

## 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」について

研究員 小林 央子

### I. はじめに

企業会計基準委員会（ASBJ）は、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。）を平成20年9月26日に公表している<sup>1</sup>。

ここでは、改正会計基準の概要を紹介するが、文中の意見にわたる部分は筆者の私見であることをあらかじめお断りしておく。

### II. 全般的事項

#### 1. 公表の経緯

これまで、我が国において、後入先出法は、先入先出法や平均原価法と同様、一定の仮定に基づく棚卸資産の評価方法の1つとして認められてきた。しかし、国際会計基準第2号「棚卸資産」（以下「IAS第2号」という。）においては、棚卸資産の評価方法として後入先出法は認められていない。また、欧州連合（EU）における第三国会計基準の同等性評価に関連して提案された欧州証券規制当局委員会（CESR）による「技術的助言」（平成17年（2005年）7月）の中でも、後入先出法の取扱いは、棚卸資産の原価法と低価法の選択適用の取扱いとともに、我が国の会計基準と国際財務報告基準（IFRS）の相違点として指摘されていた。

このため、ASBJと国際会計基準審議会（IASB）との会計基準の国際的なコンバージェンスに向けた共同プロジェクトの中でも、棚卸資産の後入先出法の取扱いは、平成18年3月に開催された共同プロジェクトの第3回会合において長期項目に位置付けられ、同年10月公表のASBJのプロジェクト計画表では、この取扱いについては、ASBJ内部のプロジェクト・チームによって平成19年中に今後の方向性を示すことが予定されていた。

しかし、その後、平成19年8月にASBJとIASBとの間で、「会計基準のコンバージェンスの加速化に向けた取組みへの合意（東京合意）」が公表されるなど、会計基準の国際的なコンバージェンスの取組みが加速化している。こうした状況を受けて、ASBJは、この後入先出法の取扱いを短期項目に変更し、平成19年11月より後入先出法を含む棚卸資産の評価方法の見直しについて審議を行った。改正会計基準は、平成20年3月に公表した公開草案に対して寄せられたコメントを検討し、公開草案を一部修正した上で公表に至ったものである。

#### 2. 改正会計基準の目的

平成18年7月5日に公表された企業会計基準第9号「棚卸資産の評価に関する会計基準」

<sup>1</sup> ASBJのホームページ ([https://www.asb.or.jp/asb/asb\\_j/documents/docs/tanaoroshi/](https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/documents/docs/tanaoroshi/)) を参照。

(以下「平成 18 年会計基準」という。)では、先入先出法や後入先出法などの評価方法に関しては取り扱っていなかった。改正会計基準は、会計基準の国際的なコンバージェンスを図る観点から、平成 18 年会計基準を改正し、棚卸資産の評価方法について定めることを目的としている。

### III. 棚卸資産の評価方法

改正会計基準では、棚卸資産については、原則として購入代価又は製造原価に引取費用等の付随費用を加算して取得原価とし、次の評価方法の中から選択した方法を適用して売上原価等の払出原価と期末棚卸資産の価額を算定するものとされている(改正会計基準第 6-2 項)。具体的には、企業会計原則注解(注 21)(1)で例示されていた評価方法のうち、後入先出法以外の方法を棚卸資産の評価方法として定めている。

#### (1) 個別法

取得原価の異なる棚卸資産を区別して記録し、その個々の実際原価によって期末棚卸資産の価額を算定する方法

個別法は、個別性が強い棚卸資産の評価に適した方法である。

#### (2) 先入先出法

最も古く取得されたものから順次払出しが行われ、期末棚卸資産は最も新しく取得されたものからなるとみなして期末棚卸資産の価額を算定する方法

#### (3) 平均原価法

取得した棚卸資産の平均原価を算出し、この平均原価によって期末棚卸資産の価額を算定する方法

なお、平均原価は、総平均法又は移動平均法によって算出する。

#### (4) 売価還元法

値入率等の類似性に基づく棚卸資産のグループごとの期末の売価合計額に、原価率を乗じて求めた金額を期末棚卸資産の価額とする方法

売価還元法は、取扱品種の極めて多い小売業等の業種における棚卸資産の評価に適用される。

また、棚卸資産の評価方法は、事業の種類、棚卸資産の種類、その性質及びその使用方法等を考慮した区分ごとに選択し、継続して適用しなければならないとされている(改正会計基準第 6-3 項)。

なお、審議の過程では、企業会計原則注解(注 21)(1)では例示されていないものの、法人税法において採用が認められている最終仕入原価法についても、棚卸資産の評価方法として定めることが検討された。最終仕入原価法によれば、期末棚卸資産の一部だけが実際取得原価で評価されるものの、その他の部分は時価に近い価額で評価されることとなる場合が多いと考えられる。このため、改正会計基準では、無条件に取得原価基準に属する

方法として適用を認めることは適当ではなく、期末棚卸資産の大部分が最終の仕入価格で取得されているときのように期間損益の計算上弊害がないと考えられる場合や、期末棚卸資産に重要性が乏しい場合においてのみ容認される方法と考えられるとされている（改正会計基準第 34-4 項）。

#### IV. 後入先出法の取扱い

ASBJ は、後入先出法の取扱いを検討するにあたって、我が国の後入先出法の採用状況に関する実態調査を行っている。ASBJ は、実態調査により、①平成 18 年 7 月 1 日から平成 19 年 7 月 2 日までに有価証券報告書を提出した企業<sup>2</sup>のうち、後入先出法を採用している企業は 53 社<sup>3</sup>であること、また、②近年、有価証券報告書を提出した企業のうち、棚卸資産の評価方法の変更を行った企業の状況は下の【表】のとおりであること、を確認した。

【表】近年の棚卸資産の評価方法の変更の状況

	後入先出法から他の方法に 会計方針の変更を行った企 業数	他の方法から後入先出法に 会計方針の変更を行った企 業数
2001 年度（2001 年 4 月期～ 2002 年 3 月期）	9	-
2002 年度（2002 年 4 月期～ 2003 年 3 月期）	5	2
2003 年度（2003 年 4 月期～ 2004 年 3 月期）	5	-
2004 年度（2004 年 4 月期～ 2005 年 3 月期）	8	1
2005 年度（2005 年 4 月期～ 2006 年 3 月期）	3	-
2006 年度（2006 年 4 月期～ 2007 年 3 月期）	1	1
合 計	31	4

調査の結果を踏まえ、ASBJ は、我が国において後入先出法を採用している上場企業は少なく、また、近年、その採用企業数は減少してきていると認識した上で、後入先出法の特徴を次のように分析している（改正会計基準第 34-5 項から第 34-7 項）。

<sup>2</sup> 関東財務局のウェブサイト (<http://www.mof-kantou.go.jp/frames/disclo/index.htm>) によれば、平成 18 年における国内企業からの有価証券報告書受理件数は、全国で 4,757 件となっている。

<sup>3</sup> この中には、会計方針として、「主として、後入先出法による原価法によっております。」というような一部の棚卸資産につき後入先出法以外の方法によって評価しているとみられる記載をしている企業を含んでいる。

- (1) 棚卸資産の価格水準の変動時には、後入先出法を用いる方が、他の評価方法に比べ、棚卸資産の購入から販売までの保有期間における市況の変動により生じる保有損益を期間損益から排除することができる。このため、当期の収益に対しては、これと同一の価格水準の費用を計上すべきであるという考え方と整合的な評価方法である。
- (2) 後入先出法は、棚卸資産が過去に購入した時からの価格変動を反映しない金額で貸借対照表に繰り越され続けるため、その貸借対照表価額が最近の再調達原価の水準と大幅に乖離してしまう可能性がある。
- (3) 棚卸資産の期末の数量が期首の数量を下回る場合には、期間損益計算から排除されてきた保有損益が当期の損益に計上され、その結果、期間損益が変動することとなる。この点については、企業が棚卸資産の購入量を調整することによって、当該保有損益を意図的に当期の損益に計上することもできるという指摘がある。

なお、IASBは、平成15年（2003年）のIAS第2号の改正にあたって、上記(2)及び(3)の理由に加え、後入先出法は、一般的に、棚卸資産の実際の流れを忠実に表現しているとはいえないことから、それまで選択可能な処理方法として認めていた後入先出法の採用を認めないこととしている（改正会計基準第34-8項）。

ASBJは、こうした特徴や国際的な会計基準の動向を踏まえて後入先出法の取扱いを検討した。市況が短期的には上昇や下降を繰り返すものの、中長期的には平均的な水準で推移するような場合であれば、後入先出法とそれ以外の評価方法との間には、その結果に大きな違いはないが、一方で、市況が長期的に上昇する場合には、後入先出法を採用し、上記(1)の特徴を活かして期間損益計算から棚卸資産の保有利益を排除することにより、適切な期間損益の計算に資すると考えられてきた。しかしながら、この点については、後入先出法を採用することによって、特定の時点で計上されることになる利益を単に繰り延べているにすぎないのではないかという見方がある<sup>4</sup>。また、後入先出法を採用する場合、上記(3)の特徴によって、棚卸資産の期末の数量が期首の数量を下回るときには、累積した保有利益が計上されることとなる。（改正会計基準第34-9項）。

さらに、審議の過程において、我が国では石油業界の企業のように法令等で在庫の備蓄義務が課されている場合があり、こうした場合におけるいわゆる備蓄在庫の保有損益については当期の損益に含めるべきではないため、後入先出法を採用することが適当であるという指摘があった。しかし、この指摘が、備蓄在庫についてその性質や実態に即した払出計算をすべきであるという考え方によるものであれば、備蓄在庫を通常の在庫と区分して、会計上、別の種類の棚卸資産として評価方法をそれぞれ適用する方が適当なのではないかという意見もあった。ただし、この意見については、法令等で備蓄義務が課されている場

<sup>4</sup> 先入先出法や平均原価法を採用しても保有利益の繰延べは生じるが、後入先出法との比較において、この問題は小さいと考えられる。

合においても備蓄在庫が物理的に区分されているわけではないため、これらを区分する会計処理は適当ではないという指摘もあった。（改正会計基準第 34-10 項）。

そのほか、指摘されている問題点は、これまで長い間、棚卸資産の評価方法として認められてきた後入先出法を廃止するほど重要な問題ではないと考えられ、米国の実務も参考に、後入先出法について指摘されている事項を補うための一定の事項を注記することとすれば、後入先出法を棚卸資産の評価方法として引き続き採用することに問題はないのではないかという意見もあった（改正会計基準第 34-11 項）。

このように、後入先出法の採用を引き続き認める必要があるか否かについて、ASBJ の審議の過程では、いずれの取扱いについても、それぞれを支持する考え方や意見があった。後入先出法は、先入先出法や平均原価法と同様に棚卸資産の規則的な払出しの仮定に基づく評価方法として有用性があり、この採用を引き続き認めるべきではないかという意見もあったものの、ASBJ は、近年 IASB が IAS 第 2 号の改正にあたって後入先出法の採用を認めないこととした点を重く受け止めるべきであると考え、選択できる評価方法から後入先出法を削除している（改正会計基準第 34-12 項）。

## V. 適用時期等

### 1. 適用時期

改正会計基準の適用時期については、平成 22 年 4 月 1 日以後開始する事業年度から適用することとされている（改正会計基準第 21-2 項）。ただし、早期適用が認められている。

### 2. 適用初年度の損益の表示

改正会計基準の適用初年度において、棚卸資産の評価方法を後入先出法から改正会計基準に定める評価方法へ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、特別損益に表示できるとされている（改正会計基準第 21-3 項）。

### 3. 会計基準の変更に伴う会計方針の変更の影響の記載

改正会計基準の適用初年度において、会計基準の変更に伴い後入先出法から改正会計基準に定める評価方法への変更が財務諸表に与える影響を記載する際には、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に代えて、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資産の保有損益相当額）を、当該会計方針の変更の影響として注記できるとされている（この場合、当該保有損益相当額の算定方法の概要及び当該保有損益相当額の算定に含めた棚卸資産の範囲等に関する事項をあわせて注記する。）（改正

会計基準第 21-4 項)。

#### 4. 後入先出法からその他の評価方法に変更した場合の影響を期首利益剰余金の調整項目とする方法の検討

改正会計基準の適用によって、棚卸資産の評価方法を後入先出法からその他の評価方法に変更した場合の影響を期首利益剰余金の調整項目とする会計処理については、改正会計基準の公開草案の公表に際して検討されたものの、現行の我が国の会計実務を勘案して採用しないこととされていた。

この点について、公開草案に対し、後入先出法からその他の評価方法に変更した場合の影響を期首利益剰余金の調整項目とすることを認めるべきとする複数のコメントが寄せられた。このため、ASBJ では、改正会計基準の最終公表に向けて、再度、当該会計処理について検討した。

しかし、再度の検討においても、こうした会計処理は本来的には過年度の財務諸表に対する新たな会計処理の遡及適用を前提とした取扱いとも関係しており、今回の棚卸資産の評価方法の変更について特別に認めることは適当ではないという公開草案の検討時と同様の意見が強かった。このため、公開草案の取扱いを修正しないこととされた(改正会計基準第 70 項)。

#### 5. 計算例

改正会計基準には、上記 2 及び 3 の取扱いの理解のための参考として計算例が付されているが、本稿においても、改正会計基準の適用により後入先出法から改正会計基準に示されている評価方法に変更したケースについて、適用初年度における上記 2 及び 3 の取扱いを紹介する。

##### (1) 前提条件

商品 X の仕入・販売を行っている甲社は、棚卸資産の評価方法として後入先出法を採用していたが、改正会計基準の適用によって総平均法に評価方法を変更している。

当期の商品 X の売上数量と各販売日の再調達原価(各販売日の売上数量×その時点の購入単価)の合計額並びに、期首残高、当期受払高及び期末残高は次のとおりであった。

##### 【商品 X の売上数量と各販売日の再調達原価の合計額】

当期売上数量 (トン)	各販売日の再調達原価の合計額 (百万円)
300,000	6,500

【商品 X の期首残高、当期受払高及び期末残高】

	数 量	平均単価 (円)	金額 (百万円)
期首残高	50,000	@10,000 (*)	500
当期受入高	280,000	@21,000	5,880
当期払出高	300,000	@19,333.33...	5,800
期末残高	30,000	@19,333.33...	580

(\*) また、期首における商品 X の購入単価は、@18,800 円であった（付随費用は生じないものとする。）。

(2) 適用初年度の取扱い（特別損益の表示）

改正会計基準 21-3 項の取扱いを適用し、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場合、今回の事例では、特別利益に 400 百万円を計上することとなる。

【計算方法】

期首の棚卸資産に係る保有利益相当額：再調達原価 50,000 × @18,800 円 - 帳簿価額 500 百万円 = 440 百万円  
 うち、当期の損益に計上された額<sup>(注)</sup>：440 百万円 × 300,000 / (50,000 + 280,000) = 400 百万円

(注) 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：

期首の棚卸資産に係る保有損益相当額 × 当期払出数量 / (期首保有数量 + 当期受入数量)

(3) 会計基準の変更に伴う会計方針の変更の影響

改正会計基準第 21-4 項の取扱いを適用し、評価方法の変更が財務諸表に与える影響を記載する際に、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に代えて、当期の損益に含まれる棚卸資産の保有損益相当額を会計方針の変更の影響として注記する場合、今回の事例では、その影響額は 700 百万円と計算される。

【計算方法】

払い出した棚卸資産の帳簿価額合計額：5,800 百万円  
 払出し時点の再調達原価合計額：6,500 百万円  
 当期の損益に含まれる当該商品の保有利益相当額：6,500 百万円 - 5,800 千円 = 700 百万円

なお、改正会計基準の計算例では、当該影響額を算定するにあたって、上記の払出各時点の再調達原価の合計額（6,500 百万円）に代えて、当期の払出数量に当期受入高の平均単価（この計算例では、@21,000 円）あるいは各月末、各四半期末における再調達

原価の平均単価を乗じた金額等を用いることも考えられるとされている。

## VI. おわりに

棚卸資産の会計処理については、①原価法と低価法の選択適用の取扱い及び②後入先出法の取扱いという2点が、我が国の会計基準とIFRSとの間の重要な差異として認識されてきた。ASBJは、この2つのトピックについてそれぞれ検討を行い、平成18年会計基準において、通常の営業目的で保有する棚卸資産の収益性の低下による簿価切下げの取扱いを定め、その後、平成20年に行われた改正会計基準において、選択できる棚卸資産の評価方法から後入先出法を削除した。

この結果、棚卸資産の評価方法のうち、重要な点については、我が国の会計基準とIFRSのコンバージェンスが達成されたものと考えられる。

以 上