

## 公開草案に対するコメントの公表

### 1. コメントの対象となる公表物の名称及び公表時期

- 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）」

### 2. コメント募集期間

- 平成18年4月14日～平成18年5月29日

### 3. 最終公表物の名称及び公表時期

- 企業会計基準第9号「棚卸資産の評価に関する会計基準」（平成18年7月5日公表）

### 4. コメント提出者一覧

[団体等]

	団体名
CL4	社団法人 日本貿易会 経理委員会
CL5	社団法人 日本鉄鋼連盟 市場調査・開発本部
CL7	中央青山監査法人 研究センター
CL8	JFEホールディングス株式会社 経理部
CL9	石油連盟 税制財務委員会
CL11	あずさ監査法人 コンバージェンス検討プロジェクト
CL14	新日本監査法人 業務監理本部
CL15	社団法人 日本経済団体連合会 経済本部
CL17	日本公認会計士協会 リサーチ・センター
CL18	東京電力株式会社 経理部決算グループ

[個人（敬称略）]

	名前・所属等（記載のあるもののみ）	
CL1	長森 洋志	会計士補
CL2	横山 明	公認会計士
CL3	石王丸 周夫	
CL6	長谷川 浩司	
CL10	今村 猛	
CL12	結城 秀彦	棚卸資産期末評価基準等早朝読書会 代表者 公認会計士
CL13	目黒 幸二	新日本監査法人 公認会計士
CL16	梅原 秀継	中央大学

5. 主なコメントの概要とそれらに対する対応

以下は、主なコメントの概要と企業会計基準委員会のそれらに対する対応です。

「コメントの概要」には主なものを記載していますが、以下に記載されていないコメントについても、企業会計基準委員会で分析を行っています。

また、以下の「コメントの概要」には、文章表現に関するものについては、記載していません。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
<b>目的及び検討の経緯</b>		
低価法の強制適用について	<p>棚卸資産の収益性の低下により投資額の回収が見込めなくなった場合に、品質低下や陳腐化が生じた場合に限らず、簿価切下げを行う考え方に賛成である。</p> <p>原油価格はここ数年著しい高騰を続けており、総平均法採用会社では受入原油価格よりも会計上の売上原価に含まれる払出原油価格の上昇が遅れるため在庫評価の影響が決算上の利益を膨らませている。加えて、エネルギー安定供給確保のための民間石油備蓄も義務付けられており、市況の著しい変動が石油業界各社の収益に大きな影響を与えている。</p> <p>この現状で低価法が強制適用となると、市況下落時に影響拡大要因となり、極端な損益の変動によって投資家の収益力の実態把握が極めて困難となることが懸念される。</p> <p>以上の理由により、石油業界として棚卸資産の低価法強制適用に対しては慎重な対応が必要であると考えている。</p>	<p>公開草案の考え方に賛成するコメントであり、公開草案の修正は不要と考える。</p> <p>低価法への一本化は①収益性の低下に基づき帳簿価額の切下げを求める近年整備された会計基準と整合すること、②国際的な会計基準とのコンバージェンスによるが、この結果、投資家による収益力の把握に役立つと考えられるものであり、公開草案の考え方の見直しは不要と考える。</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
目的 (第1項)	<p>棚卸資産の評価方法について扱っていないが、評価基準と評価方法は一体となって会計方針を構成し機能するものなので、評価方法に関して別に拠るべき基準があれば、それを明記しておく方がよい。</p> <p>期末における評価基準及び開示のみを「評価原則」として定義するようによめるが、概念的に狭義すぎるように思われる。「期末評価基準等」とすべきではないか。</p>	<p>コメントに対応し、「評価原則」を定義しないこととする。会計基準のタイトルを「棚卸資産の評価に関する会計基準」とする。</p>
原価計算基準との関係 (第2項)	<p>「原価計算基準」第一章 五(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。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」との関係を確認する必要があると考える。</p>	<p>「企業会計原則」と同様に「原価計算基準」についても本会計基準が優先する旨を記述する。</p>
会計方針の記載	<p>棚卸資産の評価基準は会計方針として記載を行っているが、原価法が認められなくなった場合、評価基準の記載は不要になるという理解でよいのか。</p>	<p>代替的な方法が企業に認められていない場合には評価基準の記載は不要という考え方はあるが、有価証券の評価方法の記載が求められていることなど、会計方針の記載については、開示制度の中で取り扱われるものと考えられる。</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
<b>範囲</b>		
<p>範囲について (第3項、第31項)</p>	<p>低価法を棚卸資産全件について画一的に強制適用するのではなく、例えば標準回転期間が比較的長期な対象に限定することも容認するなどの運用も可能となるようご検討いただきたい。また、収益性の低下の有無に係る判断については、まず何らかの簡便的なテストによって実際の算定への移行可否を判定することが出来ることを容認するなどの、決算実務への配慮を御願いたい。</p> <p>正味売却価額算定についての企業の実務上の負担を考慮し、①まず期末における売価を取得原価と比較し、②この結果、収益性が低下していると判断された品目について、正味売却価額を計算し、評価するという処理を認めるべきではないか。</p> <p>明らかに収益性の低下のない棚卸資産については、正味売却価額を見積もる必要がない旨を結論の背景(第49項)ではなく、本文(第7項)に明記すべきである。</p> <p>商品、製品、原材料等の資産とされているが、仕掛品についても記述していることから、仕掛品が含まれることを明示しておくことが必要と考える。</p> <p>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。」</p>	<p>第49項において、「実務上、収益性が低下していないことが明らかであり、事務負担をかけて収益性の低下の判断を行うまでもないと認められる場合には、正味売却価額を見積る必要はない」としており、既に対応している。なお、これは会計処理の問題ではなく手続の問題であり、結論の背景で示されていれば十分と考えられ、また、具体的な手続は、実態に応じて判断すべき問題と考えられる。</p> <p>「半製品」と「仕掛品」を第3項に追加する。</p> <p>買付契約評価は棚卸資産に該当せず、また、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に、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は、第44項及び第45項の記載でカバーしていると考えられる。</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
対象外の範囲(第28項)	<p>固定資産を建設するために保有する棚卸資産の評価については、固定資産の評価に合わせて固定資産の減損に係る会計基準に基づいて評価することが適当であると考えられ、売買目的有価証券や、市場販売目的のソフトウェアと同様に、範囲から除外される旨を明記して頂きたい。また、固定資産の保守（修繕）するために保有する棚卸資産については、販売により投資が回収されるものではないため、価格の下落が収益性の低下に結びつかないと考えられる。</p> <p>他の基準が存在する売買目的有価証券や、ソフトウェアについては、結論の背景で「対象から除外される範囲」として説明されているが、固定資産の減損に係る会計基準等同様に、本文である第3項自身でも、「ただし、他の会計基準において取扱いが示されているものは、該当する他の会計基準の定めによる。」を明記した方が良いのではないか。また、工事損失引当金、受注損失引当金等は企業会計原則注解 注18の定めに従うものとする考え方でよいか。その取扱いについて第28項で明記してはどうか。</p> <p>「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。</p>	<p>棚卸資産に該当せず、他の会計基準において取扱いが示されているものは、該当する他の会計基準の定めによることは当然であるため、結論の背景で示されていれば十分と考えられる。</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
事務用消耗品等 (第 3 項、第 30 項、第 31 項)	<p>販売活動及び一般管理活動で短期に消費される事務用消耗品等は棚卸資産の範囲に含まれるとされているにもかかわらず、その評価について本文で言及されていない(結論の背景でしか言及されていない)。</p> <p>薬品等副資材については、原材料等と異なり、その時価変動と製品販売価格との密接な相関はみられず、資産の時価低下が収益性の低下に直接結びつかない。このような場合は、低価法の対象とする必要性が乏しく、低価法の対象資産から除外するよう取扱われたい。また、薬品等副資材は、極めて多品目にわたることから時価の把握と時価が下回るかどうかの判断にかなりの事務労力を要する一方、金額的にも重要性が極めて低いため、事務労力を回避する措置を求めたい。</p> <p>「販売活動及び一般管理活動において短期間に消費する事務用消耗品等」についての記述はあるが、製造活動において短期間に消費される消耗品等(機械用潤滑油等)の扱いが明確ではない。「企業の事業活動において短期間に・・・」としてはどうか。</p>	<p>特に事務用消耗品等を例外的に扱うという意図はなく、結論の背景にある第 48 項の記述で十分である。また、簡便法など実務への配慮(第 10 項及び第 11 項、第 48 項など)がなされており、公開草案の修正は不要と考える。</p>
	<p>販売活動及び一般管理活動で短期に消費される事務用消耗品等は棚卸資産の範囲に含まれるかどうかについて、第 30 項において、国際的な基準と同一ではなく、かつ一般に重要性が乏しいと指摘されながら、第 31 項において、本会計基準では棚卸資産に含めると整理しているが、この整理に至った理由の記載がない。今一度整理されたい。</p>	<p>第 30 項の「重要性がない」は、「重要性がないため、現状の扱いを変更しない。」という趣旨だが、「重要性がないため、対象から外す。」という結論が導かれるという誤解を生む可能性があり、公開草案の表現を修正する。</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
未成工事支出金等 (第 3 項、第 28 項)	<p>未成工事支出金およびその他の請負契約における仕掛品の扱いについて、明記すべきである。基準の正確な理解のため、未成工事支出金およびその他の請負契約における仕掛品について帳簿価額を回収可能価額まで減額すべきであること、および帳簿価額を超えて損失が見込まれる場合には引当金を設定すべきであることを、基準に明記すべきである。</p> <p>未成工事支出金について言及されていないが、工事損失引当金、受注損失引当金等は引当金の問題として検討すべきであって、棚卸資産の低価法の対象ではないと考えることでよいか。しかし、当該引当金の対象を長期、かつ一定金額以上の契約としているケースもあり、当該引当金の対象以外については低価法の対象にした方が棚卸資産の低価法として整合性があるようにも考えるがどうか。</p> <p>また、未成工事支出金に対して実務上は評価損見合いを棚卸資産から直接控除するケースがあるが、この処理が本基準の適用対象となるかどうかは明らかではないと考えるがどうか。</p>	<p>第 3 項に「仕掛品」追加し、棚卸資産には未成工事支出金を含むことを明示する。なお、未成工事支出金の簿価を超える損失については、第 45 項で示されている。</p>
<b>用語の定義</b>		
トレーディング目的で保有する棚卸資産の定義 (第 3 項)	<p>第 3 項の「活発な市場が存在することを前提として棚卸資産の保有者が単に市場価格の変動により利益を得ることを目的とするトレーディング」に加えて、「通常は同一品目に対して相当程度の反復的な購入と売却が行われるものをいう」という記述が第 3 項または第 60 項に必要と考える。</p>	<p>ここでは売買目的有価証券と同様の定義としており、実務上の追加説明は金融商品実務指針を参照するため、公開草案の修正は不要と考える。</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
時価の定義 (第4項)	「時価」(公正な評価額)として、市場価格が観察できる場合には市場価格に基づく価格としているが、金融商品会計実務指針のような具体的な解説が不足しており、実務上の対応に混乱をもたらす可能性が高い。具体的な指針が必要と考えられる。	「時価」の定義は同じであり、また、本会計基準で重要な概念は「時価」ではなく、「正味売却価額」である。その具体的な内容は、8項以下で示されているため、公開草案の修正は不要と考える。
正味売却価額 (第5項)	正味売却価額において売価から控除される、見積追加製造原価及び見積販売直接経費について、混乱が予想されるのでその範囲や考え方を明らかにしてはどうか。	正味売却価額は、これまで用いてきた正味実現可能価額と意味するところは相違ない(第33項)としている。不動産については、監査委員会報告69号で別途示されている。また、これまでも低価法その他、強制評価減の処理において、正味売却価額は多く用いられてきたと考えられることから、公開草案の修正は不要と考える。
<b>会計処理 (通常の販売目的で保有する棚卸資産の評価基準)</b>		
有用な原価 (第36項)	「有用な原価」はARB43号の「Useful cost」を翻訳したものと思われるが、ここでの考え方には「回収可能な原価」とした方が適当ではないか。	第36項では、「将来の収益を生み出す意味において」と説明した上で、「有用な原価」という用語を使用しているため、ARB43号の「Useful cost」とは異なる。ただし、「回収可能な原価」という表現にした方が、その後続く表現との整合性を保つことができると考えられるため、表現を修正する。



論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
収益性の低下(第37項)	「収益性の低下」という概念は、企業会計におけるどのような基本的思考から導かれるのか、さらに「収益性の低下」がなぜ帳簿価額の切下げに結びつくのかを明確にして欲しい。「帳簿価額の回収可能性」で十分ではないか。	「収益性の低下」という考え方を採用した理由を結論の背景の中で追加説明する。
正味売却価額による評価について(第7項)	結論の背景、第41-43項にて期末の正味売却価格は将来販売時点の正味売却価額の「代理数値」である点との記載があり、第46項にてこれに関連した取扱いがある。この「代理数値」であること概念は重要と考えられ、本文の中でもこの概念を触れておくべきではないかと考える。	結論の背景の文章修正により対応する。
市場価格が観察できないとき(第8項)	<p>時価の基準が“期末前後(での販売実績に基づく価額)”となっており判断の余地がありすぎるため適用指針等でより具体的に明示して頂きたい。特に直近の販売実績等については、どこまで遡るかにより全く異なる結果となるため、何らかの限定をすべきではないか。</p> <p>売却市場において市場価格が観察できないときに、合理的に算定された価額として、期末前後での販売実績に基づく価額も含まれるとあるが、期末前後とはどの程度のことをいうのかについて、実務上、取扱いに幅が生じると思われるので考え方や目安を明らかにしてはどうか。</p>	この取扱いは、売却市場において市場価格が観察できない場合の扱いである。「合理的に算定された価額」の一例であり、「合理的な」必要があるという条件が課されているため、公開草案の修正は不要と考える。
滞留又は処分見込の棚卸資産(第9項、第50項)	<p>「営業循環過程から外れた滞留又は処分見込の棚卸資産」には、補修部品等が含まれることを明示してはどうか。実務上は会計処理が統一されておらず、かつ、有償修理の場合は正味売却価額を下回らないので、低価法適用についての考え方を記載してはどうかと思料する。</p> <p>第9項にある滞留又は処分見込の棚卸資産について簿価を切り下げの方法を、例外としてではなく原則的な方法として位置付けるべきである。</p>	<p>補修用部品も棚卸資産に含まれるため、営業循環過程から外れた滞留があれば含まれることは明らかであると考えられる。</p> <p>原則として、正味売却価額まで切り下げるため、第9項は代替的な方法である。</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
複数の売却市場が存在する場合 (第11項)	「加重平均売価等」の使用を認めているが、恣意性を排除するため、「継続適用」の要件を明記してはどうか。	正味売却価額の趣旨から、複数の市場で販売する場合には加重平均値の利用が適当であり、逆に単一の市場で販売する場合にはその市場での価格を使用するしかなく、継続適用についての記載を追加する必要はないと考えられる。
先渡市場が整備されている場合 (第42項)	評価対象の棚卸資産について、先渡市場が整備され、将来販売時点の市場価額が形成されており、かつ、販売契約において販売価格は未確定であるものの、納入時期及び納入数量が定められている場合に、将来の売価に基づく公正な正味売却価額が容易に算定可能であるのであれば、期末の正味売却価額を用いることは却って不都合である。先渡価格に基づく正味売却価額を用いることを認めるような手当てが必要である。	公開草案の内容は、左記コメントの取扱いを含んでいると考えている。
正味売却価額がマイナスの場合 (第44項、第45項)	製造業における棚卸資産としての仕掛品の期末評価について、第44項及び第45項において、見積追加製造原価及び見積販売直接経費と売価とを比較し、前者が後者を超えるときには、簿価切下げを行うこととしているが、この表現では既発生の製造原価が考慮されず適当ではないのではないか。	この記述は正味売却価額がマイナスとなるケースについての記述であり、公開草案の修正は不要と考えられるなお、既発生の製造原価は、仕掛品の簿価に含まれている。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
将来時点の正味売却価額の利用について（第46項、第47項）	<p>46項においては、期末の正味売却価額は将来販売時点の正味売却価額の代理数値という考えのもとに、期末の正味売却価額が帳簿価額を下回っている場合、将来販売時点の正味売却価額が帳簿価額を上回ると予想される場合には簿価を切下げる必要はないとしている。しかし、多くの場合、将来販売時点の正味売却価額の算定は非常に困難である。第46項で認識されている通り、期末の正味売却価額が帳簿価額を下回っている場合において、将来販売時点の正味売却価額を算定して収益性が低下していないことを立証できるケースは非常に稀であると考えられる。第46項および第47項の記述は基準の恣意的解釈を招くおそれがあり、非常に稀なケースのために濫用のおそれのある記述を残す必要はないと考えられ、第46項および第47項は削除すべきである。</p>	<p>収益性の低下を簿価切下げの根拠とする本会計基準の考え方からすれば、第46項及び第47項の記述は必要であり、公開草案の修正は不要と考える。</p>
税務との調整について	<p>公開草案は、「時価」の考え方に「正味売却価格」を採用しており、原則として「再調達原価」しか認めていない現行法人税の規定と異なっているため、このままでは棚卸資産の評価において会社計算と法人税との二重計算が必要となり、各企業で実務負担が著しく増大することも予想される。本会計基準導入までに、低価法に関する法人税法との乖離が可能な限り解消され、会社計算と法人税との二重計算を回避するような手当てが図られるよう、関係省庁に対し働き掛けを御願いたい。</p>	<p>法人税法の取扱いについての検討は、対象外である。</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
再調達原価の利用（第10項、第51項）	<p>再調達原価を低価法適用時の時価とする際の適用対象として、製造業における原材料等に限定されているような記述となっているが、税務調整、時価算出（取得）等の実務負担を考えると卸売業・販売業においても再調達原価が時価として優れている場合がある。製造業以外でも継続適用を条件に採用出来るよう配慮願いたい。尚、第51項を見ると製造業における原材料等に限定せず他の購入品の場合にも同様に採用できるようにも読めるため、第10項、第51項共に記載を明確にして頂きたい。また、製造業における仕掛品や場合によっては最終製品についても再調達原価の方が把握しやすい場合があり、これらについても再調達原価を認めて頂きたい。</p> <p>再調達原価の利用について、第10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」と認められる場合」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、表現を統一すべきである。</p> <p>再調達原価の使用も認めるとした「正味売却価額が再調達原価に歩調を合わせて動く」という定義が不明瞭であるため、明確にして頂きたい。例えば、再調達原価を使用する場合の条件として米国基準に準じて「再調達原価が正味売却価額を下回る場合は再調達原価の使用を認める」等にすることも考えられるのではないかと。</p>	<p>「製造業における原材料等」としており、特に限定しているわけではないため、表現の修正を検討する。</p> <p>なお、収益性の低下を簿価利下げの根拠とする以上、再調達原価の利用は限定的であり、この点は誤解のないような表現とする。</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
個別品目毎の実施について (第12項)	「個別品目」とは何か、定義が不十分ではないかと考える。期末現在で保有している工程未投入の原材料等については、期末時点の有り姿そのものに即して正味売却価額等によって評価することが適当と考えられる。そのため、これらの原材料等については適用されない旨を明示すべきである。	本会計基準では、未投入の原材料がそのまま売却されるわけではないため、原則としては完成品の売価を基礎とした正味売却価額で評価することが適当であると考えている。 ただし、未投入の原材料等について再調達原価による評価を認めている点は、第10項のとおりである。
営業循環過程から外れた棚卸資産 (第9項、第50項)	<p>第9項の(2)の扱いについて、回転期間を長期に見積もることにより評価損を回避する恐れがあるため、「一定の回転期間」につき、計算方法・上限を明記するべきと考える(回転期間=期末棚卸数量/売上数量、一般的な製造業ではX年まで、保守部品ではX年までなど)。</p> <p>第9項(2)について、具体的な方法か指針を示して頂きたい。その際には、切放し方式だけではなく洗替え方式採用の場合の方法についても明確にして頂きたい。</p> <p>第9項の(1)の扱いについて、滞留在庫の場合、簿価切下げ額の客観性が得られ難いため、翌期のV字回復を目的に必要以上に簿価を切り下げる手法を禁じる措置を設けてはどうか。</p> <p>第9項「・・・営業循環過程から外れた滞留・・・」という表現に「ないし過剰な在庫」等の表現を追加すべきである。また第48項にも同様の記述を追加すべきである。</p>	<p>これまでの実務を踏襲しており(第50項)、「規則的に」とすれば足りると考えられるため、公開草案の修正は不要と考える。</p> <p>文章の表現の修正により対応する。</p> <p>過剰であれば、通常、滞留となることから、公開草案の修正は不要と考える。</p>
市場の存在しない半製品等への適用	市場の存在しない半製品については、時価の算定を期末月の受入コスト等に基づくものとする等、半製品への低価法の適用は簡便な計上方法が可能であることを明確にすべきである。なお、簡便な計上方法について、石油業界としての考え方を業界内で検討することとしたい。	合理的に算定された価額については、実情に合わせて対応する部分があり、公開草案の修正は不要と考える。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
グルーピングの方法について（第12項、第54項）	グルーピングによる評価を認めているが、グルーピング方法の継続適用についての言及が必要ではないか。また、グルーピング方法についての注記は必要ないのか。	第12項によれば、グルーピングを行う企業は、每期最も適切に投資の成果を示す方法を、個別品目ごとの評価も含めて見直す必要がある。ただし、同じ状態であれば継続適用が適当であり、その旨を記述する。
	資産グルーピングの許容については、「明らかに投資の成果を適切に示すことができると判断されるときには」と、非常に硬直的な取扱いとなっているが、実務対応にも配慮した上で、より弾力的な運用が可能な方向で検討頂きたい。	文章の表現の修正により対応する。
	<p>収益性低下の判断及び簿価切下げの単位を考えるにあたって、グルーピング対象となる棚卸資産として将来取得予定（期末現在未取得）の棚卸資産も含めてもよいか指針を示して頂きたい。例えば期末に販売用不動産としての土地を保有している場合で当該土地のみの正味売却価格は取得価格を下回っていても翌期以降に建物の建設が予定されマンション或いはショッピングセンターとしての販売計画があり、建物と土地を一体とした正味売却価格では損失の発生は想定されない場合、簿価の切下げの必要はないと理解してよいか。</p> <p>また、棚卸資産と棚卸資産以外の資産をグルーピングすることは可能かご検討頂きたい。例えばショッピングセンターなどの物件を、土地については販売用不動産として保有し、建物については投資事業組合出資など金融資産を通して保有している場合、これらは棚卸資産と金融資産として貸借対照表に計上されるがグルーピングできると考えてよいか。</p>	監査委員会報告第69号を参照することで足りると考えられる。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	<p>複数の品目を一括して取り扱うことが認められているものの例示として「同じ製品に使われる材料、仕掛品及び製品を1グループとして扱う場合」があるが、このような抽象的表現のみでは、本基準の利用者が一般に共通のイメージを有することは困難ではないかと思われる。</p> <p>第54項で記載されている2項目は、実務上、グルーピングが認められるケースが概ね当該2項目に限定されると考えているのであれば、その旨記載することが望ましい。</p>	<p>この表現は連続意見書にもある表現であり、これまでコメントのような指摘は多くなかったことから、公開草案の修正は不要と考える。</p> <p>「次のような場合」としており、特に限定的に考えているということではないことは明らかと思われる。</p>
<p>グルーピングの原価計算基準との調整 (第12項)</p>	<p>「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。</p> <p>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。</p> <p>標準原価計算制度を採用している場合に生じる原価差額のうち、繰越調整計算により在庫認識される金額については、実務負担も勘案した処理を検討いただきたい。</p>	<p>一括配賦法が認められているとしても、簿価切下げの判断は原則として個別品目毎に実施すべきという扱いは変更すべきではないと考えられる。その他の場合には適当と判断される方法により、配賦計算を行う必要があると考えられる。</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
洗替え法と切放し法の選択 (第14項、第57-59項)	<p>洗替え法と切放し法の選択適用を認めた経緯の説明(第58項及び第59項)は種々無理な説明及び表現が重ねられているように思われる。また、この点は、減損会計や金融商品会計基準における投資減損においては、切放し法のみが認められている点と整合していない。1つの経済実態に対して複数の会計処理を認める理由をより明確かつ合理的に説明する必要があると考える。</p> <p>簿価切下げの方法として切放し法と洗替え法の選択ができる点とあるが、いずれを選択したかは会計方針で開示する必要があるのか。必要があるのでは。</p> <p>1つの経済実態に対して複数の処理を認めることは、会社間の比較可能性を損なう結果となり適切ではないため、洗替え法と切放し法の選択適用ではなく、洗替え法に一本化すべきである。もし、仮に両方法を許容する場合であっても、収益性の低下を反映させるという趣旨から、洗替え法が原則法である旨を明記すべきである。</p> <p>固定資産の減損が発生の確実性を要件とし、棚卸資産には相応の要件がないからといってなぜ後者についてのみ戻入りが認められるのか。また、第57項には、正味売却価額の回復という事実を考慮すると、洗替え法の方が収益性の低下という概念と整合するとあるが、なぜそう言えるのかを明確に説明すべきである。</p>	コメントにおいても、洗替え法と切放し法の双方を支持する考え方があり、どちらか一方を原則的方法とせず、継続適用を条件とした選択適用とする取扱いを変えないこととする。
洗替え法の戻入益の性格(第14項)	評価減の洗替え法を採用している場合、前期末に計上した簿価切下額の戻入額が当期の簿価切下額を上回る場合、前期末の棚卸資産に対して評価益を計上したのと同じことにならないか。その是非の検討をお願いしたい。	当初の取得価額を超えて過去の簿価切下額を戻入るのであれば、評価益の計上であろうが、当初の帳簿価額までの戻入であれば、評価益の計上と同じとは言えないと考える。
簿価切下げの要因 (第14項)	第1項から第13項までの間に簿価切下げの要因について全く説明されていないため、この用語は唐突で具体的にイメージし難い。第36項から第38項を読まないで理解不能である。「例えば、物理的・経済的劣化や市場の需要変化等」といった、より具体的な記述を第14項でするべきではないか。	表現を検討し、公開草案を修正する。



論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
<b>会計処理（トレーディング目的で保有する棚卸資産の評価基準）</b>		
検討の経緯	<p>「結論の背景」にトレーディング目的で保有する棚卸資産に関する時価評価の適用につき、当該公開草案に盛り込まれた経緯を記載して頂いた方が良いと考える。当該項目は国際的な会計基準との調和の観点から盛り込まれたものと考え、その旨記載頂くことで、「トレーディング」の意味内容がより明確になると考える。</p>	<p>当該項目は国際的な会計基準との調和の観点からのみ盛り込まれたものではなく、公開草案の修正は不要と考える。</p>
具体的な定義・範囲 （第15項、第60項）	<p>トレーディング目的で保有する棚卸資産の定義、範囲については、該当する棚卸資産につき具体的に例示をしていただくなど、具体的な指針又はガイドラインを提示して頂きたい。定義・規定を明確にすることが、税務調整の回避を支持する材料となると考えられるため、是非お願いしたい。</p> <p>時価の変動により利益を得ることを目的としたコモディティー・トレーディングにおいては棚卸資産のみならず、先物売買契約及び先渡し売買契約も含めたポートフォリオが複合的に利益の源泉を成しているのが実態であり、投資家にとって真に有用な情報を提供する為には、商品先物取引所における先物契約のみならず、相対による先渡し売買契約についてもデリバティブとして扱うことを明確化し、時価評価と時価変動に基づく損益認識を実施する必要があると考える。</p> <p>金融商品会計実務指針第20項によれば、当初より現物の受渡を予定しているものについてはデリバティブとして認められていないが、トレーディング目的の棚卸資産の時価評価を定めたことと合わせて、「現物約定」もデリバティブとして扱うことができるものを整理し、デリバティブの定義の見直しを働き掛けるべきである。</p>	<p>定義、範囲については示しており、また、金融商品実務指針を参照するため、取扱いも明確と考えられることから、公開草案の修正は不要と考える。</p> <p>「金融商品会計に関する実務指針」にて取り扱われている内容であり、本会計基準の範囲ではないと考えられる。</p>
税務との調整	<p>トレーディング目的で保有する棚卸資産に係る財務会計上の時価評価と現行税法上の時価評価の要件とに相当の乖離があるように思われ、時価評価を行った場合、税務調整を要することとなると思われる。売買目的有価証券が会計と税務の調和により税務調整が回避されているのと同様になるよう、税務との調整をお願いしたい。</p>	<p>法人税法の取扱いについての検討は、対象外である。</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
会計処理 (第15項)	<p>トレーディング目的で保有する棚卸資産の評価基準(第15項)は妥当とは思われない。</p> <p>(1) その根拠である金融投資と事業投資の区分は、金融資産の時価評価の根拠のために必要な区分とは思われない。測定基準の考察のためには、その区分よりも、金融商品・非金融商品、金融資産・金融負債の区分のほうが有益である。</p> <p>(2) 「リスクからの開放」という概念が純利益の算定基準として適切かどうか再検討する必要がある。包括利益の認識基準(資産・負債の変動の認識基準)を明確に示す必要がある。</p> <p>(3) この評価基準の前提になっている、討議資料「財務会計の概念フレームワーク」(以下、フレームワーク)の財務報告の目的を再検討する必要がある。①継続企業の前提を明記する。②IASBのフレームワークのように目的の範囲を広くしてはどうか。</p> <p>トレーディング目的で保有する棚卸資産の会計処理は金融商品会計基準における売買目的有価証券に準じるものとされているが、有価証券と棚卸資産ではトレーディングの手法、環境が大きく異なっており、既存の売買目的有価証券に関する取扱い(実務指針、Q&amp;A等)をそのまま準用すると実務上混乱を招来しかねないと考ええる。</p>	<p>金融投資、事業投資という概念は金融商品会計基準(売買目的有価証券や子会社及び関連会社株式の会計処理)などで実質的に示されている考え方であり、今回初めて示された考え方ではない。本公開草案で示した取扱いは、売買目的有価証券の会計処理との整合性から、妥当であると考えており、修正は不要と考える。</p> <p>金融商品会計基準と同様の扱いとせず、個別に指針を定めることは、逆に混乱を招来しかねない可能性もあるため、公開草案の修正は不要と考える。</p>
<b>開示(通常の販売目的で保有する棚卸資産に係る損益の表示及び注記)</b>		
特別損失に計上する場合(第17項、第64項)	<p>特別損失に計上する場合の臨時の事象が、損益計算書の表示科目から読み取れない場合は注記が必要と思われる。</p> <p>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。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える。</p>	<p>公開草案の文章表現の修正により対応する。</p> <p>重要な事業部門の廃止に伴う、設備の廃棄損、人的投資の早期退職に伴う割増金の支給など、特別損失に計上することとの整合性から定めた取扱いであり、公開草案の修正は不要と考える。</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
製造に不可避免的に発生する場合 (第 17 項)	<p>第 17 項において、製造に不可避免的に発生する簿価切下額は製造原価と記載されているが、「製造に不可避免的に発生する」とは、例えば下記の事項を意味すると考えてよいか。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>■ 製造量が予定より少量であったため、固定費配賦額が多額になり、簿価の切下げが必要となった場合</li> <li>■ 製造ロットの都合で予定販売量以上の製造とならざるを得ず、結果として滞留在庫となる場合</li> <li>■ いわゆる補修部品を在庫として保有せざるをえない場合</li> </ul> <p>それとも、単に「製造に関連して発生する」ことを意味しているのか。表現が、解りにくいと考えられ、加筆を検討してはどうか。</p>	公開草案の文章表現の修正により対応する。
販売活動及び一般管理活動目的で保有する棚卸資産の簿価切下げの PL 表示 (第 17、48 項)	販売活動及び一般管理活動目的で保有する棚卸資産に関する簿価切下額の損益計算書の表示区分が明示されていない。第 48 項にて、当該棚卸資産は価格の下落が必ずしも収益性の低下には結びつかず、物理的劣化等の場合に切下げを行うとあるので、第 17 項で該当するケースが示されていないことになる。	公開草案の文章表現の修正により対応する。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
販売費として計上するケース (第17項)	<p>「簿価切下額が販売促進に起因し、かつ、その金額に重要性がある場合には、販売費として処理する。」となっているが、重要性の基準を明示して頂きたい。(日本貿易会)</p> <p>基準案17項において、簿価切下額を販売費として処理する場合がある旨が規定されているが、簿価切下額のすべてを「販売促進に起因」していると理由付けして販売費として表示することが可能となる余地があり、当該規定は削除すべきである。また、このようなケースに金額的重要性がある場合は一般的には考えられず、そのようなケースのために濫用のおそれのある規定をおく必要はないと考えられる。</p>	<p>濫用のおそれありというコメントが複数あったため、販売費処理の記述を削除する。明示しなくても、例えば、見本品として使った場合には、他勘定振替処理により販売費処理することは可能であると考えられる。</p>
<b>開示（トレーディング目的で保有する棚卸資産に係る損益の表示）</b>		
損益の表示 (第20項)	<p>第20項「トレーディング目的で保有する棚卸資産に係る損益は、原則として、純額で売上高に表示する」とあるが、損益が純額で損失となる場合売上高がマイナスで計上されることとなる。この場合売上原価にて処理すべきかと考えるが、国際的な会計基準における開示についても参考として示して頂いた上で、それらの基準と整合性がとられた処理としていただきたい。</p>	<p>売買目的有価証券の売買損益と同様であり、公開草案の修正は不要と考える。</p>
	<p>トレーディング目的で保有する棚卸資産に係る損益については、純額で売上高表示とされているが、対応する金融商品会計実務指針第176項では、「繰延ヘッジ損益は、ヘッジ対象が商品であれば、売上原価、・・・にて戻入処理する。」とあり、トレーディング目的で保有する棚卸資産の場合には、売上原価ではなく売上高とするように、金融商品会計実務指針を改定する必要がある。この旨を適用時期等に記載すべきである。</p>	<p>コメントは、ヘッジ会計の場合の処理であり、トレーディング目的で保有する棚卸資産の評価損益とは、別の論点である。公開草案の修正は不要と考える。</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
<b>適用時期</b>		
適用時期 (第 21 項)	<p>本会計基準に適切に対応するためには、基本方針の策定、システム開発、実務の仕組みの構築、子会社・関連会社への指導等々、多大な工数が必要となることが必至である。(強制) 適用時期については極力後ろ倒し(早くとも平成 20 年度以降)にしていきたい。</p>	<p>実務上の対応が困難なため、適用時期を遅らせて欲しいという要望が強く、適用時期を平成 20 年 4 月 1 日以降開始する事業年度とする。ただし、対応可能な企業が早期適用することは認められている。</p>
中間決算との関係等 (第 21 項)	<p>第 21 項「ただし」書きによれば、本基準が公表後、即、早期適用が可能であるということか。「平成 19 年 3 月 31 日以後終了する事業年度から」でも差し支えないと考える。仮に下期から適用した場合、第 22 項で示している変更差額の取扱いは中間決算との関連が明らかになっていないと考えられるため、実務上の対応を明確にすべきである。</p>	<p>現行案では公表後、即、早期適用が可能であると読むことができ、下期から採用した場合には、通常の会計方針の変更と同様、中間決算との首尾一貫性の問題は生じる。第 22 項で示している変更差額の取扱いは下期から適用する場合にも、当期首時点の簿価切下げ額が対象となると考えられ、公開草案の修正は不要と考える。</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
<b>適用初年度の特例処理</b>		
適用初年度の特例処理 (第 22 項)	<p>会計基準に先行して、会社法が過年度財務諸表の修正再表示（会社法施行規則第 120 条、会社計算規則第 161 条）を認めている。会計基準適用初年度で過年度分（期首分）を前期損益修正損として特別損失に計上するのではなく、過年度財務諸表の修正もできるようにすべきである。その前に、「会計方針の変更、誤謬の訂正、見積りの変更」に関する会計基準を確立すべきである。</p> <p>適用初年度に計上した特別損失とその後計上する特別損失の扱いを分ける理由はないものと考えられ、本基準が適用される最初の事業年度において、変更差額を特別損失に計上することを企業が選択した場合にも、簿価切下額の戻入れを行うべきである。</p>	<p>今後の検討課題である。</p> <p>簿価切下額の戻入れを売上原価で計上するとすれば、特別損失で計上した費用を売上原価で戻し入れることとなり、適当ではないと考えられる。また、特別損失で戻し入れるということであれば、特別損失で計上したものを特別損失で戻し入れることとなり、特例処理を採用しなかったことと同じになる。そのため、特例処理を採用した場合に、簿価切下額の戻入れを行うことは、適当ではないと考えられる。</p>
<b>その他</b>		
法人税との調整	<p>本会計基準による会計処理が税務上もそのまま認められるよう、関係者との調整を行って頂きたい。</p>	<p>法人税法の取扱いについての検討は、対象外である。</p>
ヘッジ会計	<p>棚卸資産をヘッジ対象としている場合に、棚卸資産に対し低価法もしくは時価評価を行った場合のヘッジ会計の取扱いにつき、適用指針等の整備をお願いしたい。</p>	<p>検討はなされたものの、特別な取扱いになるわけではないことから、公開草案の修正は不要と考える。</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
コメントの募集期間	コメント募集期間が短い。特に、3月決算会社の経理関係者の繁忙期であることを考慮するともう少し期間が必要だったと思われる。	平成17年10月に論点整理も公表しており、また、ボリュームに照らし、コメント募集期間が短いということはないと考える。
会計基準のコンバージェンス	国際的な会計基準同士の今後のコンバージェンスに従い国際的な会計基準自体が将来的に変更されることも考えられ、引き続き、国際的な会計基準に動きがある場合はそれに合わせて見直しをお願いしたい。	今後の検討課題である。
適用指針について	本企業会計基準は会計基準ということもあり、概念的な記載に徹している感がある。実務を行うにあたり具体的なケース等の解説があると参考になると思われるため、本会計基準に対応する実務指針又はQ&A等の公表を検討して欲しい。	画一的な指針を示すことは難しく、また、細かくケース分けしたそれぞれのケースについて、取扱いを示すことは困難であり、現時点では実務指針等の検討は行わない方向で考えている。
	今後公表される適用指針において、会計方針の変更に該当する旨を記載する必要があると考えている。実務上、低価法を採用していなくとも滞留在庫に関して洗替処理で評価損を計上している会社もあり、当該会社を含めて、新しい基準を採用することになるので会計方針の変更に該当すると考えるが、現状で評価損を計上しているケースでは別の意見も生じる可能性があり、考え方を明示する必要があると思料する。	会計基準の適用により、変更された部分があれば、会計方針の変更として取り扱うことになると考えられ、特に公開草案の修正は不要と考える。