

棚卸資産の評価方法からの後入先出法等の除外

1 平成21年度における棚卸資産の評価に関する税制改正

自由民主党が平成20年12月12日に公表した「平成21年度税制改正大綱」によれば、棚卸資産の評価について、所要の経過措置を講じた上、選定できる評価の方法から後入先出法及び単純平均法が除外されることとなった。

この改正は、平成18年7月5日に企業会計基準委員会が公表した「棚卸資産の評価に関する会計基準（企業会計基準第9号）」（以下「第9号」という。）から話が始まり、第9号は、平成20年4月1日以降開始の事業年度から適用されることになったのである。

この第9号の特徴の一つは、従来、原価法と低価法の選択適用が認められていた通常の販売目的で保有する棚卸資産の評価について、取得価額と正味売却価額（売価から見積追加製造原価及び見積販売直接経費を控除したもの）のいずれか低い価格で評価することを規定したのである。なお、市場における価格変動により利益を得る目的で所有する（トレーディング目的で保有する）棚卸資産の評価は時価である。

このような処理が強制された理由は、棚卸資産の陳腐化等の原因で棚卸資産の収益力の低下が生じた場合、これを早期に認識するという観点点が重視されたからである。

その後、平成20年9月26日に第9号の改正（以下「改正第9号」という。）が企業会計基準委員会から公表された。これまで企業会計における棚卸資産の評価方法としては、個別法、先入先出法、後入先出法、平均原価法、売価還元

法が認められていたが、改正第9号では、後入先出法が廃止されたのである（この廃止については、本誌平成21年1月号の斎藤奏「税務・会計アラカルト」参照）。

この廃止の理由としては、後入先出法では、原価は収益実現時の価格に近く期間損益の観点からは適正といえるが、棚卸資産としては最も古く取得した資産の価格が評価額として残ることから再調達原価と乖離してしまう可能性があること等がその理由である。そして、改正第9号の続きが、本論冒頭の平成21年度の改正事項ということになる。なお、第9号に関連する税務における改正は、会計基準と税務処理が同様になるように平成19年度税制改正において処理済みである。

2 米国税法における後入先出法の変遷

米国において恒久税として所得税法が導入されたのは1913年である。後入先出法が米国税法上で最初に規定されたのは1938年歳入法第22条(d)である。後入先出法の税法への導入の経緯は、1930年4月14日の最高裁判決において基準棚卸法（base stock method）の使用が税法上認められなくなったことに始まっている。

そして、後入先出法の適用に関しての問題点は、後入先出法を税務処理において使用するのであれば、企業会計も後入先出法の適用を強制されたことである。すなわち、米国における後入先出法の適用は、税法が最初にこれを認め、この方法を企業会計に拡大したといえるのである。したがって、最近の日本における棚卸資産の評価を巡る企業会計主導の動きと逆の動きが

Topics of International Taxation

当時の米国にあったということである。

米国会計学会 (AAA) の1948年会計原則改訂版の追補第4号における意見では、税務処理において後入先出法を適用した場合、企業会計上もその適用が強制されることに対して、このような要件を不当で不必要な企業会計に対する侵害であるとしてこのような規定を改正するように追補第4号の作成委員会は意見をまとめている (Committee on Concepts and Standards Underlying Corporate Financial Statements, "Accounting Principles and Taxable Income (1952)". 中島省吾『A.A.A.会計原則 (原文・解説・訳文および訳註』93-98頁 (中央経済社, 昭和31年))。

ここで問題視されるものが税務処理と企業会計における処理を同一のものにするという一致の要件に関する規定である。この規定は、歳入規則 (Revenue Ruling 74-586) において、1939年歳入法立法過程における資料を引用して明確に述べられている。すなわち、納税義務者は、税務計算上、棚卸資産評価の方法を選択した場合、損益計算書、銀行への融資申込書、株主への報告書等の所定の事業上の目的に対しても選択した方法以外の他の方法を適用することはできない、というもので、この規定は、現行の米国内国歳入法典第472条(c)に同じ内容で規定されている。

前出の歳入規則 (Revenue Ruling 74-586) によれば、一致の要件の目的は、特定の納税義務者に関して、後入先出法が所得を明確に反映する方法であることを保証することである。そして、税務上で後入先出法を適用し、企業会計においてそれ以外の方法を適用することは、一致の要件に反することになる。また、年次財務諸表では後入先出法を適用した場合、配当原資の計算等にそれ以外の方法を適用する場合も一致の要件に反することになる。この一致の要件

に反する場合は、後入先出法の選択は終了することになる。

これについては次のように考えることができる。すなわち、企業利益を大きくするために先入先出法を適用し、課税所得を圧縮するために税務上後入先出法を適用することも想定できることから、立法当局の意図は、このような操作を防止する観点から企業会計において選択した処理方法と税務上の処理方法を一致させることでその操作防止を図ったのではないかと思われる。

後入先出法に係る税法における一致の要件は、AAAの1948年会計原則改訂版の追補第4号に代表されるように、税法の企業会計への侵害であるという観点から反対が多く表明されたのであるが、米国会計士協会 (AIA) により1947年7月に作成された会計研究公報第29号 (棚卸資産の評価) の項目4 (statement 4) において、先入先出法、平均法、後入先出法から、期間利益を最も明確に反映する方法を選択することが述べられている。このように、税務処理における後入先出法の適用は、米国税務会計史において企業会計との関係を考える上で大きな問題であったのである。

中央大学商学部教授

矢内 一好