

国際財務報告基準 (IFRS) と日本・中国の 会計基準との比較 (棚卸資産)

土居 重雄

A. 会計基準の動向

1. 国際財務報告基準 (IFRS) の動向

国際財務報告基準 (International Financial Reporting Standards ;IFRS) は、国際会計基準審議会 (International Accounting Standards Board;IASB) により制定された国際会計基準である。米国、日本は条文主義を採用しているため、会計処理の際には規則に従い会計処理を行う。国際会計基準は英国の原理原則主義を基礎としているので、原則を会計士が解釈して会計処理を定め、原理原則に適合している限り会計方針や会計処理が他の事例と異なることも許容される。

2008年12月12日 欧州委員会が、日本、米国の会計基準について、国際会計基準 (IFRS) と同等と認めた。又、中国の会計基準については、今後見直しを行なうとの条件の下、2008年12月12日に同等と認めるとの決定を公表している。

国際会計基準 (IFRS) は、欧州連合(EU) を含む多くの国で会計基準として採用されている。

2. 日本の会計基準の動向

企業会計基準委員会 (Accounting Standards Board of Japan ; ASBJ) は、財務会計基準機構の内部組織であり、国内会計基準の開発と国際的な会計基準の整備の為に「企業会計基準」を設定している。「企業会計基準」は、会計基準のコンバージェンスに向けて2006年7月に公表され、2008年4月以降開始する事業年度から適用されている。2008年9月には、後入先出し法の禁止の改定が行われ、2010年4月開始する事業年度から適用されている。「企業会計基準」は、現存する既存の会計基準と相違がある場合、優先適

用される。現在、2015年か2016年に上場企業に対してIFRS適用への議論が行われている。

3. 中国の会計基準の動向

中国の会計基準には、企業会計制度と新会計準則の二つがある。企業会計制度は日系企業を含むほとんどの外国投資企業と一部の中国内資企業に適用されており、新会計準則はIFRSに対応して設定され、上場企業が適用対象である。IFRSと中国の会計基準との比較は、多くの日本企業が中国に現地法人を有しているため、関心が高いと思われるので行った。

B. 当資料の作成に当たって

1. 会計基準比較分析の目的

当資料では、IFRS国際会計基準と日本の会計基準、次にIFRS国際会計基準と中国の会計基準とのそれぞれの比較分析を行うことにより、国際基準からかい離している会計基準を具体的に特定して、今後の検討課題を提起するものである。又、企業は自社の現行の会計原則のどれがIFRSへ移行の場合修正が必要かを予め認識することが可能となる。

2. 比較対象文献

国際会計基準対象文献

国際会計基準第2号 棚卸資産 2010年12月31日現在の公表版日本語訳

日本会計基準対象文献

企業会計基準第9号、改定平成20年9月26日

企業会計原則、最終改定昭和57年4月20日

企業会計原則と関係諸法令との調整に関する連続意見書第4 棚卸資産の評価について（昭和37年8月）

中国会計基準対象文献

中華人民共和国 企業会計準則及び応用指南一日中対訳 トーマツ、2010年7月

3. 比較分析の報告方法

比較分析の結果、特定した調査対象文献の条文を記載し、同一点、近似点、相違点を明示の上その差異内容を記録した。

同一点は、IFRSの条文と内容が同じと考えられることを意味する。「近似点」は、概ねIFRSの条文と内容が同じと考えられることを意味する。「相違点」はIFRSの条文と内容が異なると考えられることを意味する。

C. 当資料の比較分析の結果総括

1. 日本の会計基準（企業会計基準第9号等）との主要な相違点（詳細は比較分析表参照）：

- IFRS 6項に関して:棚卸資産の範囲には、事務用消耗品も含まれる。
- 棚卸資産の範囲にサービス業の棚卸資産は定められていない。
- IFRS 8項に関して: 企業会計基準第9号には、関連する収益を企業がまだ認識していない役務提供の原価が含まれるとの記載がみられない。
- IFRS25項に関して: 重要性が乏しい場合に最終取得原価法を認めている。
- IFRS34項に関して: 切離法では、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は行わない。
- IFRS36(c)項に関して: 販売費用控除後の公正価値で計上した棚卸資産の帳簿価額を開示するとの記載がない。
- IFRS36(f)項に関して: 相違点: 棚卸資産の評価減の金額の開示は求めているが、棚卸資産の評価減の戻入をする原因となった状況及び事象の開示は求めている。

2. 中国の会計基準（企業会計準則第1号）との主要な相違点詳細は比較分析表参照：

- IFRS5項に関して: コモデティが棚卸資産販売費用控除後の公正価値により測定される場合は、測定に関する要求事項のみが除外されるとの定めがない。
- IFRS16項に関して: 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に、販売費用を除外すると明記されていない。

- IFRS22項に関して：売価還元法の適用を認める記載がない。
- IFRS36(c)項に関して：販売費用控除後の公正価値で計上した棚卸資産の帳簿価額を開示するとの記載がない。

D. IFRS、日本、中国の会計基準との相違についての考察

IFRSは、原理原則の具体的な例示が多くみられ分かりやすく書かれている。

日本の会計基準は、過去からの紆余曲折があり調査する項目をたどっていくのに手間がかかる。「財務会計基準」には、既存の会計基準との関連が明記されていて、分かりやすく説明が行われている。

中国の「企業会計準則」は、IFRSをそのまま記載したと思われる箇所もあり、それゆえに両基準との乖離が少ないと考えられる。しかし、応用指南があるものの具体的な記載と例示が少ないので、それだけでは適用に難しい面があると思われる。

国際財務報告基準 (IFRS) と日本・中国の会計基準との比較 (棚卸資産)

Comparative Analysis of Accounting Standards for Inventories – IFRS vs. both Japanese and Chinese Accounting Standards

IFRS国際会計基準第2号 (2010年12月31日現在)		日本会計基準 企業会計基準第9号等	中国会計基準 (企業会計準則第1号)
1	棚卸資産の会計処理を定める。論点は、資産として認識し、繰り越すべき原価の価額である。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と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指針を提供している。	近似的： 棚卸資産の評価方法、評価基準及び開示を定めることを目的とする。 企業会計基準第9号(平成20年9月26日改定)が企業会計原則と原価計算基準の定めに優先する。	近似的： 棚卸資産の認識、測定及び関連情報の開示を規範化するため本基準を設定する。
2	次を除く全ての棚卸資産に適用する。 (a)請負工事により発生する未成工事原価「工事契約」IAS11号参照 (b)金融商品(IAS第32条「金融：表示」及びIFRS第9号「金融商品」参照) (c)生物資産及び収穫時点での農作物 (IAS第41号「農業」参照)	31 近似的：(a)、(b)ともに除外されている。 未成工事支出金等、注文生産や請負作業についての仕掛中のものも含まれる。工事契約及び受注製作のソフトウェアに除る収益及び原価に関する施工者の会計処理及び開示については、企業会計基準第15号「工事契約に関する会計基準」に定められている。 27 企業会計基準第10号の「金融商品会計基準」に定める売買目的有価証券や、「研究開発等に係る会計基準」に定める市場販売目的のソフトウェアは、企業会計基準9号から除外されている。 (c) に関しては、企業会計基準には具体的に定めていないが、以下の規定がある。 連続意見書第四第一・二・3「農耕産品等の特殊な棚卸資産」売価に基づき取得原価は、売価からアフター・コスト及び正常利益を差し引いた価額とするのが普通である。	1 近似的： 消費型生物資産については、「企業会計準則第5号—生物資産」を適用する。 工事契約により集計される棚卸資産の取得原価については、「企業会計準則第15号—工事契約」を適用する。 2 近似的： 金融商品を含まないとの記載がない。 鉱物及び鉱物製品の生産者についての測定除外の規定がない。

<p>3 次の者によって保有される棚卸資産の測定に適用しない。</p> <p>(a) 農業製品、林業製品、収穫後の農作物、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)。当該棚卸資産が正味実現可能価額で測定される場合、正味実現可能価額の変動は当該変動が発生した期の損益として認識する。</p> <p>(b) 販売費用控除後の公正価値で棚卸資産を測定するコモディティ・プロカー/トレーダー。当該棚卸資産が販売費用控除後の公正価値により測定される場合、販売費用控除後の公正価値の変動は当該変動が発生した期の損益として認識する。</p>	<p>近似的点 (IFRS左記のa)：</p> <p>農業製品、林業製品、収穫後の農作物、鉱物及び鉱物製品に関しては、以下に定められているので、企業会計基準第9号の範囲と考えられるが、実務的には、正味実現可能価額での測定は困難と考えられるので、IFRSと同様に適用除外となる公算が大である。</p> <p>連続意見書第四第一・二・3「農耕製品等の特殊な棚卸資産」売価に基づく取得原価は、売価からアフター・コスト及び正常利益を差し引いた価額とするのが普通である。</p> <p>近似的点 (IFRS左記のb)</p> <p>トレーディング目的で保有する棚卸資産については、市場価格に基づく価額をもって貸借対照表価額とし、帳簿価額との差額は、当期の損益として処理する。</p>	<p>2 近似的点(a)：</p> <p>以下の項目については、他の関連する会計準則を適用する。</p> <p>(一) 消費型生物資産については、第5号一生物資産を適用する。</p> <p>相違点(a)：</p> <p>鉱物及び鉱物製品の生産者についての測定除外の規定がない。</p> <p>相違点(b)：</p> <p>販売費用控除後の公正価値で棚卸資産を測定するコモディティ・プロカー/トレーダーについて、定めていない。</p>
<p>4 (a) 農業製品、林業製品、収穫後の農作物、鉱物及び鉱物製品の生産者は生産過程の特定の段階において正味実現可能価額により測定される。</p>	<p>近似的点：</p> <p>1. 農業製品、林業製品、収穫後の農作物、鉱物及び鉱物製品に関しては、以下に定められているので、企業会計基準第9号の範囲と考えられるが、実務的には、正味実現可能価額での測定は困難と考えられるので、IFRSと同様に適用除外となる公算が大である。</p> <p>連続意見書第四第一・二・3「農耕製品等の特殊な棚卸資産」売価に基づく取得原価は、売価からアフター・コスト及び正常利益を差し引いた価額とするのが普通である。</p>	<p>2 近似的点(a)：</p> <p>以下の項目については、他の関連する会計準則を適用する。</p> <p>(一) 消費型生物資産については、第5号一生物資産を適用する。</p> <p>相違点(a)：</p> <p>鉱物及び鉱物製品の生産者についての測定除外の規定がない。</p>
<p>5 プロカー/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ものを用いて、棚卸資産が販売費用控除後の公正価値により測定される場合は、測定に関する要求事項のみが除外される。</p>	<p>近似的点：</p> <p>トレーディング目的で保有する棚卸資産については、市場価格に基づく価額をもって貸借対照表価額とし、帳簿価額との差額は、当期の損益として処理する。</p>	<p>- 相違点：</p> <p>コモディティが棚卸資産販売費用控除後の公正価値により測定される場合は、測定に関する要求事項のみが除外されるとの定めがない。</p>

国際財務報告基準 (IFRS) と日本・中国の会計基準との比較 (棚卸資産)

<p>6 棚卸資産とは、 (a)販売を目的として保有される。 (b)販売を目的とする生産の過程にあるもの (c)生産過程又は役務の提供にあたって消費される原材料又は、貯蔵品</p>	<p>3、相違点： 1. 棚卸資産の範囲(a),(b),(c)に加えて、事務用品も含まれる。 2. 棚卸資産の範囲にサービス業の棚卸資産は定められていない。</p>	<p>3 & 4 同一点： 第3条 販売目的の製品または商品、生産過程にある仕掛品、生産過程または役務提供過程において消費される原材料及び物品を指す。 第4条 以下の条件を満たす場合、棚卸資産として認識する。 ・当該棚卸資産に関連する経済的利益が企業に流入する ・当該棚卸資産の取得価額を信頼性をもって測定できること。</p>
<p>5 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、完成までに要する見積原価及び販売に要する見積費用を控除した額である。</p>	<p>5 正味売却価額：売価（購買市場と売却市場とが区別される場合における売却市場の時価）から見積追加製造原価及び見積販売直接経費を控除したものをいう。なお、「購買市場」とは当該資産を購入する場合に企業が参加する市場をいい、「売却市場」とは当該資産を売却する場合に企業が参加する市場をいう。 近似的： 正味売却価額の計算式が同じである。 相違点： 購買市場と売却市場の取り扱いに言及している。</p>	<p>42 (3) 近似的： 外部への販売により受領することのできる現金又は現金同等物の金額から、当該資産の完成時までに発生が見込まれる原価、見積販売費用及び関連税金費用を控除した後の金額により測定する。 相違点： 外部への販売により受領することのできる対象を現金又は現金同等物の金額と特定している。</p>
<p>4 公正価値とは、独立第三者取引において、取引の知識のある自発的な当事者の間で、資産が交換されうる価額をいう。</p>	<p>4 (5) 近似的： 時価：公正な評価額をいい、市場価格に基づく価額をいう。市場価格が観察できない場合には合理的に算定された価額を公正な評価額とする。 相違点： 公正価値の測定方法の例外方法についても定めている。</p>	<p>42 同一点： 公正価値による測定においては、資産及び負債は、公正な取引において、状況を熟知している取引の当事者双方が自立的に資産の交換又は負債の弁済を行う金額により測定される。 相違点： IFRS では、交換のみが規程されているが、負債の弁済まで言及している。</p>

7	<p>正味実現可能価額とは、通常の事業の過程において、棚卸資産の売却により実現されること が予想される正味の金額をいう。 公正価値は、同じ棚卸資産が市場で取引の知 識のある自発的な買い手と売り手の間で交換 される金額を表す。</p>	41	<p>近似的点： 将来販売時の売価を想定して行われ、その期 待が事実となり、成果として確定した段階に おいて、投資額は売上原価に配分される。こ のように最終的な投資の成果の確定は将来の 販売時点であることから、収益性の低下に基 づく簿価切り下げの判断に際しても、期末に おいて見込まれる将来販売時点の売価に基づ く正味売却価格による。</p>	15	<p>近似的点： 正味実現可能価額とは、通常の活動において、 棚卸資産の見積販売原価から完成時まででに発 生が見込まれる原価、見積費用及び関連税金 費用を差し引いた後の金額を指す。</p>
8	<p>棚卸資産には、再販売用に保有される商品、 土地、その他の固定資産の財貨が含まれる。 また、生産過程で使用するために保有されて いる原材料、貯蔵品も含まれる。</p>	28	<p>近似的点： 連綿意見書第四に定める次の4項目のいずれ かに該当する財貨又は用役である。 (1) 通常の営業過程において販売するために 保有する財貨又は用役 (3) 販売目的の財貨又は、用役を生産するた めに短期間に消費されるべき財貨 (2)、(4) は該当せず。</p>	3	<p>同一点： 販売を目的として、役務提供過程において費 消される原材料及び物品を指す。 相違点： “棚卸資産には、企業が未だ認識していない 役務提供の原価が含まれる” に対応した条項 がない。</p>
9	<p>サービス事業の場合には、関連する収益を企 業がいまだ認識していない役務提供の原価が 含まれる。</p>	-	<p>相違点： 企業会計基準第9号には、関連する収益を企 業がいまだ認識していない役務提供の原価が 含まれるとの記載がみられない。</p>	13	<p>近似的点： 企業が役務を提供する場合、発生した役務提 供に従事する人員の直接人件費及びその他の 直接費用、並びにこれに帰属させることで きる間接費用は、棚卸資産の取得原価に参入 する。</p>
9	<p>棚卸資産は、原価と正味実現可能価額とのい ずれか低い額により測定しなければならな い。</p>	7	<p>同一点： 通常の販売目的で保有する棚卸資産は、取得 原価をもって貸借対照表価格とし、期末にお ける正味売却価格が取得原価よりも下落して いる場合には、当該正味売却価額をもって貸借 対照価額とする。</p>	15	<p>同一点： 貸借対照日において、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方により測 定されなければならない。</p>

国際財務報告基準(IFRS)と日本・中国の会計基準との比較(棚卸資産)

10	棚卸資産の原価には、購入価格、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まなければならない。	連続 意見書 第四	五、1. 購入品の取得原価 購入品の取得原価は、購入代価に副費(付随費用の一部または全部を加算することにより算定される。 相違点： 副費の全てが含まれない点がIFRSと異なる。(詳細は15参照)	5	同一点： 棚卸資産は、取得原価により認識時の測定をしなければならぬ。棚卸資産の取得原価には、購入原価、加工原価及びその他の原価が含まれる。 同一点： 棚卸資産の他の原価とは、購入原価、加工原価以外の、棚卸資産が現在の場所及び状況に至るまでに発生したその他の支出を指す。
11	購入原価 棚卸資産の購入原価は、製品、原材料、及び役務の提供に直接起因する、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にも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。	連続 意見書 第四	五、1. 購入品の取得原価 購入代価は、送り状価格から値引額、割戻額等を控除した金額とする。 相違点： 1. 割戻額が確実に予定されない場合には、これを控除しない。送り状価格を購入代価とする。2. 現金割引額は、理論的にはこれを送料価格から控除すべきであるが、わが国では現金割引き制度が広く行われていない関係もあり、現金割引額は控除しない。3. 加算する副費の範囲を一律に定めることが困難であり、各企業の事情に応じ、収益費用対応の原則、重要性の原則、継続性の原則等を考慮して、これを適正に決定することが必要である。	6	棚卸資産の購入原価には、購入代価、関連税金費用、運賃、荷役費、保険料及び棚卸資産の購入原価に帰属させることができ、その他の費用が含まれる。 相違点： “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”との定めがない。
12	棚卸資産の加工費には、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。加工費にはまた、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布額も含まれる。	連続 意見書 第四	近似的： 棚卸資産の加工費として特定した規定はない。連続意見書第四(1)の「完成品の取得原価」生産品については適正な原価計算の連続さにより算定された正常実際製造原価をもって取得原価とする。(3)仕掛品の取得原価も算定方法を述べている。	7	近似的： 棚卸資産の加工原価には、直接人件費及び一定の方法により配布された製造費用が含まれる。製造費用とは、企業の生産及び役務の提供のために発生する各種間接費用を指す。

<p>13 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。</p>	<p>連続意見書第四</p>	<p>同一点： 棚卸資産の加工費として特定した規定はない。連続意見書第四(1)の「完成品の取得原価」* 生産品については適正な原価計算の手續きにより算定された正常実際製造原価をもって取得原価とする。</p>	<p>7 近似点： 棚卸資産の加工原価には、直接人件費及び一定の方法により配布された製造費用が含まれる。製造費用とは、企業の製品の生産及び業務の提供のために発生する各種間接費用を指す。</p> <p>相違点： 「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」に該当する規定はない。</p>
<p>14 1つの生産過程で複数の製品の製品が同時に生産される場合がある。連産品を生産する場合や、主製品と副製品が存在する場合である。製品は、合理的で一貫した方法で、加工費を製品に配賦する。</p>	<p>連続意見書第四</p>	<p>近似点： 2 (1) 完成品の取得原価 連産品については、等価係数によってジョイント・コストを各製品に分割し、当該原価額をもってそれぞれの取得原価とする。 2 (2) 副産物等の取得原価 副産物については、適正な評価額をもって取得原価とする。</p>	<p>- 相違点： 記載がない。</p>
<p>15 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まれる。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。</p>	<p>連続意見書第四</p>	<p>近似点： 五、1. 購入品の取得原価 3. 加算する副費の範囲を一律に定めることが困難であり、各企業の実情に応じ、収益費用対症の原則、重要性の原則、継続性の原則等を考慮して、これを適正に決定することが必要である。</p> <p>相違点：例外を認めている。</p>	<p>8 同一点： 棚卸資産の他の原価とは、購入原価、加工原価以外の、棚卸資産が現在の場所及び状況に至るまでに発生したその他の支出を指す。</p>

国際財務報告基準 (IFRS) と日本・中国の会計基準との比較 (棚卸資産)

<p>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ものの例は、 (a)仕掛に係わる材料費、労務費又はその他の製造費用のうち異常な金額 (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は除く (c) 棚卸資産が現在の状況に至ることに寄与しない管理部門の間接費 (d)販売費用</p>	<p>連続意見書第四</p>	<p>五、2. (1)完成品の取得原価 販売費および一般管理費は、取得原価に含まれないのが通例であるが、一部の販売直接費はこれを取得原価に含める。 製品の完成後から販売までの間に多額の移管費を要する場合には、これを取得原価に含めることも差し支えない。 相違点： 販売費用と保管費用（移管費用）を期間費用としない例外を認めている。</p>	<p>9 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は、 (一) 非正常的に費消された直接材料費、直接労務費及び製造費用 (二) 保管費用 (三) 棚卸資産が現在の場所及び状態に至るまでの過程に帰属させることができないうその他の支出 相違点： 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に、販売費用を除外すると明記されていない。</p>
<p>17 IAS第23号「借入費用は、借入費用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。</p>	<p>連続意見書第四</p>	<p>近似点： 五、2. (1)完成品の取得原価 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ず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。</p>	<p>10 「企業会計順則第17条―借入費用」に基づき処理するとある。 17条の内容との比較は対象外とする。</p>
<p>18 契約の中に事実上、資金調達要素が含まれている場合には、当該要素は、資金調達に係わる利子費用として認識する。</p>	<p>連続意見書第四</p>	<p>近似点： 五、2. (1)完成品の取得原価 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ず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。</p>	<p>10 「企業会計順則第17条―借入費用」に基づき処理するとある。 17条の内容との比較は対象外とする。</p>

<p>19 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連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。</p> <p>棚卸資産の原価には、マーゼンや直接に帰属しない管理費は含まれない。</p>	<p>相違点： サービス事業者の棚卸資産についての記載がない。</p>	<p>13 近似点： 企業が役務を提供する場合、発生した役務提供に従事する人員の直接人件費及びその他の直接費用、並びにこれに帰属させることのできる間接費用は、棚卸資産の取得原価に参入する。</p>
<p>20 IAS第41号「農業」に従って、企業が生物資産から収穫した農産物については、当初認識時に収穫時点における売却費用控除後の公正価値により測定される。この価値が基本準拠用に当たつての棚卸資産の原価とされる。</p>	<p>-</p> <p>相違点： 収穫後の農作物についての特定の段階においてと例外的な、正味実現可能価値による測定時点が定められていない。(4と重複)</p>	<p>12 近似点： 収穫時の農産物の取得原価は、「企業会計準則第5号—生物資産」に基づき確定しななければならない。</p> <p>相違点： 参照のみで、具体的な記載が一切ない。</p>
<p>21 IFRSでは、標準原価法及び売価還元法は、測定技法の簡便法として位置づけられている。</p>	<p>近似点： 連統意見書第四、予定原価（標準原価）の適用と注1により、原価差額発生額が合理的に僅小である場合には、これを貸借対照価額とすることが認められている。</p> <p>相違点： 売価還元法は、通常の棚卸資産の評価方法として認められている。</p>	<p>-</p> <p>相違点： 標準原価法及び売価還元法の適用に関する記載がない。</p>
<p>22 売価還元法の適用対象は、小売業で、利益率が近似した回転の早い大量の棚卸資産で、他の原価算定方法の使用が事実上不可能なものを測定するために使用することが多い。</p>	<p>近似点： 連統意見書第四、値入率、回転率が類似しているものを対象と適用対象が、IFRSよりも広く認められている。</p> <p>相違点： 棚卸資産、品目数が膨大な製造業も認められている。</p>	<p>-</p> <p>相違点： 売価還元法の適用に関する記載がない。</p>

国際財務報告基準(IFRS)と日本・中国の会計基準との比較(棚卸資産)

23	代替性のない棚卸資産の原価及び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、個別法により配分しなければならない。	6 2	同一点： 個別法が棚卸資産の評価方法として、認めている。 相違点： 企業会計基準9号では、購入代価と製造原価が対象で、役務の原価については、定めていない。	14	近一点： ほぼIFRSと同じ表現である。
24	個別法の適用の限界。代替性のある棚卸資産が数多くある場合は、個別法の適用は、適当でない。	6 2 (1)	近一点： 「取得原価の異なる棚卸資産」との表現で、IFRSと類似の適用限界を示している。	14	同一点： 「代替的使用することの出来ない棚卸資産」との表現により、類似の規定となっている。
25	23項の場合を除き、先入先出法、加重平均法によって配分しなければならない。性質、使用方法が類似する棚卸資産について、同じ原価算定方式を使用しなければならない。	6 2	同一点： (2)先入先出法、(3)加重平均法（総平均法、移動平均法）を認めている。 相違点： 重要性が乏しい場合に最終取得原価法を認めている。	14	同一点： 先入先出法、加重平均法を認めている。
26	棚卸資産の地理的な場所が異なることだけでは、異なる原価算定方式を用いることではできない。	-	相違点： 該当規定なし。	-	相違点： 該当規定なし。
27	先入先出法の定義。 加重平均法の定義。	6-2 (2) (3)	同一点： 特に先入先出法、加重平均法の定義の記載がある。	-	同一点： 特に先入先出法、加重平均法の定義の記載は当該基準にはない。
28	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、資産はその販売又は、利用によって実現すると見込まれる額を超えて評価すべきでない。	7	同一点： 期末における正味売却価額が取得価格よりも下落している場合には、当該正味売却価額をもって貸借対照表価額とする。	15	同一点： 貸借対照日において、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方により測定されなければならない。

29	<p>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される。しかし、同種又は、関連する品目のグループごとに行うことが適切な状況もある。</p> <p>目的ないし最終的な利用方法が類似しており、同一地域で生産及び販売が行われ、かつその生産ラインの他の品目と実務上別個に評価できないう同一生産ラインにおける棚卸資産などがこのような状況に該当することがある。製品の事業セグメントごと、あるいは個々の事業セグメントごとと全ての棚卸資産といった、棚卸資産の分類を基礎として評価減を行うことは適切でない。</p> <p>サービス事業においては、一般に別個の販売価格が付された債務ごとに原価を累計するに従って、それぞれの役割は、別々の項目として取り扱われる。</p>	<p>12 近似的：収益性の低下の有無に関わる判断及び簿価の切り下げは、原則として、個別品目ごとに行う。</p> <p>53 相違点：複数の棚卸資産を一括りとした単位で行うことが適切と判断される時には、継続して適用することと条件として、その方法による(IFRS記載の「製品の」ような棚卸資産の分類ごと、あるいは個々の事業セグメントごとと、あるいは個々の全ての全ての棚卸資産といった、棚卸資産の分類を基礎として評価減を行うことは適切でない)の不適切の場合が明示されてい</p> <p>相違点： 棚卸資産の評価減を行う場合、収益性の低下を判断し、簿価切り下げを行う単位も個別品目ごとが原則であるが、次のような場合には、複数の品目を一括りとして取り扱うことが適当である。 (1) 補完関係の商品 (2) 同じ製品に使われる材料、仕掛品を1グループとする。</p>	<p>18 近似的：企業は通常、棚卸資産の個別の品目ごとに棚卸資産評価損失引当金を計上しなければならぬ。</p> <p>相違点： 数量が非常に多く、単価が比較的低い棚卸資産については、棚卸資産の種類別に棚卸資産評価損失引当金を計上することができる。(IFRS記載の「製品の」ような棚卸資産の分類ごと、あるいは個々の事業セグメントごとと、あるいは個々の全ての全ての棚卸資産といった、棚卸資産の分類を基礎として評価減を行うことは適切でない)の不適切の場合が明示されてい</p>
30	<p>正味実現可能価額の見積もりは、棚卸資産によって実現する見込まれる金額について、見積もりを行う時点において入手可能な、最も信頼しうる証拠に基づいて行われる。決算日以降に発生した事象に直接関連する価額又は、原価の変動は、そのような事象が決算日に既に存在していたという状況を確認できる範囲で、正味実現可能価額の見積りにあたって考慮される。</p>	<p>43 近似的： 1. 期末時点正味売却価格が突発的な要因により、異常な水準となった時に、期末時点の売価ではなく、期末付近の合理的な期間の平均的な売価に基づく正味売却価格によることが適当である。 2. 売却市場において市場価格が観察できないうときは、合理的に算定された価格を売価とす。 3. 営業循環過程からはずれた滞流又は処分見込み等の棚卸資産について、合理的に算定された価格により処理する。 の方法により処理する。 (1) 帳簿価額を処分価額まで切り下げる方法。 (2) 一定の回転期間を超えた場合、規則的に帳簿価額を切り下げる方法。</p>	<p>16 近似的： 棚卸資産の正味実現可能価額を確定するに際しては、入手した確実な証拠を基礎とし、併せてその棚卸資産の保有目的、後発事象による影響等の要素を考慮しなければならぬ。</p>

国際財務報告基準(IFRS)と日本・中国の会計基準との比較(棚卸資産)

<p>31 正味実現可能価値の見積りにあたっては、当該棚卸資産の保有目的もまた考慮される。例えば、確定済みの販売又は役務提供契約を履行するために保有されている棚卸資産の在庫量を増やすために保有されている棚卸資産の在庫量の正味実現可能価値は、その販売価値に基づいて算定される。保有在庫量を超える確定販売契約又は確定購入契約から、引当金が発生することがある。そのような引当金は、IAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」により処理される。</p>	<p>42 近似点： 期末の正味売却価額という場合でも、一般的に、販売までに要する期間があることから、それは期末における将来販売時点での正味売却価額を指すことも多い。例として、契約により決められた一定の売価や仕掛品における加工後の販売見込額に基づく正味売却価額などが該当する。 相違点： 「保有在庫量を超える確定販売契約又は確定購入契約から、引当金」についての記載はない。</p>	<p>17 近似点： 販売又は役務提供契約を履行するために保有されている棚卸資産の在庫量の正味実現可能価値は、その契約価値に基づいて算定される。</p>
<p>32 棚卸資産の生産に使用される、保有される原材料及び貯蔵品は、それが組み込まれる製品が原価以上の金額で販売されると見込まれる場合には、原価よりも低く評価されない。しかし、原材料の価格の下落が、製品の正味実現可能価値が原価よりも低くなることを示しているときには、その原材料は正味実現可能価値まで評価減される。このような場合、原材料の再調達価格が、正味実現可能価値に比べて最良の入手可能な測定値であることもある。</p>	<p>42 同一点： 期末における正味売却価額が取得原価よりも下落している場合には、当該正味売却価額をもって貸借対照価額とするものとした。 10 製造業における原材料のように再調達原価の方が把握しやすく、正味売却価格が当該再調達原価に、継続して動く想定される場合には、継続して適用することを条件として、再調達原価（最終仕入原価を含む）によることができ。</p>	<p>16 同一点： 生産の為に保有する原材料等は、それを使用し生産した製品の製品の正味実現可能価値が取得原価よりも高い場合、当該原材料は取得原価に基づき測定しなければならない。原材料の下落が、製品の正味実現可能価値が取得原価よりも低くなることを示している場合、当該原材料は正味実現可能価値に基づき測定しなければならない。</p>
<p>33 正味実現可能価値については、新たな評価が次期以降毎期行われる。棚卸資産を原価以下に評価減となった従前の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り正味実現可能価値の増加が明らかである証拠がある場合には、評価減の額の戻入を行うため、新しい帳簿簿価は原価と修正後の正味実現可能価値とのいずれか低い額となる。</p>	<p>14 前期に計上した簿価切り下額の戻入れに関しては、当期に戻り入れを行う方法（洗替法）と行わない方法（切離法）のいずれかの方法を棚卸資産の方法ごとに選択適用できる。また、売価の下落要因を区分把握できる場合には、物理的劣化や経済的劣化、若しくは市場需給変化の要因ごとに選択適用できる。この場合、いったん採用した方法は、原則として、継続して適用しなければならない。 相違点： IFRSは洗替法のみであるが、日本では、切離し法が認められている。</p>	<p>19 同一点： 貸借対照日において、企業は棚卸資産の正味実現可能価値を確定しなければならない。過去に棚卸資産の評価減をもたれた要因がすでに消失している場合、減額した金額を回復させねばならず、すでに計上している棚卸資産評価損損失引当金の範囲内で戻し入れ、戻入金額を当期の損益に計上しなければならない。</p>

34	正味実現可能価額への棚卸資産の額及び棚卸資産に係るすべての損失は、評価減として認識しなかなければならない。正味実現可能価額は、その戻入れを行った期間において、認識しなげなければならない。	14	<p>同一点：洗替法ではIDRSと同じである。</p> <p>相違点：相違点では、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は行わない。</p>	19	<p>同一点：貸借対照日において、企業は棚卸資産の正味実現可能価額を確定しなければならぬ。過去に棚卸資産の評価減をもたらした要因がすでに消失している場合、減額した金額を回復させねばならず、すでに計上している棚卸資産評価損引当金の範囲内で戻し入れ、戻入金額を当期の損益に計上しなければならない。</p> <p>- 近似点：当該規定なし。他の基準で扱っていると考えられる。</p>
35	他の資産に振り替えられた棚卸資産は、その他の資産の耐用年数にわたって費用として認識される。	15	<p>近似点：当該資産の耐用期間にわたって配分する。但し他の資産に振り替えられた場合も特定の記載はない。</p>		
36	開示： (a)原価算定方式を含む、棚卸資産の評価にあたって採用した会計方針	16	<p>近似点：たな卸資産の評価基準及び評価方法</p>	22	<p>近似点：払出棚卸資産の取得原価を確定するために採用した方法。</p>
(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	17	<p>近似点：商品、製品、半製品、原材料仕掛品等の表示を行う。</p>	22	<p>近似点：各種棚卸資産の期首及び期末帳簿価額</p>	
(c)販売費用控除後の公正価値で計上した棚卸資産の帳簿価額	18	<p>相違点：販売費用控除後の公正価値で計上した棚卸資産の帳簿価額を開示するとの記載がない。</p>	<p>相違点：販売費用控除後の公正価値で計上した棚卸資産の帳簿価額を開示するとの記載がない。</p>		
(d)期中に費用に認識した棚卸資産の額	62	<p>近似点：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り下げ額は、注記により示さなければならない。但し、当該金額の重要性が乏しい場合には、この限りでない。</p>	<p>近似点：当期に計上された棚卸資産評価損失引当金の金額</p>		

国際財務報告基準(IFRS)と日本・中国の会計基準との比較(棚卸資産)

<p>(c)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</p>	18	<p>同一点：販売目的で保有する棚卸資産について、通常の低下による簿価切下げ額(前期に計上した簿価切下額を戻入す場合には、当該戻入額相殺後の額)は、注記による方法又は売上原価の独立表記する方法により示さなければならぬ。但し、当該金額の重要性が乏しい場合には、この限りでない。</p>	<p>22.3 近似的に当期に計上された棚卸資産評価損失引当金の金額</p>
<p>(f)第34項に従って期中に費用に認識した棚卸資産の減少として認識した評価減の戻入金額</p>	18	<p>相違点：期中に費用に認識した棚卸資産の金額の減少として認識した評価減の戻入金額自体の表示が求められない。前期に計上した簿価切下額を戻入す場合には、当該戻入額相殺後の額は表示が必要である。</p>	<p>22.3 近似的に当期に戻し入れられた棚卸資産評価損失引当金の金額</p>
<p>(g)第34項に従って棚卸資産の評価減の戻入を認める原因となった状況及び事象</p>	18	<p>相違点：金額の開示は求められているが、棚卸資産の評価減の戻入を認める原因となった状況及び事象の開示は求められていない。</p>	<p>22.3 近似的に当期に戻し入れられた棚卸資産評価損失引当金の金額及び計上、戻入に関する状況</p>
<p>(h)負債の担保に差し入れた棚卸資産の帳簿価額</p>	企業原簿第三一〇	<p>同一点：負債の担保に供している資産は貸借対照表に注記しなければならない。</p>	<p>22.4 同一点：担保に供している棚卸資産の帳簿価額</p>
<p>37 棚卸資産の一般的な分類は、商品、製造用貯蔵品、原材料、仕掛品及び製品とという分類である。サービス事業者の棚卸資産は、単に仕掛品としてよい。</p>	企業原簿第三四二(ひ)	<p>近似的に商品、製品、半製品、原材料仕掛品等の表示を行う。</p>	<p>22.1(一) 相違点：各種棚卸資産との記載のみで分類を特定していない。別の規定で行われているものと考えられる。(既存の会計基準との関連に関する記述が「企業会計準則」には見られない)</p>
<p>38 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未配賦製造間接費及び異常派生額が含まれる。企業によっては、流通コストのようにな他の原価を算入することが許容される場合もある。</p>	-	<p>相違点：「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未配賦製造間接費及び異常派生額が含まれる」との定めがない。</p>	<p>相違点：相当の記載がない。</p>

<p>39 企業の中には、損益を表示する手段として、期中の費用として認識される棚卸資産の原価以外の金額を開示する様式を採用しているところもある。この様式のもとでは、企業は費用の性質を基礎とした分類方法を用いて費用の分析を表示することとなる。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る原価を、当該期間における棚卸資産の純変動額とともに表示する。</p>	<p>- 相違点： 相違がない。</p>	<p>- 相違点： 相違がない。</p>
--	--------------------------	--------------------------

巻末注：

国際会計基準第2号 棚卸資産 2010年12月31日現在の公表版

企業会計基準第9号 改定 平成20年9月26日

企業会計原則 最終改定 昭和57年4月20日

企業会計原則と関係諸法令との調整に関する連続意見書第4 棚卸資産の評価について(昭和37.8)

中華人民共和国 企業会計準則及び応用指南一日中対訳 トーマツ2010年7月

古賀ほか、IFRS国際会計基準と日本の会計実務、同文館出版株式会社、平成21年、第7章143-159を参照した。