

審議事項（５） - ２

（内容は今後の審議により変更される場合があります）

棚卸資産の評価原則

【検討項目 D】

棚卸資産の範囲（範囲から除かれるもの）

[本文に記載する内容]

3. 本会計基準は、すべての企業における棚卸資産の評価原則について定める。棚卸資産は、商品、製品、原材料等の資産であり、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るが、売却を予定しない資産であっても、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含まれる。なお、売却には、通常の販売のほか、活発な市場が存在することや事業遂行上等の制約がないことを前提として、棚卸資産の保有者が時価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を含む。

[結論の背景に記載する内容]

28. 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、未成工事支出金に工事損失引当金を計上している場合など、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制作費のように、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。

正味売却価額がマイナスの場合

45. 正味売却価額は、追加見積製造原価及び追加見積販売経費が売価を超える場合には、マイナスとなる可能性があるが、その場合には、棚卸資産の帳簿価額をゼロまで切り下げるものの、当該マイナス部分については、帳簿価額の切り下げによっても反映できない。
46. 例えば、売価 100、追加見積製造原価及び追加見積販売経費 120、仕掛品の帳簿価額 30 の場合、収益性の低下により仕掛品の帳簿価額 30 をゼロまで切り下げても、正味売却価額の 20 の損失は認識されない。そのような状況であるにもかかわらず、契約や事業遂行上等の制約から販売しなければならない場合には、マイナスの正味売却価額を反映させる必要があるが、切り下げるべき棚卸資産の簿価が存在しないため、引当金による損失計上が考えられる。この取扱いについては、連続意見書 第四で示されている買付契約評価引当金等と同様に、企業会計原則注解 18 の考え方にに基づき処理することとなるため、本会計基準においては、取り扱っていない。

(ディスカッション・ポイント)

企業会計原則注解 18 の引当金の範囲に含まれると考えられる部分に関しては、本基準では取扱わないことでよいか。

【検討項目 E】

販売用不動産の取扱い

[本文に記載する内容]

23. 本会計基準の適用にあたり、日本公認会計士協会 監査委員会報告第 69 号「販売用不動産の強制評価減の要否の判断に関する監査上の取扱い」については、「4 時価の下落の判断基準」及び「5 時価の回復可能性に関する判断指針」の削除を含む改正を検討することが適当である。

[結論の背景に記載する内容]

32. 論点整理に関して寄せられたコメントのなかには、販売用不動産や開発事業等支出金に関して、棚卸資産の範囲に含まれることに異論がないものの、その価格の測定に幅がある点や客観性を欠くという理由をもって、収益性の低下に基づく簿価切下げの対象から除外することを求める意見があった。この点については、日本公認会計士協会 監査委員会報告第 69 号「販売用不動産等の強制評価減の要否の判断に関する監査上の取扱い」に基づき、現行実務において既に強制評価減を適用し、販売用不動産の時価や評価損の金額の算定が行われていることから、対象から除外する理由としては乏しいと判断した。

■ 社団法人 不動産協会からの意見聴取内容（参考資料参照）

■ 事務局案

販売用不動産を例外的に取り扱うことをしない。

販売用不動産に対してのみ、現行の原価法と低価法の選択適用を容認するという意見に対しては、支持できるものではないと考えられる。特に強制評価減の要否に基づき評価損を計上しているという理由のみをもって、選択適用を認めるべきという意見は、収益性の低下があった場合に簿価切下げを行うという考え方と整合しないものと考えられる。強制評価減を適用する際に多く採られている 50%基準をもって、収益性の低下を表し得るか。なぜ、50%の下落ならば簿価切下げを行うことで充分であり、

審議事項（５） - ２

(内容は今後の審議により変更される場合があります)

例えば 10%あるいは 20%の下落率であるならば、簿価切下げが必要ないと言い切れるのか、合理的な理由を見出し得ない。

また、客観的・合理的な時価の算定ができない点を挙げているが、現行実務で強制評価減をすでに適用し、時価及び評価損金額の算定を行っていることから、理由になり得ないものと考えられる。

監査委員会報告第 69 号の考え方の一部修正により対応が可能と考えられる。

「4 時価の著しい下落の判断基準」の削除 (=数値基準の廃止)

「おおむね 50%以上下落している場合」という数値基準を撤廃し、正味売却価額が帳簿価額よりも下落している場合には、簿価を当該正味売却価額まで切り下げを求める。

「5 時価の回復可能性に関する判断指針」の削除

強制評価減の要否の判断指針としての時価(正味売却価額)の回復可能性については、削除することが適当である。もっとも、一般に公表されている地価又は取引事例価格に基づく評価額を基準として販売可能見込額を見積る場合等においては、回復可能性に関する判断指針を考慮することは否定されるものではないと考えられる。

(ディスカッション・ポイント)

販売用不動産に関しても特別の取扱いを示すことなく、監査委員会報告第 69 号の一部修正を求めることでよいか。

【検討項目 F】

トレーディング目的の棚卸資産の会計処理

[本文に記載する内容]

15. トレーディング目的で保有する棚卸資産については、時価をもって貸借対照表価額とし、時価と取得原価の差額は、当期の損益として処理する。
16. トレーディング目的で保有する棚卸資産として分類するための留意点や保有目的の変更の処理は、「金融商品に係る会計基準」(以下「金融商品会計基準」という。)における売買目的有価証券に関する取扱いに準じる。

[結論の背景に記載する内容]

62. 時価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のために保有する棚

審議事項（５） - ２

(内容は今後の審議により変更される場合があります)

卸資産については、投資者にとっての有用な情報及び企業にとっての財務活動の成果は棚卸資産の期末時点の時価に求められると考えられることから、時価をもって貸借対照表価額とすることとした。また、トレーディング目的で保有する棚卸資産は、売却することについて事業遂行上等の制約がないものと認められることから、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。

63. 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拠することとしている。したがって、金融商品会計基準の他、その具体的な指針等も参照する必要がある。

- 「金融商品に関する Q&A」の Q21 では、棚卸資産は金融商品ではないため、金融商品会計基準の対象外であり、原則として、時価評価することはできないとされている。上記の取扱いを定めることにより、資産の外形ではなく、投資の目的（トレーディング）に着目することで、棚卸資産の時価評価の考え方を示している。

(参考)「金融商品に関する Q&A」の Q21

「金先物取引、金先物取引と組み合わせられたトレーディング目的の金地金は、時価評価できるでしょうか。また、LME 取引に係る先物取引、先渡取引と組み合わせられたトレーディング目的の関連商品地金は、時価評価できるでしょうか。」

- トレーディング目的で保有する棚卸資産に係る具体的な会計処理は、売買目的有価証券の会計処理に準拠することとし、金融商品会計基準及び同実務指針によることのみを明記する。
- 従来は商法 258 条ノ 2 の流動資産の評価規定により棚卸資産の時価評価はできないとされていたが、会社計算規則（5 条 6 項 2 号、3 号）では可能となっている。

(ディスカッション・ポイント)

トレーディング目的の棚卸資産の会計処理に関しては、金融商品に係る会計基準及び同適用指針を準用するという記述にとどめることでよいか。

【検討項目 G】

適用時期等（適用時期、適用初年度の特例処理）

■ 適用時期

[本文に記載する内容]

21. 本会計基準は、平成[19]年 4 月 1 日以後開始する事業年度に係る財務諸表から適用するただし、平成[19]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。

- 棚卸資産の評価基準の変更にあたっては、企業の情報システムの変更を伴うケースが多いことが想定されるため、平成 19 年 4 月 1 日以後開始する事業年度からの適用は難しいという意見がある。

(ディスカッション・ポイント)

平成 19 年 4 月 1 日以後開始する事業年度からの適用とすることでどうか。

■ 適用初年度の特例処理を設けるか。

[本文に記載する内容]

22. 本会計基準が適用される最初の事業年度においては、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、(中略)以下の(又はいずれかの)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、(中略)簿価切下額の戻入れを行ってはならない。

(第 1 法)

本会計基準を前期末から適用したとみなし、変更差額を特別損失に計上する方法

(第 2 法)

本会計基準を期末棚卸資産から適用するが、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

[結論の背景に記載する内容]

69. 現行の会計慣行では、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し、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することが一般的である。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、企業によっては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。そのようなケースにおいて、期首の棚卸資産に係る簿価切下げに関しては、前期損益修正損の性格があり、特別損失として計上する余地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。

審議事項（５） - ２

(内容は今後の審議により変更される場合があります)

原価法から低価法に変更する場合、現行の原則的な会計処理は、期末から低価法を適用し、変更影響額は、売上原価（又は営業外費用）に計上する方法である。しかしながら、本会計基準を適用する場合には、企業業績に重大な影響を与えるという理由から、簿価切下額のうち前期損益修正損の性格があるものに関しては、特別損失として計上することを求める意見がある。そのような会計処理の類型は、次の４つの場合に分けられる。

例外処理 の類型		変更影響額の表示箇所	
		P/L 経由	P/L 非経由
変更 時点	期 首	第 1 案	第 2 案
	期 末	第 3 案	第 4 案

第 1 案：会計処理の変更を期首に行い、変更差額を特別損失に計上する方法

退職給付会計における会計基準変更時差異の取扱いと同様である。

第 2 案：会計処理の変更を期首に行い、変更差額を利益剰余金に計上する方法

- ・ 原価法から低価法へ変更する場合、実務上、期末棚卸資産から変更しており、前期末に変更したものとみなして期首棚卸資産から変更する会計慣行は存在しない。
- ・ 当期純利益と株主資本の連携を重視する考え方が重視する我が国においては、変更差額を利益剰余金に直接計上する方法は、これまで税効果会計導入時¹において多額の利益が計上されるのを避けるため、期首の一時差異に関する繰延税金資産相当額を剰余金の増加として扱った例があるのみである²。
- ・ 退職給付に係る会計基準における会計基準変更時差異の分割計上処理の許容や、固定資産の減損に係る会計基準における段階適用による緩和措置は採られてきたものの、会計基準の変更による影響額は、損益計算書に計上されてきた。積極的に支持する理由を見出し得ない。

第 3 案：会計処理の変更を期末に行い、変更差額を損益計算書（売上原価）に計上する方法、例外的に変更差額のうち、前期以前に起因する部分は前期損益修正損として特別損失に計上することを許容する方法（論点整理第 62 項）

- ・ 検討内容は、参照

¹ 税効果会計に係る会計基準の設定について 四 実施時期等

「税効果会計が適用される最初の事業年度においては、過年度に発生した一時差異等に係る税効果相当額について、前期繰越利益（損失）又は連結剰余金（欠損金）期首残高の調整項目として処理する方法によることが適当と考える。」

² その背景等については、加藤 厚[1999] 『税効果会計に係る会計基準の設定に関する意見書』の解説 『JICPA ジャーナル』 vol.11 No.3, pp.84 を参照のこと。

審議事項（５） - ２

(内容は今後の審議により変更される場合があります)

- ・ 変更差額のうち前期以前に起因する部分を前期損益修正損として計上する会計慣行はないと考えられるが、初年度の緩和措置として位置付けられないか。
- ・ 評価方法として個別法を採用している場合には、採用しやすいが、その他の方法の場合には、なじまない。

第４案：会計処理の変更を期末に行い、変更差額を損益計算書（売上原価）に計上する方法、例外的に変更差額のうち、前期以前に起因する部分は利益剰余金に直接計上することを許容する方法

- ・ 会計処理の変更を期末で行う点は、会計慣行と整合している。
- ・ 当期純利益と株主資本の連携が保たれない。
積極的に支持する理由を見出し得ない。

(ディスカッション・ポイント)

適用初年度の特例措置を設けるか。

(ディスカッション・ポイント)

仮に設けるとすれば、第１法と第２法のいずれか、又は企業の選択とするか。

(参考) 外部参考人からの意見聴取内容 (網掛部分は ASBJ 事務局挿入)

- 日時：平成 18 年 2 月 13 日 第 12 回 棚卸資産専門委員会
- 外部参考人 社団法人 不動産協会
- 意見の概要

Q 1. 論点整理に対するコメントの説明

まず、私どもが昨年末に提出しました意見のポイントをご説明申し上げます。

私どもはデベロッパーを中心とする不動産会社ですので、棚卸資産と申しますと、マンション、宅地等の販売用不動産が対象となります。ご案内のとおり、不動産はいわゆる規格大量生産型商品と異なり、極めて個別性が強い資産です。また、仕入から販売まで相当の期間を要するケースが多く、期末時点で未発売の販売用不動産に低価法を適用するとしても、その評価にはかなり幅があり、販売用不動産が住宅用途か商業用途かでも評価は異なりますし、特に建設途中の半製品の評価も難しいものがあります。

従いまして、不動産の時価を把握しようとしても、企業ブランド力や経営方針の違い、将来販売時のマーケットの見方などさまざまな要素で評価者によって幅があるという前提でご検討いただきたいと考えております。そうしますと、原価法と低価法のいずれが、ステークホルダーにとって有益かという観点から、低価法の方が正しいと一義的に言い切れないのではないかとこのように感じております。

とはいえ、国際的な会計基準の動向等を無視することができないことも理解できますし、そのような流れの中で低価法採用の方向で検討されているのであれば、ただいま申し上げました販売用不動産の商品としての特殊性、幅を持った時価の概念という前提で、さらにいくつかの点に配慮してほしいというコメントを致しております。

第 1 点目は、未発売の不動産の価格を評価することや、数パーセントといった微小な変動を把握することに非常な困難を伴うこと、また期をまたがって販売されることが常態であることを踏まえ、時価すなわち正味実現可能価額が簿価より明らかに低下した場合、又は、正常な営業循環過程から外れた場合に評価替えを行うといったような、低価法適用上の指針が示されることを希望いたしております。

2 点目として、洗替え法がよいか、切放し法がよいかということにつきましては、強制評価減の経験から切放し法が簡便なのではないかという意見を述べておりますが、実務的に決定的な違いが出るというものでもなさそうです。そこで、仮に洗替え法を採用する場合は、評価損戻入と評価損計上の損益計算書における扱いを同等にしていいただきたいということも述べております。

なお、経過措置として、低価法適用初年度は移行時差異として評価損を特別損失に計上することも認めていただきたいということと、海外諸国と同様、評価損を税務上も損金算入できるよう処置していただきたいということも述べさせていただいております。

審議事項（５） - ２

(内容は今後の審議により変更される場合があります)

Q 2. 販売用不動産における収益性の低下に基づく簿価切下げの考え方に関する意見

事務局案では、販売用不動産にも低価法を適用するという前提で、委員会報告第 69 号の一部修正での対応を考えられており、具体的には時価の著しい下落という基準の見直し(例えば、おおむね 50%以上という数値基準の削除)という考え方に関しては、論理的には数値基準を設けることはおかしいと思います。

「時価の回復可能性に関する判断指針」に基づいて回復可能性が高い場合には簿価切下げを要しないということも検討されておりますが、是非そのような方向で検討していただきたいと思います。

また、時価評価の方法の選択に関しましては、実務的には販売公表価格あるいは販売予想価格というものが、時価の把握に使われるのではないかと思います。

なお、実務上の適用に際しては、重要性が勘案されるとの考え方には全面的に賛成です。我々が意見を述べました際の、「正常営業循環過程からはずれた場合」が、まさにここでいわれている「重要性の勘案」に実質的に含まれる内容ではないかと理解いたします。

Q 3. 実務上の簡便性から、洗替え法と切放し法の優劣に関する意見

洗替え法がよいか、切放し法がよいかは、既に述べましたように簡便性という観点からは決定的な差異はないようです。もし、理論的にどちらが優れているということがなければ、両者の選択を認めていただくのがよいのではないかと考えております。

以 上