

# 企業会計基準公開草案第12号「棚卸資産の評価原則に関する会計基準 (案)」に対する意見

平成 18 年 5 月 29 日  
日本公認会計士協会

このたび公表されました標記公開草案に対する当協会としての意見を、以下のとおり申し上げます。

## 1. 棚卸資産の評価原則に関する優先適用について（第 2 項）

（コメント）

「原価計算基準」と本会計基準との関係を明確に記載すべきである。

（理由）

「原価計算基準」第一章 五 非原価項目（二）において、原価に算入しない項目として「異常な仕損、減損、たな卸減耗等」が例示されている。公開草案では第 17 項において収益性の低下による簿価切下額が「臨時の事象に起因し、かつ、多額であるとき」以外には原則として売上原価又は製造原価として処理することを求めており、「原価計算基準」との関係を明確にする必要があると考える。

## 2. 範囲について

### (1) 適用範囲について（第 3 項）

（コメント）

公開草案では、適用範囲について「棚卸資産は、商品、製品、原材料等の資産であり」としているが、ここに仕掛品を追加すべきである。

（理由）

棚卸資産の範囲について、「企業会計原則第三 四（一）A」で示されている棚卸資産と齟齬をきたさぬよう整合を図る必要があると考える。

### (2) 対象から除外される範囲について（第 28 項）

（コメント）

公開草案では、「他の会計処理により収益性の低下が適切に反映されている場合には、本会計基準を適用する必要はない」としているが、いかなる他の会計処理を想定しているのかが必ずしも明確ではないため、具体的な例示を踏まえた記載にすべきである。

（理由）

公開草案の記載では、本会計基準を適用する必要はない場合として、どのような

場合を想定しているのかが必ずしも明確ではない。

(3) 棚卸資産の範囲について（第 31 項）

（コメント）

第 31 項の最後に、例えば以下のような一文を追加すべきである。

「したがって、事実上解約不能な商品購入契約等が締結されており、その契約購入価額が対象商品等の正味売却価額を上回っているような場合は、「連続意見書第四」の考え方に基づく棚卸資産には該当しないため、本会計基準は適用されず、本会計基準以外の一般に公正妥当と認められる企業会計の基準が適用されることになる。」

（理由）

現時点における本会計基準の適用範囲を、より明確にすることが可能になると考える。

### 3. 通常の販売目的で保有する棚卸資産の評価基準について

(1) 営業循環過程から外れた滞留又は処分見込の棚卸資産について（第 9 項及び第 50 項）

（コメント）

公開草案で示されている営業循環過程から外れた滞留棚卸資産、処分見込の棚卸資産の帳簿価額を切り下げの方法については、正味売却価額まで切り下げの方法に準じた方法として位置付けるのではなく、滞留や処分見込を原因とする収益性の低下を反映させる原則的な方法として位置付けるべきである。

（理由）

公開草案では、第 38 項及び第 39 項において、棚卸資産における収益性の低下の論拠を一律に客観的に観察できる時価の低下のみに求めることなく、品質低下や陳腐化についても、これに伴い実態として正味売却価額が下落することにより収益性が低下するとしている。この点は異論のないところであるが、そうであれば棚卸資産における収益性の低下の論拠となる正味売却価額の下落をもたらす事象の幅を広く捉える必要があると考える。すなわち、長期滞留という事象や処分の意思決定等によっても正味売却価額が下落することにより、その収益性は低下すると考えられ、また、正味売却価額の下落をもたらす事象はこれだけにとどまらないものと考ええる。したがって、正味売却価額の下落をもたらす事象に応じて収益性の低下を反映させるべきである。少なくとも第 9 項で示されている方法は、正味売却価額が観察できない場合には原則的に行われるべき方法であり、代替的に容認されるというべき方法ではない。長期滞留や処分決定において正味売却価額が観察できない場合には、合理的な反証がない限り、当該方法による切り下げを強制すべきと考える。

(2) 再調達原価について（第 10 項及び第 51 項）

（コメント）

第 10 項及び第 51 項における再調達原価によることができる場合の条件についての表現を統一すべきである。また、正味売却価額が再調達原価に歩調を合わせて動く場合を具体的に例示すべきである。

（理由）

第 10 項では、製造業における原材料等について例外的に「正味売却価額が再調達原価に歩調を合わせて動くと認められる場合には、継続して適用することを条件として再調達原価（最終仕入原価を含む。以下同じ。）によることができる」とされている。一方で第 51 項では「正味売却価額が再調達原価に歩調を合わせて動くと想定されるとき」とされている。「認められる場合」と「想定されるとき」ではレベルが異なると考えられるため、これらをいずれかに統一すべきである。

また、再調達原価によることは例外的に認められるとされているため、正味売却価額が再調達原価に歩調を合わせて動く場合を具体的に例示し、適用条件を明確にすべきであると考ええる。

(3) 適用単位について（第 12 項）

（コメント）

「原価計算基準」では、原価差額（原価計算基準では、「原価差異」という。）を当年度の売上原価と期末における棚卸資産に科目別に配賦する方法（以下「一括配賦法」という。）が認められている。この場合における収益性の低下の有無に係る判断と簿価切下げについての取扱いを明確にすべきである。

（理由）

製造業においては実際原価計算制度と標準原価計算制度のいずれの場合であっても原価差額の取扱いが重要な場合が想定されるが、公開草案では、原価差額を一括配賦した場合の取扱いが記載されていないため、これを明確にする必要がある。

なお、法人税法では、「低価法により評価している棚卸資産について原価差額の調整を一括して行っている場合の低価の事実の判定は、原価差額の調整を行った区分に含まれる棚卸資産の時価の合計額と原価差額調整後の評価額の合計額とに基づいて行うこととなることに留意する」（法人税基本通達 5-2-10）としているが、大企業等においては、原価差額の一括配賦を行った区分に含まれる棚卸資産の時価の合計額を算定することは、実務上困難な場合が多いと考える。

(4) 洗替え法と切放し法について（第 14 項、第 57 項から第 59 項）

（コメント）

洗替え法を強制すべきである。

（理由）

損失発生の可能性の高さを要件としていないため、事後的に正味売却価額が回復

する可能性は否めない。このため、事後的に正味売却価額が回復し、収益性の低下という事実が解消された段階では、適用される正味売却価額の性質を問わず、簿価切下額を戻し入れることは否定されないものとする。この点、公開草案の第 57 項から第 59 項においては洗替え法を否定するだけの理論的根拠は示されておらず、切放し法を認めるに足る十分な理論的根拠も示されていない。収益性の低下の要因が物理的な劣化や経済的な劣化による場合について洗替え法を適用した場合であっても、正味売却価額が回復していなければ切放し法を適用した場合と同様の会計処理となり、実態としてなんら問題はないと考える。逆に、明らかに正味売却価額の回復があるにもかかわらず切放し法を適用していることにより据え置くことには弊害があると考えられる。

#### 4. 通常の販売目的で保有する棚卸資産に係る損益の表示について（第 17 項及び第 18 項）

（コメント）

収益性の低下に基づく簿価切下額が、臨時の事象に起因し、かつ、多額である時に特別損失に計上する取扱いを再検討し、災害による損失の発生等企業にとって受動的な事象以外の事象については、その発生原因を問わず売上原価又は製造原価に計上すべきである。

（理由）

収益性の低下の原因となる時価の下落、品質低下・陳腐化、滞留、処分等による正味売却価額の下落は、およそ営業活動の結果としての事象であり、少なくとも金額の多寡によって計上区分を異にする積極的な根拠は乏しいと考える。さらに、第 17 項において例示されている「重要な事業部門の廃止」は性格的に営業活動の結果としての事象であり、これをその他の事象と区別する積極的な根拠は乏しいと考える。

以 上