

【参考】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）からの改正点

以下の比較表では、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）からの改正部分に下線を付している。

改正後	改正前
<p>企業会計基準第9号 棚卸資産の評価に関する会計基準</p> <p style="text-align: right;">平成18年7月5日 <u>改正平成20年9月26日</u> 企業会計基準委員会</p>	<p>企業会計基準第9号 棚卸資産の評価に関する会計基準</p> <p style="text-align: right;">平成18年7月5日 企業会計基準委員会</p>
<p>目 的</p> <p>1. 本会計基準は、棚卸資産の<u>評価方法</u>、評価基準及び開示について定めることを目的とする。</p> <p>2. 棚卸資産の<u>評価方法</u>、評価基準及び開示に関しては、「企業会計原則」及び「原価計算基準」に定めがあるものの、本会計基準が優先して適用される。</p>	<p>目 的</p> <p>1. 本会計基準は、棚卸資産の<u>期末における評価基準</u>及び開示について定めることを目的とする。<u>そのため、先入先出法や後入先出法などの評価方法に関しては、取り扱っていない。</u></p> <p>2. 棚卸資産の<u>評価基準</u>及び開示に関しては、「企業会計原則」及び「原価計算基準」に定めがあるものの、本会計基準が優先して適用される。</p>
<p>会計基準 範 囲</p> <p>3. 本会計基準は、すべての企業における棚卸資産の<u>評価方法</u>、評価基準及び開示について適用する。(以下 略)</p>	<p>会計基準 範 囲</p> <p>3. 本会計基準は、すべての企業における棚卸資産の<u>評価基準</u>及び開示について適用する。(以下 略)</p>

改正後	改正前
<p>会計処理</p> <p>棚卸資産の評価方法</p> <p>6-2. <u>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する。</u></p> <p>(1) <u>個別法</u> <u>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</u> <u>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。</u></p> <p>(2) <u>先入先出法</u> <u>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</u></p> <p>(3) <u>平均原価法</u> <u>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</u> <u>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。</u></p> <p>(4) <u>売価還元法</u> <u>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</u> <u>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。</u></p> <p>6-3. <u>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。</u></p>	<p>会計処理</p> <p>(新 設)</p> <p>(新 設)</p>

改正後	改正前
<p>通常の販売目的で保有する棚卸資産の評価基準</p> <p>13. 売価還元法を採用している場合においても、期末における正味売却価額が帳簿価額よりも下落している場合には、当該正味売却価額をもって貸借対照表価額とする。 (以下 略)</p>	<p>通常の販売目的で保有する棚卸資産の評価基準</p> <p>13. 売価還元法 <u>(棚卸資産の値入率又は回転率の類似性に基づくグループの期末棚卸資産の売価合計額に、原価率を乗じて求めた金額を期末棚卸資産の帳簿価額とする方法)</u>を採用している場合においても、期末における正味売却価額が帳簿価額よりも下落している場合には、当該正味売却価額をもって貸借対照表価額とする。 (以下 略)</p>
<p>開示</p> <p>通常の販売目的で保有する棚卸資産の収益性の低下に係る損益の表示</p> <p>17. (以下 略)</p>	<p>開示</p> <p>通常の販売目的で保有する棚卸資産に係る損益の表示</p> <p>17. (以下 略)</p>
<p>通常の販売目的で保有する棚卸資産の収益性の低下に係る損益の注記</p> <p>18. (以下 略)</p>	<p>通常の販売目的で保有する棚卸資産に係る損益の注記</p> <p>18. (以下 略)</p>
<p>適用時期等</p> <p>20. <u>平成18年7月公表の本会計基準</u> (以下「平成18年会計基準」という。) は、平成20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20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。</p> <p>21. <u>平成18年会計基準</u>が適用される最初の事業年度において、簿価切下額が多額に発生し、それが期首の棚卸資産に係るものである場合には、第17項の取扱いによらず、次のいずれかの方法により特別損失に計上することができる。なお、この場合には、洗替え法を適用していても(第14項参照)、当該簿価切下額の戻入を行ってはならない。</p> <p>(1) <u>平成18年会計基準</u>を期首在庫の評価から適用したとみなし、期首在庫に含まれる変更差額を特別損失に計上する方法</p> <p>(2) <u>平成18年会計基準</u>を期末在庫の評価から適用するが、期末在庫に含まれる変更差額のうち前期以前に起因する部分を特別損失に計上する方法</p>	<p>適用時期等</p> <p>20. 本会計基準は、平成20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20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。</p> <p>21. <u>本会計基準</u>が適用される最初の事業年度において、簿価切下額が多額に発生し、それが期首の棚卸資産に係るものである場合には、第17項の取扱いによらず、次のいずれかの方法により特別損失に計上することができる。なお、この場合には、洗替え法を適用していても(第14項参照)、当該簿価切下額の戻入を行ってはならない。</p> <p>(1) <u>本会計基準</u>を期首在庫の評価から適用したとみなし、期首在庫に含まれる変更差額を特別損失に計上する方法</p> <p>(2) <u>本会計基準</u>を期末在庫の評価から適用するが、期末在庫に含まれる変更差額のうち前期以前に起因する部分を特別損失に計上する方法</p>

改正後	改正前
<p><u>(平成 20 年改正会計基準)</u></p> <p>21-2. <u>平成 20 年 9 月改正の本会計基準（以下「平成 20 年改正会計基準」という。）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。</u></p> <p>21-3. <u>平成 20 年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（最も新しく取得されたものから棚卸資産の払出しが行われ、期末棚卸資産は最も古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）から平成 20 年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、特別損益に表示することができる。[計算例 1]</u></p> <p>21-4. <u>平成 20 年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平成 20 年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）と払出し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することができる。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こととする。[計算例 2]</u></p>	<p>(新 設)</p> <p>(新 設)</p> <p>(新 設)</p>
<p>議 決</p> <p>22. <u>平成 18 年会計基準は、第 107 回企業会計基準委員会に出席した委員 11 名全員の賛成により承認された。(以下 略)</u></p> <p>22-2. <u>平成 20 年改正会計基準は、第 160 回企業会計基準委員会に出席した委員 11 名全員の賛成により承認された。(以下 略)</u></p>	<p>22. <u>本会計基準は、第 107 回企業会計基準委員会に出席した委員 11 名全員の賛成により承認された。(以下 略)</u></p> <p>(新 設)</p>

改正後	改正前
<p>結論の背景 検討の経緯</p> <p>25. 当委員会では、テーマ協議会からの提言を受け、低価法に関する実態調査を行い、また、学識経験者を含むワーキング・グループを設け、棚卸資産の評価基準及び開示について検討してきた。その後、平成17年4月に棚卸資産専門委員会を設置し、専門委員による討議や参考人として専門委員以外の財務諸表作成者の意見聴取など幅広く審議し、同年10月には「棚卸資産の評価基準に関する論点の整理」（以下「論点整理」という。）を公表した。当委員会では、論点整理に対して寄せられた意見を踏まえ、さらに検討を重ね、平成18年4月に「棚卸資産の評価原則に関する会計基準（案）」を公開草案として公表し、広く意見を求めた。その後、当該公開草案に対して寄せられた意見を参考にして、審議を行い、その内容を一部修正した上で、<u>平成18年</u>会計基準を公表することとした。</p> <p>26. なお、我が国の会計基準を設定するにあたって、概念フレームワークを明文化する必要性が各方面から指摘されたのを受け、当委員会は、外部の研究者を中心としたワーキング・グループを組織して、その問題の検討を委託し、平成16年9月に討議資料「財務会計の概念フレームワーク」を公表している。この討議資料に示されているのは、当委員会の見解ではなく、当委員会に報告された当該ワーキング・グループの見解であるが、会計基準開発の過程でその有用性がテストされ、市場関係者等の意見を受けてさらに整備・改善されることにより、会計基準設定の指針になることが期待されている。このため、<u>平成18年</u>会計基準を検討するにあたり、当委員会では、この討議資料の一部も素材として議論を重ねた。</p>	<p>結論の背景 検討の経緯</p> <p>25. 当委員会では、テーマ協議会からの提言を受け、低価法に関する実態調査を行い、また、学識経験者を含むワーキング・グループを設け、棚卸資産の評価基準及び開示について検討してきた。その後、平成17年4月に棚卸資産専門委員会を設置し、専門委員による討議や参考人として専門委員以外の財務諸表作成者の意見聴取など幅広く審議し、同年10月には「棚卸資産の評価基準に関する論点の整理」（以下「論点整理」という。）を公表した。当委員会では、論点整理に対して寄せられた意見を踏まえ、さらに検討を重ね、平成18年4月に「棚卸資産の評価原則に関する会計基準（案）」を公開草案として公表し、広く意見を求めた。その後、当該公開草案に対して寄せられた意見を参考にして、審議を行い、その内容を一部修正した上で、<u>本会計基準</u>を公表することとした。</p> <p>26. なお、我が国の会計基準を設定するにあたって、概念フレームワークを明文化する必要性が各方面から指摘されたのを受け、当委員会は、外部の研究者を中心としたワーキング・グループを組織して、その問題の検討を委託し、平成16年9月に討議資料「財務会計の概念フレームワーク」を公表している。この討議資料に示されているのは、当委員会の見解ではなく、当委員会に報告された当該ワーキング・グループの見解であるが、会計基準開発の過程でその有用性がテストされ、市場関係者等の意見を受けてさらに整備・改善されることにより、会計基準設定の指針になることが期待されている。このため、<u>本会計基準</u>を検討するにあたり、当委員会では、この討議資料の一部も素材として議論を重ねた。</p>

改正後	改正前
<p><u>(平成 20 年改正会計基準の公表)</u></p> <p>26-2. 我が国では、これまで、<u>棚卸資産の評価方法について、個別法、先入先出法、後入先出法、平均原価法等が認められてきた。</u> <u>棚卸資産の評価方法は、期末棚卸資産の価額を算定する方法として説明されることがあるものの、この金額を算定することによって、同時に、払い出された棚卸資産の価額についても算定することとなる。</u><u>すなわち、棚卸資産の評価方法は、当期の売上原価や原材料費等の算定にも結びついている。</u><u>企業は、取引の実態も考慮して、これらの評価方法の中から特定の方法を選択し、これを継続して適用してきたものと考えられる。</u></p> <p>26-3. 前項のように、我が国では、<u>後入先出法は先入先出法や平均原価法と同様に一定の仮定に基づく評価方法の 1 つとして認められてきたが、国際財務報告基準 (IFRS) における国際会計基準第 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。</u><u>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 IFRS の相違点として指摘されていた。</u><u>このため、当委員会と国際会計基準審議会 (以下「IASB」という。) 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第 3 回会合において長期項目に位置付けられていた。</u></p> <p>26-4. その後、平成 19 年 8 月に当委員会と IASB との間で、「<u>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)</u>」が公表されるなど、<u>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。</u><u>こうした状況を受けて、当委員会は、棚卸資産の後入先出法の取扱いを短期項目に変更し、我が国の後</u></p>	<p>(新 設)</p> <p>(新 設)</p> <p>(新 設)</p>

改正後	改正前
<p><u>入先出法の採用状況に関する実態調査の結果等を踏まえ、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てきた。平成 20 年改正会計基準は、平成 20 年 3 月に公表した公開草案に対して当委員会に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。</u></p>	
<p>範囲 対象から除外される範囲 27. すべての企業における棚卸資産に本会計基準を適用する。<u>ただし、棚卸資産であっても、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、本会計基準の評価基準の定めを適用する必要はない。また、企業がその営業目的を達成するために所有し、かつ、売却を予定する資産であっても、金融商品会計基準に定める売買目的有価証券や、「研究開発費等に係る会計基準」に定める市場販売目的のソフトウェアのように、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。</u></p>	<p>範囲 対象から除外される範囲 27. すべての企業における棚卸資産に本会計基準を適用するが、棚卸資産であっても、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。また、企業がその営業目的を達成するために所有し、かつ、売却を予定する資産であっても、金融商品会計基準に定める売買目的有価証券や、「研究開発費等に係る会計基準」に定める市場販売目的のソフトウェアのように、<u>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。</u></p>
<p>棚卸資産の範囲 30. このため本会計基準では、棚卸資産の範囲に関しては、連続意見書 第四の考え方及びこれまでの取扱いを踏襲し、企業がその営業目的を達成するために所有し、かつ、売却を予定する資産のほか、従来から棚卸資産に含められてきた販売活動及び一般管理活動において短期間に消費される事務用消耗品等も棚卸資産に含めている（第 3 項参照）。このように、本会計基準では、棚卸資産の範囲を従来と変えることなく、その評価基準を取り扱っている。 31. 棚卸資産には、未成工事支出金等、注文生産や請負作業についての仕掛中のものも含まれる。<u>なお、工事契約及び受注制作のソフトウェアに係る収益及びその原価に関する施工者の会計処理及び開示については、企業会計基準第 15 号「工事契約に関する会計基準」において定めている。</u></p>	<p>棚卸資産の範囲 30. このため本会計基準では、棚卸資産の範囲に関しては、連続意見書 第四の考え方及びこれまでの取扱いを踏襲し、企業がその営業目的を達成するために所有し、かつ、売却を予定する資産のほか、従来から棚卸資産に含められてきた販売活動及び一般管理活動において短期間に消費される事務用消耗品等も棚卸資産に含めている。このように、本会計基準では、棚卸資産の範囲を従来と変えることなく、その評価基準を取り扱っている。 31. 棚卸資産には、未成工事支出金等、注文生産や請負作業についての仕掛中のものも含まれる。</p>

改正後	改正前
<p>会計処理 棚卸資産の評価方法</p> <p>34-2. <u>企業会計原則では、商品、製品、半製品、原材料、仕掛品等の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、これに個別法、先入先出法、後入先出法、平均原価法等の方法を適用して算定した取得原価をもって貸借対照表価額とするとしてきた（企業会計原則 第三 5A）。また、企業会計原則注解（注 21）（1）では、棚卸資産の貸借対照表価額の算定のための方法として、個別法、先入先出法、後入先出法、平均原価法及び売価還元原価法等が認められるものとされてきた。</u></p> <p>34-3. <u>原価計算基準では、材料費は、実際の消費量にその消費価格を乗じて計算するものとされているが、この材料の消費価格の計算方法として、先入先出法、移動平均法、総平均法、後入先出法、個別法が示されてきた（原価計算基準 11（三））。また、総合原価計算における完成品総合原価と期末仕掛品原価を計算する方法としても、平均法、先入先出法、後入先出法が、具体的な計算方法とあわせて示されてきた（原価計算基準 24（二））。</u></p> <p>34-4. <u>現在、一部の企業で採用されている最終仕入原価法は、最終仕入原価によって期末棚卸資産の価額を算定する方法である。この方法は、企業会計原則注解（注 21）（1）では棚卸資産の評価方法として例示されておらず、本会計基準においても、この方法を棚卸資産の評価方法として定めていない。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、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い。このため、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。</u></p>	<p>会計処理</p> <p>（新 設）</p> <p>（新 設）</p> <p>（新 設）</p>

改正後	改正前
<p><u>ある。</u></p> <p><u>なお、平成 18 年会計基準により、期末における正味売却価額が取得原価よりも下落している場合には、当該正味売却価額をもって貸借対照表価額とされ、取得原価と当該正味売却価額との差額は当期の費用として処理されることとなり（第 7 項参照）、保有利益のみが長期間繰り延べられることとなったため、期首の棚卸資産が払い出された場合、累積した過年度の保有利益だけがまとめて計上されることとなる。</u></p> <p><u>34-8. IAS 第 2 号では、平成 15 年（2003 年）の改正にあたって、第 34-6 項及び第 34-7 項のような理由に加え、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。</u></p>	<p>(新 設)</p>
<p><u>(後入先出法の見直し)</u></p> <p><u>34-9. 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。一方、市況が長期的に上昇する場合には、後入先出法を採用し、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って、適切な期間損益の計算に資すると考えられてきた（第 34-5 項参照）。</u></p> <p><u>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過ぎないのではないかという見方がある。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、その問題は小さいと考えられる。また、第 34-7 項で示されたように、後入先出法を採用することにより、棚卸資産の期末の数量が期首の数量を下回る場合には、累積した保有利益が計上されることとなる。</u></p> <p><u>さらに、後入先出法を採用している上場企業は少ない上に、近年、その採用企業数は減少してきている。</u></p>	<p>(新 設)</p>

改正後	改正前
<p>34-10. <u>審議の過程において、我が国では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、後入先出法の採用を引き続き認め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ことも考えられる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。</u></p>	(新 設)
<p>34-11. <u>また、米国の実務も参考に、第 34-6 項及び第 34-7 項で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。</u></p>	(新 設)
<p>34-12. <u>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、当委員会の検討の過程では、第 34-9 項から第 34-11 項のように、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。検討の結果、後入先出法は、先入先出法や平均原価法と同様、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るものの、当委員会は、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こと（第 34-8 項参照）を重視し、会計基準の国際的なコンバージェンスを図るため、本会計基準においては、選択できる評価方法から後入先出法を削除することとした。</u></p>	(新 設)

改正後	改正前
<p>通常の販売目的で保有する棚卸資産の評価基準 (売価還元法を採用している場合)</p> <p>54. 小売業等の業種においては、棚卸資産の評価方法として、次に示す原価率（連続意見書 第四に定める売価還元平均原価法の原価率）による売価還元法を採用しているケースが多いが、この場合でも、期末における正味売却価額（棚卸資産の値入率等の類似性に基づくグループの売価合計額から見積販売直接経費を控除した金額）が帳簿価額よりも下落しているときには、当該正味売却価額をもって貸借対照表価額とする必要がある（第 13 項参照）。 (以下 略)</p>	<p>通常の販売目的で保有する棚卸資産の評価基準 (売価還元法を採用している場合)</p> <p>54. 小売業等の業種においては、棚卸資産の評価方法として、次に示す原価率（連続意見書 第四に定める売価還元平均原価法の原価率）による売価還元法を採用しているケースが多いが、この場合でも、期末における正味売却価額（棚卸資産の値入率又は回転率の類似性に基づくグループの売価合計額から見積販売直接経費を控除した金額）が帳簿価額よりも下落しているときには、当該正味売却価額をもって貸借対照表価額とする必要がある（第 13 項参照）。 (以下 略)</p>
<p>トレーディング目的で保有する棚卸資産の評価基準</p> <p>60. 当初から加工や販売の努力を行うことなく単に市場価格の変動により利益を得るトレーディング目的で保有する棚卸資産については、投資者にとっての有用な情報は棚卸資産の期末時点の市場価格に求められると考えられることから、市場価格に基づく価額をもって貸借対照表価額とすることとした（第 15 項参照）。その場合、活発な取引が行われるよう整備された、購買市場と販売市場とが区別されていない単一の市場（例えば、金の取引市場）の存在が前提となる。また、そうした市場でトレーディングを目的に保有する棚卸資産は、売買・換金に対して事業遂行上等の制約がなく、市場価格の変動にあたる評価差額が企業にとっての投資活動の成果と考えられることから、その評価差額は当期の損益として処理することが適当と考えられる。</p> <p>61. トレーディング目的で保有する棚卸資産に係る会計処理は、売買目的有価証券の会計処理と同様であるため、その具体的な適用は、金融商品会計基準に準ずることとしている（第 16 項参照）。したがって、金融商品会計基準のほか、その具体的な指針等も参照する必要がある。</p>	<p>トレーディング目的で保有する棚卸資産の評価基準</p> <p>60. 当初から加工や販売の努力を行うことなく単に市場価格の変動により利益を得るトレーディング目的で保有する棚卸資産については、投資者にとっての有用な情報は棚卸資産の期末時点の市場価格に求められると考えられることから、市場価格に基づく価額をもって貸借対照表価額とすることとした。その場合、活発な取引が行われるよう整備された、購買市場と販売市場とが区別されていない単一の市場（例えば、金の取引市場）の存在が前提となる。また、そうした市場でトレーディングを目的に保有する棚卸資産は、売買・換金に対して事業遂行上等の制約がなく、市場価格の変動にあたる評価差額が企業にとっての投資活動の成果と考えられることから、その評価差額は当期の損益として処理することが適当と考えられる。</p> <p>61. トレーディング目的で保有する棚卸資産に係る会計処理は、売買目的有価証券の会計処理と同様であるため、その具体的な適用は、金融商品会計基準に準ずることとしている。したがって、金融商品会計基準のほか、その具体的な指針等も参照する必要がある。</p>

改正後	改正前
<p>開示 通常の販売目的で保有する棚卸資産の収益性の低下に係る損益の表示 62. 企業が通常の販売目的で保有する棚卸資産について、収益性が低下した場合の簿価切下額は、販売活動を行う上で不可避免的に発生したものであるため、売上高に対応する売上原価として扱うことが適当と考えられる。</p> <p>ただし、収益性が低下した場合において、原材料等に係る簿価切下額のうち、例えば品質低下に起因する簿価切下額など製造に関連し不可避免的に発生すると認められるものについては、製造原価として処理することとなる（第17項参照）。なお、そのような場合であっても、当該簿価切下額の重要性が乏しいときには、売上原価へ一括計上することができるものと考えられる。</p>	<p>開示 通常の販売目的で保有する棚卸資産に係る表示 62. 企業が通常の販売目的で保有する棚卸資産について、収益性が低下した場合の簿価切下額は、販売活動を行う上で不可避免的に発生したものであるため、売上高に対応する売上原価として扱うことが適当と考えられる。</p> <p>ただし、収益性が低下した場合において、原材料等に係る簿価切下額のうち、例えば品質低下に起因する簿価切下額など製造に関連し不可避免的に発生すると認められるものについては、製造原価として処理することとなる。なお、そのような場合であっても、当該簿価切下額の重要性が乏しいときには、売上原価へ一括計上することができるものと考えられる。</p>
<p>通常の販売目的で保有する棚卸資産の収益性の低下に係る損益の注記 66. これまで低価法による棚卸資産の評価減に関しては、注記又は売上原価等の内訳記載が求められてきたことや、国際的な会計基準でも同様の注記が求められていることから、本会計基準では、収益性の低下に基づく簿価切下げにより費用計上された金額の注記又は独立掲記を求めている（第18項参照）。</p>	<p>通常の販売目的で保有する棚卸資産に係る注記 66. これまで低価法による棚卸資産の評価減に関しては、注記又は売上原価等の内訳記載が求められてきたことや、国際的な会計基準でも同様の注記が求められていることから、本会計基準では、収益性の低下に基づく簿価切下げにより費用計上された金額の注記又は独立掲記を求めている。</p>
<p>適用時期等 67. これまでの会計慣行では、棚卸資産の評価基準を原価法から低価法に変更した場合には、期末棚卸資産の評価から低価法を適用することが一般的であり、そこで求められる低価法評価損は、売上原価又は営業外費用として表示される。しかしながら、これまで原価法を適用してきた企業においては、強制評価減適用の要否は検討していたとはいえ、棚卸資産の回転期間の長い企業など、少なくない金額の簿価切下額が生ずるケースも想定される。このため、簿価切下額のうち期首の棚卸資産に係る部分に関しては、前期損益修正損の性格があり、特別損失として計上することを許容すべきという意見があることから、平成18年会計基準の適用初年度の例外として定めた（第21項参照）。</p>	<p>適用時期等 67. これまでの会計慣行では、棚卸資産の評価基準を原価法から低価法に変更した場合には、期末棚卸資産の評価から低価法を適用することが一般的であり、そこで求められる低価法評価損は、売上原価又は営業外費用として表示される。しかしながら、これまで原価法を適用してきた企業においては、強制評価減適用の要否は検討していたとはいえ、棚卸資産の回転期間の長い企業など、少なくない金額の簿価切下額が生ずるケースも想定される。このため、簿価切下額のうち期首の棚卸資産に係る部分に関しては、前期損益修正損の性格があり、特別損失として計上することを許容すべきという意見があることから、適用初年度の例外として定めた（第21項参照）。</p>

改正後	改正前
<p>68. <u>平成 18 年会計基準</u>の適用時期に関して、公開草案の段階では、平成 19 年 4 月以後開始する事業年度から<u>平成 18 年会計基準</u>を適用することとしていたが、公開草案に対して寄せられたコメントの中には、<u>平成 18 年会計基準</u>を導入するための企業側の受入準備が整わないという意見があった。かかるコメントを踏まえ、当委員会において審議した結果、早期適用を認めつつ、適用時期を 1 年遅らせ、平成 20 年 4 月 1 日以後開始する事業年度から適用することとした。なお、<u>平成 18 年会計基準</u>を早期適用する場合には、次の点に留意する必要がある。</p> <p>(1) 一部適用は認められないこと</p> <p>通常の販売目的で保有する棚卸資産の評価基準に係る会計処理（第 7 項参照）と、トレーディング目的で保有する棚卸資産の評価基準に係る会計処理（第 15 項参照）を、時期を違えて適用することによる弊害を防ぐため、<u>平成 18 年会計基準</u>の早期適用にあたり一部適用は認めない。</p> <p>(2) 連結財務諸表における連結子会社にも適用すること</p> <p><u>平成 18 年会計基準</u>を早期適用する場合には、財務諸表提出会社の個別財務諸表と連結財務諸表の両方について同時に適用する。</p> <p>(3) 早期適用にあたっては、受入準備が整った段階から適用できること</p> <p><u>平成 18 年会計基準</u>を早期適用する場合であっても期首からの適用を前提としているが、受入準備が整った段階から適用することができる。そのため、受入準備が整っていないという理由により、中間会計期間末には、早期適用しないときでも、その後受入準備が整った場合には、事業年度末から適用することができる（第 21 項の方法を含む。）。</p> <p>ただし、この場合には、中間・年度の会計処理の首尾一貫性が保持されていない場合の取扱いに準じて、<u>平成 18 年会計基準</u>が中間会計期間には適用されていない旨、その理由及び当中</p>	<p>68. 適用時期に関して、公開草案の段階では、平成 19 年 4 月以後開始する事業年度から<u>本会計基準</u>を適用することとしていたが、公開草案に対して寄せられたコメントの中には、<u>本会計基準</u>を導入するための企業側の受入準備が整わないという意見があった。かかるコメントを踏まえ、当委員会において審議した結果、早期適用を認めつつ、適用時期を 1 年遅らせ、平成 20 年 4 月 1 日以後開始する事業年度から適用することとした。なお、<u>本会計基準</u>を早期適用する場合には、次の点に留意する必要がある。</p> <p>(1) 一部適用は認められないこと</p> <p>通常の販売目的で保有する棚卸資産の評価基準に係る会計処理（第 7 項参照）と、トレーディング目的で保有する棚卸資産の評価基準に係る会計処理（第 15 項参照）を、時期を違えて適用することによる弊害を防ぐため、<u>本会計基準</u>の早期適用にあたり一部適用は認めない。</p> <p>(2) 連結財務諸表における連結子会社にも適用すること</p> <p><u>本会計基準</u>を早期適用する場合には、財務諸表提出会社の個別財務諸表と連結財務諸表の両方について同時に適用する。</p> <p>(3) 早期適用にあたっては、受入準備が整った段階から適用できること</p> <p><u>本会計基準</u>を早期適用する場合であっても期首からの適用を前提としているが、受入準備が整った段階から適用することができる。そのため、受入準備が整っていないという理由により、中間会計期間末には、早期適用しないときでも、その後受入準備が整った場合には、事業年度末から適用することができる（第 21 項の方法を含む。）。</p> <p>ただし、この場合には、中間・年度の会計処理の首尾一貫性が保持されていない場合の取扱いに準じて、<u>本会計基準</u>が中間会計期間には適用されていない旨、その理由及び当中間会計期</p>

改正後	改正前
<p>間会計期間で平成 18 年会計基準を適用した場合の当中間財務諸表に与える影響額を注記する。</p>	<p>間で本会計基準を適用した場合の当中間財務諸表に与える影響額を注記する。</p>
<p>(平成 20 年改正会計基準)</p> <p>69. <u>平成 20 年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結果、適用初年度の期首の棚卸資産に係る保有損益相当額の全部又は一部が当期の損益に計上されることとなる。これまでの会計慣行では、棚卸資産の評価方法を変更した場合において、その影響額は特に区分せず売上原価に含めて表示されている。しかし、平成 20 年改正会計基準の適用による会計方針の変更は自発的なものではないこと、また、適用初年度においては当該変更の影響が多額である場合も想定されることから、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として区分して表示することを許容すべきであるという意見があるため、当委員会は、適用初年度の表示方法として認めることとした（第 21-3 項参照）。</u></p> <p>70. <u>なお、審議の過程では、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について、期首利益剰余金の調整項目とする方法も検討した。この場合の期首利益剰余金の調整額について、適用初年度の期首において後入先出法により評価していた棚卸資産を期首時点の再調達原価に評価替えした場合の評価差額とすることや、過去に遡って変更後の評価方法を適用して算定される適用初年度の期首までの累積的な影響額とすることが検討された。しかし、こうした適用初年度の期首利益剰余金の調整項目とする方法は、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することから、現行の我が国の会計実務を踏まえ、平成 20 年改正会計基準においては、このような処理を特別に定めないこととした。</u></p> <p>71. <u>平成 20 年改正会計基準の適用により、後入先出法からその他の評価方法に会計方針を変更する場合、当該変更が財務諸表に与える影響として、適用初年度において後入先出法を適用した場合の</u></p>	<p>(新 設)</p> <p>(新 設)</p> <p>(新 設)</p>

改正後	改正前
<p><u>損益と変更後の評価方法による損益との差額を注記することとなるが、当該影響額を正確に算定することが実務上困難な場合もあると考えられる。このため、こうした場合には、当該影響に関する適当な方法による概算額として、当期の損益に含まれる棚卸資産の保有損益相当額を注記することができることとした（第 21-4 項参照）。</u></p> <p><u>当該会計方針の変更の影響を記載するにあたっては、棚卸資産の一定の範囲について、このような方法による概算額を用い、その他の棚卸資産については、原則的な計算方法である適用初年度において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よって当該影響額を算定することもできる。ただし、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必要があることに留意する。</u></p> <p><u>72. なお、一部の企業では、棚卸資産の市況の変動によって当期の損益に棚卸資産の保有損益相当額が多額に含まれる場合、当期の損益に含まれる棚卸資産の保有損益相当額等に関する情報を、投資家向けの情報（IR 情報）として自主的に開示している。これらの情報の開示については、投資家が企業の実質的な収益力を分析するための有用な情報となっているという指摘があり、当委員会はこの指摘についても検討した。検討の結果、こうした情報には特に定められた算定及び開示の方法があるわけではなく、実務上の対応が困難であるという意見があることなどから、当該情報を財務諸表に注記することができるとする旨を平成 20 年改正会計基準では明記しないこととした。</u></p>	<p>(新 設)</p>

改正後	改正前
<p>参考（計算例）</p> <p>以下の計算例は、平成 20 年改正会計基準で示された内容について理解を深めるために参考として示されたものであり、各企業の実情等に応じて異なることに留意する必要がある。</p> <p>〔計算例 1〕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（特別損益）の算定（第 21-3 項関係） （以下 略）</p> <p>〔計算例 2〕当期の損益に含まれる棚卸資産の保有損益相当額の算定（第 21-4 項関係） （以下 略）</p>	<p>（新 設）</p>

以 上