第 22 章　　棚卸資産

概　要 3
1　序　説 4
2　目的、用語の定義及び範囲 5
2.1　目　的.....5
2.2　定　義.....5
2.3　範　囲.....5
2.3.1　IAS 第 2 号の適用範囲及び認識の要求事項に係る実務上の適用.....7
2.3.1.A　コア棚卸資産及び交換部品.....7
2.3.1.B　放映権 8
2.3.1.C　排出権 10
2.3.1.D　グリーン電力証書又は再生可能エネルギー電力証書の会計処理 11
2.3.1.E　製品に「グリーン」のラベルを付けるために購入したグリーン材料の取扱い.....11
2.3.1.F　暗号資産 12
2.3.1.G　賃貸用資産の棚卸資産への振替 13
2.3.1.H　委託販売用の棚卸資産及び買戻条件付販売契約 14
2.3.1.I　返品権付き販売 14
3　測　定 16
3.1　原価に含まれるもの.....17
3.1.1　購入原価 17
3.1.2　加工費 18
3.1.3　その他のコスト.....19
3.1.3.A　保管及び流通コスト 20
3.1.3.B　一般管理費.....21
3.1.3.C　借入コスト及び繰延条件による購入 21
3.1.3.D　サービス事業者 22
3.1.3.E　先渡契約による棚卸資産の購入.....22
3.1.3.F　製薬業界における医薬品の生産コスト 23
3.2　原価の測定 24
3.2.1　原価の測定技法.....24
3.2.1.A　標準原価.....24
3.2.1.B　売価還元法.....25

3.2.2 原価算定方式 25
3.2.2.A 先入先出法（FIFO） 26
3.2.2.B 加重平均法 27
3.2.2.C 後入先出法（LIFO） 27
3.3 正味実現可能価額 27
3.3.1 正味実現可能価額の算定 28
3.3.1.A 棚卸資産の生産に使用する目的で保有される原材料及び貯蔵品 29
3.3.1.B 完成までに要する原価の見積額及び販売に要するコストの見積額 29
3.3.1.C 正味実現可能価額の評価減の戻入れ 30
3.4 IAS 第 2 号の適用範囲内に含まれる暗号資産の測定 31
3.4.1 原価又はより低い正味実現可能価額 31
3.4.2 売却コスト控除後の公正価値 32
4 不動産の棚卸資産 33
4.1 不動産の棚卸資産への分類 33
4.2 不動産棚卸資産の原価 33
4.2.1 複数ユニットの開発における個々のユニットへの原価の配賦 33
4.2.2 不動産の取壊し及びリース費用 34
5 純損益における認識 36
6 IAS 第 2 号の開示規定 37
6.1 一般規定 37
6.2 暗号通貨に関する追加的な開示 40

概　要

IAS第2号「棚卸資産」は、棚卸資産の会計処理を規定している。棚卸資産とは、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資産、そのような販売を目的とする生産の過程にある資産、あるいは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をいう。「棚卸資産」という用語には、通常の事業の過程における原材料、仕掛品、完成品、再販売用商品が含まれる。

棚卸資産には、再販売用に購入して保有しているあらゆる種類の財貨が含まれ、通常の事業の過程における販売を目的として企業が保有する有形及び無形資産も含まれる場合がある。

本章では、IAS第2号の適用範囲内の棚卸資産のみを扱っている。IAS第2号は、金融商品及び農業活動に関連する生物資産及び収穫時点での農産物を除く、財務諸表上のすべての棚卸資産に適用される。

IAS第2号は、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が（当該業界の確立した実務に従って正味実現可能価額で測定されている範囲で）保有する棚卸資産や、売却コスト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／トレーダーが保有する棚卸資産の測定には適用されない。

IAS第2号の基本原則は、測定に関する規定の適用範囲外となる棚卸資産を除いて、棚卸資産は原価と正味実現可能価額とのいずれか低い方で測定することである。IAS第2号に基づき棚卸資産に帰属する原価には、購入原価、加工費及び棚卸資産が現在の場所と状態に至るまでに発生したその他のコストのすべてが含まれる。

IAS第2号では特に、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のみ、簡便法として使用を認められている。原価の流れの仮定を用いる必要がある場合（つまり、通常の代替性のある棚卸資産が大量に存在するある場合）、IAS第2号では、先入先出法（FIFO）又は加重平均法のいずれかの原価算定方式を用いることを認めている。

重要ポイント

- 多くの業界において、棚卸資産は最も重要な資産の1つであり、その会計処理は貸借対照表や経営成績に重大な影響を与える可能性がある。
- IAS第2号の目的を満たすための資産の分類、棚卸資産に含める原価の決定及び関連する正味実現可能価額の決定において、重要な判断又は仮定の使用が必要となる場合がある。

1 序 説

IAS第2号は、棚卸資産に関する会計処理について規定している。「棚卸資産」という用語には、通常の事業の過程における原材料、仕掛品、完成品及び再販売用商品が含まれる。ただし、農業活動に関連する生物資産及び収穫時点での農作物は、IAS第41号「農業」で扱っている(『IFRS 国際会計の実務 International GAAP 2022』下巻第42章「農業」を参照)。本章は、IAS第2号の適用対象である棚卸資産のみを扱っている。

棚卸資産の原価は、棚卸資産が現在の場所と状態に至るまでに発生した支出で構成される。棚卸資産に関連して発生するすべての原価は、企業に対し将来的に便益をもたらすことが予想される未消費の棚卸資産の原価を除き、当期の費用として計上される。棚卸資産の原価は、IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」に従い収益が認識される時点で、企業が第三者に支配を移転するまで、資産として繰り延べられる(第27章「収益」を参照)。

IAS第2号の直近の改訂は2003年に行われ、主に適用範囲を明確化し、棚卸資産の原価を測定するために後入先出法の使用を禁止したものであった。IAS第2号が改訂された際に、費用収益対応及び取得原価主義に関連する記載はすべて削除されたにもかかわらず、取得原価主義はIAS第2号の棚卸資産に関する主要な測定アプローチとして維持されている。

棚卸資産に関するIFRS会計基準と米国会計基準(US GAAP)は、コンバージェンス(収斂)が図られていないためいくつかの相違点があるが、本章では取り上げない。

2　目的、用語の定義及び範囲

2.1　目　的

IAS第2号の目的は、棚卸資産の会計処理を定めることにある。IAS第2号は、棚卸資産を会計処理する上で主要な論点は、関連する収益が認識されるまでの間、資産として認識して繰り越すべき原価の金額であると述べている。また、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ガイダンスを定めている。さらには、棚卸資産に原価を配分するために用いられる原価算定方式に関するガイダンスを提供している*[IAS 2.1]*。

2.2　定　義

IAS第2号では、以下に記載する意味で下記の各種用語が使用されている*[IAS 2.6]*。

IAS 第 2 号からの抜粋	
6	次の用語は、本基準書では特定された意味で用いている。 棚卸資産とは、次のような資産をいう。 (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 正味実現可能価額とは、通常の事業の過程における見積売価から、完成までに要する原価の見積額及び販売に要するコストの見積額を控除した額をいう。 公正価値とは、測定日時点で市場参加者間の秩序ある取引において資産を売却するために受け取るであろう価格又は負債を移転するために支払うであろう価格をいう(IFRS第13号「公正価値測定」参照)。

公正価値測定については、第14章「公正価値測定」で説明している。

2.3　範　囲

IAS第2号は、以下のように適用範囲を規定している*[IAS 2.2, IAS 2.3]*。

IAS 第 2 号からの抜粋	
2	本基準書は、次の項目を除くすべての棚卸資産に適用する。
	(a) ［削 除］
	(b) 金融商品（IAS第32号「金融商品：表示」及びIFRS第9号「金融商品」参照）
	(c) 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」参照）
3	本基準書は、次の者が保有する棚卸資産の測定には適用しない。
	(a) 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（当該業界の確立した実務に従って正味実現可能価額で測定されている範囲で）。当該棚卸資産を正味実現可能価額で測定する際には、正味実現可能価額の変動は当該変動が発生した期の純損益に認識する。
	(b) 売却コスト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。当該棚卸資産を売却コスト控除後の公正価値で測定する際には、売却コスト控除後の公正価値の変動は当該変動が発生した期の純損益に認識する。

金融商品の認識、測定、表示及び開示については『IFRS 国際金融・保険会計の実務 International GAAP 2022』第1章から第11章で説明している。

農業活動に関連する生物資産及び収穫時点での農産物の会計処理については『IFRS 国際会計の実務International GAAP 2022』下巻第42章で説明している。IAS第41号では、「収穫」とは、生物資産の果実を分離すること又は生物資産の生命活動を停止させることと定義されている*[IAS 41.5]*。IAS第2号は、企業が生物資産から収穫した農産物に適用される。農産物は、IAS第41号に従い収穫時点における売却コスト控除後の公正価値で当初認識される（『IFRS 国際会計の実務International GAAP 2022』下巻第42章を参照）。この価額が、IAS第2号が適用されるにあたっての、取得日時点における棚卸資産の原価となる*[IAS 2.20]*。

IAS第2号の測定に関する規定は、IAS第2号第3項で言及されている企業により保有される棚卸資産の測定には適用されない。ただし、双方の場合において、当該棚卸資産はIAS第2号の測定に関する規定についてのみ除外されることを本基準は強調している。IAS第2号の他の規定（開示に関する規定など）は依然として適用されるものである*[IAS 2.4]*。IAS第2号第3項(a)で言及されている棚卸資産は、生産過程の特定の段階において正味実現可能価額で測定される。たとえば、農産物の収穫、又は鉱物資源の採掘が行われた時点で、先物契約もしくは政府保証によってその販売が確実である、又は活発な市場が存在していて販売できないリスクを無視できる場合などがこれにあたる*[IAS 2.4]*。しかし、実務ではこのアプローチは一般的でない。

IAS第2号第3項(b)で言及されているコモディティ・ブローカー／トレーダーとは、顧客の勘定又は自己の勘定でコモディティを売買する者と定義されており、その棚卸資産は、主に近い将来に販売し、価格の変動による利益又はブローカー／トレーダーのマージンを生み出すことを目的に取得されるものである*[IAS 2.5]*。公正価値及び正味実現可能価額については、下記セクション3で説明している。

棚卸資産には、たとえば小売業者によって購入される商品、又は土地及び他の不動産を含む、購入され再販売用に保有しているすべての種類の財貨が含まれる。ただし、IAS第40号「投資不動産」に従って会計

処理される投資不動産は、棚卸資産項目として扱われない。また、棚卸資産には、企業が生産した完成品、又は生産過程にある仕掛品が含まれ、さらに、生産過程で使用するために保有されている原材料や貯蔵品（未使用の事務用品など）も含まれる。顧客との契約を履行 するために発生したコストのうち棚卸資産（又は他の基準書の範囲に含まれる資産）が生じないものは、IFRS第15号に従って会計処理される*[IAS 2.8]*。棚卸資産には、通常の事業の過程において、当初賃貸用に保有しており、賃貸が中止された際に、棚卸資産に事後に振り替えられる有形固定資産項目*[IAS 16.68A]*、及び通常の事業の過程で販売するために所有する無形資産*[IAS 38.3(a)]*も含まれる。

絵画や彫刻などの収集品の会計処理は、企業が収集品を保有している目的によって異なる。IAS第2号第6項(a)における棚卸資産の定義には、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資産が含まれる。したがって、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収集品はIAS第2号の適用範囲に含まれるため、IAS第2号第9項に従って原価と正味実現可能価額とのいずれか低い方で測定しなければならない。管理目的又は美的目的で収集され、通常の事業の過程において取引されない項目は、IAS第16号「有形固定資産」の適用範囲に含まれる（第18章「有形固定資産」セクション2.1を参照）。長期投資目的で保有され、通常の事業の過程において取引されない収集品は投資不動産に類似しているため、企業はIAS第40号の規定を類推して適用するかもしれない（IAS第40号の規定に関する詳細は第19章「投資不動産」を参照）。

弊法人のコメント

我々は、企業は収集品の測定に関する会計方針を決定する際、IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」のヒエラルキーを参照して、収集品の保有目的やその他の関連する事実及び状況を考慮して判断を下すべきと考える（『IFRS 国際会計の実務 International GAAP2022』上巻第3章「財務諸表の開示及び会計方針」セクション4.3を参照）。

なお、売却目的で保有する非流動資産（たとえば、事業の一部を処分するにあたって売却目的で保有する資産グループ）の会計処理については、別途、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」が適用される。企業は処分グループの一部を形成するすべての棚卸資産に対してもIFRS第5号を適用する。IFRS第5号は、『IFRS 国際会計の実務 International GAAP 2022』上巻第4章「売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業」で説明している。

2.3.1 IAS 第 2 号の適用範囲及び認識の要求事項に係る実務上の適用

2.3.1.A コア棚卸資産及び交換部品

非鉄金属、ガス採掘及び石油化学といった特定の業界において、プラントの稼働や生産維持のために、生産工程の中で最低量の原材料を常に保持しておくことが必要な場合がある。たとえば、クッション・ガスは、ガスの貯蔵施設において最低限の貯蔵圧力を維持するために必要とされる。また、石油の精製工程では、最低でも一定量の原油が入っていなければならない。そしてこの原油は、パイプラインが遮断される場合にのみ汲み上げることができる。このような原材料は「コア棚卸資産」又は「最低充填量（minimum fill）」とよ

ばれている。こうした原材料の最低量に関する論点は、これらをIAS第2号に従い棚卸資産として会計処理すべきか、あるいはIAS第16号に従い有形固定資産として会計処理すべきかという点である。

IFRS解釈指針委員会（以下、解釈指針委員会）は、2014年3月の会議で「コア棚卸資産」に関する論点を議論し、解釈指針を開発することを暫定的に決定した。さらに、解釈指針委員会はスタッフに、コア棚卸資産と考えられるものの範囲を定義するとともに、この概念のさまざまな業種への適用可能性を分析するよう指示した。[1] 2014年7月の会議で、解釈指針委員会は、IASBメンバーとの非公式の協議から受け取ったフィードバック、コア棚卸資産の範囲案、及び本論点のさまざまな業種への適用可能性に関するスタッフの分析を議論した。審議の過程において、解釈指針委員会は、どのようなものがコア棚卸資産を構成する可能性があるのか、及びそれらをどのように会計処理するのかは、業種間で異なりうると考え、適切な会計処理を決定する際には重要な判断が必要とされることに着目した。解釈指針委員会は、会計処理の相違は、IAS第2号とIAS第16号の適用方法の相違に起因しているという明らかな証拠がないことに留意した。このような証拠がないため、解釈指針の開発を継続せず、アジェンダからのこの項目を削除することを決定した。[2]

弊法人のコメント

我々は、通常の事業の過程で販売又は生産過程で消費される目的で保有されないが、複数の営業循環期間にわたり施設の操業や資産からの便益獲得に必要であり、かつ、そのコストが販売を通じて回収できない、あるいは資産の操業に使用した後、大幅に減損する場合、IAS第16号に基づく有形固定資産として会計処理すべきであると考えている。これは、有形固定資産とみなされる棚卸資産の一部を残りの棚卸資産から物理的に分離できない場合にも当てはまる。

対照的に、交換部品は有形固定資産の定義を満たす場合を除き、棚卸資産に分類される。交換部品の有形固定資産としての認識及びコア棚卸資産の会計処理については、それぞれ第18章セクション3.1.1及び3.1.5で詳述している。

2.3.1.B 放映権

放送局は、さまざまな契約により番組を購入しているが、制作のかなり早い段階（コンセプトだけが決まっているといった場合もある）で番組の購入を確約することがよくみられる。放送局は、番組に対する独占的権利を有する場合もあれば、一定期間又は一定回数の放送ができる権利だけを保有する場合もある。IFRS会計基準は、これらの権利をどのように分類すべきか及びいつ時点で認識すべきかについて明確にしていない。

放映権は、物理的実体のない識別可能な非貨幣性資産であるため、無形資産の定義を満たしている*[IAS 38.8]*。IAS第38号「無形資産」には、特に映画フィルムやビデオ録画などのライセンス契約に基づく権利が適用範囲に含まれている*[IAS 38.6]*。通常の事業の過程で他者に販売するために所有するプログラムに対する権利は棚卸資産の定義を満たしており、したがってIAS第2号の適用範囲に含まれている*[IAS 2.6, IAS 38.3]*。放送局の番組スケジュールのために取得された番組に対する権利は、「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」に相当し、IAS第2号の適用範囲における棚卸資産の定義にも適合すると結論付けることができる*[IAS 2.6]*。

IFRS会計基準に具体的なガイダンスがないため、実際に放映権を棚卸資産又は無形資産のどちらに分類しているかについては放送局間でばらつきがある。企業は、放映権を分類する際に、特定の事実及び状況を考慮する必要がある。たとえば、映画やスポーツイベントの再放送なしの1回の放送のために取得された権利は、棚卸資産として分類する方が適切である可能性がある。一方、子供向けアニメなど、再放送価値の高いエピソードシリーズに対して取得した権利は無形資産として分類する方がより適切である場合がある。

弊法人のコメント

放映権の適切な分類は、それぞれのケースに該当する特定の事実及び状況によって異なる。企業は、該当する特定の事実及び状況に応じて、放映権を無形資産として扱ってIAS第38号に基づいて分類するか（第17章セクション2.2.2を参照）、又はIAS第2号に基づいて棚卸資産として分類することができると我々は考えている。

また、権利は、棚卸資産に分類された場合、正常営業循環期間において、販売、消費、実現させることが見込まれるのであれば、12ヵ月以内に消費することが意図されていない場合であっても、流動資産に表示される*[IAS 1.66, IAS 1.68]*。

IAS第1号「財務諸表の表示」の第68項では、企業の営業循環期間を「加工に向けて資産を取得し、それが現金又は現金同等物として実現するまでの期間」と定義している。企業の正常営業循環が明確に識別できない場合は、12ヵ月であると想定される*[IAS 1.66]*。流動資産と非流動資産の区別については、『IFRS国際会計の実務 International GAAP 2022』上巻第3章セクション3.1.1で説明している。他の棚卸資産の原価と同様、取得から生じるキャッシュ・アウトフローは、主たる収益獲得活動から主に起因しているため、営業活動からのキャッシュ・フローに分類され、費用は、当該権利が費消された時点で売上原価に表示されることになる。

放送局にとっての放映権の一般的な重要性を考慮すると、IAS第1号第57項(a)に従って、これらの資産を貸借対照表上で独立の表示科目として表示することも、実務において見受けられる代替的な表示である。

上記以外に、当該権利の認識時点の問題がある。「財務報告に関する概念フレームワーク」第4.3項によれば、資産とは、過去の事象の結果として企業が支配している現在の経済的資源をいう*[CF 4.3]*。

したがって、支配をどの時点で獲得したかを決定することが必要になる。IFRS会計基準に基づくと、どちらの当事者もまだ履行していない未履行契約（たとえば、支払いも引渡しも発生していない購入注文）は通常、資産及び負債が認識されることにはならない。放送局が番組を購入する契約を締結する際、通常、当該番組に関する資産が直ちに認識されることはない。この時点では、放送局の支配下にある資産は通常、存在しない。放送局は、対象となる資源が、識別可能となるまで十分に開発されているか（たとえば、原稿や脚本が書かれているか、また監督や俳優が起用されているか）を考慮しなければならない。

弊法人のコメント

IAS第2号に、放映権の支配を獲得する時点を決定する方法に関する具体的なガイダンスが存在しないため、企業は会計方針を決定する際に IAS第8号のヒエラルキー（『IFRS 国際会計の実務 International GAAP 2022』上巻第3章セクション4.3を参照）を参照し、放映権の支配を獲得する時点を決定するために、他の規定、たとえば、IFRS第15号のガイダンスを参照する必要がある。

資産の支配がいつの時点で獲得されるかの判断が難しい場合、どの時点で負債が生じたのかを評価すると有用な場合がある。というのは、通常、負債の発生により、資産の取得が示唆されるためである。実務において企業は、特定の放映権に関し、たとえば、以下の時点で資産及び負債を認識している可能性がある。

- 放映認可証が得られた時点
- 番組を公表できるようになった時点
- シーズンの開始時点
- ライセンス期間の開始時点
- イベントが行われる日（たとえば試合ごと）

ライセンサーが、そのような放映権の販売に係る収益を、IFRS第15号に従って、いつの時点で認識するかに関する論点は、第27章セクション8で取り扱っている。

2.3.1.C 排出権

企業が汚染物質の排出を削減することを促すため、世界中の政府は、取引可能な排出権からなるスキームを導入している。これらのスキームについては、第17章セクション11.2で説明している。

弊法人のコメント

自社のために排出権を使用する企業は、取得原価か再評価額のいずれかで排出権を無形資産として計上する、あるいは、いわゆる「純負債」アプローチに従って公正価値で再測定される権利として計上することを選択できる。第17章セクション11.2を参照されたい。

また、通常の事業の過程で販売する目的で保有している、又は通常の事業の過程で生じる排出に対応して計上される負債を相殺する目的で有している場合には、それが政府により譲与されたものであるか、又は購入したものであるかに関係なく、排出権をIAS第2号に従って棚卸資産として認識することが適切となる場合がある。

購入した排出権が棚卸資産として認識される場合、商品ブローカー／トレーダーが保有する場合を除いて、それらはIAS第2号に従って原価もしくは正味実現可能価額のいずれか低い金額で評価される。

ブローカー／トレーダーは排出権を棚卸資産として会計処理する。ブローカー／トレーダーは、排出権を

原価と正味実現可能価額のいずれか低い金額で認識するか、又はIAS第2号で認められている売却コスト控除後の公正価値で認識するか、いずれかの会計処理を選択することができる。排出枠を通常の事業過程から発生する排出量と相殺するために保有する一方で、同時に取引の専門部署を組織して排出枠の取引を行うような企業もある。このような企業の場合、自己使用及びトレーディング目的の両方で排出権を保有することがあり、企業はこれらの排出権を区別して会計処理する。

2.3.1.D グリーン電力証書又は再生可能エネルギー電力証書の会計処理

一部の政府は、グリーン電力証書、再生可能エネルギー電力証書、グリーン・タグ又は取引可能な再生可能エネルギー証書に基づいて、再生可能資源からの発電を促進するスキームに着手している。グリーン電力証書と排出権には類似点があるが、排出権は将来の排出制限を反映するために付与されるのに対し、グリーン電力証書はすでに生産されたグリーンエネルギーの量に基づいて付与される点が異なっている。これらのスキームについては、第17章セクション11.3で詳述している。

弊法人のコメント

グリーン電力証書を付与された企業は、政府補助金の権利を表す無形資産を認識することを選択するかもしれない。無形資産は、グリーン電力が生産された時点で原価又は再評価額で認識される。付与された証書を使用又は販売する選択肢を持つ企業は、「純負債」アプローチを適用するかもしれない。第17章セクション11.3を参照されたい。

また、グリーン電力証書が通常の事業の過程における販売目的で保有されている場合、又は通常の事業の過程で生じる排出に係る負債を決済するために保有されている場合には、政府によって付与されたか企業によって購入されたかにかかわらず、IAS第2号に従って棚卸資産として認識することが適切である可能性がある。

棚卸資産として認識されたグリーン電力証書は、ブローカー／トレーダーが保有する場合を除き、IAS第2号に従って原価又は正味実現可能価額のいずれか低い方で測定される。

ブローカー／トレーダーは、原価と正味実現可能価額のいずれか低い方で、又はIAS第2号で認められている売却コスト控除後の公正価値で、グリーン電力証書の棚卸資産を認識することができる。

2.3.1.E 製品に「グリーン」のラベルを付けるために購入したグリーン材料の取扱い

企業は、生産過程において「グリーン」又は「グレー」（それぞれ持続可能又は持続不可能）のいずれかとして調達されたインプットを使用する商品の生産に従事している場合がある。企業は、たとえ最終製品に使用される実際のインプットがグレーであったとしても、グリーンとしてラベル付けする権利を得ることができる認定された生産過程で生産するかもしれない。

インプットが同じ物理的特性を持っているため、一緒に保管される場合がある。一般に、グリーンのインプットを調達することは、グレーのインプットに比べてコストが高くなる。したがって、関連する追加コストをどのように会計処理するかについての多くの質問が生じる。

弊法人のコメント

我々の見解では、「グリーン」特性が商品に「グリーン」のラベルを付ける権利のみを与え、権利を個別に販売できない場合、それらは企業が認識する分離可能な無形資産とはならない。したがって、製品に「グリーン」とラベル付けする権利に付随するコストは、完成した棚卸資産のコストに含める必要がある。

2.3.1.F 暗号資産

弊法人のコメント

暗号資産は多様な契約条件を有し、暗号資産を保有する目的は保有者によりさまざまである。そのため、暗号資産の保有者は、どのIFRSの分類及び測定に関する要求事項を適用すべ きかを判断する際に、自らの事実及び状況を評価する必要がある。関連する会計基準次第では、保有者は適切な分類及び測定を決定するために事業モデルも評価する必要がある。[3]

暗号通貨は暗号資産の一種であり、近年、数多くの暗号通貨（たとえば、ビットコイン）及びクリプト・トークンが登場している。2019年6月に、解釈指針委員会は、IFRS会計基準が以下の特徴を有する暗号通貨の保有にどのように適用されるかについて議論した。

- 分散型台帳に記録され、セキュリティーのために暗号を使用するデジタル又は仮想の通貨である。
- 管轄当局や他の当事者が発行するものではない。
- 保有者と他の当事者との間の契約を生じさせない。

解釈指針委員会は、こうした特徴を有する暗号資産を「暗号通貨」とよんだ。解釈指針委員会は、暗号通貨が通常の事業の過程において販売目的で保有される場合には、IAS第2号が適用されると結論付けた。IAS第2号が適用されない場合、企業は暗号通貨の保有に対してIAS第38号を適用する。[4]

解釈指針委員会は、暗号通貨の保有は、a）保有者から分離して個別に売却又は移転することが可能であり、また、b）固定又は決定可能な数の通貨単位を受け取る権利を保有者に与えていないため、IAS第38号の無形資産の定義を満たしていると考えた。

また、解釈指針委員会により検討された暗号通貨の特徴を伴わない（したがって、アジェンダ決定の範囲に含まれていない）その他の暗号資産も、無形資産の比較的幅広い定義を満たす可能性がある。暗号資産の無形資産としての会計処理については、第17章セクション11.5で説明する。

ただし、すべての無形資産がIAS第38号の適用範囲に含まれるわけではない。なぜなら、IAS第38号は他の基準書の適用範囲に含まれる項目には適用されないことを明確にしているからである。たとえば、IAS第38号は、企業が通常の事業の過程において販売目的で保有する無形資産のうち、IAS第2号の適用範囲に含まれるもの *[IAS 38.3(a)]* 及びIAS第32号「金融商品：表示」で定義されている金融資産 *[IAS 38.3(e)]* を、適用範囲から除外している。

解釈指針委員会は、IAS第32号に基づく金融資産の定義について検討し、暗号通貨は金融資産ではないと結論付けた。これは、暗号通貨が現金ではないからである。また、他の企業の資本性金融商品でもない。さらに、保有者に契約上の権利は生じず、保有者自身の資本性金融商品で決済される又は決済される可能性のある契約ではない。IAS第32号に基づく金融資産の定義については、『IFRS 国際金融・保険会計の実務 International GAAP 2022』第2章「金融商品：定義及び適用範囲」セクション2.1で説明している。

これはしばしば思い込みがみられるが、IAS第2号は棚卸資産が有形であることは要求していない。さらに解釈指針委員会は、暗号通貨は、たとえば、商品ブローカー／トレーダーが通常の事業の過程で販売するために保有することができることに着目した。そうした状況において、暗号通貨は企業にとって棚卸資産であり、IAS第2号が適用される。

暗号通貨及び他の暗号資産が通常の事業の過程において販売目的で保有されているかどうかは、保有者の事実及び状況による。

実務では、暗号通貨及び他の暗号資産は、一般的には、製品の製造で使用されないため、生産過程で消費される原材料及び貯蔵品としてみなされない。

弊法人のコメント

我々は、限定的な状況 において、サービスの提供にあたって消費するために暗号資産を保有することがあると考えている。たとえば、サーバー容量のような、容易に現金に転換できず、固有のサービスを受ける権利である暗号資産は、保有者が当該サービスを通常の事業の過程で使用する場合、棚卸資産とみなされる可能性がある。

棚卸資産の定義を満たす暗号通貨及び他の暗号資産の測定については、下記セクション3.4で説明している。

企業が保有する暗号通貨の会計処理についての判断を行い、この判断が財務諸表で認識される金額に重要な影響を与える場合、IAS第1号第122項の要求事項に従って当該判断について開示すべきである。[5] こうした判断は、暗号通貨の棚卸資産又は無形資産への分類や、解釈指針委員会の議論の範囲外の他の暗号資産の保有に関連している可能性がある。

2.3.1.G 賃貸用資産の棚卸資産への振替

企業が、通常の事業活動において、それまで賃貸用として保有し、かつ有形固定資産に分類していた資産を転用し、日常的にこれを売却する場合がある。たとえば、レンタカー会社が、一定期間レンタカーとして所有し、かつ期間経過後に販売する意図を持って車両を購入するケースが挙げられる。IAS第16号は、そうした項目が賃貸用ではなく通常の事業の過程で売却目的で保有されるようになった時点で、帳簿価額で棚卸資産に振り替えることを要求している*[IAS 16.68A]*。第18章セクション7.2で説明しているとおり、その後の売却からの収益は、純額ではなく総額で認識される。

2.3.1.H 委託販売用の棚卸資産及び買戻条件付販売契約

製造業者は、自社の代わりに棚卸資産を販売する流通業者と契約を締結することがある。当該契約に基づき、製造業者（委託者）は流通業者（受託者）に棚卸資産を引き渡す。委託者は棚卸資産に対する法的所有権を保持し、受託者は販売代理人として行動する。このような委託販売は、自動車業界などの一部の業界で一般的に行われている。IFRS第15号においては、委託販売業者に引き渡される在庫に関し、支配がまだ移転していないため、収益は認識されない（第27章セクション7.4を参照）、また、委託者は支配が移転するまで棚卸資産を計上し続けることになる。

同様に、企業が特定の状況下において棚卸資産を買い戻すことに合意する買戻条件付販売契約を顧客と締結することがある。たとえば、顧客が当初販売から6ヵ月経過しても第三者に販売していない棚卸資産を買い戻すことに合意する場合である。IFRS第15号は、企業がこのような契約を資金調達、リース又は返品権付き販売として会計処理することとなる複雑なガイダンスを示しており、それについては第27章セクション7.3で説明している。

当該契約を資金調達として会計処理する場合、売手は貸借対照表上で引き続き棚卸資産を認識し、受け取った対価について金融負債を認識する。IFRS第15号が当該契約をリースとして会計処理することを要求する場合、当該契約はIFRS第16号「リース」に従い会計処理しなければならない。この場合、売手がオペレーティング・リースの貸手として行動していると考えられるのであれば、売手は貸借対照表上で引き続き棚卸資産を認識する。返品権付き販売と考えられる場合は、棚卸資産の認識が中止され、代わりに売手は返品資産を認識する。返品権付き販売については下記セクション2.3.1.Iで詳細に検討している。

企業は委託販売及び買戻条件付販売によって第三者の手元にある棚卸資産のうち、金額が重要なものについて適切な開示を検討しなければならない。

委託販売用の棚卸資産は、販売契約以外の状況でも発生することがある。たとえば、企業（委託者）が生産過程の一部を外部委託し、販売取引で棚卸資産の法的所有権を第三者（受託者）に譲渡して、当該受託者が外部委託された作業を実施し、その後棚卸資産を委託者が買い戻すことを可能にするという場合がある。このようなケースは、たとえば製薬業界で生じる可能性があり、そこでは製薬会社が法的に大量の原薬を一括販売して、後で委託者が再購入できるように少量に再包装する。この取引は販売という法的な形態をとるが、売手（委託者）は商品の支配を移転しないため、棚卸資産の認識を中止すべきではない。IFRS第15号は、他の当事者への委託による商品の引渡しの約束に関する具体的な適用ガイダンス（第27章セクション7.4を参照）及び本人か代理人かの検討（第27章セクション4.4を参照）について規定している。

2.3.1.I 返品権付き販売

企業は販売した製品を返品する権利を顧客に与えることがある。返品権は契約上の権利である場合もあれば、企業の商慣行による黙示的な権利の場合もあり、さらにそれら両方の組み合わせの場合もある。販売契約において返品権を付与することにより、販売企業は返品製品を受け入れる準備を整えておかなければならないという待機義務を負っている。IFRS第15号に基づき、潜在的な返品は変動対価に該当するため、取引価格を見積る際に、顧客による返品の可能性を考慮する必要がある。IFRS第15号は、販売企業は顧客に返還されることが見込まれる受取金額又は受け取ることが可能な金額を返金負債として認識するとともに、顧客が返品する財を回収する権利について返品資産を認識することも要求している。返品資産の帳簿

価額は棚卸資産とは区分して表示される。返品権付き販売については、第27章セクション4.7、5.4及び7.7で詳述している。

3 測　定

IAS第2号の基本原則は、上記セクション2.3で説明した測定に関する規定の範囲対象外となるものを除いて、棚卸資産は原価と正味実現可能価額とのいずれか低い方の金額により測定することである*[IAS 2.9]*。正味実現可能価額とは、通常の事業の過程における見積売価から、完成までに要する原価の見積額及び販売に要するコストの見積額を控除した額をいう*[IAS 2.6]*。これはIAS第2号がIFRS第13号「公正価値測定」に則して定義する公正価値とは異なる。IAS第2号では公正価値は「測定日時点で、市場参加者間の秩序ある取引において資産を売却するために受け取るであろう価格又は負債を移転するために支払うであろう価格」であると定義している*[IAS 2.6]*。

IAS第2号では、正味実現可能価額は企業固有の価値、つまり、企業が通常の事業の過程における特定の棚卸資産を販売することにより実現することが予想される金額であるが、公正価値は企業固有の価値ではないと指摘している。公正価値は、測定日時点における市場参加者間での、同一の棚卸資産を当該棚卸資産についての主要（もしくは最も優位）な市場において売却する秩序ある取引での価格を表す。したがって、正味実現可能価額は、売却コスト控除後の公正価値と等しくない場合もある*[IAS 2.7]*。この点について、正味実現可能価額が将来における製品の見積売価に基づく旨を開示している以下のAngloGold Ashanti社の開示例で説明する。

開示例 3-1:　AngloGold Ashanti 社(2021 年)	南アフリカ

年次財務諸表（2021年）（抜粋）

グループ財務諸表（抜粋）

グループ-財務諸表の注記（抜粋）

1 会計方針（抜粋）

1.2 重要な会計上の判断及び見積り（抜粋）

見積りの使用（抜粋）

製造過程で発生した又は生産過程に貢献した原価は、備蓄品及び仕掛中の金属として累積計上しています。正味実現可能価額のテストは最低でも年に1度実施しています。正味実現可能価額は、金属の実勢及び長期価格に基づく当該製品の見積将来販売価格から、生産を完了し、製品を販売するまでに要するコストの見積額を控除した金額となります。

（中略）

不動産業をはじめ、景気が下降基調へと転じている場合、価格が回復するまで資産を保有 するつもりなので正味実現可能価額は公正価値より高いと企業は主張することがある。しかし、公正価値の下落はたいてい、通常の事業の過程で達成される価格が低下しており、資産を処分するのに必要となる時間がよりかかることを示唆するものであるため、この主張が支持されるケースはほとんどない。正味実現可能価額については、下記セクション3.3で説明している。

当然のことながら、この基本的な測定に関する規則から、棚卸資産の原価には何が含まれるのかという問題が生じる。

3.1 原価に含まれるもの

IAS第2号に規定される棚卸資産に帰属する原価は、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なければならない*[IAS 2.10]*。この定義から、棚卸資産に含まれる原価に関する重要な解釈が得られる。

3.1.1 購入原価

IAS第2号は、以下のように規定している*[IAS 2.11]*。

IAS 第 2 号からの抜粋	
購入原価	
11	棚卸資産の購入原価は、購入代価、輸入関税及びその他の税金(企業がその後に税務当局から回収可能なものを除く)、並びに製品、原材料及びサービスの取得に直接起因する運送、荷役及び その他のコストから構成される。値引き、割戻し及びその他の類似の項目は、購入原価の算定にあたって控除される。

棚卸資産の購入原価を算定するにあたり控除されるインセンティブの例として、業者が、契約時に取引先に支払う前払インセンティブ などがある。このインセンティブの形態において、仕入側としては、一旦、負債として計上し、対象の棚卸資産を仕入れた時点で購入原価から控除することになる。同様に、仕入割引は、購入原価の減額として会計処理され、販売されていない棚卸資産の原価から控除すべきである。

業者(仕入先)から受け取った支払いが値引き、リベート又はその他の類似の項目であるかどうか、またそれらが棚卸資産、別の資産又はその他のものに関連しているかどうかが不明瞭な場合もある。そのような支払いをする仕入先の会計処理を扱っているIFRS第15号とは異なり、そのような支払いを受け取る仕入側(顧客)/購入者の会計処理は、IFRS会計基準では包括的に扱われていない。IAS第2号は、値引き、割戻し及びその他の類似の項目が購入価格から控除されることを明記する以外に、そのような支払いの会計処理に関するガイダンスを提供していない。ガイダンスがない場合は、判断が必要になる場合がある。仕入先から受け取る支払いに関する考慮事項の詳細については、弊法人の刊行物「Applying IFRS: Accounting for Payments from Suppliers」を参照されたい。[6]

IAS第2号では、値引き又は割戻しが変動する場合にそれらを見積る方法についてのガイダンスは提供されていない。裁量のあるリベート及び将来の購入を条件とするリベートは、結果として生じる資産がIASBの概念フレームワークの認識要件を満たさないため、認識できない。解釈指針委員会は2004年11月に、数量リベートを数量の閾値に達した場合にのみ認識すべきか、それとも達成の可能性が高いと評価された場合に比例的に認識すべきかについて議論している。解釈指針委員会は、実務におけるばらつきの証拠が不十分であることに暫定的に合意し、したがってこの問題をアジェンダに追加しないことを決定した。[7]

弊法人のコメント

我々の見解では、値引き又はリベートを獲得するための条件が満たされる可能性が高く、金額を信頼性をもって見積もることができる場合、値引き又はリベートは購入原価からの控除として認識されるべきである。したがって、そのような値引き又はリベートは、棚卸資産の取得原価からの相当する控除を伴う資産として認識されることになる。受け取る予定の割戻しの金額を見積もるには、多くの場合判断が必要である。

3.1.2 加工費

加工費には、直接労務費や原材料費のような直接費に加えて、固定及び変動の製造間接費の配賦額も含まれる。その際、間接費の棚卸資産原価への算入は任意ではないことを念頭においておかなければならない。製造間接費は、間接労務費や間接材料費、あるいは製造に関するその他の間接費が含まれる場合がある。ほとんどの場合、直接費を棚卸資産に含めることについての問題は少ないが、特定の種類の間接費を棚卸資産に含める場合や、棚卸資産の評価にあたり間接費を配賦する場合には困難が生じることがある。製造間接費は、「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」によって、配分しなければならない*[IAS 2.12]*。間接費は、原価が正味実現可能価額を上回る結果となるか否かにかかわらず、毎期首尾一貫した基準で棚卸資産の原価に配賦すべきである。

変動製造間接費とは、生産量の変動に直接、又は、ほぼ直接に関連して発生する製造間接費（たとえば、間接材料費や間接労務費など）である*[IAS 2.12]*。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*[IAS 2.13]*。

固定製造間接費とは、生産量の変動に関係なく、比較的一定して発生する間接費（たとえば、製造工程で使用される建物・設備及び使用権資産の減価償却費及び維持費、ならびに工場の管理費など）である*[IAS 2.12]*。

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、正常な状況で多くの期間又は季節を通して平均的に達成が期待される生産量」をいう*[IAS 2.13]*。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うこともできるが、生産水準の低下や設備の遊休が生じている場合には、すべての製造間接費が配賦されない場合がある。このような場合、配賦しなかった製造間接費は費用計上しなければならない。同様に、生産水準が異常に高い期間においては、生産水準が高い分だけ固定製造間接費の配賦額を減少しなければならない*[IAS 2.13]*。

自然災害、感染症又は戦争が発生すると、サプライチェーンの断絶、操業制限又は営業コストの増大により、企業はオペレーションの変更を余儀なくされることがある。自然災害、感染症又は戦争により生産量が通常より異常に減少する場合、企業は各生産単位に配賦する固定製造間接費の額を増額してはならず、配賦されなかった固定製造間接費は、発生した期間の費用として認識する。一方で、買い占めなどにより、特定の製品の生産水準が異常に高くなる場合がある。このような状況では、企業は、棚卸資産が原価を超えて測定されないように、生産単位当たりの固定製造間接費の配賦額を減少させる必要がある。

企業は仕損に係る材料費、労務費又はその他の製造コストが異常な金額になっていないかどうかを評価する必要があり、そうした状況になっている場合には発生時に費用処理しなければならない。企業は、たとえ

ば、当初は卸売市場向けであった商品を、消費者へ小売販売を行う際の再梱包する場合などの仕損に係る材料費が生じることがある（下記セクション3.1.3.Aを参照）。

間接費の配賦率を用いて配賦される原価を計算する場合には、流通費及び販売費などの費用は、原材料及び仕掛品の保管費用と併せてその範囲から除外する必要がある。ただし、時折起こりうるが、次の製造工程に進む前に発生する原材料及び仕掛品の保管費用については、その限りではない（下記セクション3.1.3.Aを参照）。

弊法人のコメント

IAS第2号では特に扱われていないが、IAS第16号の再評価モデルが適用される場合、有形固定資産の減価償却は、資産の残存価額控除後の再評価額を基礎に行う。我々は、棚卸資産評価のための加工費を算定するにあたり使用しなければならないのは、この再評価後の減価償却費であると考えている。

IAS第2号は、たとえば、連産品を生産する場合や主製品と副産物がある場合のような、一つの生産過程で複数の製品が同時に生産される場合の処理方法についても説明されている。製品ごとの加工費を個別に識別できない場合には、合理的かつ一貫した方法で、加工費を製品に配賦しなければならない。たとえば、製品が個別に識別可能となる生産工程の一定の段階、又は完成段階で、各製品の販売価額の比率に基づいて加工費の配賦を行うことができる。副産物の価値に重要性がない場合、副産物は正味実現可能価額で測定し、この価額を主製品の原価から控除する*[IAS 2.14]*。

3.1.3 その他のコスト

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ることとなる。多くの場合、この評価には判断が必要になる。特定の顧客の特別注文に関する製品設計のコストの例がIAS第2号に載っており、IAS第2号は、そうしたコスト及びその他の非製造間接費を含めることも適切な場合があると述べている*[IAS 2.15]*。しかし、原価算入が特に認められないものについて、IAS第2号では以下のようにいくつかの例が挙げられている*[IAS 2.16]*。

IAS 第 2 号からの抜粋	
16	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コストの例として、次のものがある。 (a) 仕損に係る材料費、労務費又はその他の製造コストのうちの異常な金額 (b) 保管コスト（ただし、当該コストがその後の製造工程に移る前に必要な場合を除く） (c) 棚卸資産が現在の場所及び状態に至ることに寄与していない管理部門の間接費 (d) 販売コスト

当期中に費用として認識される棚卸資産の金額（売上原価とよばれることが多い）には、過去に棚卸資産

の測定に含まれていて現時点では販売されている原価や、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*[IAS 2.38]*。

3.1.3.A 保管及び流通コスト

保管コストは、製造工程において必要でない限りは、棚卸資産の原価の一部として認められない*[IAS 2.16(b)]*。これは、たとえば、小売店舗の間接費は棚卸資産の原価に含めることができないと解される。

しかし、次の加工又は製造工程に移る前に原材料又は仕掛品の保管が必要な場合(たとえば、チーズ、ワイン又はウィスキーなどの熟成商品)には、このような保管コストは製造間接費に含められることとなる。

このように、流通コストは、棚卸資産を現在の場所に至らせるためのコストであるが、棚卸資産が現在の場所及び状態に至るまでに必要不可欠なコストであるかどうかについて判断が必要となる。たとえば、スーパーマーケットなどの配送センターを有する大規模な小売店舗において、輸送及び物流は特定の場所において適切な状態で商品を販売できるようにするために不可欠である。このような状況では、物流拠点の倉庫から小売店舗までの商品の受領コスト、再梱包コスト及び輸送コストは、当該棚卸資産が販売に至るまでのコストとされ、棚卸資産の原価に含められる*[IAS 2.15]*。一方、下記に留意されたい。

- ある小売店舗から別の小売店舗に棚卸資産を移転させるコストは、棚卸資産の帳簿価額に含めることはできない。
- 企業は需要が予想より低く、棚卸資産を保管するための追加コストが生じる場合がある。保管コストは次の製造工程に移る前に保管が必要な場合においてのみ、棚卸資産の原価に計上することができるため、そのようなコストは発生時に費用計上する必要がある。
- 注文を受けてから顧客に出荷する前(たとえば、インターネット販売の場合)、あるいは現地での保管、陳列のために小売店舗に移動するまで、又は顧客による回収のために中央倉庫で商品を保管するコストは、棚卸資産の帳簿価額に含めることはできない。
- 顧客への流通コストは、棚卸資産が販売に至るまでに発生しないため、棚卸資産の原価から除外される。

損益計算書における流通コストの適切な表示は、企業がIAS第1号(『IFRS 国際会計の実務 International GAAP 2022』上巻第3章セクション3.2.3.Bを参照)及び特定の事実及び状況に従って、その性質又は機能に基づく分類を用いて費用の分析を示すかどうかに左右される。たとえば、

- 中央又は地域の倉庫から小売店までの輸送コストは、IAS第2号に従って棚卸資産原価に資産計上され、棚卸資産が販売された場合には売上原価に含められる。
- 出荷及び荷役活動が顧客に約定した財又はサービスに関連しており、企業が本人として活動していると当該企業が判断した場合、収益義務を履行するためにコストが発生するため、我々はこれらを売上原価、契約コストの変動又は類似のものとして表示することが適切であると考える(第27章セクション10.3を参照)。
- 棚卸資産の販売に至るまでに発生せず、顧客に約定した財又はサービスに関連しない輸送コスト及び

荷役コストは、IAS第2号及びIFRS第15号の適用範囲外である。企業は、このようなコストを、IAS第2号又はIFRS第15号の適用範囲内にあるコストと区別し、どこに表示するかに関して判断を適用する必要がある場合がある（第27章セクション10.3を参照）。

- 輸送コスト及び荷役コストの表示については、第27章セクション10.3でさらに説明している。

3.1.3.B 一般管理費

IAS第2号では、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について、棚卸資産の原価に含めることは認められていない*[IAS 2.16(c)]*。一方、棚卸資産が現在の場所及び状態に至ることに寄与するその他の費用及び間接費については、製造原価の一部とすることが認められている。しかし広義に解釈すれば、あらゆる部門がなんらかの貢献をしていると考えられるため、この点については判断が必要となる。たとえば、経理部門は通常、次のような機能を支援する。

(a) 製造：直接及び間接的に製造に携わる者への賃金及び給与の支払い、購入及び関連する支払いについての管理及び生産ユニット別の定期的な財務諸表の作成

(b) マーケティング及び流通：売上の分析及び売上元帳の管理

(c) 一般管理：管理台帳、年次財務諸表及び予算の作成、資金の管理ならびに投資の計画

このうち、製造業務に配賦される経理部門のコストのみを加工費に含めることができる。また、大規模小売業者の物流部門の管理及び間接コストの一部について、棚卸資産が現在の場所 及び状態に至ることに関連している場合には、これらのコストを原価に算入する場合がある。この種のコストは、企業の保有している棚卸資産全体からみれば、重要性がある可能性は低い。その取扱いが必ずしも明確でない金額的に重要な間接費を原価に含めようとする企業は、上記にならい、当該間接費の機能的な役割及びそれがどのように製造工程に寄与するのかの分析を示すことによって、IAS第2号の規定に従って製造原価に含めることを合理的に正当化できる必要がある。

3.1.3.C 借入コスト及び繰延条件による購入

IAS第2号では、限定的な状況ではあるが、IAS第23号「借入コスト」は、借入コストを棚卸資産の原価に含める場合があると述べている*[IAS 2.17]*。IAS第23号は、借入コストが適格資産の取得原価の一部として資産化される旨を規定しているが、繰り返し大量に製造される棚卸資産は適用対象外としている*[IAS 23.4, IAS 23.8]*。さらにIAS第23号は、短期間で製造（あるいは他の方法で生産）される棚卸資産は、適格資産ではないことを明確にしている*[IAS 23.7]*。ただし、少量の製品を長期間かけて製造を行う製造者（たとえば、ワインやウィスキーなど）は借入コストを資産化しなければならない。この点については、第21章「借入コスト」セクション3.1で詳しく説明している。

また、IAS第2号では、企業は決済繰延条件の下で棚卸資産を購入することがあり、事実上、購入と資金調達を組み合わせた契約として、通常の購入価格よりも支払金額が増加する場合がある、と記述されている。このような場合には、通常の信用期間での購入価格と支払金額との差額は、資金調達期間に係る利息費用

として認識される*[IAS 2.18]*。

また、特に原材料の長期供給契約など、企業が棚卸資産に関し前払いをすることがある。この場合、別個に会計処理すべき金融要素が存在するのではとの疑問が生じる。

仮に購入者が長期の前払いに対する利息を金利収益の認識によって計上する場合、それは、棚卸資産の原価、最終的には売上原価の増加につながる。解釈指針委員会は、2015年7月にこの論点を議論し、IAS第16号及びIAS第38号には、資産に対する支払いが繰り延べられる場合と、同様の要求事項があることに着目した(第18章セクション4.1.6及び第17章セクション4.2を参照)。

歴史的には、IFRS会計基準に前払いに対する金利収益の計上に関する明確な要求事項は存在していないが、解釈指針委員会は、IFRS第15号に、「取引の金融要素は、支払いの前払いと後払いの両方の状況において別個に認識すべきである」という規定が設けられているに留意し(第27章セクション5.5を参照)、原材料の長期供給契約に金融要素が識別される場合、当該金融要素は別個に会計処理すべきであると結論付けた。解釈指針委員会は、どのような場合に個々の取決めの中に金融要素が含まれているのかを識別するためには判断が必要であることを承知した。[8]

なお、上記セクション3.1.1で述べているとおり、仕入割引は棚卸資産に起因する原価から控除すべきである。

3.1.3.D サービス事業者

IFRS第15号が適用される前に、IAS第2号にサービス事業者の仕掛品(又は「棚卸資産」)に関する規定があった。しかし、この記載はIAS第2号から削除され、IFRS第15号の関連する規定に置き換えられた。IFRS第15号に定義されるように、契約履行コストは2つのカテゴリーに区分される。すなわち、(a)資産を認識するコストと(b)発生時に費用処理されるコストである*[IFRS 15.95, IFRS 15.96]*(第27章セクション9.3.2を参照)。そのようなコストの適切な会計処理を決定する場合、まずIAS第2号(又は他のIFRS会計基準書)の適用を検討する。契約を履行する際に発生するコストがこれらの基準書の適用範囲内の場合、これらのコストはIAS第2号(又は他のIFRS会計基準書)に従い会計処理しなければならない。契約を履行する際に発生するコストがIAS第2号(又は他のIFRS会計基準書)の適用範囲外の場合、当該コストの資産化についてIFRS第15号の要求事項を考慮しなければならない(第27章セクション9.3.2を参照)。

IFRS第15号は、契約コストの分類及び表示を具体的に取り扱っていない。契約コストの分類及び表示を具体的に取り扱う基準書が存在しないことから、IAS第8号の規定を適用し、適切な分類を選択する必要がある。第27章セクション9.3.2で説明しているとおり、我々は、契約を履行するコストは貸借対照表上で他の資産とは区別して表示すべきであると考える。

3.1.3.E 先渡契約による棚卸資産の購入

IAS第2号は、測定に関する規定において、売却コスト控除後の公正価値で棚卸資産を測定する商品ブローカー/トレーダーを適用範囲外としている(上記セクション2.3を参照)。ブローカー/トレーダーが棚卸資産の購入に対して先物契約を締結していた場合、通常の購入又は売却に関する例外規定が適用されない(『IFRS 国際金融・保険会計の実務 International GAAP 2022』第2章セクション4.2を参照)ため、

IFRS第9号「金融商品」に従い、デリバティブ取引として会計処理され、契約が引渡しを受けて現物決済されたときに、棚卸資産は売却コスト控除後の公正価値で測定される*[IAS 2.3(b)]*。しかし、このとき企業が棚卸資産を売却コスト控除後の公正価値で測定していない場は、IAS第2号の測定に関する規定によって、原価と正味実現可能価額のいずれか低い額で計上すべきである。ここで、先物契約で購入した棚卸資産が納品された時の原価とは何であるかという問題が生じる。

購入にあたっての現金支出（すなわち、先物契約により固定価格となっている場合）は、実質的に以下の2つの要素から構成される。

(i) 先渡契約の決済価額

(ii) 購入日の市場価格による「購入原価」を表す価額

この「購入原価」は、先物契約の金額を、デリバティブ資産又は負債について調整したものである。たとえば、ブローカー／トレーダーが石油を先物契約により1バレル40ドルで購入したが、納期における石油の現物価格が50ドルだった場合、納期時点で先物契約の公正価値は10ドルであったと想定される。石油は購入日とみなされた日の公正価値50ドルで計上される。40ドルの現金支出は、実質的には棚卸資産を取得するための50ドルの支払金額と、デリバティブ契約の決済による10ドルの受取金額を相殺することにより構成される。これは、石油の物理的な引渡しの直前に、別途デリバティブの決済が求められた場合とまさに同じ結果になる。IFRS第9号における通常の購入又は売却に関する適用除外に該当せず（すなわち、デリバティブとして会計処理される）、デリバティブがヘッジ関係の一部として指定されていない場合に、支払った現金（40ドル）に決済日のデリバティブの公正価値（10ドル）を加算した金額で棚卸資産を認識するよう求める要求事項が、非金融資産の売買契約の現物決済を取り扱う、2019年3月のアジェンダ決定で解釈指針委員会により確認された。[9]

上記の例において石油を購入する企業がブローカー／トレーダーでなく、かつ石油の購入がIAS第32号における通常の購入又は売却の適用例外に該当する場合には、石油はIAS第2号に従い、その購入に係る企業の原価、1バレル40ドルで認識される。

3.1.3.F 製薬業界における医薬品の生産コスト

開発段階を経た後、製薬会社は、しばしば医薬品を販売するための当局の認可を得る前にその生産を開始することが多い（いわゆる「発売前の棚卸資産」）。これらの医薬品は、医薬品が当局の認可を得た後、すぐに販売を開始できるよう事前に生産されている。製薬会社が新薬の認可申請を提出する前に、医薬品の販売によって将来のキャッシュ・フローが生み出されることを十分な確実性を持って実証できる可能性は低い。したがって、申請前に発生した医薬品の生産コストは一般的には資産として認識されない。当局への認可申請を提出した後、通常、さまざまな開発段階が完了し、企業は医薬品を生産するための効果的な工程を確立していると考えられる。結果として、この製品は企業の将来のキャッシュ・フローに貢献する可能性がある。

弊法人のコメント

我々の見解では、規制当局への認可申請がなされ、認可が得られる可能性が非常に高いと考えられる場合、製薬会社が医薬品の生産コストを資産として認識し、これを棚卸資産として分類することが適切である。これは通常、製薬会社が異なる法域で同じ医薬品を販売するための規制当局の認可をすでに取得しており、認可の基準が両方の法域で類似している場合に該当する。

資産計上された医薬品の生産コストは棚卸資産として分類され、IAS第2号の規定に従って原価と正味実現可能価額のいずれか低い方で測定される。認可が得られる可能性が低くなった場合には、これらの棚卸資産は評価減され、「売上原価」に計上される。その後、認可が得られた場合、評価減は（当初の原価が実現可能である範囲で）戻し入れられる*[IAS 2.33]*（評価減の戻入れに関するさらに詳しいガイダンスについては下記セクション3.3.1.Cを参照）。

規制当局への認可申請前において、通常、あらゆるコストは棚卸資産ではなく研究開発費として分類される。ただし、そのようなコストは、自己創設無形資産を認識するためのIAS第38号の要件が満たされている場合、たとえば企業が規制当局に認可申請する前に医薬品開発を完了する技術上の実行可能性と、認可が得られる可能性が高いことを証明できる場合には、資産として資産計上することができるかもしれない。上記と同様に、これは通常、製薬会社が異なる法域で同じ医薬品を販売するための規制当局の認可をすでに受けており、認可要件が双方の法域で類似している場合に該当することになる（第17章セクション6.2.3を参照）。

規制当局の認可が得られる前に発生した新薬の生産コストは、承認後に通常の生産工程が開始されると予想される標準的な生産コストよりも高くなる可能性がある。このような場合、棚卸資産の全額を回収できない可能性があり、評価減が必要となる場合がある。

3.2 原価の測定

3.2.1 原価の測定技法

IAS第2号では、標準原価法又は売価還元法の適用結果が原価と近似する場合のみ棚卸資産の取得原価の測定技法としての使用が認められている。

これらの測定技法は、企業に対し、原価の測定に際して、判断又は仮定を用いた会計上の見積りを行うことを求めている。会計上の見積りを行うために使用されるインプット又は測定技法における変更の影響は、その変更が過去の誤謬の訂正によるものではない限り、会計上の見積りの変更として取り扱われる。これに関し、新しい情報又は経験に基づく会計上の見積りの変更は誤謬の訂正ではない。

3.2.1.A 標準原価

標準原価は、正常な材料費及び貯蔵品費、労務費、能率水準及び設備利用水準を考慮したものでなければならない。標準原価は定期的に見直し、必要に応じて改訂する必要がある*[IAS 2.21]*。正常な活動水準については、上記セクション3.1.2で説明している。

3.2.1.B 売価還元法

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につき、他の原価算定方法の使用が実務上不可能であるものを測定するために使用されることが多い*[IAS 2.22]*。この場合、棚卸資産の原価は、販売価額から通常の売上総利益を減額することにより、算出される。

この測定方法は、原価として許容可能な近似値を計算するにあたり、適切な利益率による調整を行うためのインプットの細かさについて判断が必要になる。IAS第2号第22項は、この測定方法を適用する場合には、小売部門ごとの平均利益率が使用されることが多いと述べている*[IAS 2.22]*。

この測定方法で用いるインプットは、企業による評価減の判断方法と整合的でなければならない。整合的でない方法で算定された平均利益率及び販売価格を用いると、棚卸資産項目が原価より高く測定されるという異常な結果につながる場合がある。たとえば、ファッション業界において、過去の季節商品などの売れ残りは、ディスカウントストアなどの別の流通チャネル(すなわち、企業の小売店や販売代理店以外)を通じて販売されることが多い。この場合、主な販売経路での販売から、得られる平均利益率を適用すると、第2段階目としてディスカウントストアでの販売価額までの評価減についても企業は判断する必要がある。したがって、カタログ販売価格に対してディスカウントストアへの販売を含むすべての販売からの平均利益率を適用すると、販売価格を原価に転換するために用いる利益率が不適切に抑えられているため、棚卸資産が適切な原価を超えて測定されることとなる。

3.2.2 原価算定方式

IAS第2号は以下のように規定している*[IAS 2.23, IAS 2.24]*。

IAS 第 2 号からの抜粋	
23	通常は代替性がなく、特定のプロジェクトのために製造され区分されている財又はサービスである項目の棚卸資産の原価は、個々の原価の個別特定を用いて割り振らなければならない。
24	原価の個別特定とは、特定の原価を特定の棚卸資産に帰属させることを意味している。これは、特定のプロジェクトのために区分されている項目に関しては、購入したものなのか製造したなのかに関係なく、適切な処理である。しかし、通常は代替性のある棚卸資産項目が数多くある場合には、原価の個別特定は不適切である。そのような状況では、棚卸資産に残す項目の選択方法を、純損益について事前に決めたとおりの影響を得るために使用することができてしまう。

比較的少量で高額な棚卸資産を購入又は製造する場合でない限り、必要な事務作業を行うことが実務上不可能であるため、IAS第2号第23項で説明している個別法が実際に用いられることは比較的稀である。したがって、個別法は通常、棚卸資産がディーラーにより保有される骨董品、宝石又は自動車のような場合に限られる。IAS第2号は、通常は代替性のある棚卸資産項目が数多く存在する場合には、この方法を採用するのは不適切であることを明確にしている。なぜなら、棚卸資産に個別法を適用した場合、棚卸資産に残す項目の選択方法を通じて、そこにから発生する純損益を歪めることが可能となってしまうからである*[IAS 2.24]*。

原価の流れについて仮定を用いることが必要な場合（すなわち、通常の代替性のある棚卸資産が大量に存在する場合）、IAS第2号は、先入先出法又は加重平均法のいずれかを使用することが認められている*[IAS 2.25]*。

IAS 第 2 号からの抜粋	
25	棚卸資産の原価は、第23項に従って処理する場合を除き、先入先出法（FIFO）又は加重平均法の原価算定方式を用いて割り振らなければならない。企業にとっての性質及び用途が類似するすべての棚卸資産について、企業は同じ原価算定方式を使用しなければならない。性質又は用途が異なる棚卸資産については、異なる原価算定方式が正当化される場合もある。

IAS第2号では、企業にとって性質及び用途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しなければならないことが明確にされている。ただし、性質及び用途が異なる棚卸資産については、異なる原価算定方式の使用が正当化される場合もある*[IAS 2.25]*。

たとえば、IAS第2号は、ある事業セグメントで使用している棚卸資産が別の事業セグメントで使用している棚卸資産と同じ種類であっても、企業にとっては用途が異なる場合があることを認めている。しかし、棚卸資産の所在地（又はそれぞれの税務上の規則）の相違だけでは、異なる原価算定方式を用いることを正当化する理由としては十分ではない*[IAS 2.26]*。

企業は、特定の事実及び状況に応じて、たとえば、先入先出法から加重平均法への変更など、原価算定方式の変更を選択することがある。原価算定方式の変更は、棚卸資産の原価を算定するために用いるインプットの評価の変更ではなく、算定される棚卸資産の評価における基礎の変更を表している。IAS第8号では「会計方針」が定義されており、この定義には、企業が財務諸表を作成及び表示するにあたって適用する特定の基礎が含まれている。したがって、原価算定方式の変更は、会計方針の変更に該当し、当該変更により、財務諸表が、信頼性が高く、より目的適合性の高い情報を提供することとなる場合に限り、行うことができる*[IAS 8.14]*。重要性がある場合には、会計方針の変更は、IAS第8号に従い過年度の修正として取り扱わなければならない（『IFRS 国際会計の実務 International GAAP2022』上巻第3章セクション4.4を参照）。

IASBは、公開草案ED/2017/5「会計方針及び会計上の見積り― IAS第8号の改訂案」のプロジェクトの一環として、原価算定方式を選択することが会計上の見積りではなく、会計方針の選択であることを明確化するための提案を行った。[10] IASBは2019年10月に本改訂案の最終化に向けてこの提案を再審議した際に、IAS第2号第36項（a）ですでに、原価算定方式を選択することは会計方針の選択であると述べているため、そのような明確化は必要ないと判断した。

3.2.2.A 先入先出法（FIFO）

ほとんどの企業では、同一の項目の棚卸資産の原価を個々の単位で追跡することは実務上不可能である。それでもなお、可能な限り実際の物理的な流れに近似することが望ましい。先入先出法は、棚卸資産が販売又は製造工程で使用される場合、最も古いものから先に販売又は使用されると仮定しているため、おそらく実際の原価の流れに最も近似するものとなる。結果として、ある時点での手許棚卸資産の残高は、最も

直近に購入又は製造したものを表している[IAS 2.27]。生鮮品を扱っている事業（食品の小売業など）が最も分かりやすい例である。このような事業では、当然最初に受領した商品から先に使用するからである。先入先出法では、最初に発生した原価から収益に対応させていくため、実際の原価の流れと商品の物理的な流れをかなり正確に対応させることができる。いずれにせよ、生鮮品を扱っていない事業の場合においても、先入先出法であれば、おおよそ健全な管理方針といえるものが反映されているであろう。実務では、棚卸資産を個別法による実際原価を基礎として評価をすることができない場合、一般的に先入先出法が使用されている。

3.2.2.B 加重平均法

先入先出法と同様に個々の棚卸資産項目が同一、又はほぼ同一である場合に適しており、棚卸資産の総原価額を数量で除することによって平均単価を計算する。その後、平均単価は棚卸資産を受領する都度、又はその代替として、所定の期間の終了時点で見直す必要がある[IAS 2.27]。実務では、コンピュータで管理されるパッケージ化された棚卸資産システムにおいて加重平均法が広く使用されているが、比較的インフレの度合いが低い場合、又は棚卸資産の回転が比較的速い場合には、加重平均法による結果は、先入先出法による結果とそれほど異なるものとはならない。

3.2.2.C 後入先出法（LIFO）

その名称が示すように、先入先出法とは対照的な方法であり、最も直近に購入又は製造されたものが、最初に使用されると仮定されている。一部のケースでは、当該方法が棚卸資産の物理的な流れを表すことがある（たとえば、店舗・倉庫に商品を一杯に積み上げ、上から販売・出庫される場合）。しかし、IAS第2号は後入先出法の適用を認めていない[IAS 2.BC9]。後入先出法は純損益から保有による利得又は損失の影響を排除するために、現在の原価と収益を対応させようとするものである。したがって、後入先出法は、本質的に貸借対照表における資産評価ではなく、再調達原価を用いた損益計算と近い結果を得ようとするものである。その結果、手許棚卸資産の期末残高は当該資産を最初に購入した時の金額で表されることとなり、貸借対照表上、棚卸資産が直近の原価水準とほとんど関係が見られない金額で計上されることとなる。なお、IFRS会計基準とは異なり、米国会計基準では後入先出法が容認されており、米国の国税庁（IRS）が税務及び財務報告の目的上一貫して後入先出法を使用することを条件に、税務計算上、受入可能な方法として正式に認めていることから、米国では後入先出法は広く用いられている。

3.3 正味実現可能価額

IAS第2号は、企業に対し、棚卸資産は、原価と正味実現可能価額のいずれか低い方で測定することを要求している[IAS 2.9]。IAS第2号では、正味実現可能価額を「通常の事業の過程における見積売価から、完成までに要する原価の見積額及び販売に要するコストの見積額を控除した額」と定義している[IAS 2.6]。正味実現可能価額と公正価値との差異については、上記セクション3で説明している。IAS第2号には、正味実現可能価額の見積り、特に通常の事業の過程における見積売価の決定方法に関する実質的なガイダンスが含まれている。完成までに要する原価の見積額及び販売に要するコストの見積額については、下記セ

クション3.3.1.Bで詳述している。

正味実現可能価額が原価を下回った場合、以下のとおり、棚卸資産を評価減しなければならない。

IAS 第 2 号からの抜粋	
28	棚卸資産が損傷した場合、全部又は一部が陳腐化した場合、又は販売価格が下落した場合には、 棚卸資産の原価が回収可能ではなくなることがある。完成に必要な見積原価又は販売に要する見積費用が増加した場合にも、棚卸資産の原価が回収可能ではなくなることがある。棚卸資産を原価から正味実現可能価額まで評価減する実務は、資産をその販売又は利用によって実現すると見込まれる額を超えて計上すべきではないという考え方と整合するものである。

棚卸資産は通常、個別の品目ごとに正味実現可能価額まで評価減しなければならない。IAS第2号では、同種の又は関連する品目をグループごとに評価減を行うことが適切な場合もあるが、「製品」といった棚卸資産の分類全体、又は特定の事業セグメントに属するすべての棚卸資産といった単位で評価減を行うことは適切ではないと特に定めている。しかし、個別に評価するのが実務上不可能な場合は、一定の地域に所在する棚卸資産の生産ライン又はグループごとに評価減を行うことが必要となる場合がある*[IAS 2.29]*。

3.3.1 正味実現可能価額の算定

正味実現可能価額の見積りは、入手可能な最も信頼しうる証拠に基づいて行わなければならず、期末日より後に生じた価格又は原価の変動を考慮する場合には、入手された証拠が期末時点で存在していた状況をより明確に示すものである場合に限り、それが考慮される*[IAS 2.30, IAS 10.9(b)(ii)]*。期末日後に製品が販売されて実現した損失は、期末日における製品の正味実現可能価額を示す証拠を提供することがある。ただし、この製品が取引所で取引されているコモディティで、実現した損失が期末日後の取引所価格の下落により生じた場合には、その損失自体が期末日時点の正味実現可能価額の証拠を提供することにはならない。後発事象が棚卸資産の評価に与える影響については、『IFRS 国際会計の実務 International GAAP 2022』下巻第38章「後発事象」セクション3.1で詳述している。

自然災害、感染症又は戦争は、消費者の行動に買占めや買控えといった形で影響を与える場合がある。これにより企業は需要が急増したり、逆に値引きを強いられることがある。このように自然災害、感染症又は戦争により、正味実現可能価額の見積りの不確実性が増す可能性があり、適切な仮定の決定に重要な判断が要求される場合がある。たとえば、日持ちせず、こうした期間内に保管又は販売ができない商品を処分しなければならないような商品を扱っている企業は棚卸資産が全体的に又は部分的に損傷又は陳腐化した場合や販売価格が下落した場合に、棚卸資産を正味実現可能価額まで評価減するかどうかを判断する必要がある。また、正味実現可能価額の見積りには完成までに要する原価の見積額及び販売に要するコストの見積額(たとえば、追加的な将来の保管コスト)を考慮に入れるべきであり、これは正味実現可能価額を減額する可能性がある。完成までに要する原価の見積額及び販売に要するコストの見積額については、下記セクション3.3.1.Bで詳述している。

さらに、正味実現可能価額の見積りにあたっては、当該棚卸資産の保有目的も考慮しなければならない。したがって、特定の契約のために保有される棚卸資産の正味実現可能価額は、当該契約金額に基づいて

算定され、その契約量を上回る保有棚卸資産の正味実現可能価額のみが現在の市場価格に基づいて算定される。販売数量に関する確定契約が存在し、契約数量が企業が保有又は確定契約に基づき入手可能な棚卸資産の数量を超過する場合には、これはIAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」に従って不利な契約が生じる場合がある*[IAS 2.31]*(『IFRS 国際会計の実務 International GAAP 2022』下巻第32章セクション6.2を参照)。内部利用目的及び第三者に販売しない目的で保有されている未使用の事務用品などの棚卸資産は、再調達原価が正味実現可能価額についての最良の入手可能な測定値となることもある。

3.3.1.A 棚卸資産の生産に使用する目的で保有される原材料及び貯蔵品

IAS第2号は、棚卸資産の生産に使用する目的で保有される原材料及び貯蔵品は、それが組み込まれる完成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、原価より低くは評価減されないと規定している*[IAS 2.32]*。これは、現在の状況で原材料の正味実現可能価額が原価を下回っており、上記規定がなければ評価減が必要であっても、原材料は評価減されないことを意味する。したがって、ウィスキー製造会社は、ウィスキーの原価が正味実現可能価額を上回らないと予測する限り、穀物価格が下落しても、ウィスキーの生産に使用する目的で保有される原材料の穀物を評価減することはない。しかし、原材料の価格の下落が、製品の正味実現可能価額が原価より低くなることを示している場合には、正味実現可能価額まで評価減する必要があり、その原材料の再調達原価が正味実現可能価額についての最良の測定値となることもある*[IAS 2.32]*。製品の評価減が必要となる場合には、関連する原材料の帳簿価額についても検討を行い、同様に評価減を行う必要があるか否かを判断しなければならない。

多くの場合、原材料は多岐にわたる製品を製造するために使用される。この場合、個々の原材料についてそれぞれの正味実現可能価額を算定することは、通常は不可能である。現在の原材料の再調達原価が取得原価を下回っている場合には、当該原材料が使用される製品が赤字価格で販売されると予測される場合に限り、評価減の計上が必要になる。利益が通常より低くなると見込まれるからといって、それだけで評価減を計上することはできない。

3.3.1.B 完成までに要する原価の見積額及び販売に要するコストの見積額

IAS第2号は、正味実現可能価額の算定に関する詳細なガイダンスを提供しているが、IAS第2号では、正味実現可能価額の定義の重要な要素である「販売に要するコストの見積額」を算定する方法についてのさらなるガイダンスは提供されていない(上記セクション3.3を参照)。正味実現可能価額を見積る際にどのコストを含めるべきかについての詳細なガイダンスがないため、企業は、製品の性質、販売チャネル(たとえば、店舗又はオンライン販売)、業界について考慮して判断を行う必要がある。これは実務におけるばらつきにつながっている。増分コストは、追加でコストを含める必要があるかどうかを検討する前の出発点となることが多く、場合によっては、企業は増分コストのみを考慮している可能性がある。

解釈指針委員会は、IAS第2号に従って正味実現可能価額を算定する際に、販売に要するコストの一部としてどのコストを含めるべきかを決定する方法について明確化するよう要請を受けた。2021年6月、解釈指針委員会は、この問題を基準設定アジェンダに追加しないことを決定している。解釈指針委員会は、IAS第2号第28項では、棚卸資産を正味実現可能価額まで評価減する目的が記載されており、棚卸資産を「その販売によって実現すると見込まれる額を超えて」計上すべきではないと述べている*[IAS 2.28]*。解釈指針委

員会はさらに、IAS第2号第28項の規定では、企業がそのようなコストを増分コストのみに制限することは認められておらず、それによって企業が棚卸資産を販売するために負担しなければならないコストではあるのに、特定の販売では増分ではないコストが潜在的に除外される可能性があることを確認している。増分コストのみを含めると、IAS第2号の当該項で定められた目的を達成できない可能性がある。棚卸資産の性質を含む、各企業の具体的な事実及び状況を考慮して、販売を行うためにどのコストが必要かを判断する必要がある。[11] 販売時点での直接コスト(たとえば、社内の販売スタッフの費用や特別なプロモーションキャンペーンのコストの一部が含まれる場合がある)から全額コスト(これには、減価償却費や償却費が含まれる場合がある)まで、増分コストのアプローチを超えたさまざまな可能性が考えられる。

さらに、その範囲内において、販売時点での直接コストは増分コストと非常に似ている可能性がある。棚卸資産の販売にどのようなコストが必要と考えられるかは、棚卸資産の性質、属している業界、販売チャネル及びコスト構造に応じて企業ごとに異なる場合がある。

弊法人のコメント

棚卸資産を販売するために発生する増分コスト以外のコストを除外する場合、もはや増分コストアプローチは認められない。特定の事実や状況によっては、他のどのアプローチが適切と考えられるかを制限することはできないと我々は考える。これは、IAS第2号ではどのコストを考慮すべきかが指定されていないためである。

関係する判断や企業の多様なビジネスモデルを考慮すると、アジェンダ決定によってすべてのばらつきがなくなる可能性は低いが、ばらつきを軽減するのに役立つと思われる。

3.3.1.C 正味実現可能価額の評価減の戻入れ

棚卸資産を原価よりも低く評価減する原因となった過去の状況が存在しなくなった場合、又は経済的状況の変化により正味実現可能価額が増加したという明確な証拠がある場合には、評価減の金額は戻し入れられる。戻入れの金額は当初の評価減の金額が限度とされるため、新しい帳簿価額は常に原価と修正後の正味実現可能価額とのいずれか低い方の金額となる*[IAS 2.33]*。

下記の開示例3-2は、CRH社が棚卸資産の評価方法についてどのように説明しているかを示している。

開示例 3-2: CRH 社(2022 年)	アイルランド共和国

2021年 年次報告書及びフォーム20-F（抜粋）

会計方針（抜粋）

その他の重要な会計方針（抜粋）

棚卸資産 - 注記16

棚卸資産は、取得原価と正味実現可能価額のいずれか低い金額で計上されます。取得原価は先入先出法(又は適切な場合、加重平均法)に基づいており、購入原価、及び棚卸資産が現在の場所と状態に至るまでに発生したすべてのコストを含んでいます。原材料は、先入先出法に基づく購入原価を基礎とし

て評価されます。完成品及び仕掛品の場合、原価には直接材料費、直接労務費及び正常生産能力に基づく配賦可能な間接費を含み、借入コストは含みません。

正味実現可能価額とは、見積売価から、完成までのすべてのコスト及び、マーケティング、販売及び流通により生ずるすべてのコストを控除したものです。正味実現可能価額の見積りは、見積時点で入手可能な最も信頼性のある証拠に基づき、期末日後に生じた事象に直接関連する価格又は原価の変動、買手の嗜好の短期的な変動、商品の陳腐化又は期限切れ(当社グループの商品の性質上、通常、少量しか生じないものです)及び棚卸資産の保有目的を考慮に入れています。

142ページに記載している気候変動リスク及び政策リスクと不確実性により、追加コスト、販売価格の変更又は製品の陳腐化が発生し、将来の棚卸資産の評価に影響を与える可能性があります。しかしながら、棚卸資産の回転サイクルが短いため、当会計年度中に必要となる重要な棚卸資産の評価損は発生していません。

棚卸資産の生産に使用する目的で保有している原材料及び貯蔵品は、それを組み込む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、原価よりも低く評価減することはありません。

3.4 IAS 第 2 号の適用範囲内に含まれる暗号資産の測定

上記セクション2.3.1.Fで述べたように、暗号資産はそれぞれ独自の契約条件を有しているため、暗号資産の保有者は当該契約条件を評価し、どのIFRS会計基準書の認識及び測定の要求事項が適用されるかを判断する必要がある。場合により、暗号資産は棚卸資産の定義を満たすことがある。

暗号通貨及びその他の暗号資産の価値は著しく変動する可能性がある。暗号通貨又はその他の暗号資産の公正価値が期末日後に著しく変動した場合、公正価値の変動がその開示がなければ財務諸表利用者の経済的意思決定に影響を及ぼすかどうかを検討する。公正価値の変動に重要性がある場合は、IAS第10号「後発事象」に従い、修正を要しない後発事象として開示することになる。[12] IAS第10号については、『IFRS 国際会計の実務 International GAAP2022』下巻第38章で説明している。

3.4.1 原価又はより低い正味実現可能価額

購入した暗号資産の取得原価は通常、購入価格、暗号資産の取得に直接起因する還付されない税金及びその他のコスト(たとえば、ブロックチェーン処理手数料)から構成される。その他のコストは、暗号資産の棚卸資産が現在の場所及び状態に至る際に発生した範囲内でのみ棚卸資産の原価に含まれる。製造工程において製造段階の間の保管が必要な場合(暗号資産に適用される可能性は低い)を除き、棚卸資産の原価から、予想される販売コスト及び保管コスト(たとえば、ウォレット又はその他の暗号アカウントの保有コスト)は除外される*[IAS 2.16]*。

棚卸資産に計上される暗号資産の原価は、当該暗号資産が全体的に又は部分的に陳腐化した(暗号資産やそのアプリケーションへの関心の低下によって)又は販売価格が下落した場合、回収可能ではない場合がある。同様に、暗号資産の棚卸資産の原価は、当該資産の見積販売コストが増額した場合にも、完全に回収できないことがある。

暗号資産を保有する企業は、各報告期間末日に正味実現可能価額を見積らなければならない。暗号資

産取引所で取引される暗号資産の正味実現可能価額は通常、現在の相場価格から見積販売コストを控除したものとなる。これらの販売コストは、特定のブロックチェーン処理に対する需要によって著しく変動する可能性があるため、棚卸資産に分類される暗号資産の販売コストを見積ることは保有者にとって現在課題となっていると考えられる。

正味実現可能価額が原価を下回っている場合、棚卸資産は正味実現可能価額まで評価減され、評価減は純損益に計上する必要がある。これまでの棚卸資産の評価減は、状況が改善された場合に戻し入れられているが、帳簿価額が当初の原価を超えることがないよう、戻入れは以前に評価された金額に制限される。

3.4.2 売却コスト控除後の公正価値

2019年6月に解釈指針委員会は、企業が暗号通貨のブローカー／トレーダーとして行動する場合があることに着目した。[13]

IFRS会計基準にはコモディティの定義はないが、交換可能であり相場価格で直ちに換金できる暗号通貨はブローカー／トレーダーが保有している場合、コモディティとしてみなされる可能性がある。ただし、特定の暗号通貨をコモディティとみなすことができるかどうかの判断が必要になる。

暗号通貨の相場価格は取引所間で大きく異なる場合がある。売却コスト控除後の公正価値で暗号通貨を測定するブローカー／トレーダーは、当該資産の主要な（又は最も有利な）市場に加え、ブローカー／トレーダーが測定日時点の当該市場の価格で暗号通貨の取引を行うことができるかどうかの判断が求められる。活発な市場がない中で公正価値を測定することは、識別可能な取引相手から基礎となる財又はサービスの権利が保有者に与えられていない暗号資産にとっては困難となる可能性がある。暗号資産は第三者への販売を通じてのみキャッシュ・フローを生み出すことができるため、市場アプローチを使用できない企業は、観察可能性に劣るインプットを使用することが必要な場合がある。主要な（又は最も有利な）市場の決定については、第14章セクション5で説明している。

ブローカー／トレーダーが売却コスト控除後の公正価値で棚卸資産を測定する場合、当該変動は発生した期の純損益に含めなければならない*[IAS 2.3(b)]*。暗号通貨の保有者であるブローカー／トレーダーは、各期末日に暗号通貨を売却するコストの見積りが求められる。これには、関連するブロックチェーンに関する取引コスト及び暗号通貨を現金化するために必要なその他の手数料を考慮しなければならない。このような手数料は、関連するブロックチェーンの処理に対する需要により、毎期著しく変動する可能性がある。

4 不動産の棚卸資産

4.1 不動産の棚卸資産への分類

多くの不動産事業において、複数の住戸から構成される販売用住宅不動産が開発及び建設されている。この場合は、不動産市場の全般的な値上りによる長期的な利益を狙うのではなく、不動産の開発及び建設による利益を得ることが戦略とされている。その意図しているところは、建設完了後できる限り早急に不動産を販売することにあり、よって、このような販売は企業における通常の事業の過程となる。一方、建設完了時点で、金利、管理費及び固定資産税などの費用の一部を回収し収益を得るために、一部の住戸の不動産を市場賃料でリースすることは珍しいことではない。保険会社など、大口の商業不動産購入者は、不動産が賃貸されており、投資に対するキャッシュ・フローがすでに確保されていないと購入を躊躇する場合も多々ある。

弊法人のコメント

我々は、長期的な資本増価や賃貸料収益ではなく、短期での販売のために不動産を保有することが当該企業の通常の事業過程（その戦略により裏付けられる）である場合には、不動産全体（リースされた住戸を含む）を棚卸資産として会計処理し表示すべきであり、短期的に不動産を販売するという意図に変更がない限り、こうした処理を継続する必要があると考えている。

また、受取家賃については、これが棚卸資産の原価の減少を表すわけではないので、その他の収益に計上すべきである。企業は、テナントが生み出す賃貸料収入及び関連収入を開発コストに対して資産計上していない。これは、不動産の開発に付随的なものであり、開発過程における「副産物」ではないためである。

投資不動産は、IAS第40号で、「物品の製造もしくは販売又はサービスの提供、又は経営管理目的のために使用するのではなく、また通常の事業の過程において販売するために保有されるのではなく、賃貸収益もしくは資本増価又はその両方を目的として保有する不動産」と定義されている*[IAS 40.5]*。したがって、上記で説明したケースの不動産は、投資不動産の定義を満たすことにはならない。リースされているかどうかに関係なく、通常の事業過程で販売が意図される不動産は、IAS第40号の適用対象外となる。しかし、不動産の販売が意図されておらず、使用目的が変更される場合には、IAS第40号に従って、当該不動産を棚卸資産から投資不動産に振り替えなければならない。この変更は別の当事者に対するオペレーティング・リースの開始によって証明できる（詳細は第19章セクション9を参照されたい）

4.2 不動産棚卸資産の原価

4.2.1 複数ユニットの開発における個々のユニットへの原価の配賦

複数ユニットの複合施設の不動産開発業者は、ユニットの造作費用など、個々のユニットに固有のさまざまな原価を追跡し、記録することができる。しかし、土地や共有設備の費用など、個々のユニットに固有のも

のではないさまざまな原価も発生するため、これらの原価を個々のユニットに配分する手法が必要となる。これは、当然のことながら、各ユニットの販売時に認識される利益に影響を及ぼす。

一般的にはこの配分について以下の2つのアプローチが考えられる。

(i) 第1のアプローチは、ユニットに固有ではない費用を関連する費用を基礎としてそれに基づき配賦する方法である。関連する費用の合理的な代替となる可能性があるのは、各ユニットの大きさであり、その場合、ユニットに固有ではない1平米当たり費用を、各ユニットの床面積に基づき個々のユニットに配分することが適切な方法となる。その他、関連する費用の合理的な代替として考えられるのは、各ユニットに固有の費用を使用することである。ユニットに固有ではない費用を回収し、会計処理するため、各ユニットに起因する固有の費用に対して一定割合を上乗せすることも合理的であるように思われる。この相対的費用アプローチは、間接費の配賦に関し、「固定及び変動の製造間接費の規則的な配賦」を要求しているIAS第2号の指針と整合するものである*[IAS 2.12]*。

(ii) 第2のアプローチは、ユニットに固有ではないこれらの費用を各ユニットの販売価格の比率に基づき配賦する方法である。この方法は、IAS第2号において、製造工程によって複数の製品が同時に製造される状況に関連して特に言及されている*[IAS 2.14]*。

弊法人のコメント

我々の見解では、ユニットに固有ではない費用を複数ユニットの複合施設内の個々のユニットに配分する場合、上記の双方のアプローチがIAS第2号の下で容認される。どちらのアプローチを採用した場合でも、一貫してその方法を用いなければならない。さらに、開発業者は当初、実務上可能な限り、これらの手法を適用する前に、ユニットに固有ではない費用を商業、店舗及び住宅に区分する事が求められる。

4.2.2 不動産の取壊し及びリース費用

不動産再開発プロジェクトでは、新規の開発を行うため、既存の建物を取り壊さねばならない場合がある。ここで、取り壊される建物の原価は新規建物の建設費の一部として資産化すべきか、それとも当該純損益として費用計上すべきということが問題となる。

いずれの場合も、企業は事実と状況を評価するのに判断を行使する必要がある。その際、以下の異なる3つのシナリオが考慮される。

(a) 企業が所有し使用する場合は、IAS第16号が適用される。

(b) 企業が賃貸収益を得る目的又は資本増価目的で所有する場合は、IAS第40号が適用される。

(c) 企業が、こうした不動産を通常の事業の過程において販売する場合は、IAS第2号が適用される。

再開発後の不動産を、その建設完了後に販売することが開発業者の戦略であるならば、この場合の新規開発物件は開発業者によって通常の事業の過程において販売目的で保有されるものであると考えられるため、IAS第2号の適用範囲となる。企業がそのような土地及び古い建物で構成される不動産を購入する場合、

我々の見解では、当初認識時に企業は土地及び建物をIAS第16号に基づき2つの個々の有形固定資産項目として分類し、IFRS第3号第2項(b)の当初認識時の測定と整合的に、公正価値に基づいて土地と建物に配分された原価に基づいて当該土地及び建物を測定すべきである*[IFRS 3.2(b)]*。

弊法人のコメント

我々の見解では、古い建物の原価、取壊費用及び新規建物の開発費用は、以下の双方を満たす場合、棚卸資産として処理されると考えられる。

- 購入時点で、企業が既存の建物の取壊しを意図している。
- 当該建物は取壊し前に使用されていない又は転貸されていない。

新規開発の費用は引き続き、通常の「原価及び正味実現可能価額のいずれか低い方の金額」という規定には準拠しなければならない。

このような不動産が過去に購入され、その後使用された場合、土地及び建物はIAS第16号の規定に従って個別に認識されている。事実及び状況を勘案し、既存の建物が使用不能であり、取得者により取り壊される可能性が高い場合には、購入価格の大部分が土地に関連していると判断するかもしれない。このような場合、既存の建物の帳簿価額はごくわずかとなる可能性が高い。新たな開発を行うために既存の建物がその後の期間に取り壊される場合、我々は、その古い建物の帳簿価額はIAS第16号に従って認識の中止を行うことになる(第18章セクション4.1.7を参照)と考えている。

弊法人のコメント

IAS第16号では、土地と建物を一緒に取得した場合でも、それらを個々に会計処理することが求められているが、既存の建物が使用できない場合や取り壊される可能性が高い場合には、取得者が購入価格の大部分を土地に割り当てることが適切である場合があると我々は考えている。

上記の状況で建物が取り壊される場合、IAS第16号に従って認識が中止される古い建物の帳簿価額は、新しい建物の原価の一部として資産化できないというのが我々の見解である。

IAS第2号の適用範囲に含まれる新規開発が、リースしている土地で行われている場合、企業は、使用権資産に関連する減価償却費がIAS第2号第12項で規定されている棚卸資産が現在の場所と状態に至るまでのコストを表しているかどうかを判断しなければならない。企業が上記に該当すると結論付ける場合、開発過程で使用されたリースされている土地に関連する使用権資産の減価償却の規則的な配賦額は、棚卸資産のコストに含まれることになる*[IAS 2.12]*。

5 純損益における認識

IAS第2号は以下のように規定している*[IAS 2.34]*。

IAS 第 2 号からの抜粋	
34	棚卸資産の販売時に、当該棚卸資産の帳簿価額を、関連する収益を認識する期間に費用として認識しなければならない。棚卸資産の正味実現可能価額への評価減の額及び棚卸資産に係るすべての損失は、評価減又は損失が発生した期間に費用として認識しなければならない。正味実現可能価額の上昇により生じる棚卸資産の評価減の戻入額は、その戻入れを行った期間において、費用として認識した棚卸資産の金額の減額として認識しなければなら ない。

IAS第2号では、棚卸資産が販売されたときには、その棚卸資産の帳簿価額は、関連する収益が認識される期間に費用として認識しなければならないと規定されている。

収益(及びそれに伴う棚卸資産の費用認識)をどの時点で認識するかという判断は、生じうるより複雑な会計上の問題の1つである(この問題に関する詳細については第27章を参照)。

委託販売用の棚卸資産及び買戻条件付販売契約は上記セクション2.3.1.Hで取り扱っており、返品権付き販売は上記セクション2.3.1.Iで取り扱っている。また、IFRS第15号に従う収益認識は第27章で取り扱っており、そのような問題の検討についてはそれらを参照されたい。

他の資産、たとえば自家建設固定資産などを創出するために使用される棚卸資産は、創出された資産の原価の一部を構成し、その後、創出された有形固定資産の耐用年数にわたり、減価償却を通じて費用化される*[IAS 2.35]*。

棚卸資産の評価減又は損失は、それぞれが発生した時点で費用として認識することが求められる。過去の評価減の戻入れは、戻入れを行った期間において、その期に認識されている棚卸資産に係る費用から減少させる形で認識する*[IAS 2.34]*。

6 IAS 第 2 号の開示規定

6.1 一般規定

以下は、IAS第2号の開示規定である*[IAS 2.36]*。

IAS 第 2 号からの抜粋	
36	財務諸表には、次の事項を開示しなければならない。
	(a) 棚卸資産の測定にあたって採用した会計方針(使用した原価算定方式を含む)
	(b) 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
	(c) 売却コスト控除後の公正価値で計上した棚卸資産の帳簿価額
	(d) 期中に費用に認識した棚卸資産の額
	(e) 第34項に従って期中に費用に認識した棚卸資産の評価減の金額
	(f) 第34項に従って期中に費用に認識した棚卸資産の金額の減額として認識した評価減の戻入れの金額
	(g) 第34項に従って棚卸資産の評価減の戻入れをする原因となった状況及び事象
	(h) 負債の担保として差し入れた棚卸資産の帳簿価額

IAS第2号では、上記第36項(b)の規定に準拠するにあたり用いるべき分類については明確に規定してはいない。しかし、IAS第2号では、「棚卸資産の分類ごとの帳簿価額及びこうした資産の変動の程度についての情報は、財務諸表利用者にとって有用である」と説明されており、商品、製造用貯蔵品、原材料、仕掛品及び製品などが一般的な分類の適切な例として示されている*[IAS 2.37]*。

以下の開示例6-1は、Unilever社が関連する情報をどのように開示するのかを示している。

開示例 6-1: Unilever 社 (2022 年)　英国

Unilever社　年次報告書及び勘定(2021年)(抜粋)

Unilever Group　連結財務諸表の注記 (抜粋)

12. 棚卸資産

棚卸資産は加重平均法の原価と正味実現可能価額のいずれか低い方で測定しています。コストには、直接コストと、必要に応じて、直接関係する製造間接費が一定割合含まれています。正味実現可能価額は、見積売価から販売に要するコストの見積額を控除した額です。

棚卸資産	百万ユーロ 2022年	百万ユーロ 2021年
原材料及び消耗品	**2,062**	1,598
完成品及び再販売用商品	**4,248**	3,393

棚卸資産の合計額	**6,310**	**4,991**
棚卸資産に係る引当金	**(379)**	**(308)**
	5,931	4,683

棚卸資産に係る引当金	**百万ユーロ 2022年**	百万ユーロ 2021年
1月1日	**308**	284
損益計算書への計上	**164**	65
減少／戻入	**(66)**	(56)
外貨換算	**(12)**	9
その他[a]	**(15)**	6
12月31日	**379**	**308**

(a)「その他」には、主に事業の取得／処分及び移転に関する金額が含まれます。

189百万ユーロ（2021年：163百万ユーロ）の棚卸資産は正味実現可能価額で計上されており、これは原価を下回っています。2022年中に棚卸資産の評価減及び減耗により、407百万ユーロ（2021年：281百万ユーロ）が、損益計算書に費用として計上されています。

当期中に費用として認識される棚卸資産の金額は通常、売上原価に計上される。この売上原価には、販売された棚卸資産の原価以外にも未配賦製造間接費、異常原価が含まれる。ただし、企業の状況によっては、物流コスト又は売上原価のその他のコストのような他の原価の算入が正当化される場合もある*[IAS 2.38]*。したがって、企業がこのIAS第1号を基に「費用機能法」又は「売上原価法」による純損益を表示する場合、棚卸資産として区分されていた金額よりも売上原価が大きくなるのが一般的である。

以下の開示例6-2は、Stora Enso社が2021年度の財務諸表で棚卸資産をどのように分類しているかを示している。

開示例 6-2: Stora Enso 社 (2022 年) フィンランド共和国

年次報告書(2021年)(抜粋)

連結財務諸表の注記(抜粋)

注記16 棚卸資産(抜粋)

会計方針

棚卸資産は、先入先出法(FIFO)又はFIFOに近似している場合には加重平均コストによって算定される原価を用いて、原価と正味実現可能価額とのいずれか低い方の金額で計上されています。当社グループは類似の性質及び用途を持つすべての棚卸資産に、同じ原価算定方式が使用しています。製品及び仕掛品の原価には、原材料、直接労務費、減価償却費、その他の直接コスト及び関連する製造間接費が含まれますが、支払利息は含まれておりません。正味実現可能価額は、通常の事業の過程における見積売価から、完成までに要する原価及び販売に要するコストを控除した額です。

市場の状況により製品の製造コストが正味実現可能価額を超える場合、評価性引当金を認識します。必要に応じて、古く、動きの遅い、陳腐化した製品や交換部品に対しても評価性引当金を認識しています。当該評価性引当金は、連結貸借対照表の棚卸資産の帳簿価額から控除しております。

百万ユーロ	2022年	2021年
原材料及び貯蔵品	501	422
仕掛品	84	97
製品	962	689
交換部品及び消耗品	337	331
その他棚卸資産	25	23
前払金及び伐採権	63	55
陳腐化引当金−交換部品及び消耗品	-103	-125
陳腐化引当金−製品	-19	-9
正味実現可能価額引当金	-40	-5
合 計	**1,810**	**1,478**

原材料に関連し、原材料及び貯蔵品の項目に含められている棚卸資産6,576百万ユーロ(5,740百万ユーロ)は当期中に費用計上されています。78百万ユーロ(29百万ユーロ)の棚卸資産の評価減は費用として認識しています。9百万ユーロ(16百万ユーロ)は従前の評価減の戻入れとして認識しています。

一部の企業は、純損益に関し、当期の費用として認識された棚卸資産の原価以外の金額を開示するという様式を採用することがある。企業が費用の性質を基礎とした分類方法を用いて費用の内訳を表示する場合がこれに該当する。この場合、企業は、原材料及び消耗品、労務費及びその他の原価について費用として認識された原価を、当該期間における棚卸資産の純変動額とともに開示する*[IAS 2.39]*。

純損益の表示様式については、『IFRS 国際会計の実務 International GAAP 2022』上巻第3章で説明している。

上記IAS第2号第36項(e)の期間に費用として認識した棚卸資産の評価減の金額の開示を求める規定は、報告期間の期末時点で保有していた棚卸資産の評価減にのみ関係する。「評価減」という考え方は、原価と正味実現可能価額のいずれか低い額で測定するという考え方である。企業は報告日時点でのみこのテストを実施する。

6.2 暗号通貨に関する追加的な開示

2019年6月に解釈指針委員会は、通常の事業の過程において販売目的で保有する暗号通貨についてIAS第2号が求める開示に加え、暗号通貨の保有に関する以下の開示要求について言及した(上記セクション6を参照)。

- IAS第38号を適用する暗号通貨の保有に関する開示については、IAS第38号の開示要求が適用される(第17章を参照)。
- 企業が暗号通貨の保有を売却コスト控除後の公正価値で測定する場合には、IFRS第13号の開示の要求事項が適用される(第14章を参照)。
- 暗号通貨の保有の会計処理に関する決定を行う際の判断が、財務諸表に認識される金額に最も重要な影響を与えている重要な判断である場合にはIAS 第1号の開示の要求事項が適用される。
- IAS第10号では、修正を要しない重要な後発事象につき、当該事象の内容及び財務上の影響の見積り(又はそのような見積りが不可能である旨の記述)について開示が要求されている(『IFRS 国際会計の実務 International GAAP 2022』下巻第38章を参照)。たとえば、暗号通貨を保有する企業は、報告期間後に保有する暗号通貨の公正価値の変動に重要性があり、これを開示しないと、当該財務諸表に基づいて財務諸表の利用者が行う経済的意思決定に影響が及ぶ可能性があるのかについて検討することとなる。[14]

References

1 *IFRIC Update*, March 2014, available on the IFRS Foundation's website.

2 *IFRIC Update*, November 2014, available on the IFRS Foundation's website.

3 The classification of crypto-assets is considered in detail in our publication *Applying IFRS: Accounting by holders of crypto assets, Updated October 2021, available on* ey.com/ifrs.

4 *IFRIC Update*, June 2019, available on the IFRS Foundation's website.

5 *IFRIC Update*, June 2019, available on the IFRS Foundation's website.

6 Available on ey.com/IFRS.

7 *IFRIC Update*, November 2004, available on the IFRS Foundation's website.

8 *IFRIC Update*, July 2015, available on the IFRS Foundation's website.

9 *IFRIC Update*, March 2019, available on the IFRS Foundation's website.

10 Exposure Draft ED/2017/5: *Accounting Policies and Accounting Estimates: Proposed amendments to IAS 8*, para. 32B. Available on the IFRS Foundation's website.

11 *IFRIC Update*, June 2021, Addendum. Available on the IFRS Foundation's website.

12 *IFRIC Update*, June 2019, available on the IFRS Foundation's website.

13 *IFRIC Update*, June 2019, available on the IFRS Foundation's website

14 *IFRIC Update*, June 2019, available on the IFRS Foundation's website.

EY | Building a better working world

EY は、クライアント、EY のメンバー、社会、そして地球のために新たな価値を創出するとともに、資本市場における信頼を確立していくことで、より良い社会の構築を目指しています。

データ、AI、および先進テクノロジーの活用により、EY のチームはクライアントが確信を持って未来を形づくるための支援を行い、現在、そして未来における喫緊の課題への解決策を導き出します。

EY のチームの活動領域は、アシュアランス、コンサルティング、税務、ストラテジー、トランザクションの全領域にわたります。蓄積した業界の知見やグローバルに連携したさまざまな分野にわたるネットワーク、多様なエコシステムパートナーに支えられ、150 以上の国と地域でサービスを提供しています。

All in to shape the future with confidence.

EY とは、アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドのグローバルネットワークであり、単体、もしくは複数のメンバーファームを指し、各メンバーファームは法的に独立した組織です。アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドは、英国の保証有限責任会社であり、顧客サービスは提供していません。EY による個人情報の取得・利用の方法や、データ保護に関する法令により個人情報の主体が有する権利については、ey.com/privacy をご確認ください。EY のメンバーファームは、現地の法令により禁止されている場合、法務サービスを提供することはありません。EY について詳しくは、ey.com をご覧ください。

EY 新日本有限責任監査法人について

EY 新日本有限責任監査法人は、EY の日本におけるメンバーファームであり、監査および保証業務を中心に、アドバイザリーサービスなどを提供しています。詳しくは、 ey.com/ja_jp/about-us/ey-shinnihon-llc をご覧ください。

© 2025 Ernst & Young ShinNihon LLC.

All Rights Reserved.

ED None

本書は一般的な参考情報の提供のみを目的に作成されており、会計、税務およびその他の専門的なアドバイスを行うものではありません。EY 新日本有限責任監査法人および他の EY メンバーファームは、皆様が本書を利用したことにより被ったいかなる損害についても、一切の責任を負いません。具体的なアドバイスが必要な場合は、個別に専門家にご相談ください。

本書は *International GAAP®2024*（2023 年 9 月時点で執筆）を翻訳したものです。英語版と本書の内容が異なる場合は、英語版が優先するものとします。

ey.com/ja_jp