

アンケート調査結果報告

- 国際財務報告基準の適用における実務上の対応（製造費用関係）に関する調査 -

平成 25 年 10 月 11 日

日本公認会計士協会

<目次>

はじめに	1
1. 公表の経緯	1
2. 本研究資料の位置付け	1
IFRSs を適用した場合における製造費用項目に係るアンケート調査結果	3
1. 本アンケート調査の概要	3
2. IFRSs を適用した場合における製造費用項目	4
(1) 材料費	5
仕入割引	5
材料費に係る付随費用の範囲	6
(2) 労務費	7
退職給付（再測定項目のノンリサイクリング処理）	7
特別退職金及び割増退職金	10
株式報酬費用	11
(3) 経費	13
減価償却費（減損損失を含む。）	13
大規模修繕費用	21
研究開発費	22
設計費	25
借入コストの原価算入	26
資産除去債務に係る利息費用	28
保管費用	29
(4) その他の原価	30
工事原価の範囲	30
サービス業の原価の範囲	32
(5) 任意回答項目	33
ア. 棚卸資産評価損の戻入れ	33

イ．退職給付（退職給付の純額に係る利息の純額の処理、利息費用及び期待運用収益）	34
ウ．退職給付（清算損益）	35
エ．有給休暇引当金	36
オ．リストラクチャリングに関連する引当金（事業構造改善引当金）	37
3．個別財務諸表と連結財務諸表での調整	39
4．連結グループの内部管理に与える影響	41
付録：製造費用項目に関する日本基準と IFRSs の比較	45
1．原価の範囲	45
2．各費用項目の計算	47
3．原価の測定技法（原価計算）	50
4．製造間接費の配賦計算	51
5．開示	52

はじめに

1. 公表の経緯

我が国においては、原価計算基準（昭和 37 年 11 月 8 日 企業会計審議会）が企業の原価計算の規範として広く適用され、製造業の会計実務や経営管理に有用な役割を果たしている。原価計算基準では、原価計算の目的は、企業の出資者、債権者、経営者等のために、過去の一定期間における損益並びに期末における財政状態を財務諸表に表示するために必要な真実の原価を集計すること、価格計算に必要な原価資料を提供すること、経営管理者の各階層に対して、原価管理に必要な原価資料を提供することなどとされており（原価計算基準 1）、その原価計算結果は財務会計と管理会計の双方にまたがるものである。

昨年 6 月には、「国際会計基準（IFRS）への対応のあり方についてのこれまでの議論（中間的論点整理）」（平成 24 年 6 月 25 日 企業会計審議会）として、これまでの議論が取りまとめられ¹、我が国は欧米主要国と比べて製造業の割合が高く、会計基準の検討に当たっては、産業構造や雇用構造に配慮することが必要であるとの意見が示された。しかしながら、国際会計基準審議会（IASB）が公表する国際財務報告基準（以下「IFRSs」という。）においては原価計算を直接的に取り扱う基準はなく、国際会計基準（以下「IAS」という。）第 2 号「棚卸資産」（以下「IAS2」という。）²の中で棚卸資産の測定に関連してその取扱いが定められているのみである。そのため、IFRSs を適用した場合の影響については、我が国において実務上採用されている原価計算の実態に照らして検討することが必要と考えられる。

このような背景の下、当協会では、IFRSs を適用した場合に、我が国企業の原価計算における製造費用項目に含まれる範囲やその会計処理に与える影響について調査を行うこととし、企業の実務上の対応に関する情報を収集するためにアンケート及びヒアリング（以下「アンケート調査」という。）を実施した³。今般、アンケート調査で寄せられた回答を取りまとめるとともに、これらの回答を基に、原価計算における主な製造費用項目に関する日本基準と IFRSs の取扱いを調査・整理し、研究資料として公表することとした。

2. 本研究資料の位置付け

本研究資料は、アンケート調査の回答を基に取りまとめたものである。回答には、IFRSs 適用の影響度調査の初期段階の企業から、IFRSs 適用直前でグループの会計方

¹ 本年 6 月には、「国際会計基準（IFRS）への対応のあり方に関する当面の方針」（平成 25 年 6 月 19 日 企業会計審議会）が公表され、IFRSs への対応の在り方に関する基本的な考え方、IFRSs 任意適用要件の緩和、IFRSs の適用の方法及び単体開示の簡素化の方針が示されている。

² 本研究資料に記載の IFRSs の翻訳は、「国際財務報告基準（IFRS®）2012」（编者：IFRS 財団、監訳者：企業会計基準委員会、公益財団法人 財務会計基準機構）に掲載されている翻訳である。

³ 具体的な検討は当協会の会計制度委員会 原価検討専門委員会が行った。アンケート調査は、平成 24 年 12 月から平成 25 年 3 月にかけて実施した。

針を決定している企業まで、多様な段階の企業から寄せられた回答が含まれている。また、原価計算における製造費用項目は様々な費目から構成され、その範囲や性質は業種又は企業によって異なることがある。このため、アンケート調査の結果は IFRSs を適用した際の会計処理に与える影響に関する一般的な傾向を示すものではなく、一つの見解や結論に到達することを意図したものではない。調査を行うに当たって、日本基準と IFRSs の取扱いの比較を行っているが、飽くまでも現時点における考え方の一つを示したものにすぎず、IFRSs の解釈を示すものでもない。なお、本研究資料は、主に財務諸表作成目的での棚卸資産の製造原価計算について調査・整理を行っているが、アンケート調査において内部管理に関する回答が得られたものについてもその結果を取りまとめている。

IFRSs を適用した場合における製造費用項目に係るアンケート調査結果

当協会は、IFRSs を適用した場合に、我が国企業の原価計算における製造費用項目に含まれる費目の範囲やその会計処理に与える影響を調査するため、後述の企業を対象に、IFRSs を適用又は適用を検討する際に、棚卸資産に関して従来採用していた会計処理や表示方法から変更を検討した項目等（例えば、原価に含まれる費用項目の範囲の変更や原価項目に関する会計方針の変更等）の有無等についてアンケート調査を実施した。また、アンケートの回答内容の一部について、追加でヒアリングを行っている。

1. 本アンケート調査の概要

- ・ アンケート調査対象企業：IFRSs 任意適用及び適用予定を公表されている企業並びに東証 TOPIX100（平成 24 年 10 月 31 日現在）に採用されている企業（金融機関を除く。）：91 社
- ・ アンケート調査実施期間：平成 24 年 12 月 19 日から平成 25 年 3 月 25 日
- ・ アンケート調査回答社数：27 社（回答率 30%）

< アンケート調査回答企業の内訳 >

現在連結財務諸表に適用している会計基準

日本基準	20 社
米国基準	7 社
IFRSs	0 社
計	27 社

IFRSs を適用する場合の原価計算（棚卸資産）に対する影響度分析の実施の有無（社数のうち、カッコ内は米国基準適用企業）

影響度分析を行った	18 社（4 社）
影響度分析を行っていない	9 社（3 社）
計	27 社（7 社）

影響度分析を行っていないという回答のうち、今後、IFRSs の適用が企業の原価計算に重要な影響を与えると考える企業は 4 社、原価計算自体を行っていないなど業種特性により原価計算に重要な影響を与えていない企業が 5 社あった。

- ・ 本アンケート調査の結果は、アンケート調査回答社数 27 社のうち、主に IFRSs の適用を検討するに当たって、原価計算（棚卸資産）に対する影響度分析を行ったと回答した企業 18 社の回答を取りまとめたものである。
- ・ なお、本アンケート調査結果には、数年前に影響度分析を行った企業の回答も含まれる。

回答には、IFRSs 適用の影響度調査の初期段階の企業から、IFRSs 適用直前でグループの会計方針を決定している企業まで、多様の段階の企業から寄せられたものが含まれている。また、業種や各企業の実情等により IFRSs の適用が各製造費用項目に与える影響は異なることとなる。したがって、本アンケート調査の結果は、会計処理に与える影響に関する一般的な傾向を示すものではないことにご留意いただきたい。

2. IFRSs を適用した場合における製造費用項目

以下【図表 1】に示した項目について、(a) 我が国における取扱い、(b) IFRSs における取扱い及び(c) アンケート調査結果を取りまとめている。アンケート調査においては、主として、IFRSs を適用する又は適用を検討する際に、原価計算(棚卸資産)に関して、従来適用していた会計処理や表示方法からの変更を検討したか否かについて、アンケートを実施した。

【図表 1】

(1) 材料費
仕入割引
材料費に係る付随費用の範囲
(2) 労務費
退職給付(再測定項目のノンリサイクリング処理)
特別退職金及び割増退職金
株式報酬費用
(3) 経費
減価償却費(減損損失を含む。)
大規模修繕費用
研究開発費
設計費
借入コストの原価算入
資産除去債務に係る利息費用
保管費用
(4) その他の原価
工事原価の範囲
サービス業の原価の範囲

(1) 材料費

仕入割引

(a) 我が国における取扱い

我が国では、金融上の収益は、原則として営業外収益として会計処理され(企業会計原則第二 四) 営業外収益の内訳として仕入割引が示されている(「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」の取扱いに関する留意事項について(以下「財務諸表等規則ガイドライン」という。)90)。そのため、仕入代金を支払期日前に決済することによる代金の割引額は、仕入割引として営業外収益に計上されている実務が多いと考えられる。

なお、理論上は、当該割引額は決済期間に相当する市場金利の水準を反映するものと考えられるが、実務上、金利水準に応じた頻繁な改訂が行われないケースも多い。このような場合には、契約書等において仕入割引とされる金額にかかわらず、金利水準を反映した一定額を金融上の収益とし、残額を値引きや割引しと同様に購入原価から控除する処理も想定されるが、実務上は様々な処理が行われていると考えられる。

(b) IFRSsにおける取扱い

IFRSs では、IAS2 において、値引き、割引し及びその他の類似のものは、購入原価の算定上控除するとしており(IAS2.11) 決済による割引は、棚卸資産の原価から控除すると考えられている(IFRIC-Items not added to the agenda(Nov.2004)参照)。そのため、IAS2 の下では、仕入割引が金融収益としての性格を有しているかどうかにかかわらず、購入原価から控除することが考えられる。

(c) アンケート調査結果

会計処理や表示方法の変更の要否を検討していない。	10 社
会計処理や表示方法の変更の要否を検討した。その結果、	
会計処理や表示方法を変更しなかった、又は変更する必要がないと考えている。	7 社
会計処理や表示方法の変更を行った、又は変更する必要があると考えている。	1 社
	計 18 社

アンケート調査の結果、仕入割引の会計処理について、18 社中 1 社が「日本基準では営業外収益に計上するが、IFRSs では棚卸資産を減額するため」変更を行った、又は変更する必要があると考えていると回答している。

一方、17社は変更の要否を検討していない、又は検討の結果、変更しなかった若しくは変更する必要がないと考えているとしている。その理由は以下のとおりであり、該当する仕入割引がない、又は重要性がないことなどから、変更が行われないケースが多い結果となっている。

- ・ 仕入割引を行っていない。
- ・ 営業外収益で処理されている仕入割引がない。
- ・ 現行基準と重要な差異がない。
- ・ 重要なものはない。

材料費に係る付随費用の範囲

(a) 我が国における取扱い

我が国では、材料費に係る付随費用の範囲は、原価計算基準において示されている。原価計算基準では、材料の購入原価は、原則として実際の購入原価とし、購入代価に材料買入に要した引取費用を加算し、購入事務、検収、整理、選別、手入、保管等に要した材料副費の一部又は全部を加算して計算する。ただし、材料副費の一部を材料の購入原価に算入しない場合には、これを間接経費に属する項目とし又は材料費に配賦するとされている（原価計算基準 11）。そのため、原価計算基準では、材料費に係る付随費用は、原則として配賦計算等を通じて全て棚卸資産の原価に含まれるものと考えられる。

一方で、税務上の取扱いとして、買入事務、検収、整理、選別、手入れ等に要した費用の額等が少額（購入代価のおおむね3%以内の金額）である場合には、棚卸資産の取得金額に算入しないことが容認されている（法人税基本通達 5-1-1）。そのため、実務上は、税務上の取扱いを参照して、買入事務、検収等を棚卸資産の原価に含めない処理を行っている場合があると考えられる。

(b) IFRSsにおける取扱い

IFRSsでは、IAS2において、棚卸資産の購入原価には、取得に直接起因する購入代価、輸入関税及びその他の税金（税務当局から企業がその後回収可能なものを除く。）、運送費、荷役費並びにその他の費用が含まれるとされている（IAS2.11）。

このため、材料費に係る付随費用は、取得に直接起因する費用に限り、全て棚卸資産の購入原価に含まれると考えられる。ただし、当該付随費用に重要性がない場合には、棚卸資産の購入原価に含めないことも考えられる。

(c) アンケート調査結果

会計処理や表示方法の変更の要否を検討していない。	9社
会計処理や表示方法の変更の要否を検討した。その結果、	
会計処理や表示方法を変更しなかった、又は変更する必要がないと考えている。	9社
会計処理や表示方法の変更を行った、又は変更する必要があると考えている。	0社
	計 18社

アンケート調査の結果、材料費に係る付随費用の範囲について、回答のあった全ての企業が変更の要否を検討していない、又は検討の結果、変更しなかった若しくは変更する必要がないと考えていると回答している。その理由は、現行基準と重要な差異がないこと、又は重要性がないことから変更が行われないケースが多い結果となっている。

(2) 労務費

退職給付（再測定項目のノンリサイクリング処理）

(a) 我が国における取扱い

我が国では、企業会計基準第 26 号「退職給付に関する会計基準」（以下「退職給付会計基準」という。）において、勤務費用、利息費用、期待運用収益、数理計算上の差異に係る当期の費用処理額、過去勤務費用に係る当期の費用処理額を退職給付費用として、当期純利益を構成する項目に含めて計上することとされている（退職給付会計基準第 14 項）。

このうち、数理計算上の差異とは、年金資産の期待運用収益と実際の運用成果との差異、退職給付債務の数理計算に用いた見積数値と実績との差異及び見積数値の変更等により発生した差異をいう（退職給付会計基準第 24 項）。

数理計算上の差異は、原則として各期の発生額について、予想される退職時から現在までの平均的な期間（平均残存勤務期間）以内の一定の年数で按分した額を每期費用処理し、また、当期に発生した未認識数理計算上の差異は税効果を調整の上、その他の包括利益を通じて純資産の部に計上する（退職給付会計基準第 24 項）。その他の包括利益累計額に計上されている未認識数理計算上の差異のうち、当期に費用処理された部分については、その他の包括利益の調整（組替調整）を行う（退職給付会計基準第 15 項）。

退職給付費用については、原則として売上原価又は販売費及び一般管理費に計上することとされている（退職給付会計基準第 28 項）。このため、退職給付費用は、原則として製造原価の範囲に含まれることになると考えられる。

(b) IFRSsにおける取扱い

IFRSs では、IAS 第 19 号「従業員給付」⁴(以下「IAS19」という。)において、確定給付費用に関連した定義として「勤務費用」、「確定給付負債(資産)の純額に係る利息純額」、「確定給付負債(資産)の純額の再測定」を定めている (IAS19.8)。

ア.「勤務費用」は、当期勤務費用、過去勤務費用、清算損益から構成される。

イ.「確定給付負債(資産)の純額に係る利息純額」は、時の経過により生じる当期中の確定給付負債(資産)の純額の変動をいう。

ウ.「確定給付負債(資産)の純額の再測定」は、数理計算上の差異、制度資産に係る収益(確定給付負債(資産)の純額に係る利息純額に含まれる金額を除く。)資産上限額の影響の変動(確定給付負債(資産)の純額に係る利息純額に含まれる金額を除く。)から構成される。

IAS2 や IAS 第 16 号「有形固定資産」(以下「IAS16」という。)のように、他の IFRSs が資産の原価に含めることを要求又は許容している場合を除き、勤務費用及び確定給付負債(資産)の純額に係る利息純額については純損益、確定給付負債(資産)の純額の再測定についてはその他の包括利益としてそれぞれ認識することとされている (IAS19.120)。

その他の包括利益に認識した確定給付負債(資産)の純額の再測定は、その後の期間において純損益に振り替えてはならない。ただし、その他の包括利益に認識した金額を資本の中で振り替えることができるとされている (IAS19.122)。本研究資料では、これを「退職給付の再測定項目のノンリサイクリング処理」という。

他の IFRSs (IAS2、IAS16 等) が、一部の退職後給付費用を棚卸資産又は有形固定資産などの原価に含めることを要求していることがある。こうした資産の原価に含められる退職後給付費用には、上記のアからウに挙げた内訳の適切な一定割合が含まれる (IAS19.121)。一方で、棚卸資産の原価から除外する項目として、「労務費又はその他の製造費用のうちの異常な金額」が示されている (IAS2.16(a))。

⁴ アンケート調査は、IAS19 (2011 年) に基づき実施している。

(c) アンケート調査結果

会計処理や表示方法の変更の要否を検討していない。	5社
会計処理や表示方法の変更の要否を検討した。その結果、 会計処理や表示方法を変更しなかった、又は変更する必要がない と考えている。	2社
会計処理や表示方法の変更を行った、又は変更する必要がある と考えている。	10社
無回答	1社
計	18社

アンケート調査の結果、退職給付の再測定項目のノンリサイクリング処理について、18社中5社は変更の要否を検討していないと回答している。これは、例えば、アンケート調査の時点においては、IAS19の検討に着手していないことなどによるものである。

また、12社は変更の要否を検討し、そのうち2社については重要な差異は認められないため、変更しなかった、又は変更する必要がないと考えており、残りの10社については以下の理由から変更を行った、又は変更する必要があると考えていると回答している。

- ・ 日本基準においては、数理計算上の差異について、その他の包括利益累計額に計上される未認識数理計算上の差異も含め、原則として各期の発生額について、予想される退職時から現在までの平均的な期間(平均残存勤務期間)以内の一定の年数で按分した額を每期費用処理(リサイクリング)するものの、IFRSsにおいては、確定給付負債(資産)の純額の再測定について、その他の包括利益に認識し、その後の期間において純損益に振り替えてはならない(リサイクリングしない)とされているため。
- ・ 退職給付の再測定項目のノンリサイクリング処理について、日本基準では数理計算上の差異の費用処理額を製造原価の労務費として処理していたが、IFRSsではその他の包括利益として処理され製造原価に含まれないこととなり、原価計算を修正することとなるため。

また、退職給付の再測定項目については、IFRSsを適用した場合に会計処理が異なるため、標準原価の設定や原価計算に与える影響が大きいと考えられているが、これらの論点については、本研究資料「4. 連結グループの内部管理に与える影響」に記載している。

特別退職金及び割増退職金

(a) 我が国における取扱い

我が国では、例えば、一時的に支払われる早期割増退職金は、退職給付見込額の見積りには含めず、従業員が早期退職金制度に応募し、かつ、当該金額が合理的に見積もられる時点で費用処理するものとされており（企業会計基準適用指針第25号「退職給付に関する会計基準の適用指針」第10項及び実務対応報告第2号「退職給付制度間の移行等の会計処理に関する実務上の取扱い」Q3 A なお書き）、早期退職制度に係る割増退職金が引当金の要件を満たすかどうかについては、期末日までのリストラクチャリング計画の進捗状況に応じて検討することになると考えられる（会計制度委員会研究資料第3号「我が国の引当金に関する研究資料」ケース21参照）。退職給付費用については、原則として売上原価又は販売費及び一般管理費に計上することとなり（退職給付会計基準第28項）、特別退職金及び割増退職金についても、この規定に従うことになるものと考えられる。ただし、特別退職金及び割増退職金の発生原因や金額的重要性などに鑑み、通常取引以外の原因に基づいて発生した臨時的損失等（財務諸表等規則ガイドライン95の2）として特別損失に計上する場合もあると考えられる。

(b) IFRSsにおける取扱い

IFRSsでは、IAS19において、「解雇給付」に関する定めがあり、解雇給付とは、通常の退職日前に従業員の雇用を終了するという企業の決定、又は雇用の終了と交換に給付の申し出を受けるといった従業員の決定のいずれかの結果として従業員の雇用の終了と交換に支給される従業員給付をいうとされている（IAS19.8）。IAS19では、債務を生じさせる事象が従業員の勤務ではなく雇用の終了であるため、解雇給付を他の従業員給付と区別して取り扱っている（IAS19.159）。

企業は、企業が当該給付の申し出を撤回できなくなったとき、又は企業がIAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」（以下「IAS37」という。）の範囲内であり解雇給付の支払を伴うリストラクチャリング費用を認識したときのいずれか早い方の日に解雇給付に係る負債及び費用を認識しなければならないとされている（IAS19.165）。なお、企業が解雇給付を認識する場合には、他の従業員給付の制度改訂又は縮小に関する会計処理も行わなければならないことがある（IAS19.168）。

また、解雇給付の当初認識時の測定及びその後の変動の認識及び測定を、従業員給付の性質に従って行わなければならないとされている。解雇給付が退職後給付の引上げである場合には、企業は退職給付会計基準に関する要求事項を

適用しなければならない。そうでない場合で、解雇給付が認識される年次報告期間の末日後 12 か月以内に全てが決済されると予想されるときには、企業は退職給付会計基準に関する要求事項を適用しなければならないが、12 か月以内に全てが決済されると予想されないときには、その他の退職給付会計基準に関する要求事項を適用しなければならない (IAS19.169)。

割増退職金などが解雇給付に該当する場合において、当該給付が棚卸資産の原価の範囲に含まれるか否かは発生原因によるものと考えられる (IAS2.16(a) 参照)。また、発生原因を勘案し原価の範囲に含まれない場合においても異常損益 (特別損失) としての表示は認められず、売上原価又は販売費及び一般管理費として表示するものと考えられる (IAS2.38)。

(c) アンケート調査結果

会計処理や表示方法の変更の要否を検討していない。	12 社
会計処理や表示方法の変更の要否を検討した。その結果、	
会計処理や表示方法を変更しなかった、又は変更する必要がないと考えている。	5 社
会計処理や表示方法の変更を行った、又は変更する必要があると考えている。	1 社
計	18 社

アンケート調査の結果、特別退職金及び割増退職金について、18 社中 5 社は、検討の結果、会計処理等を変更しなかった又は変更する必要がないと考えていると回答している。その理由は以下のとおりである。

- ・ グループ会社において該当する規定がないこと。
- ・ 現行採用する会計基準と IFRSs で要求される会計処理との間に重要な差異がないと考えられること。

なお、18 社中 1 社が会計処理の変更を行った、又は変更する必要があると考えていると回答しているものの、その背景等に関する回答は得られなかった。

株式報酬費用

(a) 我が国における取扱い

我が国では、企業会計基準第 8 号「ストック・オプション等に関する会計基準」(以下「ストック・オプション会計基準」という。)において、ストック・オプションとは、自社株式オプションのうち、特に企業がその従業員等に、報酬として付与するものをいうとされている (ストック・オプション会計基準第 2 項(2))。

ストック・オプションを付与し、これに応じて企業が従業員等から取得するサービスは、その取得に応じて費用として計上する。各期間における費用計上額は、ストック・オプションの公正な評価額のうち、対象勤務期間を基礎とする方法その他の合理的な方法に基づき当期に発生したと認められる額とされている（ストック・オプション会計基準第4項及び第5項）。

報酬とは、企業が従業員等から受けた労働や業務執行等のサービスの対価として、従業員等に給付されるものとされている（ストック・オプション会計基準第2項(4)）。このため、株式報酬費用については、当該費用が直接労務費又は間接労務費に該当する場合には、原価の範囲に含まれると考えられる。

(b) IFRSsにおける取扱い

IFRSsでは、IFRS第2号「株式に基づく報酬」(以下「IFRS2」という。)において、株式に基づく報酬取引を行っている場合の財務報告を定めることを目的とし、特に従業員にストック・オプションが付与される取引に関連する費用を含めて、株式に基づく報酬取引の影響を純損益及び財政状態に反映することを要求するとされている（IFRS2.1）。

株式報酬取引とは、企業が株式報酬契約において財貨又はサービスの供給者（従業員含む。）から財貨又はサービスを受け取るか、他のグループ企業が財貨又はサービスを受け取る場合に、株式報酬契約においてその供給者との取引を決済する義務を負うかのいずれかを行う取引である（IFRS2 付録A 参照）。

企業は、財貨又はサービスを持分決済型の株式報酬取引で受け取った場合は資本に、現金決済型の株式報酬取引で受け取った場合は負債に、対応する増加を認識しなければならない（IFRS2.7）。

株式報酬取引で受け取ったか若しくは取得した財貨又はサービスが、資産としての認識の要件を満たしていない場合には、費用として認識しなければならない（IFRS2.8）。

このため、株式報酬取引により従業員等から取得したサービスに対する対価について、当該対価が直接労務費又は間接労務費に該当する場合には、原価の範囲に含まれると考えられる。

(c) アンケート調査結果

会計処理や表示方法の変更の要否を検討していない。	13社
会計処理や表示方法の変更の要否を検討した。その結果、	
会計処理や表示方法を変更しなかった、又は変更する必要がないと考えている。	5社
会計処理や表示方法の変更を行った、又は変更する必要があると考えている。	0社
	計 18社

アンケート調査の結果、株式報酬費用について、18社中13社は会計処理等の変更の要否を検討していないと回答している。

一方、18社中5社は、検討の結果、会計処理等を変更しなかった又は変更する必要がないと考えていると回答している。その理由は以下のとおりである。

- ・ 該当する取引を行っていないため。
- ・ 現行の会計処理がIFRSsにおいても許容されること、又は、変更の必要がないことを確認したため。

なお、株式報酬費用について、会計処理や表示方法の変更を行った、又は変更する必要があると考えているとの回答はなかった。

(3) 経費

減価償却費（減損損失を含む。）

(a) 我が国における取扱い

ア．減価償却

我が国では、企業会計原則において、有形固定資産は、当該資産の耐用期間にわたり、定額法、定率法等の一定の減価償却の方法によって、その取得原価を各事業年度に配分しなければならないとされている（企業会計原則第三五）。減価償却の最も重要な目的は、適正な費用配分を行うことによって、毎期の損益計算を正確ならしめることである。このためには、減価償却は所定の減価償却方法に従い、計画的、規則的に実施されなければならないとされている（監査・保証実務委員会実務指針第81号「減価償却に関する当面の監査上の取扱い」（以下「監保実第81号」という。）第6項）。

また、監保実第81号において、期間を費用配分基準として減価償却を行う場合、原則として、固定資産の取得原価から残存価額を控除した額を、耐用期間の各事業年度に配分することから、取得原価、耐用年数及び残存価額の決定は、減価償却にとって重要な意味を有するとされている（監保実第81号第8項）。

(7) 取得原価について

企業会計原則において、有形固定資産の取得原価には、原則として当該資産の引取費用等の付随費用を含めるとされている（企業会計原則第三5D）。ただし、具体的な付随費用の例示等はなく、実務上は法人税法の規定を踏まえて会計処理が行われている場合があると考えられる。

(イ) 減価償却方法の決定について

企業会計原則において、定額法、定率法、級数法及び生産高比例法が例示されており（企業会計原則注解【注20】）これらの減価償却方法の決定については、会計方針として取り扱っているとされている。

(ウ) 耐用年数について

監保実第81号において、耐用年数は、「資産」の単なる物理的使用可能期間ではなく、経済的使用可能予測期間に見合ったものでなければならぬとされており（監保実第81号第12項）対象となる「資産」の材質・構造・用途等のほか、使用上の環境、技術の革新、経済事情の変化による陳腐化の危険の程度、その他当該企業の特殊的条件も考慮して、各企業が自己の「資産」につき、経済的使用可能予測期間を見積もって自主的に決定すべきである。また、同一条件（種類・材質・構造・用途・環境等が同一であること。）の「資産」について異なる耐用年数の適用は認められないともされている（監保実第81号第13項）。

ただし、実務上は多くの企業が法人税法に定められた耐用年数を用いていることに鑑み、法人税法の規定に定める法定耐用年数が企業の状況に照らし、不合理と認められる事情のない限り、当面、監査上妥当なものとして取り扱うことができるとされている（監保実第81号第24項）。

(I) 残存価額について

監保実第81号において、残存価額は、固定資産の耐用年数到来時において予想される当該資産の売却価格又は利用価格から解体、撤去、処分等の費用を控除した金額であり、耐用年数と同様に、各企業が当該資産の特殊的条件を考慮して合理的に見積りを行うべきものであるとされており（監保実第81号第19項）耐用年数と同様に見積りに基づくものとされている。ただし、残存価額についても、耐用年数と同様に、実務上は多くの企業が法人税法に定められた残存価額を用いていることに鑑み、法人税法の規定に定める残存価額が企業の状況に照らし、不合理と認められる事情のない限り、当面、監査上妥当なものとして取り扱うことができるとされている（監保実第81号第24項）。

このように、我が国においては、法人税法において、固定資産の減価償却に関して詳細な規定が設けられているため、実務上は法人税法の規定に

基づく会計処理が行われていることが多いと考えられる。

イ．減損損失

我が国では、固定資産の減損に係る会計基準（以下「固定資産減損会計基準」という。）において、減損損失は、以下の三つのステップを経て算定されるとされている（固定資産減損会計基準二）。

(ア) 減損の兆候

資産又は資産グループに減損が生じている可能性を示す事象（以下「減損の兆候」という。）がある場合には、当該資産又は資産グループについて、減損損失を認識するかどうかの判定を行う。

(イ) 減損損失の認識

減損損失の認識の判定は、資産又は資産グループから得られる割引前将来キャッシュ・フローの総額と帳簿価額を比較することによって行い、資産又は資産グループから得られる割引前将来キャッシュ・フローの総額が帳簿価額を下回る場合には、減損損失を認識する。

(ウ) 減損損失の測定

減損損失を認識すべきであると判定された資産又は資産グループについては、帳簿価額を回収可能価額まで減額し、当該減少額を減損損失として当期の損失とする。

また、減損損失の戻入は行わないとされており（固定資産減損会計基準三 2）、戻入が行われる場合と比較すると、その後の減価償却費の金額が異なることになると考えられる。

加えて、減損損失は、原則として、特別損失とするとされているため（固定資産減損会計基準四 2）、製造費用項目として取り扱われず、原価に含まれることはないものと考えられる。

(b) IFRSsにおける取扱い

ア．減価償却

IFRSsでは、IAS16において、減価償却は資産の償却可能額を規則的にその耐用年数にわたって配分することとされており、償却可能額は資産の取得原価（又は取得原価に代わる他の金額）から残存価額を控除した額とされている（IAS16.6）。

(ア) 取得原価について

IAS16では、有形固定資産項目の取得原価の構成要素が示されており、直接起因する費用については、例示項目が記載されている（IAS16.16及び17）。

- 16 有形固定資産項目の取得原価は、次のものから構成される。
- (a) 購入価格（輸入関税及び還付されない取得税を含み、値引及び割戻しを控除後）
 - (b) 当該資産を経営者が意図した方法で稼働可能にするために必要な場所及び状態に置くことに直接起因する費用
 - (c) 当該資産項目の解体及び除去費用並びに敷地の原状回復費用の当初見積額のうち、それらに係る債務が、当該項目の取得時に、又は棚卸資産の生産以外の目的で特定の期間に当該有形固定資産項目を使用した結果として、発生するもの
- 17 直接起因する費用の例は、次のとおりである。
- (a) 有形固定資産項目の建設又は取得により直接生じる従業員給付費用（IAS第19号「従業員給付」に定義）
 - (b) 整地費用
 - (c) 当初の搬入及び取扱費用
 - (d) 据付及び組立費用
 - (e) 資産が正常に機能するかどうかの試運転費用（資産を当該場所に設置し稼働可能な状態にするときに生産される物品（試運転時に製造された見本品等）の販売により得られる正味受取金額控除後）
 - (f) 専門家報酬

また、IAS16では、有形固定資産項目の取得原価を構成しない費用の例示項目が示されている（IAS16.19）。

- 19 有形固定資産項目の取得原価を構成しない費用の例は、次のとおりである。
- (a) 新しい施設の開設費用
 - (b) 新しい製品やサービスを導入する費用（宣伝やプロモーション活動費を含む）
 - (c) 新たな場所で、又は新たな層の顧客に向けて事業を行う費用（従業員の研修費を含む）
 - (d) 管理費及びその他の一般間接費

管理費及びその他の一般間接費については取得原価を構成しないとされているが（IAS16.19）、例えば、それらのコストの中に、有形固定資産を直接的に必要な場所及び状態に置くことに必要な費用が含まれていることが明らかであれば、それらを取得原価の範囲に含めることになるものと考えられる。

(イ) 減価償却方法の決定について

IAS16では、資産の将来の経済的便益が企業によって消費されると予想されるパターンを反映するものでなければならないとされている（IAS16.60）。

IAS16では、減価償却方法については見積りに基づくものとされており、それぞれの資産において、将来の経済的便益の消費パターンを検討し、減価償却方法を決定することになると考えられる⁵。

また、資産に適用する減価償却方法は、少なくとも各事業年度末には再検討を行い、もし資産に具現化された将来の経済的便益の予想消費パターンに著しい変更があった場合には、当該の方法は変更されたパターンを反映するように変更しなければならないともされており（IAS16.61） 毎期、見直しが必要かどうかの検討が必要とされている。

(ウ) 耐用年数について

IAS16では、耐用年数とは、次のいずれかをいうと定義されている（IAS16.6）。

- | |
|--|
| (a) 資産が企業によって利用可能であると予想される期間 |
| (b) 企業が当該資産から得られると予想される生産高又はこれに類似する単位数 |

また、物理的に利用可能な期間以外にも、技術的又は経済的陳腐化や自然減耗などの他の要因を考慮して耐用年数を決定するものとされている（IAS16.56）。

そのため、IAS16においては、耐用年数は見積りに基づくものであり、それぞれの資産において、物理的な利用可能期間、予想される使用量、物理的自然減耗、技術的又は経済的陳腐化、資産の使用に対する法的又は類似の制約等も考慮して耐用年数を決定することとなる（IAS16.56）。

(I) 残存価額について

IAS16では、残存価額とは、資産の耐用年数が到来し、耐用年数の終了時点で予想される当該資産の状態であったとした場合に、企業が当該資産を処分することにより現時点で得るであろう見積金額（処分費用の見積額を控除後）とされている（IAS16.6）。

そのため、IAS16においては、残存価額は見積りに基づくものであり、それぞれの資産において、耐用年数終了時の処分可能価額を見積もり、決定することになると考えられる。

⁵ IASB は 2012 年 12 月 5 日に公開草案「減価償却及び償却の許容される方法の明確化（IAS 第 16 号及び IAS 第 38 号の修正案）」（以下「IAS16 修正案」という。）を公表しているが、その中では「資産の使用を含む活動から創出される収益を使用する方法は、当該資産についての適切な減価償却方法ではない。」とすることが提案されている（IAS16 修正案 62A）。

また、耐用年数及び残存価額共に、少なくとも各事業年度末には再検討を行い、予測が以前の見積りと異なる場合には、会計上の見積りの変更として会計処理することが必要とされている。

イ．減損損失

IFRSsでは、IAS第36号「資産の減損」(以下「IAS36」という。)において、減損損失は、以下の二つのステップを経て算定されることとされている。

(ア) 減損の兆候の判定

企業は内部の情報源及び外部の情報源を用いて、資産が減損している可能性を示す兆候があるか否かの検討を行わなければならない(IAS36.9及び12)。

(イ) 減損損失の認識及び測定

資産の回収可能価額が帳簿価額を下回っている場合に、かつ、その場合にのみ、当該資産の帳簿価額をその回収可能価額まで減額しなければならない(IAS36.59)。

また、過年度に認識したのれん以外の減損損失がもはや存在しないか又は減少している可能性を示す兆候がある場合には、減損損失の戻入れについて、検討することになると考えられる(IAS36.110参照)。

加えて、減損損失については、IAS2において、売上原価と称されることが多い、当期中に費用として認識される棚卸資産の金額には、現時点では販売済みとなっているが従前には棚卸資産の測定値に含まれていた原価、及び棚卸資産の製造原価のうちの未配賦製造間接費及び異常発生額が含まれるとされており(IAS2.38)、異常な金額として棚卸資産の原価から除外しても、売上原価として表示することとなる。

(c) アンケート調査結果

会計処理や表示方法の変更の要否を検討していない。	2社
会計処理や表示方法の変更の要否を検討した。その結果、	
会計処理や表示方法を変更しなかった、又は変更する必要がないと考えている。	6社
会計処理や表示方法の変更を行った、又は変更する必要があると考えている。	10社 ()
減価償却方法	6社
耐用年数	3社
その他	3社
計	18社

減価償却方法などの項目ごとの社数の合計と一致しないが、複数の回答を行った企業があったためである。

アンケート調査の結果、減価償却費（減損損失を含む。）の会計処理について、18社中10社が会計処理や表示方法の変更を行った、又は変更する必要があると考えていると回答している。その理由は以下のとおりである。

減価償却方法については、国内外の減価償却方法の統一の観点、経済的便益の費消パターンを検討した結果、定額法がより経済的便益の費消パターンを反映していると考えられるなどの理由で変更が必要と考えられているという結果となっている。

また、耐用年数については、国内外での統一という観点で変更が必要と考えられているという結果となっている。

その他、取得原価の範囲についての検討、期末における耐用年数の見直し、減損の戻入りの検討及び償却の開始時期などが日本基準とIFRSsとの間で差異があると考えているといった理由で変更が必要と考えられているという結果となっている。

（減価償却方法）

- ・ 国内会社について定率法から定額法へ変更することを検討中である。
- ・ 連結グループ全体について日本基準においても定率法から定額法へ変更した。
- ・ 安定的な製造期間の使用状況の調査の結果、定率法から定額法へ変更した。
- ・ IFRSsでは経済的便益の費消パターンに応じた減価償却方法を採用する必要があるが、日本基準では減価償却方法は会計方針の選択とされている。仮に初度適用時において減価償却方法を変更した場合、IFRSsでは、初度適用時以前の減価償却方法が経済的便益の費消パターンに応じた償却方法の場合は将来にわたって減価償却方法を変更することとなるが、そうでない場合には、過去に遡って減価償却方法を変更し、有形固定資産の帳簿価額を変更する必要がある。また日本基準では、会計上の見積りの変更と同様に、将来にわたり減価償却方法を変更することとなる。そのため、初度適用時に償却方法を変更した際、変更前の償却方法が経済的便益の費消パターンに合致していない減価償却方法の場合、IFRSsと日本基準との間に有形固定資産の帳簿価額の差異が生じ、その後の減価償却額にも差異が生じることとなる。

また、ヒアリングにおいては、個別財務諸表においても減価償却方法、耐用年数などの変更が必要と考えているが減価償却方法の変更のタイミングが難しいとの意見がある一方で、減価償却方法について現状の処理を継続する方針といった意見も見受けられた。また、連結と単体の減価償却方法を分離させる

方針との意見もあった。

(耐用年数)

- ・ IFRSs においては、実態に応じた耐用年数を採用する必要があるため、日本基準で採用している法人税法に基づく耐用年数とは差異が生じる可能性がある。
- ・ グループ会社で主要設備の耐用年数を統一することを検討した。
- ・ 耐用年数については、毎年見直しが必要かどうか検討を行う必要がある。

(その他)

- ・ 減価償却の開始時期について、現行の処理は使用開始時点としているが、IFRSs では使用可能な時点で減価償却を開始するため、減価償却費差異が生じる可能性がある。
- ・ 日本基準では減損損失の戻入を禁止しているが、IFRSs では減損損失の戻入を行うため、戻入れ後の減価償却の金額に差異が生じる可能性がある。
- ・ 特別償却について、日本基準と IFRSs で考え方に差異があると考えられるため、整理が必要である。
- ・ 工務部門の管理費用については、IFRSs では新棟建設などの場合には取得原価に含める必要が生じる可能性がある。

一方、8社は変更の要否を検討していない、又は検討の結果、変更しなかった若しくは変更する必要がないと考えていると回答している。その理由は、重要な影響がないこと、又は現行基準との差異がないことから、変更が行われないう結果となっている。

こうしたアンケート調査の結果から、減価償却方法について変更を検討している企業は、資産の使用状況などから資産の経済的便益の消費パターンを把握し、それらの状況から適切な減価償却方法を定額法とし、変更しているものと考えられる。このほか、グループ企業間での減価償却方法の統一という点も考慮して定額法に変更しているものと考えられる。

また、耐用年数については、変更しないという企業もあったが、その際においても、資産の使用状況や製品のライフサイクル等を参考にその妥当性を検討していると考えられる。それに加えて、減価償却方法と同様にグループ企業間での見積手法の統一という点も考慮して検討していると考えられる。

さらに、減損損失の戻入については、戻入を行う場合が限定的なため、重要な影響はないと考えているという意見もあった。

大規模修繕費用

(a) 我が国における取扱い

我が国では、企業会計原則注解において、将来の特定の費用又は損失であって、その発生が当期以前の事象に起因し、発生の可能性が高く、かつ、その金額を合理的に見積ることができる場合には、当期の負担に属する金額を当期の費用又は損失として引当金に繰り入れ、当該引当金の残高を貸借対照表の負債の部又は資産の部に記載するものとするとしてされており、その例として修繕引当金、特別修繕引当金が掲げられている（企業会計原則注解【注 18】）。

このため、現在の当該設備の利用によって、次回の修繕や特別修繕が必要となり、その際に費用が発生する可能性が高く、その金額を過去の経験等に基づいて合理的に見積ることができる場合には、定期点検が法律に基づくものであるかどうか、又は、大型設備に係る定期的な修繕に該当するかどうかにかかわらず引当金を認識することになると考えられる。

(b) IFRSsにおける取扱い

IFRSs では、IAS37 において、引当金の認識要件として、企業が過去の事象の結果として現在の債務（法的又は推定的）を有していることが求められている（IAS37.14(a)）が、多くの場合、修繕や特別修繕は、たとえ特定の修繕及び保守活動の実施が法律上要請されている場合であっても、対象設備について操業停止や廃棄をした場合には修繕が不要となることから、企業の将来の行為と無関係に存在するものではないため、現在の債務を負っていないと考えられる。現在の債務を負っていない場合には、引当金は認識されないこととなる（IAS37.設例 11A 及び設例 11B）。

一方で、IAS16 では、有形固定資産項目（例えば、航空機）を継続して操業するための条件として、当該項目の部品の取替えにかかわらず、定期的に大規模な検査を実施する場合に要する支出については、認識要件が満たされるときには、固定資産の取得原価に加算した上で、次回の修繕や特別修繕までの間に減価するものと判断し、それまでの期間において減価償却することを求められている（IAS16.14 及び 43）。

(c) アンケート調査結果

会計処理や表示方法の変更の要否を検討していない。	4社
会計処理や表示方法の変更の要否を検討した。その結果、	
会計処理や表示方法を変更しなかった、又は変更する必要がないと考えている。	9社
会計処理や表示方法の変更を行った、又は変更する必要があると考えている。	5社
計	18社

アンケート調査の結果、大規模修繕費用の会計処理について、18社中5社が会計処理や表示方法の変更を行った、又は変更する必要があると考えていると回答しており、その理由は以下のとおりである。

- ・ 日本基準では、引当金の要件を満たす場合は引当を行い、修繕時の資産計上は行わないが、IFRSsでは、現在の債務以外は引当を認めず、さらに、資産認識基準を満たす場合は資産計上し、次の修繕までの期間にわたって償却を行うため。

一方、13社は変更の要否を検討していない、又は検討の結果、変更しなかった若しくは変更する必要がないと考えているとしている。

このように、大規模修繕費については、IFRSsでは現在の債務性のない修繕引当金の計上は認められないことから、現状、引当金として計上している場合には、現在の債務性の有無を検討することになると考えられる。また、資産の認識要件を満たす場合には資産化が必要となることから、対象となるものがあるかどうかについて検討することとなると考えられる。

研究開発費

(a) 我が国における取扱い

ア．研究開発費（社内発生）

我が国では、研究開発費は、全て発生時に費用として処理しなければならないとされている（研究開発費等に係る会計基準（以下「研究開発費等会計基準」という。）三）。我が国における研究開発費⁶は、新製品の計画・設計又は既存製品の著しい改良等のために発生する費用であり、一般的には原価性がないと考えられるため、通常、一般管理費として計上される。ただし、製造現場において研究開発活動が行われ、かつ、当該研究開発に要した費用を

⁶ 研究開発費等会計基準では、研究とは、新しい知識の発見を目的とした計画的な調査及び探求をいい、開発とは、新しい製品・サービス・生産方法（以下「製品等」という。）についての計画若しくは設計又は既存の製品等を著しく改良するための計画若しくは設計として、研究の成果その他の知識を具体化することをいうとされている（研究開発費等会計基準一 1）。

一括して製造現場で発生する原価に含めて計上しているような場合があることから、研究開発費を当期製造費用に算入することが認められている（会計制度委員会報告第12号「研究開発費及びソフトウェアの会計処理に関する実務指針」（以下「研究開発費等実務指針」という。）第4項）。

イ．仕掛研究開発の個別買入れ

我が国では、特定の研究開発目的にのみ使用され、他の目的に使用できない機械装置や特許権等を取得した場合の原価は、取得時の研究開発費とするとされている（研究開発費等に係る会計基準注解【注1】）。

このため、他社から個別に買入れた研究開発の成果（仕掛研究開発）については、通常、発生時に費用として処理することとなる。

(b) IFRSsにおける取扱い

ア．研究開発費（社内発生）

IFRSsでは、IAS第38号「無形資産」（以下「IAS38」という。）において、研究（又は内部プロジェクトの研究局面）⁷から生じた無形資産は認識してはならず、これに関する支出は、発生時に費用として認識しなければならないとされている（IAS38.54）。

一方で、開発（又は内部プロジェクトの開発局面）⁸から生じた無形資産は、企業が次の全てを立証できる場合に限り、認識しなければならないとされている（IAS38.57）。

57 開発（又は内部プロジェクトの開発局面）から生じた無形資産は、企業が次のすべてを立証できる場合に限り、認識しなければならない。

- (a) 使用又は売却できるように無形資産を完成させることの技術上の実行可能性
- (b) 無形資産を完成させ、さらにそれを使用又は売却するという企業の意図
- (c) 無形資産を使用又は売却できる能力
- (d) 無形資産が蓋然性の高い将来の経済的便益を創出する方法。とりわけ、企業は、無形資産による産出物又は無形資産それ自体の市場の存在、あるいは、無形資産を内部で使用する予定である場合には、無形資産が企業の事業に役立つことを立証しなければならない。

⁷ IAS38では、研究とは、新規の科学的又は技術的な知識及び理解を得る目的で実施される基礎的及び計画的調査をいうとされている（IAS38.8）。

⁸ IAS38では、開発とは、商業ベースの生産又は使用の開始前における、新規の又は大幅に改良された材料、装置、製品、工程、システム又はサービスによる生産のための計画又は設計への、研究成果又は他の知識の応用をいうとされている（IAS38.8）。

- (e) 無形資産の開発を完成させ、さらにそれを使用又は売却するために必要となる、適切な技術上、財務上及びその他の資源の利用可能性
- (f) 開発期間中の無形資産に起因する支出を、信頼性をもって測定できる能力

このため、IAS38に照らした場合、開発費のうち上記の6要件を全て立証できる場合には、資産計上が求められることになると考えられる。

イ．仕掛研究開発の個別買入れ

IFRSsでは、IAS38において、無形資産を個別に買入れた場合、通常、無形資産の認識要件、すなわち、将来の経済的便益をもたらす蓋然性が高いこと、取得原価について信頼性をもって測定できることを全て満たすとされている（IAS38.25及び26）。このため、他社から個別に買入れた仕掛研究開発については資産計上され、当該資産の減価償却費が製造費用に含まれる場合があると考えられる。

なお、資産計上された仕掛研究開発に対する事後的な支出については、研究開発費（社内発生）と同様の処理が求められ、研究に関する支出については費用として認識され、開発に関する支出については一定の要件を立証できる場合に無形資産として認識することになると考えられる。

(c) アンケート調査結果

会計処理や表示方法の変更の要否を検討していない。	5社
会計処理や表示方法の変更の要否を検討した。その結果、	
会計処理や表示方法を変更しなかった、又は変更する必要がないと考えている。	7社
会計処理や表示方法の変更を行った、又は変更する必要があると考えている。	6社
計	18社

アンケート調査の結果、研究開発費の会計処理について、18社中5社が変更の要否を検討していないと回答している。

一方、13社は変更の要否を検討し、そのうち6社は変更を行った、又は変更する必要があると考えていると回答している。その理由は以下のとおりであり、現行は発生時に費用処理するが、IFRSsでは一定の要件を満たす開発費は無形資産に計上することから、変更の要否を検討したケースが多い結果となっている。

- ・ 日本基準及び米国会計基準では発生時に費用処理するが、IFRSsでは一定

の要件を満たす開発費は無形資産に計上するため。

- ・ 社内プロセスにて6要件を定義して、該当開発費があれば資産化する。
- ・ 資産化方法、プロジェクト管理、金額のインパクトを検討した。
- ・ 研究開発費テーマの内容と製品化までの期間や投入費用の重要性がないことを確認した。

ヒアリングにおいては、適用する際の実務上の論点として、開発から生じた無形資産を認識する場合に、何をもちて資産計上するのか、IAS36.57で定められている開発費の6要件(前述(b)ア参照)の判断が難しいと認識しており、特に経済的便益の判断が難しいという意見が多くある一方で、6要件の判断も特に難しいものではなく、資産化の基準を明確に決めた後、粛々と会計処理を行っただけであるという意見もあった。また、検討の結果、現状は資産化するものはないという企業もあった。さらに、取引先や製造物の性質にもよるものであり、例えば、素材メーカーであれば基礎研究が多いため、ある程度最終局面にならないとどの程度売れるのかの判断が困難であり、資産計上のタイミングが遅くなる傾向にある。一方、自動車メーカーであれば特定仕様については早めに資産計上できるだろうという意見があった。

設計費

(a) 我が国における取扱い

我が国では、新製品の試作品の設計や商業生産化するために行うパイロットプラントの設計が開発の典型例として挙げられている(研究開発費等実務指針第2項)。このため、設計費が研究開発費に該当する場合は、通常、全て発生時に費用として処理することになるが、一定の場合には当期製造費用に算入することが認められている(本研究資料 2(3)「研究開発費」参照)。

(b) IFRSsにおける取扱い

IFRSsでは、IAS2において、特定の顧客のために発生する非製造間接費又は製造設計費用を棚卸資産の原価に含むことが適切な場合があるとされている(IAS2.15)。また、IAS38においては、新規製品や改良された製品の設計、試作品及びモデルに関する設計、実験工場の設計等が開発活動の例として挙げられている(IAS38.59)。このため、設計費が開発(又は内部プロジェクトの開発局面)から生じたものに該当する場合は、一定の要件を立証できる場合に無形資産として認識することになると考えられる(本研究資料 2(3)「研究開発費」参照)。

(c) アンケート調査結果

会計処理や表示方法の変更の要否を検討していない。	11社
会計処理や表示方法の変更の要否を検討した。その結果、	
会計処理や表示方法を変更しなかった、又は変更する必要がないと考えている。	6社
会計処理や表示方法の変更を行った、又は変更する必要があると考えている。	1社
	計 18社

アンケート調査の結果、設計費の会計処理について、18社中17社は変更の要否を検討していない、又は検討の結果、変更しなかった若しくは変更する必要がないと考えていると回答している。その理由は以下のとおりであり、現行の処理がIFRSsにおいても許容されると確認されたことなどから、変更が行われないケースが多い結果となっている。

- ・ 現行の日本基準による処理が、IFRSsにおいても許容されると判断した。
- ・ 現行基準（米国会計基準）と差異がないため。
- ・ 重要なものはない。

一方、1社が試作品設計費などで、日本基準では開発費として処理されることがある場合、IFRSsでは一定の要件を満たす開発費は無形資産に計上するため変更を行った、又は変更する必要があると考えていると回答している。

借入コストの原価算入

(a) 我が国における取扱い

我が国では、借入コストの原価算入については、企業会計原則と関係法令との調整に関する連続意見書（以下「連続意見書」という。）第四において、棚卸資産の購入に要した負債利子あるいは、棚卸資産を取得してから処分するまでの間に生じる資金利子を取得原価に含めるかどうかは問題であるが、利子は期間費用とすることが一般の慣行であるから、これを含めないことを建前とすべきであるとされており、原則としてはこれを期間費用とすべきである旨の見解を明らかにしている。

しかしながら、連続意見書第三において、固定資産の建設に要する借入資本の利子で稼働前の期間に属するものは、これを取得原価に算入することができるとして、資産の取得と因果関係が密接な建設のための支払利子は、その原価性を認めており、不動産開発事業のように、各プロジェクトごとに特別の資金調達が行われ、開発工事等の支出金と支払利子との間に密接な因果関係がある場合は、その原価算入を容認しても差し支えないものとされている（「不動産

開発事業を行う場合の支払利子の監査上の取扱いについて - 業種別監査研究部会の申合わせ - 」。

(b) IFRSsにおける取扱い

IFRSs では、IAS 第 23 号「借入コスト」(以下「IAS23」という。)において、適格資産(意図した使用又は販売が可能となるまでに相当の期間を要する資産をいう。)の取得、建設又は清算に直接起因する借入コスト⁹は、資産の取得原価の一部を構成するとしている(IAS23.1 及び 5)。

繰り返し大量に製造(又は他の方法で生産)される棚卸資産については、借入コストの原価算入の必要はないとしているが(IAS23.4) 状況によっては、棚卸資産も適格資産となり得るとされている(IAS23.7)。このため、意図した使用又は販売が可能となるまでに相当の期間を要する棚卸資産(例えば、不動産開発など)に係る借入費用については、棚卸資産の原価に含まれることになると考えられる。

また、状況によっては、製造工場、発電施設も適格資産となり得るとされており(IAS23.7) この場合は有形固定資産の原価に算入され、減価償却を通じて一定割合が原価算入されることになると考えられる。

なお、資産化する借入コストは、適格資産の取得などに直接起因し、将来、企業に経済的便益をもたらす可能性が高く、かつ、原価が信頼性をもって測定可能である場合とされている(IAS23.8 及び 9)。

(c) アンケート調査結果

会計処理や表示方法の変更の要否を検討していない。	4 社
会計処理や表示方法の変更の要否を検討した。その結果、	
会計処理や表示方法を変更しなかった、又は変更する必要がないと考えている。	8 社
会計処理や表示方法の変更を行った、又は変更する必要があると考えている。	6 社
	計 18 社

アンケート調査の結果、借入コストの原価算入の会計処理について、18 社中 12 社は変更の要否を検討していない、又は検討の結果、変更しなかった若しくは変更する必要がないと考えていると回答している。その理由は以下のとおりである。

- ・ 現行基準との間に重要な差異がないと考えられるため。

⁹ 借入コストとは、企業の資金の借入れに関連して発生する利息及びその他のコストをいう(IAS23.5)。

- ・ 該当する事象がないため。
一方、6社が会計処理や表示方法の変更を行った、又は変更する必要があると考えていると回答している。その理由は以下のとおりである。
- ・ 日本基準では発生時に費用処理するが、IFRSsでは適格資産に該当するなど一定の要件を満たす場合は資産計上されるため。
このように、日本基準では一定の場合に支払利子の資産計上が容認されることとなっているが、IFRSsでは一定の資産化要件を満たす場合には借入コストの資産化が必要とされているため、適格資産に該当する資産があるかどうか、該当する場合には会計処理を検討することになると考えられる。

資産除去債務に係る利息費用

(a) 我が国における取扱い

ア．利息費用の計上区分

我が国では、時の経過による資産除去債務の調整額は、損益計算書上、当該資産除去債務に関連する有形固定資産の減価償却費と同じ区分に含めて計上するとされている（企業会計基準第18号「資産除去債務に関する会計基準」（以下「資産除去債務会計基準」という。）第14項及び第55項）。

このため、減価償却費を製造費用に含めている場合、当該有形固定資産の資産除去債務に係る利息費用についても製造費用に含めて計上することとなると考えられる。

イ．割引率の算定

我が国では、資産除去債務の算定で用いられた割引率は、当初負債計上時のまま固定され、見直しが行われない（資産除去債務会計基準第9項及び第49項）。ただし、割引前の将来キャッシュ・フローに重要な見積りの変更が生じ、当該キャッシュ・フローが増加する場合は、その時点の割引率を適用し、当該キャッシュ・フローが減少する場合は、負債計上時の割引率を適用する（資産除去債務会計基準第11項）。

(b) IFRSsにおける取扱い

ア．利息費用の計上区分

IFRSsでは、IAS23は借入コストが棚卸資産の原価に含まれる限定的な状況を特定しているとされ（IAS2.17）適格資産の取得、建設又は生産に直接起因する借入コストは、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とされているが（IAS23.8及び本研究資料 2(3)「借入コストの原価算入」参照）IFRIC解釈指針第1号「廃棄、原状回復及びそれらに類似す

る既存の負債の変動」(以下「IFRIC1」という。)において、定期的な割引の振戻しは、その発生時に純損益に財務費用として認識しなければならず、IAS23による資産化は認められないとされている(IFRIC1.8)。このため、資産除去債務に係る利息費用は、通常、製造費用に含まれないことになると考えられる。

イ．割引率の算定

IFRSsでは、IAS37において、割引率は、貨幣の時間価値と負債に固有のリスクについての現在の市場評価を反映した税引前の割引率でなければならないとされ(IAS37.47)、資産除去債務の算定で用いられた割引率は、将来キャッシュ・フローに変更が生じていないときでも、当初負債計上後に見直される場合がある。割引率の変更から生じた負債の変動は、関連する有形固定資産の取得原価に加減される(IFRIC1.5)。

(c) アンケート調査結果

会計処理や表示方法の変更の要否を検討していない。	10社
会計処理や表示方法の変更の要否を検討した。その結果、	
会計処理や表示方法を変更しなかった、又は変更する必要がないと考えている。	3社
会計処理や表示方法の変更を行った、又は変更する必要があると考えている。	5社
	計 18社

アンケート調査の結果、資産除去債務に係る利息費用の会計処理について、18社中13社は変更の要否を検討していない、又は検討の結果、変更しなかった若しくは変更する必要がないと考えていると回答している。また1社は重要性なしと回答している。

一方、5社が日本基準では、利息費用を減価償却費に含めて表示するのに対して、IFRSsでは利息費用を金融費用として表示すること、日本基準では、資産除去債務の割引率の見直しは行わないが、IFRSsでは見直しを行うことから変更を行った、又は変更する必要があると考えていると回答している。

保管費用

(a) 我が国における取扱い

我が国では、保管費用は、原価計算基準の中で間接経費や販売費及び一般管理費の費目の例示として示されている(原価計算基準 37(一))。そのため、保

管費用は、製造原価、又は販売費及び一般管理費として会計処理されることになると考えられる。

(b) IFRSsにおける取扱い

IFRSs では、IAS2 において、棚卸資産の原価から除外され、発生した期間に費用として認識されるものの例として、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。）が示されている（IAS2.16(b)）。

このため、保管費用は、例えば、製造過程で次の段階に進む前に保管が必要な場合や棚卸資産が販売可能な状態になるのに熟成過程が必要な場合（例：ウィスキーなど）等を除いて、棚卸資産の原価から除外され、発生した期間に費用として認識されるものと考えられる。

(c) アンケート調査結果

会計処理や表示方法の変更の要否を検討していない。	9 社
会計処理や表示方法の変更の要否を検討した。その結果、	
会計処理や表示方法を変更しなかった、又は変更する必要がないと考えている。	9 社
会計処理や表示方法の変更を行った、又は変更する必要があると考えている。	0 社
	計 18 社

アンケート調査の結果、保管費用の会計処理について、18 社全てが変更の要否を検討していない、又は検討の結果、変更しなかった若しくは変更する必要がないと考えていると回答している。その理由は以下のとおりである。

- ・ 現行基準との間で重要な差異がないと考えられるため。
- ・ 現行の処理が、IFRSs においても許容されるため。
- ・ 重要な影響がないため。

(4) その他の原価

工事原価の範囲

(a) 我が国における取扱い

我が国では、企業会計基準第 15 号「工事契約に関する会計基準」（以下「工事契約会計基準」という。）において、工事原価は、原価計算基準に従って適正に算定するとされている（工事契約に関する会計基準」第 6 項(6)）。

(b) IFRSsにおける取扱い

IFRSs では、工事契約に関する工事原価は、IAS 第 11 号「工事契約」(以下「IAS11」という。)を適用することとされており (IAS2.2(a))、IAS11 において、工事契約原価は次のものからなるとされている (IAS11.16)。

16 工事契約原価は、次のものからなる。

- (a) 特定の契約に直接関連する原価
- (b) 当該請負業務全般に起因し、かつ、その契約に配分できる原価
- (c) 契約の条件により、発注者に個別に請求できるようなその他の原価

また、工事請負業務に帰属させることも、契約に配分することもできない原価は、工事契約原価から除外される。そのような原価には次のものを含む (IAS11.20)。

20 工事請負業務に帰属させることも、契約に配分することもできない原価は、工事契約原価から除外される。そのような原価には次のものを含む。

- (a) 契約で支払が特定されていない一般管理費
- (b) 販売費
- (c) 契約で支払が特定されていない研究開発費
- (d) 特定の契約に使用されない遊休の工場及び設備の減価償却費

(c) アンケート調査結果

会計処理や表示方法の変更の要否を検討していない。	11 社
会計処理や表示方法の変更の要否を検討した。その結果、	
会計処理や表示方法を変更しなかった、又は変更する必要がないと考えている。	6 社
会計処理や表示方法の変更を行った、又は変更する必要があると考えている。	1 社
	計 18 社

アンケート調査の結果、工事原価の範囲について、18 社中 17 社は変更の要否を検討していない、又は検討の結果、変更しなかった若しくは変更する必要がないと考えていると回答している。その理由は以下のとおりであり、工事原価の範囲について、日本基準と IFRSs に重要な差異はないことから、変更が行われないケースが多い結果となっている。

- ・ 海外の関係会社に対して生産設備を売却する際に設備の設置業務を請負うことがある。この請負工事原価の範囲について、日本基準と IFRSs の差異を検討したが、有意な差異はなかった。
- ・ 工事原価の範囲について、日本基準と IFRSs に重要な差異はなかった。

一方、1社が会計処理や表示方法の変更を行った、又は変更する必要があると考えていると回答している。なお、変更の事実又は変更の必要性についての理由に関する回答は得られなかった。

サービス業の原価の範囲

(a) 我が国における取扱い

我が国では、サービス業における原価の範囲を明文化した規定はないが、工事サービス契約については、工事原価は、原価計算基準に従って適正に算定することが求められており（工事契約会計基準第6項（6））、また、他のサービス契約に関しても、実務上、サービス業における棚卸資産は原価計算基準に基づき決定することとなる。

サービスの生産及び販売等に係る原価は、一般的な製造業と同様に、原価計算基準4（二）における製品原価と期間原価に区分する。サービスの生産に係る原価は、製造業における原価の範囲と同様に原価要素を原則として形態別に分類し、これを直接費と間接費とに大別し、更に必要に応じて機能別分類を加味して決定する。また、サービスの販売に係る原価は、主に期間原価として、販売費及び一般管理費とする。

(b) IFRSsにおける取扱い

IFRSsでは、サービス事業者の棚卸資産については、その生産の原価をもって測定する。当該原価は、主として、役務の提供に直接関係している人員の労務費及びその他の費用から構成され、当該業務の管理職の人件費及び役務に帰属する間接費も含まれる。販売及び一般管理部門の人員に関連する労務費並びにその他の費用は含まれず、発生した期間に費用として認識される。サービス事業に係る棚卸資産の原価には、サービス事業が請求する価格にしばしば織り込まれるマージンや直接に帰属しない管理費は含まれない（IAS2.19）。

(c) アンケート調査結果

会計処理や表示方法の変更の要否を検討していない。	13社
会計処理や表示方法の変更の要否を検討した。その結果、	
会計処理や表示方法を変更しなかった、又は変更する必要がないと考えている。	4社
会計処理や表示方法の変更を行った、又は変更する必要があると考えている。	1社
	計 18社

アンケート調査の結果、サービス業の原価の範囲について、18社中17社は変更の要否を検討していない、又は検討の結果、変更しなかった若しくは変更する必要がないと考えていると回答している。その理由は、日本基準とIFRSsに重要な差異はないことから、変更が行われないケースが多い結果となっている。

一方、1社が会計処理や表示方法の変更を行った、又は変更する必要があると考えていると回答している。なお、変更の事実又は変更の必要性についての理由に関する回答は得られなかった。

(5) 任意回答項目

アンケート調査では、上記(1)から(4)に記載した製造費用項目以外で、IFRSsを適用する際に、原価計算(棚卸資産)に関して、従来適用していた会計処理や表示方法から変更を検討した項目等として次の回答があった。

このため、以下ではこれらの項目について、我が国における取扱い及びIFRSsにおける取扱いを記載する。

- ・ 棚卸資産評価損の戻入れ
- ・ 退職給付(退職給付の純額に係る利息の純額の処理、利息費用及び期待運用収益)
- ・ 退職給付(清算損益)
- ・ 有給休暇引当金
- ・ リストラクチャリングに関連する引当金(事業構造改善引当金)

ア. 棚卸資産評価損の戻入れ

(a) アンケート調査結果

アンケート調査の結果、任意回答項目として、棚卸資産評価損の戻入れの会計処理について、日本基準で製品の評価方法として一部切放し法を採用している企業が、IFRSsでは評価損を戻し入れる必要があると考えていると回答した企業が1社あった。

(b) 我が国における取扱い

我が国では、前期に計上した簿価切下額の戻入れに関しては、当期に戻入れを行う方法(洗替え法)と行わない方法(切放し法)のいずれかの方法を棚卸資産の種類ごと及び下落要因ごとに選択適用することが認められている(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「棚卸資産評価会計基準」という。)第14項)。収益性の低下による簿価切下額(前期に計上した簿価切下額を戻し入れる場合には当該戻入額相殺後の額)は売上原価とするが、

棚卸資産の製造に関連し不可避免的に発生すると認められるときには製造原価として処理する（棚卸資産評価会計基準第 17 項）。

(c) IFRSsにおける取扱い

IFRSs では、IAS2 において、棚卸資産の簿価切下後、正味実現可能価額について新たな検討を各期間に行い、棚卸資産を原価以下に評価減する原因となった状況がもはや存在しない場合、又は経済的状況の変化によって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、簿価切下額を戻し入れることとなる（IAS2.33）。このため、IFRSs では、簿価切下額の戻入れに関して、切放し法が認められていない。

イ．退職給付（退職給付の純額に係る利息の純額の処理、利息費用及び期待運用収益）

(a) アンケート調査結果

アンケート調査の結果、任意回答項目として、2社が退職給付の純額に係る利息の純額の処理、利息費用、期待運用収益について、会計処理の変更を行った、又は変更する必要があると考えていると回答している。その理由は以下のとおりである。

- ・ 日本基準では割引率と期待運用収益率を別個に算定するが、IFRSs では利息の純額として取り扱うため、原価に含まれる費用の金額に差異が生じる。
- ・ 日本基準では売上原価又は販売費及び一般管理費に計上するが、IFRSs では金融収益・費用として計上するため差異が生じる。

(b) 我が国における取扱い

我が国では、退職給付会計基準において、利息費用とは、割引計算により算定された期首時点における退職給付債務について、期末までの時の経過により発生する計算上の利息とされている（退職給付会計基準第 9 項）。

また、期待運用収益とは、年金資産の運用により生じると合理的に期待される計算上の収益とされている（退職給付会計基準第 10 項）。

利息費用は期首の退職給付債務に割引率を乗じて計算し、また、期待運用収益は、期首の年金資産の額に合理的に期待される収益率（長期期待運用収益率）を乗じて計算する（退職給付会計基準第 21 項及び第 23 項）。

利息費用及び期待運用収益は退職給付費用として当期純利益を構成する項目に含めて計上し、原則として売上原価又は販売費及び一般管理費に計上することとされている（退職給付会計基準第 14 項及び第 28 項）。

このため、利息費用及び期待運用収益については、原則として製造原価の範

囲に含まれることになると考えられる。

(c) IFRSsにおける取扱い

IFRSsにおいて、確定給付負債（資産）の純額に係る利息純額は、確定給付負債（資産）の純額に割引率を乗じて算定することとされている（IAS19.123）。

確定給付負債（資産）の純額に係る利息純額は、制度資産に係る利息収益、確定給付制度債務に係る利息費用及び資産上限額の影響に係る利息から構成されるものとみることができるとされている（IAS19.124）。

他のIFRSsが、一部の従業員給付費用を、棚卸資産又は有形固定資産などの原価に含めることを要求している（IAS2及びIAS16）。こうした資産の原価に含まれる退職後給付費用には、IAS19.120に挙げた内訳の適切な一定割合が含まれる（IAS19.121）。

ウ．退職給付（清算損益）

(a) アンケート調査結果

アンケート調査の結果、退職給付の清算損益について、任意回答項目として、1社が会計処理の変更を行った、又は変更する必要があると考えていると回答している。その理由は以下のとおりである。

- ・ 日本基準では清算損益について、基本的に製造原価の退職給付費用に含めないが、IFRSsでは退職給付費用として処理するため差異が生じる。

(b) 我が国における取扱い

退職給付制度の終了とは、退職金規程の廃止、厚生年金基金の解散又は税制適格退職年金制度の全部解除のように退職給付制度が廃止される場合や、退職給付制度間の移行又は制度の改訂により退職給付債務がその減少分相当額の支払等を伴って減少する場合をいうとされている（企業会計基準適用指針第1号「退職給付制度間の移行等に関する会計処理」（以下「退職給付制度間移行の適用指針」という。）第4項）。

退職給付制度の終了においては、当該退職給付債務が消滅すると考えられるため、退職給付制度の終了の時点で、終了した部分に係る退職給付債務と、その減少分相当額の支払等の額との差額を、損益として認識し、また、未認識過去勤務費用、未認識数理計算上の差異及び会計基準変更時差異の未処理額は、終了部分に対応する金額を、終了した時点における退職給付債務の比率その他合理的な方法により算定し、損益として認識する。上記で認識される損益は、退職給付制度の終了という同一の事象に伴って生じたものであるため、原則として、特別損益に純額で表示することとされている（退職給付制度移行の適用

指針第 10 項)。

退職給付制度の終了時に認識される損益は、原則として、特別損益項目とされていることから、原価の範囲には含まれないものと考えられる。

(c) IFRSsにおける取扱い

上記(2)「退職給付(再測定項目のノンリサイクリング処理)」に記載のとおり、勤務費用は当期勤務費用、過去勤務費用、清算損益から構成される。IAS19において、清算損益とは、以下のとおりとされている(IAS19.109)。

109 清算損益とは、以下の差額である。

- (a) 清算される確定給付制度債務の現在価値(精算日現在で算定)
- (b) 清算価格(移転される制度資産、及び清算に関連して企業が直接行うすべての支払を含む)

清算は、確定給付制度の下で支給する給付の一部又は全てについて、全ての追加的な法的債務又は推定的債務を解消する取引を企業が行うときに発生する(IAS19.111)。

他の IFRSs が資産の原価に含めることを要求又は許容している場合を除き、勤務費用及び確定給付負債(資産)の純額に係る利息純額については純損益、確定給付負債(資産)の純額の再測定についてはその他の包括利益としてそれぞれ認識することとされている(IAS19.120)。こうした資産の原価に含まれる退職後給付費用には、IAS19.120 に挙げた内訳の適切な一定割合が含まれる(IAS19.121)。

エ．有給休暇引当金

(a) アンケート調査結果

アンケート調査の結果、任意回答項目として、2社が有給休暇引当金について、会計処理等の変更を行った、又は変更する必要があると考えていると回答している。その理由は以下のとおりである。

- ・ 日本基準には明文規定はないが、IFRSs では有給休暇引当金に関する基準があり計上が必要と考えられるため。

(b) 我が国における取扱い

我が国では、現状、有給休暇に関して会計基準において特段の定めはない。

(c) IFRSsにおける取扱い

IFRSs では、IAS19 において、短期従業員給付とは、従業員が関連する勤務を提供した年次報告期間の末日後 12 か月以内に全てが決済されると予想され

る従業員給付（解雇給付を除く。）とされている（IAS19.8）。短期従業員給付には、年次有給休暇が含まれる（IAS19.9(b)）。

ある会計期間中に従業員が企業に勤務を提供したときは、企業は当該勤務と交換に支払うと見込まれる短期従業員給付の割り引かない金額を次のように認識しなければならない（IAS19.11）。

11 ある会計期間中に従業員が企業に勤務を提供したときは、企業は該当勤務と交換に支払うと見込まれる短期従業員給付の割り引かない金額を、次のように認識しなければならない。

(a) すでに支払った金額を控除した後の金額を負債（未払費用）として認識する。すでに支払った金額が給付の割り引かない金額を超過する場合には、当該前払額が例えば将来支払額の減少又は現金の返還をもたらす範囲で、企業は当該超過額を資産（前払費用）として認識しなければならない。

(b) 費用として認識する。ただし、他のIFRSが当該給付を資産の取得原価に含めることを要求又は許容している場合（例えば、IAS第2号「棚卸資産」及びIAS第16号「有形固定資産」参照）を除く。

企業は、累積型有給休暇については将来の有給休暇の権利を増加させる勤務を従業員が提供した時、非累積型有給休暇については休暇が発生した時において、短期従業員給付の予想コストを認識しなければならない（IAS19.13）。

また、企業は、累積型有給休暇の予想コストを、報告期間の末日現在で累積されている未使用の権利の結果により企業が支払うと見込まれる追加金額として、測定しなければならない（IAS19.16）。

このため、IAS19を適用した場合には、各社の労務制度や慣行を踏まえ、有給休暇引当金の計上要否について検討することが考えられる。

オ．リストラクチャリングに関連する引当金（事業構造改善引当金）

(a) アンケート調査結果

アンケート調査の結果、任意回答項目として、1社が事業構造改善引当金について、日本基準とは異なり、IFRSsでは具体的な規定があることから、計上時期・範囲の相違が生じる可能性があり、結果として原価に含まれる費用項目の範囲に差異が生じることから変更を行った、又は変更する必要があると考えていると回答している。

(b) 我が国における取扱い

我が国では、事業構造改善引当金は、実務上は、事業の整理（譲渡、統合、撤退等）及び子会社等の整理（売却、清算等）、事業所の統廃合、工場の閉

鎖及び縮小及び不採算店舗の閉鎖、従業員の配置転換、子会社等への転籍及び希望退職者の募集の事象に伴い計上されることになると考えられる。これらのうち は、本研究資料 2(3)「特別退職金及び割増退職金」で取り扱っているため、ここでは 及び を取り扱う。

事業構造改善の費用又は損失としては、固定資産の減損損失、投資有価証券の減損、貸倒引当金などが含まれていると考えられ、それぞれの内容に応じた会計基準を適用して会計処理されるものと考えられる。また、賃借物件の原状回復義務は資産除去債務として計上される。その上で、会計基準では直接定めがない費用又は損失のうち、その金額を合理的に見積もることができる場合には、引当金を認識することになると考えられる。

当該引当金繰入額は、一般に、特別損失として表示されることと考えられ、実務上は製造費用項目として取り扱われず、したがって、原価に含まれることはないと考えられる。

(c) IFRSsにおける取扱い

IFRSs では、IAS37 において、リストラクチャリングとは、経営者によって企画され統制されている計画で、企業が従事する事業の範囲、又は事業を運営する方法のいずれかを大きく変更させるものとされている (IAS37.10)。

また、リストラクチャリング費用に対する引当金については、引当金の一般的な認識要件と同様に、現在の債務を有していることが求められる。このため、事業又は子会社等の売却については、拘束力ある売却契約が締結されるまで、売却についての債務は発生しない (IAS37.78)。

なお、リストラクチャリング費用に対する引当金に含まれるのは、リストラクチャリングから発生する直接支出のみである。それらは、リストラクチャリングに必然的に伴うものであり、かつ企業の継続的活動には関連しない費用であり、将来の事業遂行に関するものは含まれない (IAS37.80 及び 81)。

さらに、IAS37 では規定されていないが、本社、事業所、店舗等の移転又は閉鎖等の際、固定資産については、その後の用途 (除却、売却、転用等) に応じて、減損損失の認識の要否の検討並びに耐用年数及び残存価額の見直し等を通じて費用又は損失処理が行われる (IAS36.12(f)、IAS16.50 及び 51 並びに IFRS 第 5 号「売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業」.15) 。また、賃借物件の原状回復義務は、資産除去債務として負債計上される (IAS37.14(a) 及び IAS16.16(c))。

これらの費用については、それぞれの内容に応じて、製造費用項目として取り扱うか否かを検討し、処理されることになると考えられる。

3. 個別財務諸表と連結財務諸表での調整

個別財務諸表は日本基準に準拠して作成し、連結財務諸表を IFRSs に準拠して作成する場合、上記 2 (1) から (5) の「アンケート調査結果」において、会計処理の変更を行った、又は変更を行う予定の項目については、その内容に応じて日本基準に準拠した個別財務諸表から会計処理等の見直しを行うケース、又は IFRSs に準拠した連結財務諸表上のみで修正を行うケースが想定される。アンケート調査においては、IFRSs で会計処理の変更を行った、又は変更を行う予定の項目について、個別財務諸表（日本基準）における原価計算の取扱い及び IFRSs への調整方法について以下の質問を行った。

<p>日本基準での個別財務諸表についても会計処理等の見直しを行った、又は行う予定である。</p> <p>日本基準での個別財務諸表については会計処理等の見直しを行わず、以下の(a)から(c)の方法で調整を行う。</p> <p>日本基準での個別財務諸表については会計処理等の見直しを行う項目と会計処理等の見直しを行わず、以下の(a)から(c)の方法で調整を行う項目がある。</p> <p>< 調整方法 ></p> <p>(a) 連結財務諸表作成のため、IFRS ベースでの原価計算を再度行う。</p> <p>(b) 日本基準と IFRS との差異は、連結修正仕訳で原価差額の調整計算によって修正する。</p> <p>(c) その他</p>

							無回答	計
3 件	8 件			2 件			5 件	18 社
	(a)	(b)	(c)	(a)	(b)	(c)		
	0 件	6 件	2 件	0 件	2 件	0 件		

、及び の回答の中で、日本基準での個別財務諸表について会計処理等の見直しを行う予定として回答された項目には、有形固定資産の処理（減価償却方法、耐用年数及び付随費用の範囲）、収益認識時点の変更及び従業員給付の処理（給付算定式への変更及び割引率の変更）があった。

減価償却方法や耐用年数の変更については、日本基準においても、それぞれ正当な理由に基づく会計方針の変更及び会計上の見積りの変更として、将来にわたって変更することがある。

減価償却方法については、以下の要件を満たした場合には会計方針の変更の正当な理由があるとされている（企業会計基準適用指針第 24 号「会計上の変更及び誤謬の

訂正に関する会計基準の適用指針」第6項)。

6. 会計基準等の改正に伴う会計方針の変更以外の会計方針の変更(企業会計基準第24号第5号(2))を行うための正当な理由がある場合とは、次の要件が満たされているときをいう。

- (1) 会計方針の変更が企業の事業内容又は企業内外の経営環境の変化に対応して行われるものであること
- (2) 会計方針の変更が会計事象等を財務諸表に、より適切に反映するために行われるものであること

このため、減価償却方法の変更については、上記の要件を満たす場合には、IFRSs 初度適用時に合わせた会計方針の変更が可能と考えられる。ただし、IFRSs の初度適用以前の減価償却方法が資産の経済的便益の消費パターンを反映していない場合には、IFRSs についてのみ過去に遡及して変更することが必要となり、日本基準とIFRSs との間で有形固定資産の帳簿価額に差異が生じることも考えられる。

また、耐用年数については、資産の使用状況や使用環境などが変更され、会計上の見積りが変更された場合に、将来にわたって変更されることになると考えられる。

さらに、収益認識時点の変更、従業員給付の処理(給付算定式への変更及び割引率の変更)については、新たな事実の発生や新しい基準の発効などを機に、個別財務諸表でも変更するかどうかを検討されるものと考えられる。

◆ 個別財務諸表(日本基準)から会計処理等の見直しを行う予定の項目等

- ・ 有形固定資産(IAS16)の減価償却方法と耐用年数
- ・ 主要な製造設備の耐用年数変更と償却方法の変更
- ・ 有形固定資産(IAS16)の主要な交換部品
- ・ 有形固定資産(IAS16)の取得原価に含まれる付随費用の範囲
- ・ 資産除去債務の利息の計上区分(減価償却費から金融費用(財務費用)への変更)
- ・ 棚卸資産(IAS2)の評価減の戻入れ(製品勘定について洗替え法を採用)
- ・ 退職給付(IAS19)の給付計算式の採用
- ・ 退職給付(IAS19)の割引率の決定方法の変更(単一の加重平均割引率、重要性基準の廃止)
- ・ 減価償却方法の見直しを個別財務諸表(日本基準)から行うか、IFRSs のみで行うかを検討中
- ・ 当該質問については、現在検討中であり、特に方針は決定されておりません。
- ・ IFRSs 導入時には借入費用の資産化を行うが、実際には重要性基準から、余り出てこないと考えており、詳細な検討はしていないが、連単で別処理を行うことは事務負担等から考えづらい。

ヒアリングでは、日本基準での個別財務諸表においては会計処理等の見直しを行わない場合に、連結財務諸表上、子会社等でどのような調整を行うかについて質問を行った。

親会社へ報告するための子会社の個別財務諸表上で IFRSs を適用している会社は、在庫金額の調整においても子会社で調整を行うとしているが、親会社側で IFRSs への修正・組替えを行う会社は、在庫金額の調整についても連結修正仕訳を通じて行うとしているという回答があった。

また、個別財務諸表上で変更されない項目の修正方法については、再度原価計算を行わず、連結修正仕訳で修正する企業がほとんどであるが、その他、個別財務諸表を日本基準向け、IFRSs 向けの 2 種類作成するという回答や、会計帳簿の持ち方についてはいまだ決まっていないという回答があった。

4. 連結グループの内部管理に与える影響

原価計算には、財務報告目的のほか、価格計算に必要な原価資料を提供すること、経営管理の各階層に対して、原価管理に必要な資料を提供すること、予算の編成及び予算統制のために必要な原価資料を提供すること、経営の基本計画を設定するに当たり、これに必要な原価情報を提供することなどの目的が与えられている（原価計算基準 1）。

我が国の開示制度上、個別財務諸表は日本基準で作成されるため、財務報告目的での連結財務諸表を IFRSs で作成する場合には、原価管理や価格算定目的で用いる原価情報にも影響を与える可能性がある。

このため、外部公表用（財務会計）連結財務諸表で IFRSs を適用する場合、連結グループの内部管理用（例えば、標準原価の設定や社内の業績評価用など）の数値はどのように算定することを検討しているか、アンケート調査を実施した。

(1) 内部管理用の数値について

アンケート調査の結果、現在内部管理用の数値の基礎として用いている会計基準は、以下のとおりである。

連結財務諸表を日本基準で作成している企業（20 社）

内部管理用の数値の基礎として用いている会計基準	社数
日本基準	16 社
日本基準（製品別損益のみ IFRSs）	1 社
無回答	3 社

連結財務諸表を米国基準で作成している企業（7社）

内部管理用の数値の基礎として用いている会計基準	社数
米国基準	2社
米国基準及び日本基準	2社
日本基準	1社
無回答	2社

さらに、この27社のうち、IFRSsの適用を検討するに当たって、原価計算（棚卸資産）に対する影響の分析を行ったと回答した企業18社が、IFRSsを適用した場合に、内部管理用の数値の基礎として用いる会計基準を質問した結果は次のとおりである。

内部管理用の数値の基礎として用いる予定の会計基準	社数
IFRSs	10社
日本基準（各国基準）	2社
未定	5社
無回答	1社

このうち、今後も日本基準（各国基準）を基礎に算定する理由としては、現状の内部管理が日本基準（各国基準）をベースに行っており、過去からの数値の連続性を重視するという意見や、財務会計（個別）と管理会計を一致させるため、又は日本基準（各国基準）の方が作業負荷が少ないと考えているためという意見があった。

一方、IFRSsを基礎に算定することを検討している企業は、連結グループ内の業績評価に資するためとの回答が多く、グローバルで展開する企業の場合、海外子会社の多くは既にIFRSsで財務諸表を作成しているため、内部管理についてもグローバルで同一の基準で行うことが業績評価上は望ましいと考えていると思われる。その他に、外部公表用の数値と一致させるためという理由や、子会社の個別財務諸表をIFRSsで行うため、又は財務会計と管理会計を一致させるためといった理由の回答もあった。このような理由から、IFRSsを基礎に算定することが、内部管理の実態に整合し、作業負荷も少ないと考えているとの回答もあった。

IFRSsで内部管理を行うとされている企業の中でも、例えば、研究開発費については、資産計上する各期の費用に歪みが出てしまうため、管理会計上は、日本基準と同様に発生時費用処理する等、一部の基準については日本基準の数値を用いると回答した企業もあった。

(2) 標準原価・価格の設定

ヒアリングでは標準原価の設定や原価計算については、IFRSs 適用後も個別財務諸表ベース（各国基準ベース）で行うという回答がほとんどであった。ただし、現在標準原価の設定はグループ各社で行っているが、IFRSs を適用する際に、原価計算の方法について、統一的なルール作りができるかどうかポイントであると考えている企業もあり、IFRSs の適用を機に、グループでの標準原価の設定や、原価計算方法について見直しを行うことも考えられているとの意見もあった。

また、これまでは個別財務諸表ベースでの原価計算や価格設定を行い、個別での業績を上げることによって連結の業績につながっていたが、個別と連結での会計処理が異なることにより、個別と連結の業績が比例しないこととなる場合の影響が大きいことを懸念する意見もある。

個々の製造費用項目の中では、退職給付における数理計算上の差異の会計処理が、標準原価、価格設定等に対して与える影響が大きいと考える意見が多かった。現在、標準原価計算を採用しており製品ごとの標準原価又は予定原価の中に退職給付の1項目として数理計算上の差異が含まれているが、IFRSs 適用後は数理計算上の差異がその他の包括利益に計上され標準原価又は予定原価に含まれなくなってしまうことから IFRSs 適用後の対応は今後の課題であるという意見や、退職給付の再測定項目のノンリサイクリング処理については、当期純利益の概念に係る重要な項目であり、原価計算を基礎とするコスト管理、価格形成、業務改善活動等の企業活動全般に影響が生じる可能性があるという意見があった。

一方で、数理計算上の差異の処理方法の違いにより、原価率に影響が出る可能性があるものの、長い目で見ればそれほど重要性はないであろうと考えているという意見や、売価決定に当たってコスト・アプローチ（製造原価に一定の利益を加算するアプローチ）を採用していないため、退職給付会計基準の差異は価格算定上影響がないという意見もあり、企業が採用する退職給付制度や価格設定の方法によりその影響度は異なると考えられる。

(3) システム対応

上記「3. 個別財務諸表と連結財務諸表での調整」で記載のとおり、個別財務諸表は日本基準に準拠して作成し、連結財務諸表を IFRSs に準拠して作成する場合、会計処理の変更によるシステム対応が必要となることがある。

このうち、原価計算に関連する費用項目では、主に減価償却方法、耐用年数の変更や、研究開発費の資産計上のためにシステム対応が必要と考えているとの意見があった。

また、これまでグループ企業が各社でシステムを導入していたが、IFRSs の導入

に当たって、グループ内の個別決算システム及び連結決算システムを統一する予定であり、IFRSs はグループ内の物差しを統一するよい機会であると捉えて、IFRSs を利用した効率化を目指しているというように、内部管理目的も併せて大幅にシステム変更を行うという意見もあった。

付録：製造費用項目に関する日本基準と IFRSs の比較

1. 原価の範囲

(1) 我が国における取扱い

原価の範囲

我が国における原価の範囲は、企業会計原則において、商品、製品、半製品、原材料、仕掛品等の棚卸資産については、原則として購入代価又は製造原価に引取費用等の付随費用を加算し、これに個別法、先入先出法、後入先出法、平均原価法等の方法を適用して算定した取得原価をもって貸借対照表価額とされている（企業会計原則第三 五 A）。

また、製造原価については、企業会計原則において、製品等の製造原価は、適正な原価計算基準に従って算定しなければならないとされている（企業会計原則注解【注8】）。原価計算基準では、原価の本質として、以下のとおり示されている（原価計算基準3）。

3 原価の本質

原価計算制度において、原価とは、経営における一定の給付にかかわらせて、は握された財貨又は用役（以下これを「財貨」という。）の消費を、貨幣価値的に表したものである。

（一）原価は、経済価値の消費である。経営の活動は、一定の財貨を生産し販売することを目的とし、一定の財貨を作り出すために、必要な財貨すなわち経済価値を消費する過程である。原価とは、かかる経営過程における価値の消費を意味する。

（二）原価は、経営において作り出された一定の給付に転嫁される価値であり、その給付にかかわらせて、は握されたものである。ここに給付とは、経営が作り出す財貨をいい、それは経営の最終給付のみでなく、中間的給付をも意味する。

（三）原価は、経営目的に関連したものである。経営の目的は、一定の財貨を生産し販売することであり、経営過程は、このための価値の消費と生成の過程である。原価は、かかる財貨の生産、販売に関して消費された経済価値であり、経営目的に関連しない価値の消費を含まない。財務活動は、財貨の生成および消費の過程たる経営過程以外の、資本の調達、返還、利益処分等の活動であり、したがってこれに関する費用たるいわゆる財務費用は、原則として原価を構成しない。

（四）原価は、正常的なものである。原価は、正常な状態のもとにおける経営活動を前提として、は握された価値の消費であり、異常な状態を原因とする価値の減少を含まない。

さらに、原価計算基準では、原価は、財務諸表上収益との対応関係に基づいて、

製品原価と期間原価とに区別されているとされており、このうち、本研究資料の対象としている製品原価とは、一定単位の製品に集計された原価をいい、製品原価と期間原価との範囲の区別は相対的であるが、通常、売上品及び棚卸資産の価額を構成する全部の製造原価を製品原価としている（原価計算基準4（二））。

非原価項目

我が国における非原価項目は、原価計算基準において、原価計算制度において原価に算入しない項目とされており、経営目的に関連しない価値の減少、異常な状態を原因とする価値の減少、税法上特に認められている損金算入項目及びその他の利益剰余金に課する項目が列挙されている。例えば、未稼働資産の減価償却費、支払利息等の財務費用、異常な仕損や貸倒損失、偶発債務損失、損害賠償金、臨時多額の退職手当、固定資産除売却損、配当金等である（原価計算基準5）。

(2) IFRSs における取扱い

原価の範囲

IFRSs における原価の範囲は、IAS2 において、棚卸資産¹⁰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全てを含まなければならないとされている（IAS2.10）。しかしながら、IFRSs では我が国の原価計算基準のように、原価計算について直接取り扱う基準はなく、IAS2 において、棚卸資産の会計処理、すなわち、原価の決定及び正味実現可能価額への評価減を含むその後の費用認識に関する指針が示され、原価について触れられているのみである。

IAS2 において、購入原価は、製品、原材料及びサービスの取得に直接起因する、購入代価、輸入関税及びその他の税金、運送費、荷役費並びにその他の費用からなり、値引き、割戻し及びその他の類似のものは、購入原価の算定上、控除されるとされている（IAS2.11）。

加工費は、直接労務費のような、生産単位に直接関係する費用が含まれるものであり、また、原材料を完成品に加工する際に生じる固定及び変動の製造間接費の規則的な配賦額もこれに含まれるとされている（IAS2.12）。

その他の原価は、棚卸資産が現在の場所及び状態に至るまでに発生したものに限り棚卸資産の原価に含められ、例えば、特定の顧客のために発生する非製造間接費又は製品設計費用を棚卸資産の原価に含むことが適切な場合があるとされ

¹⁰ IAS2 では、棚卸資産とは、次のような資産であるとされている（IAS2.6）。

(a) 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

(b) そのような販売を目的とする生産の過程にあるもの

(c) 生産過程又はサービスの提供にあたって消費される原材料又は貯蔵品

棚卸資産には、企業が生産した完成品、又は生産段階にある仕掛品が含まれる。また、サービス事業の場合、棚卸資産には、関連する収益を企業が未だ認識していない役務提供の原価が含まれる（IAS2.8）。

ている（IAS2.15）。

非原価項目

IFRSs における非原価項目は、IAS2 において、棚卸資産の原価から除外され、発生した期間に費用として認識されるものとされており、棚卸資産の原価から除外される項目の例が示されている（IAS2.16）。

- (a) 仕損に係る材料費、労務費又はその他の製造費用のうちの異常な金額
- (b) 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。
- (c) 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
- (d) 販売費用

原価計算基準では、原価は、経営において作り出された一定の給付に転嫁される価値であり、その給付、すなわち、経営が作り出す財貨に関わらせて、把握されたものであるとされている。この点、IFRSs においても棚卸資産が現在の場所及び状態に至るまでに発生した原価の全てが棚卸資産の原価に含まれるため、棚卸資産との関連性の観点からは、両者の取扱いに本質的な相違はないものと考えられる。

また、原価計算基準では、原価は、正常的なものであり、異常な事態を原因とする価値の減少を含まないとされている。IFRSs においても、製造費用のうち異常な金額は棚卸資産の原価を構成せず、発生した期間に費用処理されるとされており、この点に関しても両者の取扱いに相違はないものと考えられる。

2. 各費用項目の計算

原価計算基準では、製造費用を材料費、労務費、経費に区別し、各費目の例示及び計算方法が示されている（原価計算基準 8）。また、棚卸資産評価会計基準や退職給付会計基準などにおいても、製造費用に含まれる特定の費用項目の会計処理が定められている。

一方、IFRSs では、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全てを含まなければならないとされているが（IAS2.10）、各費用項目の会計処理（認識及び測定）について、IAS2 に特別な定めはなく、各 IFRSs の認識及び測定の定めに従うこととなる。

(1) 我が国における取扱い

材料費

原価計算基準では、材料費の費目(直接材料費として主要材料費や買入部品費、間接材料費として補助材料費や工場消耗品費等)の例示を行うとともに、購入原価の範囲及び材料費の計上についての定めがある(原価計算基準8)。

材料の購入原価は、原則として、実際の購入原価とし、購入原価は購入代価に買入手数料、引取運賃等に要した引取費用を加算した金額、又は購入代価に引取費用並びに購入事務、検収、保管等に要した費用である材料副費を加算した金額(必要ある場合には、引取費用以外の材料副費の一部を購入原価に加算しないことができる。)によって計算する(原価計算基準11)。

また、同種材料の購入原価が異なる場合、原則として材料費は先入先出法、移動平均法、総平均法、後入先出法、個別法により計上することとされている(原価計算基準11)。ただし、後入先出法については、棚卸資産評価会計基準においてその採用は認められていない(棚卸資産評価会計基準第34-11項)。

労務費

原価計算基準では、労務費を直接賃金等と間接労務費に区分して、計算方法を示している。

直接賃金等であって、作業時間又は作業量の測定を行う労務費は、実際の作業時間又は作業量に賃率を乗じて計算する。ただし、必要ある場合には、直接賃金等は、当該原価計算期間の負担に属する要支払額をもって計算することができる。

間接労務費であって、間接工賃金、給料、賞与手当等は、原則として当該原価計算期間の負担に属する要支払額をもって計算する(原価計算基準12)。

経費

原価計算基準では、経費を形態別に区分して、計算方法を示している。

経費は、原則として、当該原価計算期間の実際発生額をもって計算し、必要ある場合には、予定価格又は予定額をもって計算することができる。減価償却費、不動産賃借料等であって、数か月分を一時に総括的に計算し又は支払う経費については、これを月割計算する。電力料、ガス代、水道料等であって、消費量を計量できる経費については、その実際消費量に基づいて計算する(原価計算基準13)。

(2) IFRSs における取扱い

材料費

IAS2では、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全てを含めなければならないと

されている（IAS2.10）。購入原価は、製品、原材料及び役務の取得に直接起因する購入代価、輸入関税及びその他の税金、運送費、荷役費並びにその他の費用からなる。値引き、割戻し及びその他の類似のものは、購入原価の算定上控除される（IAS2.11）。

このように、IAS2においては材料費の細目は示されていないものの、棚卸資産の原価に原材料の購入代価等が含まれるとされている。

また、棚卸資産の購入原価は、個別法により処理される場合を除き、先入先出法又は加重平均法によって配分しなければならない（IAS2.25）。通常は、代替性がない棚卸資産の原価及び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は、個別法によって配分しなければならない（IAS2.23）。

労務費

IAS2では、棚卸資産の原価には加工費が含まれ（IAS2.10）、加工費には労務費が含まれるとされている（IAS2.12）。労務費の細目は示されず、生産単位に直接関係する労務費として直接労務費が、生産量の変動に直接又はほぼ直接に関連して発生する変動製造間接費として間接労務費が示されている（IAS2.12）。間接労務費は、変動製造間接費として、生産設備の実際使用量に基づいて、各生産単位に配賦される（IAS2.13）。

経費

IAS2では、経費には、工場の建物・設備の減価償却費及び維持費、並びに工場の事務管理費等、生産量の変動に関係なく、比較的一定して発生する固定製造間接費と、生産量の変動に直接又はほぼ直接に関連して発生する変動製造間接費がある（IAS2.12）。

固定製造間接費は、生産設備の正常生産能力¹¹に基づいて加工費に配賦され、生産水準の低下や遊休設備の存在等により、配賦されなかった金額は、発生した期間の費用として認識される（IAS2.13）。一方、変動製造間接費は、生産設備の実際使用量に基づいて、各生産単位に配賦される（IAS2.13）。そのため、変動製造間接費及び固定製造間接費のうち加工費に配賦された部分が、棚卸資産の原価に含まれる（IAS2.12）。

¹¹ 実際の生産水準が正常生産能力に近い場合には、実際生産水準を使うこともできる。

3. 原価の測定技法（原価計算）

(1) 我が国における取扱い

企業会計原則において、製品等の製造原価は、適正な原価計算基準に従って算定しなければならないとされている（企業会計原則注解【注8】）。また、製品等の製造原価については、適正な原価計算基準に従って、予定価格又は標準原価を適用して算定した原価によることができるとされている（企業会計原則注解【注21】）。

原価計算基準では、企業が原価計算を実施するに当たっては、実際原価計算制度又は標準原価計算制度のいずれかを、当該企業が原価計算を行う目的の重点、その他企業の個々の条件に応じて適用するものとするとしている（原価計算基準2）。

実際原価計算制度は、製品の実際原価を計算し、これを財務会計の主要帳簿に組み入れ、製造原価の計算と財務会計とが実際原価を持って有機的に結合する原価計算制度であるとされており、標準原価計算制度は、製品原価の計算と財務会計とが標準原価をもって有機的に結合する原価計算制度であるとされている（原価計算基準2）。

(2) IFRSs における取扱い

IAS2 においては、原価の測定技法として、標準原価法又は売価還元法の使用について規定がある。

標準原価は、正常な材料費及び貯蔵品費、労務費、能率水準及び生産水準を前提とし、標準原価は定期的に見直され、必要に応じてその時々の状態を勘案して改定される（IAS2.21）。

売価還元法は、小売業において、利益率が近似した回転の速い大量の棚卸資産で、他の原価算定方法の使用が実務上不可能なものを測定するために使用されることが多い。この場合、棚卸資産の原価は、棚卸資産の販売価額から適切な売上総利益を減額することにより算出される。利益率の適用に当たっては、売価を当初の販売価格よりも引き下げた棚卸資産を考慮に入れる必要がある（IAS2.22）。

標準原価法及び売価還元法のような棚卸資産の原価の測定技法は、その適用結果が原価と近似する場合に簡便法として使用が認められることに留意が必要である。日本基準では、標準原価について、原価管理のためにも、予算編成のためにも、また、棚卸資産価額および売上原価算定のためにも、現状に即した標準でなければならないから、常にその適否を吟味し、機械設備、生産方式等生産の基本条件ならびに材料価格、賃率等に重大な変化が生じた場合には、現状に即するようにこれを改訂するとはされているものの（原価計算基準42）実際に標準原価法の適用結果が実際原価に近似するか否かを検証するといったプロセスについては明文規定がないため、日本基準で使用された標準原価がIFRSs 上も簡便的に用いることが認められるか否かについての検討が必要と考えられる。

4．製造間接費の配賦計算

(1) 我が国における取扱い

変動製造間接費の取扱い

変動製造間接費は、間接費要素に関する各費目を調査し、変動費に分類されたものとなる（原価計算基準 33（四）1）。また、変動製造間接費は、製造条件の変更等、影響する条件の変化を考慮して修正するとともに、予定操業度に応じるように算定する（原価計算基準 33（四）3 及び 4）。

固定製造間接費の取扱い

固定製造間接費は、間接費要素に関する各費目を調査し、固定費に分類されたものとなる（原価計算基準 33（四）1）。また、固定製造間接費は、設備計画その他固定費に影響する計画の変更等を考慮して算定する。

製造間接費は、予定配賦率をもって配賦される。予定配賦率の計算の基礎となる予定操業度は、原則として、1年又は1会計期間において予期される操業度であり、それは、技術的に達成可能な最大操業度ではなく、この期間における生産並びに販売事情を考慮して定められた操業度となる（原価計算基準 33(五)）。

原価差異の処理

原価差異は、原則として、当年度の売上原価に付加する。ただし、予定価格等が不適当なため、比較的多額な原価差異が生じる場合、当年度の売上原価と期末における棚卸資産に配賦する（原価計算基準 47(一)）。

また、能率差異等であって、異常な状態に基づく認められるものは、これを非原価項目として処理する（原価計算基準 47(二)）。

(2) IFRSs における取扱い

変動製造間接費の取扱い

変動間接費は、生産量の変動に直接又はほぼ直接に関連して発生するため、生産設備の実際使用量に基づいて配賦する（IAS2.12 及び 13）。

固定製造間接費の取扱い

固定製造間接費は、生産量の変動に関係なく、比較的一定して発生する。そのため、固定製造間接費の加工費への配賦は、生産設備の正常生産能力に基づいて行われる（IAS2.12 及び 13）。

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（IAS2.13）。

原価差異の処理

実際の生産水準が正常生産能力に近い場合には、実際の生産水準を使用することができる。そうではない場合、実際の生産水準が正常生産能力を下回ったときの差異（不利差異）は、当年度の期間費用として処理する。逆に、異常な生産水準となり正常生産能力を上回ったときの差異（有利差異）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（結果的に、売上原価と期末における棚卸資産に配賦）棚卸資産の評価が原価を上回らないようにする（IAS2.13）。

日本基準では、不利差異であっても有利差異と同様に、原則として売上原価に付加されるが、IFRSsにおいては、有利差異については棚卸資産への配賦計算が要求される。

5. 開示

(1) 我が国における取扱い

連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則（以下「連結財務諸表規則」という。）では、連結財務諸表においては、連結損益計算書上、売上原価を独立掲記する（連結財務諸表規則第52条）が、その内訳として製造原価項目の記載は求められていない。ただし、個別財務諸表上、損益計算書上売上原価に属する項目を掲記し、製造原価明細書を損益計算書に添付しなければならない（財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則（以下「財務諸表等規則」という。）第75条第1項及び第2項）。また、製造原価明細書上、総製造原価又は売上原価を、材料費、労務費、間接費（又は経費）に区分する等の方式により表示することが求められている（財務諸表等規則ガイドライン75-2）。

原価差額については、原価性を有する場合には売上原価又は棚卸資産の期末棚卸高に含めて記載し、原価性を有しないと認められるものについては、営業外収益若しくは営業外費用として、又は特別利益若しくは特別損失として記載する（財務諸表等規則第96条）。

また、連結貸借対照表上の棚卸資産は、当該資産を示す名称（商品及び製品（半製品を含む。）仕掛品、原材料及び貯蔵品）を付した科目をもって掲記しなければならない（連結財務諸表規則第23条）。

さらに棚卸資産に関する注記項目は以下のとおりである。

棚卸資産の評価基準及び評価方法

棚卸資産の評価基準及び評価方法については、売上原価及び期末棚卸高を算定するために採用した棚卸資産の評価基準及び評価方法（例えば、個別法、先入先出法等）をいう（財務諸表等規則ガイドライン8の2-2）。

棚卸資産評価減

通常の販売目的で保有する棚卸資産について、収益性の低下による簿価切下額（前期に計上した簿価切下額を戻し入れる場合には、当該戻入額相殺後の額）は、注記による方法又は売上原価等の内訳項目として独立掲記する方法により示さなければならない。ただし、当該金額の重要性が乏しい場合には、この限りではない（棚卸資産評価会計基準第18項）。

棚卸資産担保提供額

資産が担保に供されているときは、その旨を注記しなければならない（連結財務諸表規則第34条の3）。

(2) IFRSsにおける取扱い

包括利益計算書においては、期中に費用認識した棚卸資産の額について、費用の性質（費用性質法）又は企業内における機能に基づく分類を用いて、純損益に認識された費用の内訳を表示する。費用性質法は、包括利益計算書上、原材料費、減価償却費、従業員給付費用等の各費目を表示する方法である（IAS1.102）。また、企業が機能別の内訳を採用している場合には、少なくとも、売上原価はその他の費用と区別して開示し、減価償却費、従業員給付費用などの費用の内容に関する追加情報を開示する（IAS1.103及び104）。

原価差額の表示方法に関する直接的な明文規定は存在しないが、これが仕損に係る材料費、労務費又はその他の製造費用のうちの異常な金額に該当する場合には、棚卸資産の原価算入をせず、発生した期間の費用として認識する（IAS2.16）。

また、財政状態計算書においては、棚卸資産全体の帳簿価額を企業に適した主要な項目（例えば、商品、生産用貯蔵品、原材料、仕掛品、製品など）に小分類して開示する（IAS1.60及び78(c)）。

さらに、棚卸資産に関連する注記項目は以下のとおりである。

棚卸資産の評価基準及び評価方法

棚卸資産の評価基準及び評価方法として、原価算定方式を含む棚卸資産（先入先出法、加重平均原価法など）を会計方針として開示する（IAS2.36(a)）。

棚卸資産評価減

期中に費用として認識された棚卸資産の額及び評価減の金額を開示する。また、期中に費用として認識された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及び当該戻入をする原因となった状況又は事象を開示する（IAS2.36(d)、(e)、(f)及び(g)）。

棚卸資産担保提供額

負債の担保の用に供されている棚卸資産の帳簿価額を開示する（IAS2.36(h)）。

以上