

## 連載

## IFRS及びIASの解説



# 第25回

## IAS第23号「借入費用」、 IAS第2号「棚卸資産」

公認会計士 やのう りえこ 矢農 理恵子

IAS第23号「借入費用」は、一定の資産の取得、建設又は生産に関連する借入費用を、当該資産の取得原価の一部として資産計上することを要求している。日本基準では、借入費用は多くの場合は費用処理されており、IFRSへ移行するに当たっては時間とコストを要すると思われる検討項目の1つである。

一方、IAS第2号「棚卸資産」については、日本基準が既にコンバージェンスされているものの、日本基準との差異は一部残っており、日本基準からIFRSへの移行に当たってはやはり検討が必要となる。

本稿では、これらの2つの基準書について解説する。なお、文中の意見にわたる部分は筆者の私見であることをあらかじめお断りしておく。

### I. IAS第23号「借入費用」

#### ○IAS第23号の構成

- 基本となる原則（第1項）
- 範囲（第2－4項）
- 定義（第5－7項）
- 認識（第8－25項）
  - 資産化に適格な借入費用（第10－15項）
  - 適格資産の帳簿価額が回収可能価額を超過する場合（第16項）
  - 資産化の開始（第17－19項）
  - 資産化の中断（第20－21項）
  - 資産化の終了（第22－25項）
- 開示（第26項）
- 経過措置（第27－28項）
- 発効日（第29－29A）
- IAS第23号（1993年改訂）の廃止（第30項）

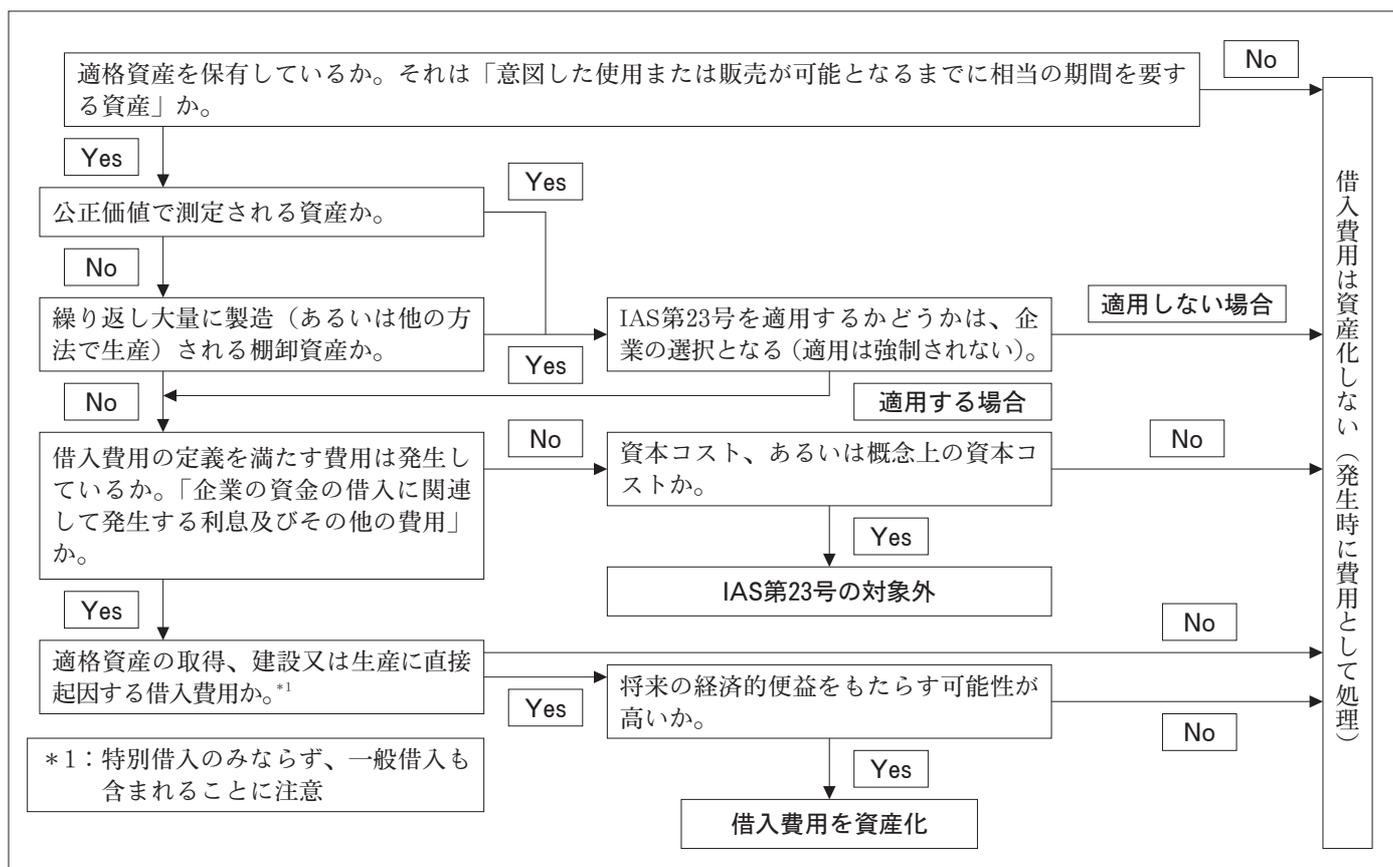
IAS第23号は、一定の資産（適格資産）の取得、建設又は生産に関連する借入費用を、当該資産の取得原価の一部として資産計上することを要求している。日本基準においては、不動産開発事業に係る支払利子を除いては、通常、借入費用は発生時に費用処理されていると考えられる。

したがって、日本基準からIFRSへ移行するに当たっては、費用処理から資産計上への処理の変更が必要とな  
 <日本基準との比較>

るため、時間とコストを要すると思われる検討項目の1つといえる。

IAS第23号	日本基準
適格資産にかかる借入費用は、当該資産の取得原価に含めなければならない。	原則として費用処理。不動産開発事業の支出金に係る支払利子については、原価算入が容認されている。

<借入費用の資産化の判定>



1 資産化強制的背景

(1) 資産化が強制された理由

IAS第23号は2007年3月に改訂されており、適格資産の取得、建設又は生産に直接起因する借入費用に関しては、資産化が必須とされた。2007年の改訂前は、借入費用を発生時に費用処理する方法と、資産化する方法のいずれも認められており、企業はいずれかの方法を選択してい

た。2007年の改訂によって発生時に費用処理する選択肢が削除され、同時に他の部分についても一部改訂がなされた（適用は2009年1月1日以後開始する事業年度から）。

資産化が強制された理由は、主に以下の2つと考えられる。

① 米国基準とのコンバージェンス

IAS第23号の改訂は、米国基準との短期コンバージェンス・プロジェクトとして実施された。当該プロジェクトの目的は、IFRSと米国基準との

差異のうち、比較的短期間で解決が可能で、主要なプロジェクトの外で取り扱うことができるものについて、差異を減少させることであった。発生時に費用として認識する選択肢を削除することで、原則面で、米国基準とのコンバージェンスが達成されている。

② 取得原価の一部として資産計上

国際会計基準審議会（IASB）は、適格資産の取得、建設又は生産に直接起因する借入費用は、当該資産の

取得原価の一部であると結論付けている。資産の取得原価には、その資産を意図したように使用又は販売することが可能となるようにするために必然的に発生したすべての費用を含めなければならない、これは、資産の開発中に生じる支出のための資金調達で発生した費用についても、例外ではないということになる。

有形固定資産の取得原価には、経営者が意図した方法で使用可能にするために必要な状態にするための直接付随費用が含まれる。もし、資産の使用が可能になるまでに資金調達費用が発生するのであれば、当該費用についても、他の付随費用と同様に取得原価に含めるということである。

資産化を強制することで、自社で開発した資産と第三者から購入した資産との間の比較可能性が高まるといえる。資産を第三者から購入した場合、当該第三者が資産を開発する過程で生じた資金調達費用が購入対価に含まれていると考えられるため、当該資金調達費用は購入企業の資産の一部として計上されることになる。もし、自社で開発した資産については、仮に同一の資産であっても、自社で開発したか、あるいは外部の第三者から購入したかによって資産計上金額が異なる結果となり、比較可能性が損なわれることになる。

## (2) 費用処理を主張する根拠

取得原価の一部として資産計上する根拠がある一方で、発生時に費用として認識する方法を支持する考えもある。IAS第23号の結論の背景には、以下の考えが示されている。

### ① 企業の資本構成の相違による比較可能性の減少

企業の資本構成の相違が資産の原価に影響する可能性がある、比較可能性が向上しないという考え方がある。資産の開発のための支出を借入金で賄う企業と、(借入金を全く有しておらず)自己資本によって賄う企業とでは、仮に同一の資産を開発した場合であっても、資産として計上される金額が異なる結果となる。

IASBはこの点を承知しつつも、資産の開発を自己資本以外で賄った場合においては、すべての資産の間で比較可能性が達成されるので、その点で財務報告の改善であるとしている。

### ② 企業結合で発生する取得費用の扱いとの不整合

IFRS第3号「企業結合」では、取得費用を費用処理することを要求しており、当該処理は、借入費用を資産計上する処理と不整合であるという考え方がある。

IASBはこの点について、企業結合で発生する取得費用は、適格資産の建設又は生産で発生する借入費用とは異なるものであるとしている。企業結合で発生する取得費用は、例えば、専門家報酬のように、企業の取得を支援するサービスに関連して発生した費用であり、企業結合で取得した資産の取得原価を表すものではない。したがって、IAS第23号において取得原価の一部として資産化する費用とは性質が異なり、処理の整合性を取る必要はないということであると考えられる。

### ③ 適用コストの大きさ

IAS第23号の資産化モデルを適用するコストは大きいという実務的な観点からの意見がある。IASBは、コストがかかることは承知の上で、

追加的なコストは、すべての企業が同じ方法で処理することの利点によって相殺されるものとしている。

## 2 適用範囲

### (1) 適格資産の定義

IAS第23号は、「適格資産」の取得、建設又は生産に直接起因する借入費用を、当該資産の取得原価の一部として資産化することを要求している。「適格資産」とは、「意図した使用または販売が可能となるまでに相当の期間を要する資産」と定義されている。

したがって、取得した時点において「意図した使用または販売」が可能な状態にある資産については、借入費用の資産化の対象外となる。この扱いは、例えば、機械装置を購入した場合に、意図した使用が可能となるまでに発生する費用(据付費用など)は当該機械装置の取得原価に含めるが、使用が可能となった以後に発生する費用は期間費用として処理することを考えれば、同様の処理として理解がしやすいかと思われる。

適格資産の定義には「相当の期間を要する」とあるが、「相当の期間」の長さについてはガイダンスが存在しないため、各社において判断することとなる。

### (2) IAS第23号の適用が要求されない資産

以下の資産の取得、建設又は生産に直接起因する借入費用については、IAS第23号を適用する必要はない。

- (a) 公正価値で測定される適格資産(例えば、生物資産)
- (b) 繰り返し大量に製造(あるいは他の方法で生産)される棚卸資産  
上記2項目については適用する必

要はないものとされているため、IAS第23号の適用は企業のオプションであると考えられる。つまり、会計方針として、IAS第23号を適用することも可能だが、適用しないことも可能となる。

(a)については、原価算定の際に借入費用の資産化を行っても行わなくても、その後に公正価値による測定を実施するのであれば、最終的に純損益に与える影響は同じとなることから設けられた措置であると考えられる。また、(b)については、このような棚卸資産に借入費用を配分するにはコストがかかるという理由で設定されたものと思われる。

### (3) 適格資産の例

IAS第23号では、適格資産の例として以下の項目を挙げている。いずれも、適格資産、つまり「意図した使用または販売が可能となるまでに

相当の期間を要する資産」となり得る資産とされる。

- (a) 棚卸資産
- (b) 製造工場
- (c) 発電施設
- (d) 無形資産
- (e) 投資不動産

一方、以下の項目については適格資産ではない。いずれも、取得した後、意図した使用や販売が可能となるまでの期間が、短期あるいは全くない項目といえる。

- (a) 金融資産
- (b) 短期間で製造（あるいは他の方法で生産）される棚卸資産
- (c) 取得時点において、意図した使用又は販売が可能な状態にある資産

### (4) 借入費用

借入費用とは、「企業の資金の借入に関連して発生する利息及びその他の費用」と定義されており、以下

が含まれる。

- (a) 実効金利法で計算した利息費用
- (b) ファイナンス・リースに関する財務費用
- (c) 外貨借入金から発生する為替差損益で、利息費用に対する修正とみなされる部分

ここでいう費用はすべて、実際に発生した費用を意味しており、資本コストや概念上の資本コストは含まれない。したがって、例えば、適格資産の建設を実施しなければ、当該資産のために使用した資金から利息が稼得されていたものとして計算された利息（機会費用）については、借入費用には含まれない。

上記のうち、(c)の具体的な算定方法についてはIAS第23号にガイダンスがないため、方法はいくつか存在すると考えられる。以下、計算の一例を示す。

#### 〈設例1 借入費用に含めるべき為替差損の把握例〉

##### 【前提】

英国に拠点を置く企業A（機能通貨はポンド）は、期首時点で外貨建の借入金100万USドルを保有していた。この借入金の金利は4%で期末日に支払われる。この借入金に相当するポンド建の借入金の金利は6%である。当年度の期首と期末時点の直物レートは1ポンドに対してそれぞれ1.55USドル、1.50USドルであった。

##### 【借入費用に含めるべき金額の算定】

USドル建の借入金に係る実際の費用は以下のとおり。	(ポンド)	
当年度期首時点の借入金残高 (100万USドル/①.55)	645,161	①
当年度期末時点の借入金残高 (100万USドル/①.50)	666,667	②
借入金に係る為替差損	21,506	③=②-①
支払利息 (100万USドル×4%/①.50)	26,667	④
実際の借入費用合計	48,173	⑤=③+④
ポンド建の同等の利息費用 (645,161 (上記①) × 6%)	38,710	⑥
差額	9,463	⑦=⑤-⑥
借入費用に含めるべき為替差額の算定：21,506 (上記③) - 9,463 (上記⑦) = 12,043ポンド (⑧)		

⑦は、この借入金の実際の費用合計 (48,173ポンド (⑤)) が、ポンド建の同等の借入金の利息費用 (38,710ポンド (⑥)) を9,463ポンド上回ることを示している。この9,463ポンドは、もしポンドで資金調達を実施していれば発生しなかった費用であり、為替差損益として計上されるべきものといえる。したがって、為替差損21,506ポンド (③) のうち、当該上回った部分 (9,463ポンド (⑦)) を除く金額12,043ポンド (⑧) のみを借入費用に含める。結果、企業Aの借入費用は、26,667ポンド (④) + 12,043ポンド (⑧) = 38,710ポンド (⑥) と算定されることになる。

### 3 具体的な計算

企業は、適格資産の取得、建設又は生産に直接起因する借入費用を、

当該資産の取得原価の一部として資産化しなければならない。その他の借入費用は、発生時に費用として認識する。

以下、特定の適格資産のために特

別の借入を行っている場合と、一般目的で借入を行っている場合について、資産化すべき金額の計算例を示す。

#### (1) 特別借入

企業が特定の適格資産を取得する目的で特別に資金を借り入れている場合、以下の処理を行う。

- ① 特別に借り入れた資金について発生した実際の借入費用を資産化する
- ② ただし、一時的な投資による投資利益は控除する
- ②については、適格資産に関連した支出を行う前に資金借入がなされ

ることがある。その場合には一時的な投資がなされることが多いため、そのような投資利益は借入費用から控除することになる。

**(2) 一般借入**

**① 原則**

上記(1)のように、特定の適格資産を取得する目的で特別に資金を借り入れておらず、一般目的で資金を借り入れている場合であっても、適格

資産に関連する借入費用の資産化は必要となる。

一般借入の場合には、適格資産に関連する支出に資産化率を乗じて、資産化する借入費用の金額を計算する。資産化率は、特別借入を除く借入金残高に対する借入費用の加重平均として計算される。

**② 計算例**

以下、計算例を示す。

**〈設例2 一般借入費用の資産化：計算例〉**

**【資産に関する前提】**

- 1. 企業Xは、新しい本社ビルの建設工事を2009年9月1日から開始し、事業年度末である2009年12月31日以後も、工事は中断することなく進められる予定である。
- 2. この資産(本社ビル)に直接帰属する支出は、2009年9月1日に10万円、同年10月から12月までの各月においてはそれぞれ月初に25万円であった。
- 3. したがって、当期におけるこの資産(本社ビル)の加重平均帳簿価額は475,000円(A)となる。  
 $(100,000 + 350,000 + 600,000 + 850,000) / 4 = 475,000$

**【借入費用に関する前提】**

企業Xは、本社ビルの建設のために特別な資金調達は行っていないが、工事期間中に、一般目的の借入金に関する費用が発生している。

- (a) 当期(2009年12月期)において、利率10%、額面価額200万円の発行済社債がある。
- (b) さらに、当座借越残高が50万円存在した。当座借越残高は2009年12月1日に75万円に増加した。
- (c) この当座借越について、2009年10月1日までに15%の利息を支払っており、同日以降、利率は16%に上昇した。

**【一般目的借入金の資産化率の算定】**

	円
2009年9月-12月期における利率10%、額面価額200万円の社債利息	66,667
当座借越50万円に対する20X9年9月の利息(15%)	6,250
当座借越50万円に対する20X9年10月及び11月の利息(16%)	13,333
当座借越75万円に対する20X9年12月の利息(16%)	10,000
2009年9月-12月の一般借入費用の合計	① 96,250

当期の加重平均借入額  $\frac{\text{社債}200\text{万円} \times 4\text{か月} + \text{当座借越}50\text{万円} \times 3\text{か月} + \text{当座借越}75\text{万円} \times 1\text{か月}}{4}$   
 =2,562,500円(②)

資産化率  $\frac{\text{当期借入費用合計}}{\text{当期の加重平均借入額}}$   
 =96,250円(①) / 2,562,500円(②)  
 =3.756%

この3.756%を年換算し、資産化率は年率11.268%(B)となる(3.756%×12/4)。

**【資産化される借入費用の金額の算定】**

(資産の加重平均帳簿価額) × (資産化率)  
 =475,000円(A) × 11.268%(B) × 4/12  
 =17,841円  
 結果、17,841円が借入費用として資産化される。

- ③ 一般借入として含めるべき項目の範囲
- 一般目的で資金を借り入れている場合も、適格資産に関する借入費用の資産化が必要となるが、資産化率

の計算に際して、どの借入金を「一般借入」に含めるかが問題となることがある。例えば、以下のケースが考えられる。  
 (例1)

適格資産でない特定の資産のために、特別に資金を借り入れている場合、当該借入金を資産化率の計算に含めるのか。適格資産以外の資産のための借入であることは明確である

ので、当該特別借入は適格資産の資産化率の計算から除外するのか。

(例2)

企業は適格資産を保有しており、借入金も有するものの、適格資産に関連する資金はすべて、営業活動から得られるキャッシュ・フローによって調達されており、借入金はその他の目的で使用している。この場合、借入費用は資産化しないことになるのか。

「一般借入」の範囲に関しては、IFRSではガイダンスが示されていないため、個別の事実・状況に基づいて判断を行うこととなる。なお、IAS第23号第14項では、「…資産化率は、適格資産を取得するために特別に行った借入を除く、企業の当期中の借入金残高に対する借入費用の加重平均としなければならない。…」としており、この部分の解釈が問題となる。

#### ④ 投資利益

一般借入の場合には、特別借入の場合とは異なり、投資利益を控除するという規定はない。これは、一時

的に投資された資金の資金源が一般借入である、と証明することはできないためであると考えられる。一般借入のみを有している場合には、一時的な投資がなされていたとしても、その資金源は一般借入ではなく、他の資金源(株主からの出資や営業活動により得られた現金等)からなされたものとみなし、投資利益は借入費用から控除しない。

#### 4 資産化の開始日

資産化の開始日は、以下の条件をすべて満たした日からとなる。

- (1) 資産に係る支出が発生していること
- (2) 借入費用が発生していること
- (3) 意図した使用又は販売に向けて、資産を整えるために必要な活動に着手していること

適格資産の開発が中断された場合は、中断期間中は借入費用の資産化を中止する。

#### 5 資産化の終了

資産化は、意図した使用又は販売に向けて適格資産を整えるのに必要な活動が、実質的にすべて終了した時点で終了する。なお、適格資産の建設が部分的に完成し、使用可能となった場合には、当該部分を意図した使用又は販売のために準備するのに必要な活動が実質的にすべて完了した時点で、借入費用の資産化を終了する。

#### 6 初度適用

企業がIFRSの初度適用を行う場合のために、借入費用の資産化に関する免除規定が設けられている。初度適用企業は、資産化の開始日が、2009年1月1日又はIFRS移行日のいずれか遅い方の日以後となる適格資産に係る借入費用から資産化を行い、遡及適用を実施しないことが可能である。

以下、例を示す。

#### 〈設例3 初度適用時の借入費用の資産化の範囲〉

##### 【前提】

1. 企業Zは、IFRS移行日を2010年1月1日として、IFRSの初度適用を行うこととした。
2. 企業Zは、適格資産を3種類保有している。各資産の建設期間は、下記の表のとおり。
3. 企業Zの借入は、適格資産A、B、Cの建設開始日と同日になされており、建設に係る支出も建設開始日と同日に支払が開始されている。したがって、適格資産A、B、Cが資産化の条件を最初に満たす日は、各資産の工事の開始日である。



##### 【資産化開始日】

IFRS移行日が2010年1月1日の場合、適格資産Bの借入費用は資産化されるが、適格資産Aの借入費用は資産化されない。なぜなら、適格資産Aは、移行日より前に資産化開始の要件を満たしていたためである。

仮に、IFRS移行日が2012年1月1日だとすると、適格資産Cの借入費用のみ資産化され、適格資産A及びBの借入費用は資産化されない。

7 開示

借入費用に関しては、以下の開示

が求められる。

- (1) 当期中に資産化した借入費用の金額
- (2) 資産化に適格な借入費用の金額

の算定に使用した資産化率

II. IAS第2号「棚卸資産」

○IAS第2号の構成

- ・ 目的（第1項）
- ・ 範囲（第2－5項）
- ・ 定義（第6－8項）
- ・ 棚卸資産の測定（第9－33項）
  - 棚卸資産の原価（第10－22項）
  - 原価算定方式（第23－27項）
  - 正味実現可能価額（第28－33項）
- ・ 費用としての認識（第34－35項）
- ・ 開示（第36－39項）
- ・ 発効日（第40項）
- ・ 他の基準等の廃止（第41－42項）

棚卸資産に関しては、日本基準とIFRSとのコンバージェンス作業が既に実施されており、IFRSに関しても理解しやすい分野かと思われる。また、米国基準とのコンバージェンスにおいても、大幅な改訂は特段予定されていない。

しかしながら、依然として差異は一部残っており、日本基準からIFRSへの移行に当たっては慎重な検討が必要である。

1 適用範囲・定義

(1) 適用範囲

IAS第2号は、以下を除くすべての棚卸資産に適用する。下記のいずれも、他の基準で規定されている項目となる。

- ① 直接関連する役務提供を含む、請負工事契約により発生する未成工事原価（IAS第11号「工事契約」を参照する）

② 金融商品（IAS第32号「金融商品－表示」、IAS第39号「金融商品－認識及び測定」、IFRS第9号「金融商品」を参照する）

③ 農業活動に関連する生物資産及び収穫時点での農産物（IAS第41号「農業」を参照する）

(2) 測定規定の適用除外

IAS第2号は、以下の者が保有する棚卸資産の測定には適用されない。ただし、適用されないのは測定規定だけであり、開示規定は適用されるので注意が必要である。

- ① 農業製品、林業製品、収穫後の農産物、鉱物及び鉱物製品の生産者。当該棚卸資産が正味実現可能価額で測定される場合、正味実現可能価額の変動は、当該変動が発生した期の損益として認識する。
- ② 販売費用控除後の公正価値で棚卸資産を測定するコモディティ・ブローカー／トレーダー。当該棚卸資産が販売費用控除後の公正価

値により測定される場合、販売費用控除後公正価値の変動は、当該変動が発生した期の損益として認識する。

(3) 棚卸資産の定義

棚卸資産とは、以下の資産をいう。

1. 通常の事業の過程において販売を目的として保有されるもの
  2. その販売を目的とする生産の過程にあるもの
  3. 生産過程又は役務の提供に当たって消費される原材料又は貯蔵品
- 日本基準における棚卸資産の定義と比較すると次頁の図表1のとおりとなる。

日本基準においては棚卸資産に含まれる4の項目が、IAS第2号では含まれないという差異が存在する。IAS第2号の3の項目は、生産過程又は役務の提供に当たって消費されるものとされているため、生産過程で消費されない消耗器具備品や事務用消耗品は該当しない。IFRSへの移

〈図表 1 棚卸資産の定義〉

IAS第2号	日本基準
1. 通常の事業の過程において販売を目的として保有されるもの 2. 販売を目的とする生産の過程にあるもの 3. 生産過程又は役務の提供に当たって消費される原材料又は貯蔵品	1. 通常の営業過程において販売するために保有する財貨又は用役 2. 販売を目的として現に製造中の財貨又は用役 3. 販売目的の財貨又は用役を生産するために短期間に消費されるべき財貨 4. 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べき財貨

行に当たっては、4に相当する項目についての見直しが必要となる。

## 2 原価の範囲

棚卸資産の原価には、購入原価、加工費及び棚卸資産が現在の場所及び状態に至るまでに発生したその他の原価のすべてを含める。以下のような項目は、発生時に費用として処理される。

- (1) 仕損にかかる材料費、労務費又はその他の製造費用のうちの異常な金額
- (2) 保管費用、ただし、その後の製造工程に移る前に必要な費用を除く
- (3) 棚卸資産が現在の場所及び状態に至ることに寄与しない管理部門の間接費
- (4) 販売費用

(2)に関しては、例えば、製品が完成した後、顧客へ出荷されるまでに生じる保管費用については費用処理される。ただし、ウスキーやチーズ、ワインといった、製品化までに熟成等を要するものを保管する費用については、間接費として原価に含まれるものと考えられる。

## 3 固定製造間接費の配賦

固定製造間接費の配賦は、生産設備の正常生産能力に基づいて行われる。正常生産能力とは、計画的なメ

ンテナンスをした上で生じる能力の低下を考慮して、正常な状況で期間又は季節を通して平均的に達成されると期待される生産量をいう。

配賦差異に関しては、不利差異、つまり、生産水準が低下した場合、あるいは遊休設備が存在した場合に

〈図表 2〉 固定製造間接費の配賦

IAS第2号	日本基準
1. 正常生産能力に基づいて配賦 2. 配賦差異は期間費用とする ただし、異常な有利差異については、棚卸資産に配賦(棚卸資産を減額)する	1. 予定操業度に基づいて配賦 2. 配賦差異は原則として売上原価に賦課する ただし、多額の場合には、棚卸資産に配賦する

配賦基準がIAS第2号では正常生産能力であるのに対して、日本基準では予定操業度とされている点、また、異常な不利差異がIAS第2号では期間費用とされるのに対して、日本基準では有利差異・不利差異の区別なく、多額の差異を棚卸資産に配賦する点が異なっているといえる。

## 4 原価算定方式

IAS第2号では、一定の場合には個別法を適用し、その他の場合には先入先出法あるいは加重平均法を適用することとなっている。企業にとって性質及び使用方法が類似するすべての棚卸資産について、同じ原価算定方式を使用する。棚卸資産の地理的な場所が異なるというだけでは、異なる原価算定方式の使用は正当化されない。

配賦されなかった固定製造間接費については、発生した期間の費用として処理される。これは、生産水準が異常に低い場合であっても同様である。

一方、有利差異に関しては、生産水準が異常に高い場合に発生したもののについては、生産単位当たりの固定製造間接費の配賦額を減少させ、棚卸資産の評価が原価を上回らないようにする。つまり、異常な有利差異については、棚卸資産への配賦を行う。

日本基準の扱いと比較した表は、下記のとおりとなる。

### (1) 個別法

個別法は、代替性のない棚卸資産の原価、又は特定のプロジェクトのために製造され、かつ、他の棚卸資産から区分されている財貨又は役務の原価に適用される。

### (2) 先入先出法、加重平均法

個別法が適用されない棚卸資産については、先入先出法又は加重平均法を適用する。加重平均法には、日本基準という移動平均法及び総平均法が含まれる。

### (3) その他

IAS第2号は標準原価法及び売価還元法についても言及している。しかしながら、これらの方法は、適用結果が原価と近似する場合にのみ、簡便法として使用が認められている。したがって、これらの方法の適用に当たっては、原価と近似しているかどうかの検証が必要となると考えら

れる。

原価算定方式について、日本基準

〈図表 3〉 原価算定方式

IAS第2号	日本基準
1. 個別法が適当な資産については個別法 2. その他は、先入先出法又は加重平均法 3. 売価還元法・標準原価法（結果が原価と近似する場合にのみ簡便法として）	1. 個別法 2. 先入先出法 3. 平均原価法 4. 売価還元法 （後入先出法は2010年4月1日以後開始する事業年度から廃止）

売価還元法及び標準原価法が、IAS第2号では簡便法として位置付けられている点に留意が必要である。

## 5 測定

### (1) 原則

棚卸資産の測定は、原価又は正味実現可能価額のいずれか低い方の金額で測定する。正味実現可能価額とは、通常の事業の過程における予想売価から、完成までに要する見積原価及び販売に要する見積費用を控除した額をいう。

### (2) 原材料の測定

棚卸資産の生産に使用される目的で保有される原材料及び貯蔵品は、組み込まれる製品が原価以上の金額で販売されると見込まれる場合には、評価減を行わない。

〈図表 4〉 棚卸資産の測定

	IAS第2号	日本基準
原価と比較する金額	原価又は正味実現可能価額のいずれか低い額	通常の販売目的（販売するための製造目的を含む）で保有する棚卸資産は、取得原価と正味売却価額のいずれか低い額
評価減の戻入れ	評価減は洗替法	評価減は洗替法又は切放し法

評価減の戻入れに関して、日本基準では洗替法、切放し法の選択が可能となっている点に注意が必要である。

と比較した表を示すと、下記のとおりとなる。

### (3) 保有目的の考慮

棚卸資産の販売が契約等で確定済みの場合には、当該契約のために保有される棚卸資産の正味実現可能価額の算定は、契約価格に基づいて行う。ただし、契約による販売数量が保有在庫数量未満の場合には、契約を上回る在庫分については、通常の販売価格に基づいて正味実現可能価額を算定する。

### (4) 戻入れ

以前に認識した評価減は、評価減の原因となった以前の状況が最早存在しない場合、あるいは経済的状況の変化により正味実現可能価額の増加が明らかである証拠がある場合には、評価減の戻入れを行う。

測定に関して、日本基準との比較表は以下のとおりとなる。

- (1) 原価算定方式を含む、棚卸資産の評価に当たって採用した会計方針
- (2) 棚卸資産の帳簿価額の合計金額及びその企業に適した分類ごとの帳簿価額
- (3) 販売費用控除後の公正価値で計上した棚卸資産の帳簿価額
- (4) 期中に費用として認識された棚卸資産の額
- (5) 期中に費用として認識された棚卸資産の評価減の金額
- (6) 期中に棚卸資産の金額の減少として認識された評価減の戻入金額
- (7) 評価減の戻入れの原因となった状況及び事象
- (8) 負債の担保の用に供されている棚卸資産の帳簿価額

上記(3)については、IAS第2号の測定規定の適用されない棚卸資産（1(2)「測定規定の適用除外」参照）に関して要求される開示である。

教材コード	J 0 2 0 6 0 3
研修コード	2 1 0 3 0 6
履修単位	1単位

## 6 開示

棚卸資産については以下の開示が求められる。