

# 「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—」の概要

ながぬま ようすけ  
公認会計士 長沼 洋佑

## I. はじめに

日本公認会計士協会（JICPA）は、平成25年10月11日付で、会計制度委員会研究資料第5号「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—」（以下「本研究資料」という）を公表した。

本研究資料の原文は、JICPAのWebサイト（[http://www.hp.jicpa.or.jp/specialized\\_field/main/\\_-.html](http://www.hp.jicpa.or.jp/specialized_field/main/_-.html)）にて入手できる。

## II. 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。

平成24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）が公表され、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。

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。）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。

このような背景の下、JICPA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、そ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、本研究資料として公表することとした。

## III. 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過ぎず、IFRSsの解釈を示すものでもない。

## IV. 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

JICPA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、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。

### (1) 本アンケート調査の概要

本アンケート調査の概要は図表1に記載のとおりである。

【図表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)

① 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

② IFRSs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。

(出典：本研究資料 p.3)

**(2) IFRSsを適用した場合における製造費用項目**

本研究資料では、図表2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。

【図表2 アンケート対象の製造費用項目】

(1) 材料費
① 仕入割引
② 材料費に係る付随費用の範囲
(2) 労務費
③ 退職給付（再測定項目のノンリサイクリング処理）
④ 特別退職金及び割増退職金
⑤ 株式報酬費用
(3) 経費
⑥ 減価償却費（減損損失を含む。）
⑦ 大規模修繕費用
⑧ 研究開発費
⑨ 設計費
⑩ 借入コストの原価算入
⑪ 資産除去債務に係る利息費用
⑫ 保管費用
(4) その他の原価
⑬ 工事原価の範囲
⑭ サービス業の原価の範囲

(出典：本研究資料 p.4)

アンケート調査では、図表2の(1)から(4)に記載した製造費用項目以外で、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（任意

回答項目）として「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、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）」に関する回答があった。

本稿では、図表2の製造費用項目のうち「③退職給付（再測定項目のノンリサイクリング処理）」「⑥減価償却費（減損損失を含む。）」に係る本研究資料の概要を紹介する。

### (3) 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

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毎期費用処理し、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とされている。

#### (b) IFRSsにおける取扱い

IFRSsでは、IAS第19号「従業員給付」（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）。

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（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（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」と呼んでいる。

他のIFRSs（IAS2や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「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」の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異常な金額」が示されている（IAS2.16(a)）。

#### (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

（出典：本研究資料 p.9）

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毎期費用処理（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になるため。
- なお、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の意見があった。

**(4) 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

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（企業会計原則第三 五）。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（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」第8項）。本研究資料では、「取得原価」「減価償却方法の決定」「耐用年数」「残存価額」について、それぞれの取扱いが記載されている。

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、減損の兆候、減損損失の認識、減損損失の測定のための三つのステップを経て算定される（固定資産減損会計基準 二）。

減損損失の戻入れは行わない（固定資産減損会計基準 三 2）。

また、減損損失について、「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扱われず、原価に含まれることはないものと考えられるとされている。

(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定期的にその耐用年数にわたって配分することをいう。」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をいう。」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、直接起因する費用及び取得原価を構成しない費用、それぞれの例示項目が記載されている（IAS16.16-17及び19）。

(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となると考えられるとされている。

(ウ) 耐用年数について

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

(エ) 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）をいう。」とされている（IAS16.6）。

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、減損の兆候の判定、減損損失の認識及び測定のための二つのステップを経て算定される。

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、検討することとなる（IAS36.110）。

また、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未配賦製造間接費及び異常発生額が含まれる。」（IAS2.38）とされており、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とされている。

(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。	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

（出典：本研究資料 p.18）

※ 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、これは複数の回答を行った企業があるためである。

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社が以下の理由により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。

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などの理由で変更が必要と考えられている。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の変更が必要と考えられるものの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う意見も見受けられた。連結と個別の減価償却方法を分離させる方針との意見もあった。

また、耐用年数については、国内外での統一という観点などの理由で変更が必要と考えられている。

その他、取得原価の範囲、期末における耐用年数の見直し、減損の戻入れの検討及び償却の開始時期について日本基準とIFRSsとの間で差異があるなどの理由で変更が必要と考えられている。

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などである。

### (5) 個別財務諸表と連結財務諸表での調整

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図表3の質問を行った。

【図表3 個別財務諸表と連結財務諸表の調整に関するアンケート調査】

<p>&lt;アンケート項目&gt;</p> <p>① 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>② 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>&lt;調整方法&gt;</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>								
<p>③ 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、上記②の (a) から (c) の方法で調整を行う項目がある。</p> <p>&lt;アンケート回答&gt;</p>								
①	②			③			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		

(出所：本研究資料 p.39)

図表3の①、②及び③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、付随費用の範囲）、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、割引率の変更）がある。

ヒアリングでは、日本基準での個別財務諸表において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。親会社報告用の子会社の個別財務諸表においてIFRSsを適用する会社は、在庫金額の調整について子会社で調整を行うこととしているが、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

て行うこと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については、再度原価計算を行わず、連結修正仕訳で対応する企業がほとんどであるが、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未定という回答があった。

### (6) 連結グループの内部管理に与える影響

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）の数値についてアンケート調査を実施している。

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、次のとおりである。

【図表4 内部管理用の数値に関するアンケート調査】

① 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
② 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

（出典：本研究資料 p.41-42）

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、日本基準（各国基準）の方が作業負担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会社は、連結グループ内の業績評価に資するためとの回答が多い。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おり、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ためとされている。

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。その他、IFRSsの適用を契機として、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考えているとの意見があった。

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一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。

③ システム対応

上記「(5) 個別財務諸表と連結財務諸表での調整」に記載のとおり、個別財務諸表を日本基準に準拠して作成する一方で、連結財務諸表をIFRSsに準拠して作成する場合、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、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、IFRSs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導入をグループ内の物差し統一の好

機と捉えてシステム変更を行うという意見もあった。

以上

## トーマツ メールマガジンのご案内

トーマツグループでは、専門性と総合力を活かしたナレッジやニュースをWeb サイトに掲載するとともに、その更新情報を中心に「トーマツメールマガジン」として無料で配信しています。www.tohmatsum.com/mmlにアクセスし、トーマツ メールマガジンにご登録くださいますようお願い申し上げます。

### トーマツ総合メールマガジン

監査・ファイナンシャル アドバイザリー・コンサルティング・税務の4つの分野のサービスに関連する内容を中心に、それぞれの分野の最新情報やセミナー情報などを配信しています。(毎月発行)

### トーマツIFRSメールマガジン

IFRS/国際財務報告基準(国際会計基準)の最新動向、解説記事を定期的に配信しています。また、特に重要なIFRS関連情報が発表されたときには、即時に、当該情報やその解説記事を配信しています。(概ね毎週発行)

### デロイト トーマツ ファイナンシャルアドバイザリーメールマガジン

M&Aの実務の観点より、新聞や経済誌等とは異なる視点で、財務・会計・経営戦略・業界動向などの話題を中心に、タイムリーかつ実務に即して充実した情報を提供しています。M&Aに関する身近な情報ソースとしてご活用ください。(毎月発行)

### コンシューマービジネスメールマガジン

日用消費財、小売などのコンシューマービジネス業界におけるトピックスを配信します。ASEANをはじめとする新興国における市場動向レポート、企業動向ニュースサマリー、業界特有の会計情報などを提供します。(毎月発行)

### ライフサイエンス ニュースレター

ライフサイエンス業界における最新トピックを配信します。業界専門コンサルタントが、製薬・医療機器企業が直面する課題や、押さえるべきトレンドなどについて解説します。(原則、隔月発行)

### トーマツ チャイナニュース

中国ビジネスを展開している日本企業及び在中国の日系企業向けのニュースレターです。会計税務の専門的な立場より中国の会計税務投資情報についてタイムリーにわかりやすい解説を配信しています。(毎月発行)

### ヒューマン キャピタル ニュースレター Initiative

組織・人事に関する国内外の最新動向、解説記事やセミナー情報を、ヒューマンキャピタル(HC)グローバル発行の内容も交えて配信します。企業の「人」「組織」にまつわる課題解決に向けて、是非ご活用ください。(毎月発行)

### グロース エンタープライズサービス メールマガジン Next-

「成長企業」の創出に向けて、日本経済再生への戦略的視点を含めた政策提言と、成長企業が取り組むべき経営課題について、グロースエンタープライズサービスのコンサルタントが執筆した記事・インタビュー等を配信しています。(原則、毎月発行)

■お問合せ先 トーマツ メールマガジン事務局 info\_magazine\_jp@tohmatsum.com