

改正棚卸資産会計基準 適用初年度の取扱い（期首剰余金の修正とする場合）

公開草案において、LIFO から他の評価方法に変更したこと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資産に係る保有損益相当額）のうち当期の損益に計上された額を、特別損益に表示することができるという適用初年度の取扱いを定めていた。

この点について、公開草案に対し、LIFO 廃止により実現する適用初年度の在庫保有損益は、損益計算書で認識するのではなく、直接、貸借対照表の純資産の部で認識すべきとする次のようなコメントが寄せられた。

- (1) コンバージェンスに伴う会計基準の変更初年度の影響額の取扱いについては、IFRS が意図し、かつ実際に他国でも採用されている方法との整合性を至急検討すべきと考える。従って、今回の LIFO の件については、上記の継続適用が認められない場合においては、LIFO 廃止により実現する適用初年度の在庫保有損益は、損益計算書で認識するのではなく、直接、貸借対照表の純資産の部で認識、保留することを提案する。この取扱いは、会計基準の変更による影響は原則として剰余金の調整項目で行うという IFRS の原則に合致するものとする。
- (2) LIFO からその他の評価方法へ変更した際の当期の損益への影響額が多額である場合に、適用初年度の期首利益剰余金の調整項目として処理する方法も考えられる。
- (3) LIFO が削除される場合、課税に与える影響が一時に集中し、企業に極めて重大な影響を与えることが予測される。LIFO の削除が例外なく回避不可能である場合は、LIFO から評価方法を変更した場合の保有利益相当額については、剰余金に直接計上し、損益計算書には反映させない措置を設けられたい。
- (4) LIFO を長期間選択採用してきた企業に対して、基準変更に伴って実現する在庫保有利益（公開草案で特別損益に計上できるとされている部分）につき、純資産の部に直接計上することを提案する。IFRS においては、会計基準変更の場合はその影響を遡及的に適用することを求めるとされており、同様の措置が検討されるべきと考える。

寄せられたコメントを踏まえ、会計基準の適用初年度において、過去から LIFO を採用してきた結果生じる累積的な影響につき、剰余金の調整項目とする方法が採り得るものかどうかを改めて検討する。

1. 「過去からの累積的な影響」を剰余金の調整項目とするメリット・デメリット及びそれに対する意見

(メリット) LIFO から他の評価方法に変更し、その初	(メリットに対する意見) 会計方針の変更において、変更初年度の損
---------------------------------	-------------------------------------

<p>年度に多額の在庫保有損益が計上される場合、当該年度の損益は、他の事業年度の比較において、著しく歪んだ情報が開示されることとなる。この点は、公開草案のように、特別利益に計上することを認めたとしても、解消されず、こうした情報により、財務諸表利用者が企業の収益力について誤った判断をするリスクがある。適用初年度において「過去からの累積的な影響」を剰余金の調整項目とすることで、このリスクを解消できると考えられる。</p>	<p>益が他の事業年度の比較において歪んでしまうのは、今回の LIFO 廃止のケースに限られないのではないか。</p>
<p>コンバージェンスに伴う会計基準の変更初年度の影響額の取扱いについては、IFRS で定められている方法との整合的な方法を検討すべきとの意見に沿う取扱いである。</p>	<p>この点については、第 155 回委員会にて、アナリストの委員から、次のような意見があった。</p> <p>① 実際に棚卸資産の評価方法を変更している事例はあり、その際に、会計方針の変更について必要な開示を行って頂くことで、それほど、財務諸表利用者が誤った判断をするリスクがあるとは考えていない。</p> <p>② むしろ、デメリットのクリーン・サープラスの問題については、慎重に検討した方がよいのではないか。</p> <p>コンバージェンスに伴う会計基準の変更は、今回の LIFO 廃止のケースに限られないのではないか。</p>

<p>(デメリット)</p> <p>損益計算書の当期純利益に計上されることなく、企業の利益剰余金が増加することとなり、クリーン・サープラス関係が害される。クリーン・サープラス関係の維持は、我が国の会計基準に共通する考え方の 1 つとされている¹。</p>	<p>(デメリットに対する意見)</p> <p>過去に税効果会計を我が国に導入した際にも、同様の取扱いが定められている。今回の LIFO の廃止は、1 部の企業において、税効果会計の導入時以上の、増益方向へのインパクトがある可能性がある。このため、税効果会計導入時にこうした取扱いが採用されたことを考慮すれば、それ以上のインパクトがある可能性がある今回のケースについても、同じような取扱いを定めることが適当ではないか。</p>
<p>これまで棚卸資産の評価方法を、LIFO からその他の評価方法に変更したケースでは、こうした処理は認められなかったため、そうした企業との関係で不公平感がある。</p>	<p>今回の LIFO から他の評価方法への変更は、企業による自発的な会計方針の変更ではなく、新会計基準の適用により余儀なくされた変更である。この点に配慮すれば、自発的な会計方針の変更のケースと異なる取扱いになることが問題ともいえないのではないか。</p>

¹ 例えば、実務対応報告第 18 号を参照のこと。

（検討事項１）

上記のメリット・デメリットを考慮し、会計基準の適用初年度において、「過去からの累積的な影響」を期首剰余金の調整とする取扱いを定めるかどうか。

2. 「過去からの累積的な影響」を剰余金の調整項目とする方法

仮に、今回の会計基準の適用初年度において「過去からの累積的な影響」を剰余金の調整項目とする方法を定める場合、次の２つの方法が考えられる。

（案１）期首時点で棚卸資産を再調達原価に評価替えし、その評価差額を適用初年度の剰余金の修正とする方法（日本独自の方法）

（案２）可能な範囲で過去に遡って変更後の評価方法を適用し、適用初年度の期首までの累積的な影響額を適用初年度の剰余金の修正とする方法（国際的な会計基準の取扱いに近いと思われる方法）

【案１と案２の比較】

	案 1	案 2
会計処理の考え方	<p>適用初年度の期首において棚卸資産の評価替えを行い、評価差額を適用初年度の期首の剰余金で処理する会計処理</p> <p>適用初年度の期首時点の保有損益相当額を、損益計算書に計上されることなく、直接、剰余金に計上する。</p>	<p>変更後の会計処理を遡及して適用したとして、その累積的な影響額を適用初年度の期首の剰余金で処理する会計処理</p> <p>過去から変更後の評価方法を採用していたと仮定した場合との差額を、損益計算書に計上されることなく、直接、剰余金に計上する。</p>
計算の容易さ・困難さ	<p>剰余金の修正とすべき金額は、案 2 に比べて計算し易い。</p> <p>変更後の棚卸資産の評価方法にかかわらず、剰余金の修正とすべき金額は同じであり、手間も変わらない。</p> <p>案 2 に比べ、計算し易いため、より多くの企業が選択可能</p>	<p>変更後の会計処理を、可能な範囲で過去に遡る必要があり、剰余金の修正とすべき金額の計算が案 1 よりも困難である。</p> <p>FIFO に変更した場合には、それほど困難ではないかもしれないが、平均原価法に変更した場合には特に困難となる場合があると考えられる。</p> <p>案 1 に比べ、計算が困難なため、当該会計処理を選択したい</p>

	な方法であると考えられる。	企業が、その手間から選択を見送らざるを得ない場合もあると考えられる。
国際的な会計基準との取扱いとの整合性	変更後の会計方針を可能な範囲で過去に遡って適用することを求める国際的な会計基準の取扱いとは異なる会計処理である。	変更後の会計方針を可能な範囲で過去に遡って適用することを求める国際的な会計基準の取扱いに、案１よりも整合的である。今回の LIFO 廃止が国際的な会計基準へのコンバージェンスの観点を重視したものであるとすれば、変更時の取扱いも、可能な限り、国際的な会計基準の扱いと同じにすべきという意見もある。

ポイントとなる点は、計算がより容易な案１と、より国際的な会計基準の取扱いに整合的な案２の何れを選択すべきか、という点と考えられる。

(検討事項２)

会計基準の適用初年度において、「過去からの累積的な影響」を剰余金の調整項目とする方法を定める場合、上記の案１と案２のいずれが適当と考えられるか。

3. 仮に会計基準の適用初年度において、「過去からの累積的な影響」を剰余金の調整項目とする取扱いを定める場合の派生的な留意点

- ・ 「過去からの累積的な影響」を剰余金の調整項目とするか、損益計算書に計上するかの取扱いが、企業によって異なることは適当ではないと考えられるため、(重要性に乏しい場合を除き、)原則として強制的な取扱いとすべきと考えられる²。
- ・ また、公開草案第 21-3 項「適用初年度の特別損益計上の特例」や、第 21-4 項「会計方針の変更の簡便的な計算方法」について、適切な見直しが必要と考えられる。

² 税効果会計が適用される最初の事業年度において、過年度に発生した一時差異等を当事業年度の法人税等調整額に含めず、前期繰越利益の調整項目として処理する取扱いについても、強制的な取扱いとされていた(個別財務諸表における税効果会計に関する実務指針第 32 項)。

（参 考－公開草案の取扱いとの比較－）

【前提条件】

- ・ 検討事項２における案１に基づく会計処理である。
- ・ 本会計基準の適用により、企業Ａ（３月決算）は、LIFO から総平均法に変更している。
- ・ 企業Ａは期首において棚卸資産 a を 6,000（評価単価：@10 円）保有している。
- ・ 期首における棚卸資産 a の再調達原価は@24 円である。
- ・ 当期、棚卸資産 a を 30,000×@30 円で販売した。
- ・ 税効果は考慮していない。

（１） 剰余金の修正とする場合

	受 入 (数量×@単価)	払 出 (数量×@単価)	残 高 (数量×@単価)
期首残高			60,000 (=6,000×@10)
剰余金の修正	84,000 (=6,000 × @24-@10))		144,000 (=6,000×@24)
受 入 払 出	750,000 (=30,000×@25)	745,000 (=30,000×@24.83)	149,000 (=6,000×@24.83)

- ① 当期の利益：売上高 30,000×@30－売上原価 745,000＝155,000 円
- ② 期首剰余金の修正額：84,000 円

（２） 公開草案の取扱いを適用する場合

	受 入 (数量×@単価)	払 出 (数量×@単価)	残 高 (数量×@単価)
期首残高			60,000 (=6,000×@10)
受 入 払 出	750,000 (=30,000×@25)	675,000 (=30,000×@22.5)	135,000 (=6,000×@22.5)

- ① 当期の利益：売上高 30,000×@30－売上原価 675,000＝225,000 円
- ② 期首在庫の保有利益：再調達原価 6,000×@24－帳簿価額 60,000 円＝84,000 円
- ③ ②のうち会計上の実現分：84,000 円×30,000／（30,000+6,000）＝70,000 円

（３）財務諸表（抜粋）の比較

	(1)の場合	(2)の場合	(参考)通常の場合
(損益計算書)			
売上高	900,000	900,000	900,000
売上原価	745,000	745,000	675,000
売上総利益	155,000	155,000	225,000
特別利益	—	70,000	—
当期純利益	155,000	225,000	225,000
(株主資本等変動計算書)			
期首剰余金の調整額	84,000	—	—
(貸借対照表)			
棚卸資産	149,000	135,000	135,000
利益剰余金期末残高	239,000	225,000	225,000

以上