」では、後入先出法の廃止に伴う後入先出法採用企業の税負担の一時の増大を回避する経過措置として、7年間の所得分割（後入先出法から他の評価方法に変更したことにより実現する棚卸利益につき）を講じている。

【目次】

- I. はじめに (P1)
- II. 改正法令の背景（「棚卸資産の評価に関する会計基準」の改正） (P2)
- III. 棚卸資産の評価方法に係る改正法令の内容 (P3)

I. はじめに

- 2009年3月27日、「所得税法等の一部を改正する法律」他関係書法令等が成立し、同年3月31日に公布された。
- 「所得税法施行令の一部を改正する政令」及び「法人税法施行令の一部を改正する政令」では、会計基準のコンバージェンス¹の見地から「棚卸資産の評価に関する会計基準」が改正されたことに伴い、この改正と合わせて、棚卸資産の評価方法について、一定の経過措置を講じた上、選定できる評価方法から後入先出法（及び従前より会計上認められていない単純平均法）を除外することとしている。

¹ 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>)

- 以下、上記改正について、簡潔に説明するものとする²。

II. 改正法令の背景（「棚卸資産の評価に関する会計基準」の改正）³

1. 会計基準改正の概要

- 企業会計基準委員会（ASBJ）は、2008年9月26日付にて改正企業会計基準第9号「棚卸資産の評価に関する会計基準」（以下「改正会計基準」という）を公表した。
- 改正会計基準は、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）⁴の改正である。
- 改正会計基準の概要は、棚卸資産の評価方法を明示することである（※1）。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、従来から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、同注解注 21 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。

- 改正会計基準は、「平成22年4月1日以後開始する事業年度から適用する。ただし、平成22年3月31日以前に開始する事業年度から適用することができる」（改正会計基準第21-2項）としている。具体的には、図表1のとおりとなるものと考えられる。

図表1 適用時期（注1）

2008年度(平成20年度)				2009年度(平成21年度)				2010年度(平成22年度)			
第1Q	第2Q	第3Q	第4Q	第1Q	第2Q	第3Q	第4Q	第1Q	第2Q	第3Q	第4Q
	○	○	○	○	○	○	○	◎	◎	◎	◎

（出所）改正会計基準を参考に大和総研制度調査部作成

○は任意適用、◎は強制適用

（注1）3月決算の企業を念頭に置くものとする。

² 与党「平成21年度税制改正大綱」（2008年12月12日公表）に基づく本件改正の概要については、大和総研制度調査部情報「09年度税制改正大綱—棚卸資産の評価方法—」（筆者著）を参照されたい。本稿は、改正法の成立・公布に伴う当該原稿の更新版である。

³ 概要については、大和総研制度調査部情報「棚卸資産の評価方法（正式公表）～後入先出法の廃止～」（筆者著）を参照されたい。

⁴ 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. 会計基準改正の影響（後入先出法採用企業）

- 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、2008年上半期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（棚卸資産に係る売上総利益（粗利益）のうち、未だ実現していない保有利益をいう）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あると考えられている。

- ① 会計上、2008年上半期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、棚卸利益というキャッシュ・フローを伴わない利益の増加により、（何らの経過措置も設けない場合）**税負担が一時に増大するおそれがある**。

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が大きいと思われる。

- ASBJは、2008年10月8日付にて、改正会計基準の公開草案（2008年3月31日付公表）に寄せられたコメントとそれに対する対応を公表している。コメントには、上記のような税負担の一時の増大を回避する案を提案するものが含まれている。しかし、税務措置については税務当局の問題であり、ASBJが決定できる事項ではない。そこで、ASBJは、改正会計基準の「公表にあたって」にて、改正会計基準の検討過程において後入先出法採用企業の税負担に対する配慮がなされることが必要であるとする意見が多くあった旨を記載し、関係当局に対して何らかの措置を働きかけるに留めている。例として、EUで用いられる国際会計基準（IFRS及びIAS）（※2）を採用した国の多くが、課税所得計算上は後入先出法の適用を引き続き認めている点を挙げている。この点については、その後のわが国の税務上の対応が注目されていた。

（※2）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。

Ⅲ. 棚卸資産の評価方法に係る改正法令の内容

- 前述したような背景のもと、「所得税法施行令の一部を改正する政令」及び「法人税法施行令の一部を改正する政令」では、会計基準のコンバージェンスの見地から、**一定の経過措置**を講じた上、選定できる評価方法から後入先出法（及び従前より会計上認められていない単純平均法）を除外することとしている（所法47①、所令99①一、法法29①、法令28①一参照）。
- 上記「一定の経過措置」、すなわち後入先出法採用企業の税負担の一時の増大を回避する措置の概要は、以下のとおりである（個人の場合の説明及び単純平均法からの変更の場合の説明は割愛する）。

1. 経過事業年度における後入先出法採用の是認

後入先出法採用企業が、改正法令の施行日（2009年4月1日）から2010年3月31日までの間に開始する各事業年度（経過事業年度）において後入先出法を採用して決算対応している場合は、改正法令に関わらずこれを是認する。

これは、会計基準における後入先出法の廃止の強制適用が2010年4月1日以後開始する事業年度からであることに配慮した経過措置であるものと考えられる。

2. 7年間の所得分割

(1) 後入先出法採用企業が、改正法令の施行日（2009年4月1日）以後最初に開始する事業年度から2010年4月1日以後最初に開始する事業年度までの各事業年度（移行事業年度）において、その有する棚卸資産の評価方法を変更した場合、変更事業年度終了時における変更後評価方法により計算した棚卸資産評価額が、変更前評価方法により計算した棚卸資産評価額を超えるときは、その超える部分の金額（評価変更調整金額）から評価変更調整金額を84で除して計算した金額に変更事業年度の月数を乗じて計算した金額を控除した金額は、変更事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入する。

<具体例>

◆1事業年度=12ヶ月

◆変更事業年度において変更前評価方法（後入先出法）により計算した棚卸資産評価額=300万円

変更事業年度において変更後評価方法（例えば先入先出法）により計算した棚卸資産評価額=510万円

⇒評価変更調整金額=510万円-300万円=210万円

◆変更事業年度損金算入額=評価変更調整金額210万円-（評価変更調整金額210万円÷84×12ヶ月）=180万円

(2) (1)の損金算入の適用を受けた法人は、その適用を受けた事業年度後の各事業年度において、評価変更調整金額を84で除して計算した金額に当該事業年度の月数を乗じて計算した金額を、当該事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入する（(1)に基づく損金算入額から前事業年度までに(2)により益金算入した金額を控除して計算した金額を限度とする）。

<具体例>

◆1事業年度=12ヶ月

◆変更事業年度において変更前評価方法（後入先出法）により計算した棚卸資産評価額=300万円

変更事業年度において変更後評価方法（例えば先入先出法）により計算した棚卸資産評価額=510万円

⇒評価変更調整金額=510万円-300万円=210万円

◆変更事業年度後の各事業年度益金算入額=評価変更調整金額210万円÷84×12ヶ月=30万円

(※) (1)と(2)の経過措置を合わせて、後入先出法から他の評価方法に変更したことにより実現する棚卸利益（評価変更調整金額）を7年間に所得分割しているといえる。

以上