

審議事項（４）

主なコメントの概要とその対応案

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。

項目	コメントの概要	コメントへの対応（案）
1. LIFOの廃止に賛成		
1) 公開草案の考え方に賛成	<p>国際的な会計基準へのコンバージェンスを推進する観点から、選択可能な棚卸資産の評価方法からLIFOを削除することは妥当であると考えられる。</p> <p>本会計基準は、国際的なコンバージェンスの取組みとして、棚卸資産の評価方法としてLIFOを削除しているが、この考え方に賛成である。</p>	
2. LIFOの廃止に反対		
2) LIFOの有用性	<p>全世界で長い間、棚卸資産の評価方法として認容されてきたLIFOが、市況価格の変動が収益性に大きな影響を与える産業にとって、費用収益対応の観点から適切な評価方法の1つであり、投資家に対する期間損益開示の観点からも有用な手法であることに異論はないと考える。このため、本会計基準の最終案では、LIFOが会計的に許容されない評価方法であるとの理由から廃止が提起されたのではなく、貸借対照表上の評価額に重点を置いているIFRSへのコンバージェンスの観点から廃止が検討されたことを明記されたい。</p> <p>今回の改正は国際的なコンバージェンスを図る観点からのみ実施されるものと理解しており、我が国において長年認められてきたLIFOを廃止するだけの十分な理論的根拠を有するものではないと考える。</p> <p>全世界において長い間、棚卸資産の評価方法として認容されてきたLIFOについては、市況価格の変動が収益性に大きな影響を与える産業にとって、費用収益対応の観点から適切な評価方法のひとつであるとの評価は変わらないものとする。</p> <p>現在、LPGの国内販売価格はLPG国際価格と連動して設定されており、その価格は概ね前月の輸入LPG価格を基準としている。これら価格の前提から、LIFOによる売上原価の算定において前月のLPGコストが反映されるため、収益と売上原価が適正に対応しており、いわゆる在庫保有利益を排除した期間収益を算定することが可能となっている。このことから、LIFOは、その収益構造に適合した棚卸資産の評価方法であると考えている。</p>	

審議事項（４）

項目	コメントの概要	コメントへの対応（案）
	<p>第 34-5 項にも示されているとおり、資産価格などの変動によって棚卸資産の仕入価格や販売価格の大きな変動が生じる場合、LIFO はその他の評価方法に比べ、棚卸資産の保有損益を期間損益から排除することから、より適切に期間損益を計算できる方法であるといえる。とりわけ資源価格の異常な高騰が続く現在の様な状況において、LIFO は棚卸資産の評価方法として引続き有用性があると考えられる。</p> <p>第 34-5 項にあるとおり、石油産業のように大量の在庫を必要とし（法的備蓄義務もある）、且つ国際商品である原油価格と製品価格との市場での関連性が極めて高い事業においては、いわゆる市況変動による在庫保有利益を排除し、期間損益を計算することがその事業構造に適合しているため、LIFO は世界的にも長く採用され続けている。また、最近の資源価格の急騰、インフレ気配の環境下では、益々有用性は増大している。現実に国内では概ね前月の輸入原油価格と連動した販売価格の決定方式（月決め方式）が一般化しており、LIFO に近い損益把握がなされている。第 34-6 項以下で LIFO の会計的デメリットと廃止に至った理由の記載があるが、総平均法等他の方法においても、それぞれメリットとデメリットを有しており、LIFO のみが否定される会計的根拠とは言い切れないと考える。</p> <p>従来石油精製・元売り会社で主流だった LIFO・原価法は、原油を精製して払い出す精製販売事業をマージンという切り口で利益を表現する手段としては有用であった。平成 12 年から平成 13 年にかけて総平均法に変更する石油会社が続出したが、変更の理由は、時価会計の導入の流れを受け、総平均法を採用することで B/S 上の棚卸資産の額をより時価に近い金額で測定する趣旨であったと考えられる。しかし、最近の原油価格の大幅な上昇を受けて、総平均法を採用する企業の営業利益に占める在庫評価損益の割合が非常に大きくなっている。これは、アナリストや投資家が石油精製・元売り会社の経営実態を測る上では、必ずしも理想的な状況ではないと考えられる。これは次の理由による。</p> <p>第一は、事業の本質に関わる点である。在庫水準の調節も重要な経営判断の一つであるが、在庫評価益が利益の相当額を占める現状は、石油精製・元売り会社の経営実態の変化や、他の業態に属する企業と比較するための指標としては、必ずしも最適な方法とは感じていないアナリストや投資家は多いと思われる。</p> <p>第二に、在庫の時価評価の妥当性である。石油会社が保有する在庫は、全国の需要家に対して安定供給を保証するためだけでなく、石油備蓄法に基づいて国策的見地から民間備蓄在庫を厚く持っているという側面もある。いずれにせよ、現状の在庫水準は機動的な経営判断で半減</p>	

審議事項（４）

項目	コメントの概要	コメントへの対応（案）
	<p>したり倍増させたりできる性質のものではない。そうした在庫を時価評価することは、仮に原油価格が持続的に下落する局面においては、含み損を表面化させることで保守主義の観点に適合する。しかし、原油価格が上昇する局面においては、短期的に実現することが不可能な含み益を先取りするものであり、保守主義及び実現主義に適合しないことになる。</p>	
<p>3) 検討方法について</p>	<p>IFRS へのコンバージェンスの1つとして、LIFOが廃止されることを憂慮している。この廃止提案やその他のコンバージェンスに関する提案によって、それが、どのような財務的・経済的な結果をもたらすかについての十分な考慮がなされていない。コンバージェンスに関しては、ASBJに加えて関係政府機関によって、あらゆる側面から同時かつ徹底的に検討されることが必要であると考ええる。</p> <p>第26-4項の通り、平成19年の半ばにおいてコンバージェンスにおけるLIFOの取扱いを長期項目から短期項目に変更し、平成19年10月よりLIFOの廃止について本格的な議論が開始されているようである。結果として、検討開始からわずか6ヶ月で、経過措置のないLIFOの全面廃止を前提とした「公開草案」が策定された。蛇足ながら、この点からも検討が充分ではないと推察する次第である。</p> <p>公開草案では、LIFOを廃止する最大の理由は、第34-8項の事項を重視し、会計基準の国際的なコンバージェンスを図ることを優先判断としたこと、背景としてLIFOを採用している上場企業の数が少ないことが挙げられている。しかし、備蓄制度のような日本の特殊性や、最近の異常な市場価格の激変と不透明性の高まりから、少数といえども既述のように、想定を超えた廃止による影響があること、非上場企業にも影響の可能性があることを判断に加える必要がある。再度、慎重な調査検討を強く要望する。</p> <p>原油価格はここ数年異常な高騰を続けている。ここ10年の間で、円建ての原油価格は5倍以上の変動を示している。LIFOの採用会社が平均原価法等への変更を行う場合、棚卸資産に係る保有利益が、このような石油価格の長期的な上昇傾向の中で、計算上の巨額な利益として計上されることとなる。石油価格の変動による著しい影響が生じるのは、エネルギー安定供給確保のための民間石油備蓄義務によって、在庫評価の影響が増幅されているためである。すなわち、石油会社には、石油備蓄義務による一定量以上の在庫保有義務があり、一般的な財のように景気循環等による在庫変動が不可能であるため、LIFOを採用した場合には、一定量の備蓄義務に相当する在庫含み益をそのまま保有せざるを得ない。</p> <p>また、わが国ではLIFOを採用する企業数が少ないが、少数ゆえに影響が限られると考えて一</p>	

審議事項（４）

項目	コメントの概要	コメントへの対応（案）
	<p>方的に淘汰することは、少数とはいえ基本的な企業活動の自由を奪うことになりかねない。いわゆる会計のコンバージェンスの流れの中で、LIFOの問題は何らかの対応が必要な相違点として認められるが、基準の適用は、キャッシュ・フローを伴わない莫大な課税所得を一時に集中して発生させることにつながる。本会計基準の課税に及ぼす影響は著しく大きい。よって、本基準の帰趨が「少数の企業」のうちの少数かもしれないが、場合によっては企業経営に致命的な打撃となる可能性もある。石油会社において基準適用の結果としてエネルギーの安定供給に支障が生じれば、国民への不利益、国家安全保障への影響にも波及する。したがって、LIFOの採用ができなくなる会社の激変を回避する方策が、円滑な企業活動のみならず国民、経済、社会のために必要と考えている。</p>	
<p>4) デメリットを補う開示を義務付け、継続適用を容認すべき</p>	<p>LIFOのデメリットを補う注記の義務付けで情報開示には十分対応可能と言える。米国でも同様の対応が認められており、注記を義務付けることで監査対象となるため、客観性も十分に担保され则认为。</p> <p>①貸借対照表上の在庫の評価額が時価と乖離している点 期首・期末時点での貸借対照表上の在庫評価額と、時価との差額を算定し注記する。</p> <p>②在庫を取り崩した場合、安い在庫単価により原価が大きく押し下げられる点 期中の在庫取崩しによる在庫保有利益の金額、および当該金額の計算方法を注記する。</p> <p>以上述べたように、LIFOは石油のような事業における棚卸資産の評価方法として有用性が高く、選択肢の1つとして継続適用が容認されるべきと考える。</p> <p>LIFOを廃止する案については、長年採用してきた特定の企業に、与える影響が大きく、その対策を併せて会計基準に織り込んで頂きたいと考える。LIFOを継続適用する案としては、米国における対応を参考に、以下を注記することが考えられる。</p> <p>① 期末時点での貸借対照表上の在庫評価額と時価との差額を明記する。 ② 期初在庫を取り崩した場合、期中の在庫取り崩しによる在庫保有利益の金額、および当該金額の計算方法を明記する。</p> <p>LIFOの廃止には反対であり、各種の方法が選択可能な現状の維持が望ましい。 (理由) ① 総平均法やFIFOが最適な評価法とは言えず、むしろLIFO・低価法が望ましい。 ② 評価法変更時点でLIFO採用企業のキャッシュ・フローに甚大な影響を与える</p>	

審議事項（４）

項目	コメントの概要	コメントへの対応（案）
	<p>米国では総平均法・先入先出法を適用した場合の結果を注記することで足りるとの考え方がとられる見通しならば、日本もそれになれば十分ではないかと考えられる。</p>	
<p>5) 企業に生じる税負担への対応について</p>	<p>財務省は、税法上の取扱いについて ASBJ による日本会計基準の変更を踏襲するものと推察できるため、会計基準の改正により、法人税法上も LIFO が廃止されるものとする。この場合、日本の関連会社は、経営上の収益性とはまったく関連しない一時的な非金銭的利益を得ることになり、対応する現金収入を伴うことなく、同等な金銭的税金費用が発生する。この重大な追加的税金費用によって、関連会社の財務構造は弱体化し、全株主に対する価値も減少する。</p> <p>日本以外の地域における経験からすると、LIFO 採用会社に対して経済的損害を発生させる方法で IFRS へのコンバージェンスを実施した事例はない。欧州主要数カ国では IFRS の適用範囲を連結財務諸表に限定して、非連結財務結果においては LIFO の継続適用を認めている。米国では、米国財務会計基準審議会（FASB）は、LIFO の使用を例外的に認めること無く IFRS を採用することは、税務上 LIFO を保持することが提起すべき課題となると認識している。</p> <p>上記の事例に対し、ASBJ は、LIFO を使用している会社に対するより広範な影響を考慮することなく、会計規則という狭い視点でのみ IFRS のコンバージェンスを捉えていることは明らかであり、経済的な結果を含めてすべての関連事項を同時に考慮すべきものであると考える。</p> <p>ASBJ も含めて日本の IFRS のコンバージェンスに関与する全ての基準策定機関が、他国の例に倣い、現在 LIFO を使用している企業に対して財務的な損害を与えない方法での IFRS と同等の棚卸資産評価方法の実施を公約することを提言する。現在容認されている会計上の評価方法を採用している会社に損害を与えることなく、IFRS と同等の会計基準の採用という日本の公約を達成する方法の策定を促進することを支持する。</p> <p>確定決算主義を採用するわが国の法人税法の下では、会計基準を変更する場合には、法人税に関する影響の検討は必要不可欠と考える。租税法律主義のもと、実質的に法律改正と同等の影響を与える会計基準の改正を立法機関でない ASBJ が実施する際には、より慎重な対応が要求されるとともに、影響を受ける企業・産業に対し十分な配慮を図るべきものとする。</p> <p>「公開草案」を発表するにあたり、LIFO の廃止により発生する重大な税負担等を回避するための経過措置につきコメントを求めたことについては評価したい。しかし、単に経済的損害を繰延べるだけの経過措置よりも、不公正な税務上の負担を強いることなく IFRS と同等の会計基準を導入するという目的を達成するために、以下の恒久的な対策を提案したい。</p>	

審議事項（４）

項目	コメントの概要	コメントへの対応（案）
	<p>① LIFOの継続適用を認め、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。</p> <p>② IFRSあるいはそれと同等の会計基準の採用については、上場企業の連結財務諸表のみに適用し、個別財務諸表については従前の国内会計基準の継続適用を容認すること。</p> <p>上記②を採る場合には、コンバージェンスプロジェクト全体に影響する問題であることから検討の時間が必要となると考える。この場合には、上記①を、この結論が出されるまでの経過的措置とすることを提案したい。</p> <hr/> <p>単に経済的損害を繰延べるだけの経過的な措置を導入するというよりはむしろ、不公正な税務上の負担を強いることなく IFRS と同等の会計基準を導入するという目的を達成するために、以下の恒久的な対策を提案したい。</p> <p>① LIFOの継続適用を認め、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。</p> <p>② IFRSあるいはそれと同等の会計基準の採用については、上場企業の連結財務諸表のみに適用し、個別財務諸表については従前の国内会計基準の継続適用を容認すること。</p> <p>③ 会計方針変更時の剰余金処理を容認すること。</p> <hr/> <p>ここ数年で、LPG 価格が急騰しており、在庫保有利益も極めて大きな金額となっている。LIFO が廃止された場合には、現金収入を伴わない莫大な在庫保有利益が発生する。この利益に対する税負担が発生すると、財務体質の悪化を招き、事業活動に大きな影響が出る可能性がある。会計基準の国際的なコンバージェンスについては理解できるものの、その結果弊社のような企業に大きな税負担が生じることは、コンバージェンス本来の趣旨とは異なるものと理解している。このため、このような税負担の回避については十分なお配慮を頂きたいと考えている。</p> <p>欧州各国の事例に準じた方法として、対象とする財務諸表について個別（単体）の決算では LIFO の継続適用を認容するという措置も選択肢のひとつとして可能であると考えます。また、LIFO を廃止する場合の対策案として、以下が考えられる。</p> <p>① 適用初年度における在庫評価益の純資産への計上を認める。</p> <p>② 経過措置の期間を特例措置として考慮する。</p>	

審議事項（４）

項目	コメントの概要	コメントへの対応（案）
	<p>草案検討過程において廃止の影響等の議論が重ねられてきていると承知しているが、昨年の「東京合意」の遂行が優先され、国内での会計、税務の問題提起のための検討に時間的余裕がない状況と考えられる。会計基準の変更のみを先行して実施決定された場合、特に税務面で従来 LIFO を採用してきた企業へ実質的な税負担の不合理が発生する。</p> <p>現在のように、原油価格が 100 ドルを大きく超えるような状況で LIFO が廃止されると、長年に亘って LIFO を採用してきた企業には、在庫保有利益が一時期に発生することとなる。日本では税法上確定決算主義が原則として採用されているため、会計上 LIFO が廃止されると、税務上も LIFO が認められなくなることが想定される。キャッシュ・フローの伴わない多額の利益に対して税負担が生じることによって、企業の財務体質が悪化し、事業活動に大きな影響が出る。これは 1 企業にとって対応すべき限度を超えた影響と考えられる。</p> <p>公開草案公表時の「コメントの募集」に「本会計基準の確定に向けては税負担の問題など、LIFO を採用している企業の受け入れ準備に配慮する必要があるとの意見もあります。」とある。この点については、廃止の影響が重大であることを思量いただいた上での、貴委員会の認識表明と拝察している。</p> <p>弊社は、石油・石油化学製品を取り扱っており 20 年来 LIFO を継続適用しており、安定した製品供給のためには大量の在庫が必要である。これに加え、石油備蓄義務により 70 日分の在庫を持たねばならないため、常に一定量以上の在庫を保持する必要がある。ここ数年で、原油価格が従来からは想像もできなかったようなレベルまで上昇したことにより、在庫保有利益も極めて大きな金額となっている。今回の会計基準の変更により LIFO が廃止されると、キャッシュ・フローを伴わない多額の在庫保有利益が発生する。この利益に対して税負担が生じれば、企業の財務体質が悪化し、事業活動に大きな影響が出る可能性がある。また LIFO が廃止される時点の原油価格動向によっては、これら金額が現在より更に大きくなることも考えられる。</p> <p>会計基準の国際的なコンバージェンスの意義については理解するが、その結果弊社のような企業に大きな税負担が生じることは、コンバージェンス推進の本意ではないと思量する。提案させて頂いた会計上の措置・ご配慮により、少なくともこのような税負担が回避されるべきと考える。</p> <p>現在のように、多額の含み益が存在する状態で LIFO を採用している企業が会計方針を変更すると、会計上は多額の在庫評価益が一度に計上され、多額の課税負担が生じてしまう。また、課税負担がキャッシュ・フローのマイナスとなる一方、在庫評価益はキャッシュ・フローを伴</p>	

審議事項（４）

項目	コメントの概要	コメントへの対応（案）
	<p>わな利益であるため、資金繰りに悪影響が生じて資金調達コストが大幅に増大し、多額の資金調達が迫られるおそれがある。大きなメリットがない LIFO の廃止によって、このような実務上の多大な影響を特定の企業及び投資家に強いることが妥当かどうか、慎重な検討が必要と考えられる。</p> <p>会計上 LIFO が削除されても、税務上 LIFO の採用が継続可能であれば課税所得への影響を回避できる。このため、会計方法によらず税務上の選択肢に LIFO が存続し、（税務申告上、LIFO によらずに確定された決算に基づき加減算を行うことで、）LIFO による所得の計算が可能であることを確認していくことが考えられる。</p>	
<p>3. 上場企業の連結財務諸表のみに適用すべき</p>		
<p>6) 個別財務諸表の取扱い</p>	<p>日本経団連から公表された「国際会計基準（IFRS）に関する調査報告・概要」（2008年3月18日付）において明らかにされている通り、すでにIFRSを採用している欧州各国においては、税務計算・配当可能利益計算の基礎となる個別財務諸表については、従前どおり国内会計基準を継続的に適用し、IFRSは上場会社の連結財務諸表にのみ適用している（いわゆる連・単分離）。すなわち、欧州ではIFRSの採用により、特定の企業が課税所得への影響を受けるような事態は発生していない。日本においても、連・単分離の採用を検討すべきである。しかしながら、その結論には相当の時間が必要と思われることから、本会計基準についてもその動向を見極めたうえで実施すべきものとする。</p> <p>欧州各国、また米国においても、国際的なコンバージェンスの問題と国内固有の税制等の問題は、相互に大きな影響が出ないように、法的あるいは制度の対応が図られてきている。日本経団連が公表した、「国際会計基準（IFRS）に関する欧州調査報告・概要」によれば、IFRSを採用している欧州各国においては、連結財務諸表についてはIFRSを適用しつつも、個別財務諸表については従来の国内基準を継続適用しているとのことであり、会計基準のコンバージェンスによって国内の特定の企業に新たな税負担等の大きな影響は発生していない。従って、会計基準の国際的なコンバージェンスという変革を進めるに際して、コンバージェンス時の対応措置等への配慮、さらには、連結・個別の分離等の制度問題について委員会として課題提起されるべきものとする。</p>	

審議事項（４）

項目	コメントの概要	コメントへの対応（案）
	<p>会計基準の変更を連結財務諸表にのみ適用し、個別決算では従来どおりLIFOが継続適用できる措置とすることを提案する。現実に欧州（IFRS）でLIFOが廃止された際には、会計基準分離適用により個別企業に税務的な負担が発生していないとのことである。今後もLIFOに限らず他の会計基準の変更も予定されており、このような基本的な制度解決策が将来的にも必要不可欠と考える。</p> <p>欧州では、国際会計基準においてLIFOが廃止されているが、いくつかの国々では、連結決算上はLIFOを廃止しても、個別決算の会計上はLIFOを存続させ、連結決算と個別決算の会計処理方法を分離する措置を採っている。また、個別決算でもLIFOが採用できない場合、会計と税務が分離されている国もあるとのことである。なお、米国ではLIFOを採用する会社が多く、税務上の手当てなしに米国会計基準と国際会計基準の差異の解消は困難と思われる。このように諸外国では、LIFOの取扱いに関し、連単分離あるいは、税務と会計の分離が措置されているのに、わが国では会計基準の変更に伴う損益の発生に対し、何ら対策をとらないのは妥当でない。</p> <p>諸外国の状況にならい、日本においても、国際的投資家への開示となる連結財務諸表に国際会計基準を適用し、配当や税務計算の基礎となる個別財務諸表には、国際的整合性を踏まえながらも国内事情も勘案した日本の会計基準を区分して適用していくこと（いわゆる連単分離）が必要であると考え。適用時期をコンバージェンスの達成目標年度の平成23年6月30日以降に開始する事業年度からとした上で、連単分離について、たんに棚卸資産の会計基準に限られた問題ではなく、開示全般にわたる課題として検討し、本件における弊害を回避するようにされたい。</p>	
7) 非上場企業への適用	<p>日本会計基準とIFRSのコンバージェンスは、国としての公約であり重要な課題であることは言うまでもない。しかしながら、IFRSへのコンバージェンスは、本来上場企業の連結決算開示にのみ考慮・適用すべき問題であるにもかかわらず、確定決算主義を採用するわが国の法人税法の下では、結果としてLIFOの廃止が非上場企業の決算及び税務負担に大きな影響を与えることになり不合理である。</p>	

審議事項（４）

項目	コメントの概要	コメントへの対応（案）
4. LIFO 廃止の影響を剰余金の調整とすべき		
8) LIFO 廃止により生じる適用初年度の在庫保有損益は剰余金の調整項目とすべき	<p>会計基準を変更した場合の処理方法については、IFRS が要求する過年度遡及修正及び IFRS 適用初年度における剰余金の直接修正のアプローチを採用するか否かについては、本格的な議論に至っていない。その結果、企業は、各項目の会計基準の変更による一時的な影響を、その適用の都度、損益計算書に反映せざるを得ない。このことは、各年度の財務成績に歪な影響を与えるだけでなく、投資家の観点からも、上場企業の経営成績・財務状況の分析に混乱をもたらし、ひいては、情報公開の透明性を損なう結果となるおそれがある。</p> <p>コンバージェンスに伴う会計基準の変更初年度の影響額の取扱いについては、IFRS が意図し、かつ実際に他国でも採用されている方法との整合性を至急検討すべきと考える。従って、今回の LIFO の件については、上記の継続適用が認められない場合においては、LIFO 廃止により実現する適用初年度の在庫保有損益は、損益計算書で認識するのではなく、直接、貸借対照表の純資産の部で認識、保留することを提案する。この取扱いは、会計基準の変更による影響は原則として剰余金の調整項目で行うという IFRS の原則に合致するものと考えられる。</p> <p>IFRS では会計基準を変更する場合は、過年度に遡及して修正することを原則とし、また、IFRS 適用初年度では、過年度財務諸表の作成負担を鑑み例外措置を講じている。いずれの場合も、会計基準の変更による影響は原則として剰余金の調整項目としている。日本においても「過年度遡及修正の論点整理」においてその適用につき議論がなされているが、未だ公開草案も発表されていない段階である。</p> <p>LIFO からその他の評価方法へ変更した際の当期の損益への影響額が多額である場合に、適用初年度の期首利益剰余金の調整項目として処理する方法も考えられる。しかしながら、公開草案においては、現行のわが国会計実務を踏まえると、このような特別な処理を定めないとしている。これは、過年度の財務諸表に対する新たな会計処理の遡及適用に関する取扱いが定められていないことによるものと理解するが、LIFO の廃止による企業への影響は非常に重大であり、過年度遡及修正に関する取扱いが規定され、適用初年度の取扱いについて十分な議論がなされるまで、LIFO を採用する企業に対して配慮することが必要である。</p> <p>LIFO が削除される場合、課税に与える影響が一時に集中し、企業に極めて重大な影響を与えることが予測される。LIFO の削除が例外なく回避不可能である場合は、LIFO から評価方法を変更した場合の保有利益相当額については、剰余金に直接計上し、損益計算書には反映させない措</p>	

審議事項（４）

項目	コメントの概要	コメントへの対応（案）
	<p>置を設けられたい。具体的には、土地再評価差額金のように、適用時の期首の保有益相当額を純資産の部に計上し、このときの棚卸資産は適用時の期首の簿価から再評価後の価額で会計処理していくことが考えられる。</p> <p>LIFOを長期間選択採用してきた企業に対して、基準変更に伴って実現する在庫保有利益（公開草案で特別損益に計上できるとされている部分）につき、純資産の部に直接計上することを提案する。IFRSにおいては、会計基準変更の場合はその影響を遡及的に適用することを求めるとされており、同様の措置が検討されるべきと考える。</p>	
5. LIFOを廃止した場合の経過措置等		
9) 例外措置の採用を認めるべき	<p>一定の注記を条件として、LIFOを例外的に継続適用することを提案する。現在、米国会計基準もIFRSとのコンバージェンスを進めているが、米国ではLIFOが存続している。米国基準ではLIFOに一定の注記がなされていることを理由に、コンバージェンスの対象となる重要な会計基準の差異とはされていない。日本においても、米国と同様の注記を付加することを条件に、会計基準の国際的なコンバージェンスは図れるものとする。</p> <p>また、国際会計基準においてLIFOが廃止された2003年当時と比較して、資源価格等が大幅に上昇し、更に先行は不確定な状況である。このような状況下でLIFOの有用性が益々高まっており、廃止された場合の影響は増大している。コンバージェンスの実施にあたっては、例外的措置による影響への対応が必要であるとする。</p> <p>コンバージェンスの目的は、投資家等の関係者に財務諸表を開示するに当たって、当該開示の同等性を確保することにある。このような同等性確保の観点からは、必要性を満たす、十分かつ詳細な注記を十全に開示することで、投資家への十分な情報提供が可能になる。</p> <p>連単分離が措置できない場合は、LIFOを完全に削除するのではなく、LIFOを原則的に廃止することとし、原則的廃止における例外措置として、LIFOを採用しない場合の状況に関する詳細な注記等を条件として、LIFOによる棚卸資産の評価を容認されたい。</p>	
10) 経過措置の採用を認めるべき	<p>IFRSへのコンバージェンスにどうしても対応しなければならない場合、自主的な会計方針の変更ではない変更が多額の税負担を強いられることに一定の配慮をお願いしたい。</p> <p>① 少なくとも5年程度の経過期間を設けること。</p> <p>② 経過期間中においては、多額の税負担の一時的発生を緩和させるため、例えば、製品種類や事業所ごとに順次、LIFOを他の方法に変更することを認めること（監査上、5年間にお</p>	

審議事項（４）

項目	コメントの概要	コメントへの対応（案）
	<p>いて計画的に変更する場合は、合理的理由のあるものとして扱うこと）。</p> <p>③ ②以外で一時に棚卸資産全体について処理方法を変更する場合、経過期間中であればいずれの年度においても変更することができる、とすること（監査上、いずれの年度において変更したとしても「税負担の観点から」という理由を合理的として扱うこと）。</p> <p>当社が提案した会計基準の連結・個別分離適用や、会計基準変更に伴う影響額の純資産計上の検討には、一定の時間がかかることが見込まれる。そのため従来LIFOを採用してきた企業のうち、影響の大きい企業・業種については、これらの措置対応が完了するまで、LIFOを継続適用できる旨、特例措置として織り込むべきと考える。</p> <p>会計基準の国際的なコンバージェンスに向けた取組みを進めるにあたり、公開草案の趣旨は理解できる。一方、これまでLIFOを採用してきた企業においては、LIFOを廃止した場合、財務実績のみならず、投資家をはじめとするステークホルダーからの信頼が損なわれかねないなど、重大な影響を及ぼすことが想定される。また、国際会計基準と米国会計基準のLIFOの取扱いが異なっているが、現段階で多くの米国企業がLIFOの適用を継続している。今後、米国会計基準が国際会計基準にコンバージェンスする過程においては、国際会計基準におけるLIFOの取扱いが変更となる可能性も考慮されるべきである。</p> <p>したがって、本会計基準においては、会計基準の国際的なコンバージェンスの動向を更に注視しつつ、企業が一定の注記を開示することを条件に、LIFOから他の評価方法に変更するために必要かつ十分な移行期間を経過措置として講じるべきである。</p> <p>棚卸資産の評価方法としてLIFOを削除するという考え方には賛成であるが、我が国においてLIFOは他の評価方法と同様に、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、企業の実態を適切に表すものとして採用されてきたものである。このような状況を鑑みれば、LIFOから他の評価方法への変更が企業に与える影響が重要である場合には、一定の事項を注記することで一定期間引き続きLIFOを採用することを一概に否定できないと考える。</p>	
6. 会計基準の適用時期等について		
11) 適用時期に賛成	<p>「東京合意」に基づき、国際財務報告基準とのコンバージェンスの加速化を進めていくためには、平成22年4月1日以後開始する事業年度からの適用でよいものとする。</p>	

審議事項（４）

項目	コメントの概要	コメントへの対応（案）
12) 適用時期については慎重な検討が必要	<p>昨今の原油、鉄鉱石、石炭等の原材料価格の急騰を鑑みるに、LIFOを採用している企業の在庫含み益は莫大なものとなっていることは容易に推察しうる。第34-9項の通り、LIFOを採用する上場企業は少数かもしれないが、本会計基準は非上場企業に対しても「一般公正妥当な会計基準」として適用されるものであり、上場・非上場企業を合計すると在庫含み益の総額は計り知れないものであると推察する。この結果、LIFOの廃止初年度に、日本全体で現金収入を伴わない莫大な在庫含み益が実現し、これに対する金銭的な納税債務が強制的に発生する。</p> <p>このことは、適切な評価方法であるとの判断のもとLIFOを採用している企業・業種にとっては、非常に不合理・不公平なことである。現在LIFOを採用している企業の本会計基準の適用方法及び時期については、慎重な配慮が必要である。</p>	
7. 適用初年度の扱いについて		
13) 第21-3項と第21-4項の取扱いについて	<p>第21-3項の「特別利益にできる」とする場合の扱いと第21-4項の会計方針変更の注記額の扱いについて以下のように扱うことを認めるよう、変更して頂きたい。</p> <p>① 会計方針変更の注記の額を適用初年度における特別損益の額とすることができること。</p> <p>② 第21-4項の「計算例2」の計算方法（（注）の当期受入の平均単価を用いて影響額を計算する方法を含む）を適用初年度の特別損益の額とすることができること。</p> <p>（理由）</p> <p>会計方針を変更するにはシステムの変更が不可避となる。さらに初年度において特別損失を計上する場合、「計算例1」ではさらに別のシステム開発を余儀なくされる。初年度のためにのみシステム開発費用の負担を企業に強いることは避けるべきである。</p> <p>③ なお、段階的に会計処理を変更した場合も各々、初年度として扱うことができる旨を明記して頂きたい。</p>	
14) 財規ガイドラインとの関係	<p>第71項において、「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ものとした（第21-4項参照）」とされているが、第21-4項の扱いは、変更の影響額の注記と選択できるものか、財規ガイドライン8の3-1の変更の影響額について「その金額を正確に算定することが困難な場合には、適当な方法による概算額を記載することができる」とする扱いにより、影響額を算定することが困難な場合にのみ容認されるものなのか、分かりやすいように記載してはどうか。</p>	

審議事項（４）

項目	コメントの概要	コメントへの対応（案）
15) 適用初年度の四半期財務諸表における取扱い	<p>第21-3項を適用して、保有損益に対する当期の損益に計上された部分を特別損益に計上する会計処理を行う場合、LIFOから総平均法に評価方法を変更したケースでは、第1四半期で算出された特別利益より、第2四半期累計で算出される特別利益が少なくなる場合も考えられる。そのようなケースに対する会計処理についても、計算例により説明することが望ましいものとする。</p>	
8. 保有損益の任意開示について		
16) 第72項は削除すべきである。	<p>第72項の記載内容は、財務諸表利用者が企業分析をする上で有用な情報に対して、注記として財務諸表に開示することを容認したものである。このようなテーマは、非常に重要なテーマであり、本会計基準で取り扱う棚卸資産だけの問題ではない。したがって、会計記録に基づかない有用な情報の開示を会計基準として求めるのであれば、どのような内容が有用な情報であるか、あるいは、当該情報はどのような資料から求められたものであればよいか等について、改めて検討すべきであり、そのような検討を行わずにここに記載することは好ましいものではない。したがって、第72項は削除すべきと考える。</p> <p>第72項では、IR情報としての「棚卸資産の保有損益相当額に関する情報」の開示に関する取扱いについて検討がなされ、財務諸表利用者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ことから、これらに関する自主的な開示に関しては、「注記することは妨げられない」と記載されている。このような有用な開示情報の取扱いについて、必要な注記事項としないのであれば、会計基準で記載するのは適当でないと考える。</p>	

審議事項（４）

項目	コメントの概要	コメントへの対応（案）
9. 最終仕入原価法の取扱いについて		
17) 最終仕入原価法の取扱いが曖昧	第34-4項において棚卸資産の評価方法の一つとして最終仕入原価法に関する記載があり、「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」としているものの、最後段において「・・・期間損益の計算上著しい弊害がない場合や、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」との記載があり、その位置付けが曖昧になっているように見受けられるため、取扱いを明確にして戴きたい。	
18) 最終仕入原価法の記載を削除すべき	<p>最終仕入原価法は、第34-4項のように、企業会計原則注解（注21）で規定されている棚卸資産の評価方法として例示されていない棚卸資産の評価方法であるから、LIFOの採用の可否と同列で検討しなければならない必要性は認められない。また、今回の会計基準改正の主題に対する検討内容をより明確にするためにも、第34-4項は削除すべきと考える。</p> <p>最終仕入原価法は企業会計上認められていない棚卸資産の評価方法であるが、この最終仕入原価法について、第34-4項でその取扱いが検討され、「期末棚卸資産の大部分が最終仕入価格で取得されているときのように、期間損益の計算上著しい弊害がない場合や、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」と記載されている。このような記載について、本方法は、企業会計上、容認されない処理方法であるという従来からの考え方に特に変更が加えられたものではないため、記載することは不要ではないかと考える。</p>	
10. その他		
19) 会計基準の名称変更について	今回の改正により、棚卸資産の評価方法についても定められたことから、評価基準に限定したような名称を改正し、「棚卸資産に関する会計基準」とすることが好ましいのではないかと考える。	
20) 売価還元法について	連続意見書第四によれば、売価還元法は、小売業及び卸売業に限られず、製品又は部品の品目数の膨大な製造業（たとえば製薬業、組立工業）においても、製品又は部品の払出しを一々単位原価で記録することが煩雑な場合にも利用される、とある。また、現状の実務においても、小売業及び卸売業以外でこの方法が利用されている例がある。したがって、連続意見書上の取扱いと本会計基準との関係について説明を加えてほしい。	

審議事項（４）

項目	コメントの概要	コメントへの対応（案）
	<p>第 6-2 項において、売価還元法を定義しているが、グルーピングの記載についてももう少し言及された方がよいのではないかと考える。</p> <p>例えば、食品スーパーマーケット（小売）の場合、生鮮・日配品・雑貨・衣料・書籍など、商品種別（カテゴリ）毎に原価率を出している例、収益単位（店舗）毎に原価率を出している例などがある。実務上は、値入率・回転率の類似性だけで、原価率を乗ずる棚卸資産のグルーピングがされてはいないのでは、と考える。</p>	
<p>21) 早期適用の取扱いの追加記載</p>	<p>平成 20 年 4 月 1 日以後開始事業年度からは、平成 18 年会計基準が適用され、平成 22 年 4 月 1 日以後開始事業年度からは、平成 XX 年改正会計基準が適用される。この場合、平成 18 年会計基準の適用年度では棚卸資産評価損が計上され、平成 XX 年改正会計基準の適用年度では保有利益が計上されることとなる。</p> <p>LIFO 採用企業には、期首棚卸資産の年次別階層管理をしている企業があり、特に、平成 18 年会計基準の適用年度では一部の単価の高い階層部分で棚卸資産評価損が計上され、平成 XX 年改正会計基準の適用年度では保有利益が計上されることとなる。このように損失と利益が交互に計上されることから、以下の取扱いを明らかにする必要がある。</p> <p>① LIFO 採用企業の期首棚卸資産の単価計算に厳密な年代階層管理による方法以外にも平均単価を用いることが容認されることを示す文言又は計算例の記載</p> <p>② 平成 18 年会計基準と同時に平成 XX 年改正会計基準の早期適用をする場合、評価基準適用による評価損と期首棚卸資産の保有利益実現額の損益計算書上の開示の取扱いの明示（総額表示が要求されるとするか純額表示で差支えないとするか。）</p> <p>③ ②の場合の会計方針の変更の影響額の算定に係る計算例の開示</p> <p>なお、評価基準及び評価方法を同時に変更した場合、その影響額の計算は複雑となるため、例示を示す必要がある。</p>	
<p>22) 計算例 2 について</p>	<p>計算例 2 は、会計方針の変更の影響額を算定する上での概算計算について説明しているものとする。その趣旨から判断して、「B 社は複数の事業分野に参入しているが、このうち Y 事業に係る商品について」という記載は不要であり、かえって設例を複雑にしているものと思われる。したがって、前提条件の内容を整理し、全体的記載を明瞭化する必要がある。</p>	

審議事項（４）

項目	コメントの概要	コメントへの対応（案）
23) 実務対応報告第 18 号との関係について	例えば、重要な米国子会社がLIFOを採用しているような場合、実務対応報告第18号でいう「明らかに合理的でないと認められる場合」に該当し、連結決算上で修正を行う必要があるのか等、連結決算手続における在外子会社の会計処理の統一に関する追加的な取扱いについても、本会計基準で明らかにされるよう要望する。	
24) 備蓄在庫について	第34-10項では備蓄義務が課されている場合、保有損益については当期の損益に含めるべきでないため、LIFOを採用することが適当であるとの意見もあるが、備蓄在庫については、通常の在庫と区分して、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ないかとの意見もあったと記載されている。この記述だけでは、備蓄在庫については、どのように評価方法を採用すべきとしているのか（あるいは、特段の検討の余地がないということなのか）明確に記載されていない。この点について、明確に記載して頂きたい。	

以上