

## 未着品の取得価額

### 事 例

船荷証券を100万円で取得しましたが、決算日時点で商品が運送途上であり、現物が手元にありませんでした。当該商品の取得には、さらに引取運賃が10万円かかっていますが、決算日現在、当該引取運賃の支払いはまだ行っておりません。

当該未着品の取得価額はいくらにすればよろしいでしょうか。

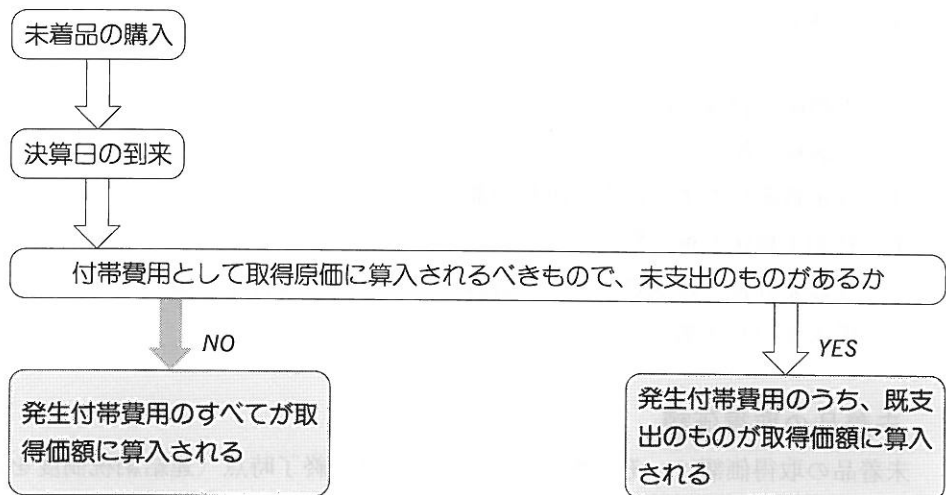
### 判 断

未着品の取得価額は、その購入代価に事業年度の終了時点までに支出した付帯費用を加算したものとなります。

上記の場合、引取運賃10万円について、事業年度終了時点でまだ支払いがなされていないことから、未着品の取得価額には算入されないこととなります。したがって、当該未着品の取得価額は100万円となります。

時  
価  
税  
務  
一  
三

### ◆フローチャート◆



## 解説

## 1 一般的な購入棚卸資産の取得価額

一般的な購入棚卸資産の取得価額は、当該棚卸資産の購入代価と付帯費用の合計となります（法令32①一）。

棚卸資産の取得価額に含めて処理すべき付帯費用については、個々の企業の置かれている状況や棚卸資産の内容等により異なることから一律に定めることは困難です。したがって、実際には個々の企業ごとに、費用と収益の対応、継続性、重要性等を総合的に勘案して取得原価に含める付帯費用の範囲を決定することが必要となります。

税務上、次に掲げる費用については、これらの費用の合計額が少額（当該棚卸資産の購入代価のおおむね3%以内の金額）である場合には、その取得価額に算入しないことができるものとされています（法基通5-1-1、連基通5-1-1）。

- ① 買入事務、検収、整理、選別、手入れ等に要した費用の額
- ② 販売所等から販売所等へ移管するために要した運賃、荷造費等の費用の額
- ③ 特別の時期に販売するなどのため、長期にわたって保管するために要した費用の額

さらに、固定資産にかかる付帯費用の処理の整合性から、次に掲げる費用は、たとえ棚卸資産の取得または保有に関連して支出するものであっても、取得価額に算入しないことができるとされています（法基通5-1-1の2、連基通5-1-1-2）。

- ① 不動産取得税の額
- ② 地価税の額
- ③ 固定資産税および都市計画税の額
- ④ 特別土地保有税の額
- ⑤ 登録免許税その他登記または登録のために要する費用の額
- ⑥ 借入金の利子額

## 2 未着品の取得価額

未着品の取得価額は、その購入代価に事業年度の終了時点（連結納税制度を選択している場合には連結事業年度終了時点。）までに支出した付帯費用を加算したものととなります（法基通5-2-8の2、連基通5-2-10）。

未着品は、購入した棚卸資産が運送途上にあり、現物が手元に未だ到着していない状態にあることから、引取運賃、荷役費、運送保険料等の引取費用や検収、整理、選別手入れ等の付随費用等が明確でない場合があります。したがって、発生している付帯費用のうち、どこまでを未着品の取得価額として処理するのが問題となります。

未着品の取得価額を考えるにあたっては、事業年度の終了時点までに発生した付帯費用をすべて加味した上で取得価額とすることが理論的であると考えられますが、実務的には発生した付帯費用すべてを合理的に計算することが困難であると考えられます。そこで税務上は、発生した付帯費用のうち、実際の支出額を基礎として取得価額を算定することとしています。

また、事業年度の終了時点を基準として考えると、同種の棚卸資産であっても既に手元に到着している棚卸資産と未着品とでは発生している付帯費用に差があり、取得価額にも差が生じることになります。そのため同種の棚卸資産について、支出構成が異なるにもかかわらず同一の価額で評価するのが適当なのか、あるいは支出構成の差異を認め別個に評価するのが適当なのかが問題となります。

この点については、たとえ同種の棚卸資産であっても、すでに手元にある棚卸資産と未着品とでは支出構成に差異があるのは当然であり、その支出構成の差異に着目し別個に評価するのが合理的であると考えられます。税務上も、同種の棚卸資産が手元にあるときであっても当該手元資産とは種類等が異なるものとして評価するものとしています。

### 3 棚卸資産の評価に関する会計基準について

企業会計基準第9号「棚卸資産の評価に関する会計基準」（以下「基準」といいます。）の適用により、通常の販売目的で保有する棚卸資産は、期末における正味売却価額が取得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ことになっています。

上記の基準は平成20年9月に改正が行われ、平成22年4月1日以後開始する事業年度から、棚卸資産の評価方法について、個別法・先入先出法・平均原価法・売価還元法の4つの方法から選択することが求められることとなっており、会計基準の国際的なコンバージェンスを図るために後入先出法は削除することとなっています。さらに、最終仕入原価法は、棚卸資産のほとんどの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、期末の棚卸資産に重要性が乏しい場合においてのみ容認され、その採用が制限されることになっています。

なお、上記の基準の改正事項は、平成22年3月31日以前に開始する事業年度から早期適用できることになっています。

### 疎明事項

未着品の取得価額を疎明するためには、未着品取得にかかる受払台帳のみならず、受払記録に対応する請求書、支払記録等の証憑類を整備しておくことが必要となります。また付帯費用のうち、取得価額に含めたものとそうでないものとを明らかにするため、棚卸資産の購入代価と当該棚卸資産の取得に際して発生した付帯費用を集計した一覧表を整備しておくとともに、取得原価に含めた付帯費用については支払記録もあわせて用意しておくことが望ましいと考えられます。

#### 【参考法令等】

法人税法施行令32条（棚卸資産の取得価額）

法人税基本通達5-2-8の2（未着品の評価）

連結納税基本通達5-2-10（未着品の評価）

棚卸資産の評価に関する会計基準（平18・7・5企業会計基準委員会 企業会計基準第9号）

## 民事再生手続に伴う販売用不動産の財産評定

### 事例

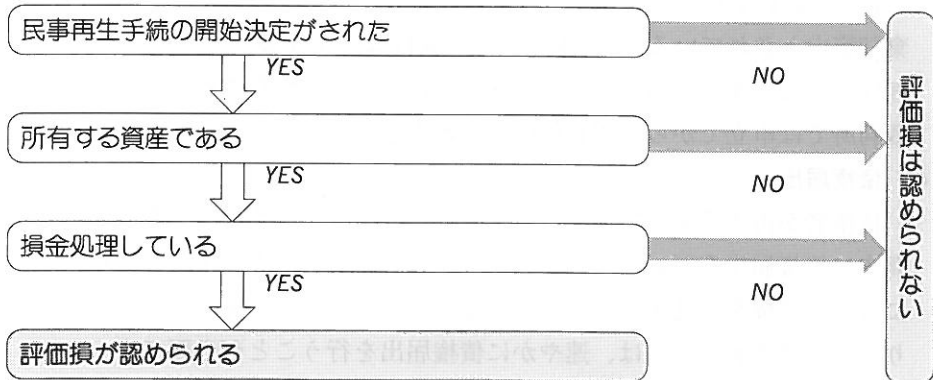
当社はゼネコンを営む株式会社です。構造的な業界の問題および長らく好転しない経済の影響を受け、リストラの甲斐なくこの度、民事再生手続開始の申立てを行いました。まもなく開始決定を受ける見込みですが、開始決定後に作成する財産目録および貸借対照表上、販売用不動産の評価の仕方と帳簿処理の方法について教えてください。

### 判断

民事再生手続があったからといって、税務・会計上は評価損の計上は強制されません。しかし、時価が帳簿価額よりも下がっている場合には、評価損を計上し時価まで評価を下げるのが望まれます。税務上も、民事再生手続の開始決定があった場合には、棚卸資産の評価損を認めています。

$$\text{評価損} = \text{帳簿価額} - \text{時価}$$

#### ◆フローチャート◆法人税法第33条第2項取扱い（旧法準拠）の場合



## 解説

## 1 民事再生手続

民事再生法は、平成12年4月1日から施行された再建型手続の基本法といえる法律で、経済的苦境にある債務者について、事業または経済生活の再生を図ることを目的としています(民再1)。

民事再生法の基本的な流れと特徴は、おおむね次のとおりです。

## (1) 再生手続開始の申立て、保全処分決定

再生手続は、「破産手続開始の原因となる事実の生ずるおそれがあるとき」または「事業の継続に著しい支障を来すことなく弁済期にある債務を弁済することができない場合」に申立てをすることができます(民再21①)。実務上は、申立てとほぼ同時に弁済禁止の保全処分が発令されますので、銀行取引停止処分を伴う不渡事故は回避され、また、債権者の個別的権利行使を受けることはなく なります。

## (2) 監督委員の選任

保全処分の発令とほぼ同日に監督命令が発令され、監督委員が選任されるのが(民再54)、再生手続の運用の原則となっております。

監督委員は、財産の管理処分権を有したまま再生手続を推進していく再生債務者を監督していく機関であり、再生債務者は裁判所が指定する行為について監督委員の同意を得る必要があります(民再56①)。

## (3) 再生手続開始決定

再生手続においては、再生計画案の作成または可決の見込みがないとき等が棄却事由とされているため、開始決定の要件はかなり緩やかとなっております(民再33)。また、棄却事由がない限り速やかに開始決定がなされており、東京地方裁判所では申立てから2週間程度で開始決定がなされています。

## (4) 債権届出

債権者が再生手続に参加するためには、裁判所が開始決定において定める期間内に債権届出を行わなければなりません(民再94①)。債権届出を行わない場合には、議決権を行使することができなくなり、債権が失権してしまうこともあります。債権者としては、速やかに債権届出を行うことが必要です。

## (5) 財産評定、財産状況の報告

再生債務者は、再生手続開始決定時における財産の価額の評定を行い、財産目録、貸借対照表および財産状況の報告書を裁判所に提出しなければなりません

ん(民再124①②・125①)。再生手続における財産評定は、処分価格が原則となります。

(6) 債権認否書の提出、債権調査期間

再生債務者は、債権者から届出のあった債権について認否を行ったうえで、その結果を記載した認否書を裁判所に提出しなければなりません(民再127)。債権認否の結果に異議のある債権者は債権調査期間に書面による異議を提出する必要があります(民再137)。

(7) 再生計画案の作成

再生債務者は、債権届出期間の満了後、裁判所の定める期日までに裁判所に再生計画案を提出しなければなりません(民再163)。もし、期日までに再生計画案を提出しないと再生手続の廃止事由となるので注意が必要です。

(8) 再生計画案決議、認可

再生債務者の提出した再生計画案は、債権者集会において決議されることとなります(書面による決議によって行うこともできます(民再172))。(民再169)。再生計画案が可決されるためには、議決権を行使できる再生債権者のうち債権者集会に出席したものの過半数であって、議決権者の議決権総額の1/2以上の議決権を有する者の賛成が必要となります(民再172の3)。

再生計画案が可決されると、裁判所は直ちに再生計画の認可決定を行い、認可決定の確定によって再生計画は効力が発生することとなります(民再174)。

(9) 再生計画の遂行

再生計画が確定すると再生債務者は再生計画の遂行を行わなければなりません(民再186①)。監督委員は、再生計画認可決定後3年間、再生計画の遂行を監督していくこととなります。

(10) 再生手続のスケジュール

再生手続のスケジュールは、裁判所によって異なっていますが、東京地方裁判所において運用されている標準スケジュールは次のとおりです。

◆標準スケジュール◆

手 続	申立日からの日数
申立て・予納金納付	0日
保全処分発令・監督委員選任	0～2日
第1回打合せ期日	2週間
開始決定	2週間+1日

債権届出期間	6週間
財産評定書・報告書提出期限	7週間
計画案（草案）提出期限	2月
第2回打合せ期日	2月
認否書提出期限	9週間
一般調査期間	10週間～11週間
計画案提出期限	3月
第3回打合せ期日	3月
監督委員意見書提出期限	3月+1週間
債権者集会招集決定	3月1週間+2日
債権者集会・認否決定	5月

## 2 財産評定と税務上の評価損

### (1) 財産評定と税務

民事再生法では、開始決定後すみやかに債務者に属する一切の財産について再生手続開始時の価額を評定しなければならないと定め(民再124)、原則として、評定は財産を処分するものとした価額にすることとしています(必要がある場合には事業継続価値で評価することができます。)(民再則56)。

しかし、民事再生法には会社更生法のような取得価額の評価換えを認める規定は存在しませんし、会社更生法のように事業年度を変更する規定もありませんので、財産評定を経て作成される開始決定日時点の財産目録と貸借対照表は、期中の一時点において会社の一切の財産を処分したらこうなるという試算表的な位置付けにあるものと考えられます。

したがって、民事再生法上、財産評定により算出された評定額と会計帳簿とを連動しなければならない理由は存在しないことになります。

ただ、民事再生手続の開始決定あるいは認可決定があった場合、税務上は所有する資産について評価損の損金算入が認められています(法法33②③④、法令68)。そこで、これらの資産について含み損失を有している場合には、開始決定日の属する事業年度あるいは認可決定の属する事業年度において評価損の計上を行い、税務会計上の帳簿価額の修正を行う必要があるものと考えられます。

ここで開始決定、あるいは、認可決定と記したのは、民事再生手続の場合、税務上、開始決定を評価損の基準日とする2項取扱い(旧法準拠、法法33②)と認

時価  
税務  
二・一三二

二  
三三



可決定を基準日とする4項取扱い(新法準拠、法法33④)のいずれかの選択が平成17年度税制改正で認められることとなったためです。

なお、4項取扱いを適用する場合には、評価益資産があるときは評価益も合わせて計上する必要があります(法法33⑦)。

## (2) 販売用不動産の評価損

前述したとおり、民事再生手続の場合には、平成17年度税制改正により2項取扱いと4項取扱いのいずれかを選択することが認められるようになりました。

### ① 2項取扱い(旧法準拠)

民事再生法による再生手続開始の決定があったことにより、販売用不動産につき評価換えをする必要が生じたときには評価損の損金算入が認められます(法法33④、法令68の2)。

棚卸資産評価損の判定単位は、種類等の異なるものごと等を単位としていますが(法基通9-1-1)、評価損は損金経理を要件とするため、必ず決算でその帳簿価額を減額することが必要です(法法33②)。

### ② 4項取扱い(新法準拠)

民事再生法による再生計画の認可決定があった場合には、販売用不動産の損金算入が認められます(法法33④、法令68の2②)。

必ずしも損金経理を必要としませんが、評価益資産があるときは評価益も合わせて計上する必要があります(法法33⑦)。

## 3 評価損と時価

民事再生法が、財産評定の基準を原則として処分価額とした理由は、債務者の一切の財産について清算価値を明確にすることにより、債務者が破産したときに受けられる最下限の配当額を算出することを目的としているためといわれています。

他方、評価損の損金算入を行う場合の税務上の時価は、「その資産が使用収益されるものとして、その時において譲渡される場合に通常付される価額をいう」(法基通9-1-3、連基通8-1-3)ものとされ、民事再生法の財産評定の基準とは相違しています。

したがって、税務上の評価損の計上を行う際の資産の時価は、財産評定価額に必ずしも拘束されず、通常の譲渡をした場合の価額が基準となります。

**疎明事項**

1 民事再生手続により評価損の計上を行う場合

次のような疎明資料をそろえておきます。

疎 明 資 料
① 財産評定に基づく財産目録と貸借対照表 ② 評価換えを行った各資産について、時価算定の根拠となった資料 例えば、販売用不動産の場合には、不動産鑑定書（簡易鑑定を含みます。）、路線価による評価書と路線価図、固定資産税の評価証明書等

2 再生方式が事業譲渡方式による場合

1の資料に加えて「事業譲渡契約書や買付証明書」等をそろえておきます。

**【参考法令等】**

民事再生法1条（目的）

124条（財産の価額の評定等）

民事再生規則56条（価額の評定の基準等・法第124条）

法人税法33条（資産の評価損の損金不算入等）

法人税法施行令68条（資産の評価損の計上ができる事実）

68条の2（再生計画認可の決定に準ずる事実等）

法人税基本通達9-1-1（評価損の判定の単位）

～9-1-19（減価償却資産の時価）

連結納税基本通達8-1-1（評価損の判定の単位）

～8-1-29（減価償却資産の時価）

書式例

○財産評定による貸借対照表の書式

<会社更生の貸借対照表の例>

要約貸借対照表 (X1年5月31日現在)			
(流動資産)	9,700	(流動負債)	400
現金および預金	500	未払金	400
売掛金	5,900	(固定負債)	2,100
商品	3,100	退職給付引当金	2,100
その他	200	(更生債権)	22,400
(固定資産)	4,400	再生担保権	2,000
(有形固定資産)	3,900	優先的更生債権	200
器具備品	1,900	一般更生債権	20,200
土地	2,000	負債合計	24,900
(無形固定資産)	100	(株主資本)	△10,800
(投資その他の資産)	400	資本金	10,000
		利益剰余金	△20,800
		純資産合計	△10,800
資産合計	14,100	負債、純資産合計	14,100

時価  
税務  
一三

一三  
五(一  
E1)



## 減損会計と時価会計、減損処理と臨時損失

### 事 例

- ① 減損会計は固定資産について時価会計を適用することになるのでしょうか。
- ② また、従来の臨時損失とはどのように異なるのでしょうか。

### 判 断

#### ①について

減損会計は、金融商品に適用される時価評価とは異なります。固定資産の収益性の著しい低下に伴い、帳簿価額を回収可能額まで減額する会計処理であり、取得原価基準の下で行われる帳簿価額の臨時的な減額と捉えられます。

#### ②について

臨時損失は、災害、事故等によって固定資産の実体が滅失した場合に、帳簿価額のうち滅失部分を切り下げる会計処理です。

### 解 説

#### 1 減損会計と時価会計

固定資産は通常、当初の投資額を超える成果を期待して事業の用に供されると考えられます。投資額は、固定資産の取得時点における市場の平均的な期待で決まる時価となりますが、当該時価がその後変動しても、市場平均を超える成果を期待して投資した企業にとっては投資価値がそれに応じて変動するわけではなく、投資の価値自体も、投資の成果であるキャッシュ・フローが得られるまでは実現するものではありません（減損会計意見書三1）。

したがって、固定資産は、毎期計画的、規則的に減価償却を行うことによって費用化し、獲得した利益に対応させることで期間損益の適正化を図るとともに、取得原価から減価償却累計額を控除した金額で評価されることとなります。

しかしながら、事業用の固定資産であっても、その収益性が当初の予想よりも著しく低下し、資産の回収可能価額が帳簿価額を下回る場合、一定の条件の下で

## 減損会計

回収可能価額まで減額することによって収益性の低下を帳簿価額に反映させる必要が出てきます。この処理が固定資産の減損会計です。これは、事業用資産の過大な帳簿価額を減額し、将来に損失を繰り延べないために行われる会計処理であり、取得原価主義会計の下で行われる帳簿価額の臨時的な減額と捉えられます(減損会計意見書三1)。

金融商品に適用されている時価評価は、資産価値の変動によって利益を測定し、決算日における資産価値を貸借対照表に表示することを目的としています。例えば、売買目的有価証券については、毎決算日に時価をもって評価し、評価差額は当期の損益とされ、その他有価証券については、毎決算日に時価をもって評価し、評価差額は純資産の部に計上されることとなります。時価評価においては、評価損のみならず評価益も計上されます。

減損会計は時価会計の適用ではなく、取得原価主義会計の下において、帳簿価額の減額処理のみが行われるものです。

## 2 減損処理と臨時損失

臨時損失は、災害、事故等の理由により固定資産の実体が滅失した場合に、その滅失部分の金額を簿価から切り下げる処理をいいます。資産の収益性の低下を原因として、簿価を回収可能価額まで減額させる減損処理とは異なるものです。

### 【参考法令等】

固定資産の減損に係る会計基準の設定に関する意見書三1 (基本的考え方)