

棚卸資産・売上原価の会計基準国際比較 ——日・IAS・米・英・豪・加の比較研究——

狩野 一久

1. はじめに

今日、わが国をはじめ各国において国際取引がますます増大するなかで、企業会計基準や制度に国際的基準の影響が強くなってきている。特に海外における支店・工場・子会社等の設立や外国で起債を行ったり、また外国の有価証券への投資など企業活動の国際化に伴う会計処理あるいは公表財務諸表に国際的統一化や調和化の要請が強まってきた。

1973年6月29日に主要先進国の専門職業会計士団体の合意により、国際会計基準委員会（International Accounting Standards Committee, 以下「IASC」という）が発足し、1975年1月1日に国際会計基準（International Accounting Standards, 以下「IAS」という）第1号（会計方針の開示）を公表して以来、31の基準（IAS 1.～31.）と47の公開草案、および4つのステートメント等を公表してきた。各国では、それぞれ自国の経済環境や会計慣習等の違いにより異った会計基準を設定しているため、公表されている財務諸表には統一性がなかったが、漸次、IASの影響で各国の会計基準等に少しずつ変化をもたらしている。国際化の進展に伴い、異なる会計基準で作成された財務諸表の比較可能性が損なわれることや適格な判断に基づく意思決定を誤らせるおそれも生じるであろう。それゆえに財務諸表の同質化を図るため各国の会計基準の見直しやIASの一層の整備が行われなければならない。すなわち国際的に調和化・統一化されたIASの重要性が高まる必要と各国の国内会計基準の国際化を図る必要がある。

本論稿では、棚卸資産および売上原価の項目について、日本、IAS、アメリカ、イギリス、オーストラリアおよびカナダの会計基準の特徴を列挙し、それぞれ比較検討を試みている。特に棚卸資産については、その定義（あるいは範囲）、棚卸資産の取得原価、原価配分方法、期末評価額と低価法の適用の比較・論及を行っている。

2. 棚卸資産⁽¹⁾

(1) 棚卸資産の定義（範囲）

〈日本〉 わが国の棚卸資産は、次のように定義されている（連続意見第四・第一・七）。

- (a) 通常の営業過程において販売するために保有する財貨または用役
- (b) 販売を目的として現に製造中の財貨または用役
- (c) 販売目的の財貨または用役を生産するために短期間に消費されるべき財貨
- (d) 財売活動および一般管理活動において短期間に消費されるべき財貨

意見書では棚卸資産の実体の中に財貨または用役を明確に盛り込んでいる。また財務諸表等規則においても具体的に示されている（財規 15 および 17，財規要領 40～55）。その内容は、商品、製品（副産物および作業くずを含む）、半製品（自製部分品を含む）、原材料（購入部分品を含む）、仕掛品（半成工事を含む）、貯蔵品（補助材料を含む）として具体的に定められている。

〈IAS〉 現行 IAS 2 では、有形の財産で次のものが定義されている（4 項）。

- (a) 通常の営業過程において販売を目的として保有されているもの（商品・製品）
- (b) このような販売を目的とする生産過程にあるもの（仕掛品・半製品）
- (c) 販売を目的とする財貨もしくは用役の生産にあたって消費されるもの（原材料・消耗品・部品等を意味している）

IAS は、上記（ ）の中に具体的内容を示したとおり、いずれも有形財のみを規定していると思われる。

しかしながら改訂 IAS (E 38) では、(a)～(c) の有形財を、「財貨、財産あるいは用役（役務）という形態の資産」に置き換えている（改定 3 項）。さらに「サービスを営む企業の用役提供が部分的に完了していても、これに係わる収益を認識している場合、この役務提供の原価要素は棚卸資産として計上される」として仕掛品を加えている（改訂 4 項）。これは費用収益対応関係に基づいて損益計算から除外されたものを棚卸資産として計上することをうちだしている。

〈アメリカ〉 ARB 43・4 章・ステートメント 1 においては、現行 IAS と全く同じく有形財とのみ定義している。

〈イギリス〉 SSAP 9 において次のとおり列挙している（16 項）。⁽²⁾

- (a) 再販を目的として購入した財その他の資産
- (b) 貯蔵品
- (c) 原材料および販売する製品に組み込む目的で購入した部品

- (d) 仕掛り段階にある製品および用役（サービス）
- (e) 長期請負契約支出金
- (f) 完成品

ここにおける棚卸資産の範囲は有形財貨のみならず、(a)のその他の資産あるいは(d)の仕掛中の用役にみられるように、無形の用役も包含していると思われる

〈オーストラリア〉 ASRB 1019（また AAS 2・7 項）では、販売目的あるいは製品製造中に消費される財貨、その他の財産あるいは用役と定義づけている。

〈カナダ〉 カナダのハンドブック第 3030 節においては、棚卸資産の定義は明確に行っていないが、「原価要素」の取得原価算定の中で、(a)再販のために購入された商品、(b)製造に投入された原材料、(c)製造過程の棚卸資産、(d)完成品、に分類して用いているところに注意する必要がある。

〈比較検討〉

以上の中で、現行 IAS、アメリカ、カナダを除き、日本、改訂 IAS、イギリス、オーストラリアにおける棚卸資産の定義には、有形財貨のみではなく用役をも含めている。特に日本の場合は明確に規定していると考えられる。

また棚卸資産の保有目的からとらえた場合、商品・製品といった販売目的資産と原材料・仕掛品・貯蔵品等の消費目的資産に分類できるが、消費目的資産も販売目的資産に転化する性質をもつものであり、これらは共に将来の収益を獲得するため直接・間接に保有されている財貨あるいは用役として認識される。

(2) 棚卸資産の取得原価

〈日本〉 わが国の棚卸資産の取得原価は、(a)購入代価または製造原価に引取費用等の付随費用を加算し、値引・割戻額を控除した額である（企原・B/S 原則五・A；連続意見第四・第一・五・1）。なお、注解 1⁽⁴⁾では、引取費用等の付随費用で重要性の乏しいものは、取得原価に算入しないことも認めている。

次に製品の製造原価は、適正な原価計算基準に従って正常な状態のもとにおける原価であり（原基・第一・三・四）、また同基準に従った予定価格または標準原価を取得原価として採用することができる（企原・注 21(2)）。

なお、異常な状態を原因とするものは原価から除外する（原基・第一章五）。

〈IAS〉 IAS では、(a)購入原価（購入代価に輸入間接およびその他の税金、運送荷役費および財貨・用役の取得に直接関係するその他一切の費用を加え、割引および補助金を差し引いたものをいう）、加工費（直接労務費のように、生産単位に直接関係する費用を含む一改訂 IAS・11 項）および棚卸資産を現在の場所および状態にもたらすために生じたその他の原価の総額をいう（4 項）。また製造業の生産時に発生した製造間接費は、固定費と変動費とのいずれもが加工費に組織的に配賦される

(IAS 9 項・21 項)。固定製造間接費の加工費への配賦には、生産設備の正常生産量にもとづいて行わなければならない (10・21 項および改訂 IAS 12 項)。

〈アメリカ〉・〈イギリス〉・〈オーストラリア〉 購入に伴う取得原価について、イギリス・オーストラリアは、IAS の内容とほぼ同じである (イギリス；SSAP 9・18 項、オーストラリア；ASRB 1019・6 項)。アメリカは、IAS ほど具体的に規定していないが、内容の表現はおおむね同じである (ARB 43・4 章・意見 3)。

アメリカの場合、特に仕掛品および製品への原価および費用の割当に際して未稼働の設備や異常な仕損費が多額に発生したものは、棚卸資産原価に含めないで、当期の期間費用として処理される (4 章、5 項)。

イギリスもこれらの製造間接費は、正常な操業度のもとで発生したもののみを棚卸資産原価としている (SSAP, 9・20 項)。逆に正常な操業度以外の遊休設備に関する減価償却費は、棚卸資産原価に含めない。

〈カナダ〉 ハンドブック第 3030 節においては、棚卸資産の種類ごとにそれぞれの取得原価を規定している。商品・原材料は購入金額に関税、運送料等の付随費用を加える。仕掛品・製品は原材料のコストに直接労務費や通常生じる製造過程において製造間接費が正しく配賦された費用を加えた額である (2 項)。

カナダの場合にも、通常、財貨の改造や休眠設備のような異常な状況で生じた支出額は棚卸資産価額に含めない。また生産の変動量の理由で固定間接費の配賦がその期間の純利益をゆがめることになる場合も除外する (3 項)。

〈比較検討〉

上況 IAS ならびに各国の基準のすべてが、付随費用を取得原価に含めることとしている。ただし、わが国の企業会計原則・注解は重要性の乏しい付随費用を取得原価に含めなくてもよいとしている。

また、一様に製造間接費の配賦については、正常な操業度の場合は原価に含めることを原則としているが、異常な状況において発生したものは、原価に含めないことにしている。これは、わが国の原価計算基準に規定されているように、製造原価は、正常能率・正常操業度などに基づいて決定され、経営における異常な状態を排除することは、原価管理や棚卸資産価額の算定に適しているといわねばならない。

(3) 原価配分方法

〈日本〉 わが国の評価基準は、個別法、先入先出法、後入先出法、平均原価法(総平均法・移動平均法)、さらに売価還元原価法の選択適用が認められている (企原・第 3・5 A, 注 21)。また原価配分を行うに際しては期間損益の適正な算定を基本原理としてこれらの選択方法を勧告している (連続意見第 4・第一・二・1)。

〈IAS〉 現行 IAS 2 では、先入先出法または加重平均原価法を選択適用を規定し

ており、一方では次入先出法、最終取得原価法を否定している。また、個別法、後入先出法は条件付きで認めている（13, 14, 24, 25 および 26 項）。

しかし E 32, E 38 (19 項) では後入先出法と基準棚卸法を明確に排除してしまった。その後、日本はじめ各国の様々な賛成・反対意見がある背景のもと、イギリスの頑迷な反対にもかかわらず、IOSCO（証券監督者国際機構）の支持もあって改定 IAS 2 (E 38) は、後入先出法を先入先出法等との差額開示を条件に代替的处理法として認めることになった。日本をはじめとする実務分野の切実な要望といえるであろう。

〈アメリカ〉 アメリカでは、平均法、先入先出法、後入先出法、個別法等の各種の方法の選択適用が認められている。ARB 43 によれば、収益に適切な原価を対応させることによって妥当な期間利益を算定することを目的としており、これによりそれぞれの状況に基づきもっとも明確に期間利益をあらわす方法を選択しなければならない（4 章、意見 4）。いわゆる方法の選択は、個々の事情によって異っており、例えば先入先出法、平均法等の方法が各業種ごとに統一的に採用されれば、財務諸表の有用性が高まることを述べている（4 章、意見 7）。⁽³⁾

現在アメリカの会社がもっとも採用している方法は CPA の影響もあって先入先出法が多い⁽⁴⁾。これは商品が先に仕入れたものから順次販売されるという仮定の「物の流れ」を反映していることに基づき原価を算定する方法である。また製造業では、標準原価の採用が多く用いられているが、実際原価との定期的見直しを行いながら、原価差異が小さい場合は標準原価で棚卸資産評価をすることが認められている（ARB 43, 第 4 章、意見 4）。

〈イギリス〉 SSAP 9 は、もっとも公正な「実際原価」に近似する原価を選択すべきであるとして、基本的に個別法、先入先出法、平均原価法および標準原価法をそれぞれ認めている。⁽⁵⁾ この選択は経営者が判断しなければならない。会社法附則 4 では、上記以外に後入先出法や基準棚卸法が認められているが、「実際原価」の近似値が貸借対照表と合理的関係のないことから、基準棚卸法や後入先出法は不適切とされている（SSAP 9 付録 1・12 項）。

また最終仕入原価法も期末購入価額が必ずしも実際原価と同じでないことや物価上昇時に未実現利益を計上することからも不適当とされている（SSAP 9, 付録 1・13 項）⁽⁶⁾。その他満足な原価計算制度がない場合、同じく「実際原価」の合理的な近似値であれば売価から見積利益を控除した金額を用いることができる。

〈オーストラリア〉 ASRB 1019, 30 は、基本的に個別原価法、平均法（加重）、先入先出法および標準原価法を認めている（また AAS 2, 29）。これらの原価配分法は、状況に応じて選択適用されることになるが、每期継続的に適用されねばならな

い。また経営者は、これらの選択の判断当って、現実の状況をもっとも公正な実際の数値によって反映する方法によらなければならない（AAS 2, 32・ASRB 1019, (xvi)）。

〈カナダ〉 カナダの原価配分方法は、個別法、平均法、先入先出法および後入先出法を掲げている（ハンドブック第 3030 節, 7 項）。選択にあたっては、各企業や産業の特別な環境によるが、また利益計算の決定に重要な要因となるため、商品の物理的流れに一致するか否かにかかわらず、収益に対して原価のもっとも適正な対応関係を示す方法によるべきとしている（9 項）。ところでカナダでは後入先出法は、税務目的上利用できないために、会計基準上認められていても採用する会社はごくわずかであることが注視される⁽⁷⁾。

〈比較検討〉

各国の棚卸資産の評価基準は、原則上すべて取得原価基準となっている。各国とも適正な期間損益の算定を目的としており各種の原価配分方法を適用することによって、棚卸資産原価が当期の収益か次期以降の収益に配分されることになる。配分方法の選択には、企業の性質、業種、棚卸資産の種類および性質あるいは商品等のものの動きの実情並びに採用する原価計算の方法などを考慮に入れて、これらを経営者が妥当な判断をもって行使しなければならない。特に先入先出法は、ものの流れと原価の流れがもっとも合理的な関係をもつところから広く採用されている。さらに日本では IAS と同じく先入先出法と並んで平均原価法を用いることを推奨している。

一方、日本は上記以外に後入先出法に対しても根強い支持をもっているが、IAS E 38 並びにイギリスを中心として後入先出法を排除してしまった。これに対して IOSCO（証券監督者国際機構）は、後入先出法の排除は行き過ぎであると報告したため、IAS の改善起草委員会はその後 1993 年 4 月の第 11 回会議において改訂 IAS 2 (E 38) の公開草案を作成した。これによると後入先出法は先入先出法等との差額開示を条件として、代替的处理方法として認められることとなった。これにはイギリスの強い反発が予想されるが、改訂 IAS 2 として採用される方向にある⁽⁸⁾。

(4) 期末評価額と低価法の適用

〈日本〉 各国の棚卸資産の原則的評価基準は、取得原価であるが、例外として棚卸資産の期末評価額に時価等を取り入れた低価法が採用されている。

わが国の企業会計原則は、原価法と低価法との選択的適用を認めており（企原、第三・五・A）、同じく商法、法人税法においてもそれぞれ低価法を認めている。しかしながらこれらには時価の内容について明確な規定がなされていないが、連続意見書第四において、時価は正味実現可能価額が適当とされており、また再調達原価

をとることも認めている（意見第四・第一・三・1）ことに留意しなければならない。

〈IAS〉 IAS 2 ならびに E 38 は、取得原価と正味実現可能価額とのいずれか低い価額で計上されなければならない（IAS 2, 20 項・E 38, 5 項）として低価法を強制している。この場合の時価は原則として正味実現可能価額を規定している。

〈アメリカ〉 アメリカも同様に評価基準の基本は取得原価であるが、低価法が強制的に適用される（ARB 43, 第 4 章, 意見 5）。これは原価主義に基づいた費用と収益との適切な対応による損益計算を考えており、取得原価からの低減により、財貨の効用が減殺されるため、この損失額の認識にあたって、その時点の効用を表わす調達時価すなわち再調達価額まで評価の引き下げを行い、各期の利益を適正ならしめるところにあると考えられている⁽⁹⁾。

低価法の時価は原則として再調達価額（原価）であるが、次の制限がある場合、別の時価が例外として設けられている。

①上限：再調達価額が正味実現可能価額を上回る場合は、正味実現可能価額を時価とする。②下限：再調達価額が正味実現可能価額を下回る場合は、再調達価額が、ア）通常の売上利益控除後の実現可能価額を上回る時は、再調達価額、イ）通常の売上利益控除後の実現可能価額を下回る時には、当該実現可能価額をそれぞれ時価として低価法に適用することになる。

なお低価法は、わが国と同じく個々の棚卸資産の品目ごとに適用される。

〈イギリス〉 SSAP 9 は、原則として原価と時価の正味実現可能価額との低価法を強制している（SSAP 9, 26 項）。1985 年会社法も同様の低価法を強制している（会社法附則第 4, 23(1) 項）。正味実現可能価額の適用が考慮される必要は、これが次のような事由で原価を下回る可能性のあるときである。すなわち(a)原価が増加するが売価が下落した場合、(b)品質低下、(c)陳腐化、(d)マーケティング戦略、(e)過剰在庫などの危険な状況の増大を招来する時に棚卸資産の取得原価以下の価値の下落に備える目的からである（SSAP 9, 付録 20 項）。

ところが再調達価額がこの正味実現可能価額よりも低い場合には、再調達価額で評価することも許されている。これは特定のケースの場合に再調達価額の方が最善の測定値であるとみなされた時である（同, 6 項）。

低価法は、棚卸資産の各品目ごとに行う必要がある。それが不可能な場合には、類似品目をグループ別に分けて原価と時価の比較を行う必要がある。なぜならば棚卸資産の正味実現可能価額の総額とそれらの原価の総額を比較してしまった場合に、見積み損失と未実現利益とが相殺されてしまうことになるからである（SSAP 9, 2 項）。すべての棚卸資産に対して正味実現可能価額の適用の難しさをあらわしているといえる。

〈オーストラリア〉 オーストラリアの棚卸資産価額は、イギリスと同じく原価と時価の正味実現可能価額とのいずれか低い価額で測定する必要がある(AAS 2, 8)。また低価法の適用は、棚卸資產品目を個々に比較しなければならないが、測定が不可能な場合、グループあるいは類似の品目をまとめて行う必要がある。なぜならばイギリスの場合の論拠と同じく原価と時価の各総額の比較には、未実現利益を会計計算にもたらす結果になるからである(ASRB 1019, (xiii) 注釈 13)。正味実現可能価額の適用も棚卸資産の品質低下、陳腐化、需要の変化などの事由により将来の収益が原価をカバーできない場合に考慮されている(AAS 2, 11 項)。

また再調達価額は正味実現可能価額の近似値の場合用いてもよいが、取得原価主義会計を基礎としているため期間比較のゆがみの影響もあって容認されていない(ASRB 1019, (xiv))。

〈カナダ〉 カナダにおける棚卸資産の評価基準は、原価法と低価法の選択適用を認めている。低価法に用いられる時価は、通常の再調達価額、正味実現可能価額あるいは正味実現可能価額から正常利益額を控除した価額を選ぶ必要があるとしている(カナダハンドブック 3030 節, 11 項)。しかもこれらの原価決定方法は公開されるべきとしている。税法においても原価、市場価格あるいは低価法のいずれかで評価できるが、原価および市場価格についての詳細な説明がない⁽¹⁰⁾。

〈比較検討〉 各国の棚卸資産の評価原則は取得原価であるが、低価法も採用している。低価法を選択採用できる日本、カナダを除き、IAS、アメリカ、イギリスおよびオーストラリアでは、低価法が強制されている。しかし時価の取扱いに関しては、アメリカは、再調達価額を原則としているのに対してIAS、イギリス、オーストラリアは、正味実現可能価額を原則としている。

ただしアメリカの場合も正味実現可能価額が再調達価額より下回ったときは正味実現可能価額を用いること等になっており、逆に一方のイギリス・オーストラリアでも特定の場合、再調達価額が正味実現可能価額にかえて採用することが認められている。IAS では適切な場合にのみ認められている(IES 38・24 項)。カナダでは、時価の内容を三つあげているが特に規定をしていない。

またイギリス・オーストラリアは、低価法を原価・時価の総額で行うのではなく、未実現利益排除等の目的から、棚卸資産の品目ごとに個々に比較することを原則とし、あるいはグループもしくは類似品目ごとに比較しなければならないことを規定している。

3. 売上原価

〈日本〉 企業会計原則では、売上原価は売上高に対応する商品等の仕入原価また

は製造原価であるとしている（企原・第二・三 C）。すなわち販売された商品の仕入原価，また販売された製品の製造原価であり，原理的に売上高と個別的あるいは直接的な対応関係がみられる。

しかしながらほとんどの業種の売上原価の算定は，各会計期間ごとに行われるのが一般的である。商業の場合には，期首商品棚卸高に当期商品仕入高を加え，これから期末商品棚卸高を控除する棚卸計算法によっている。また製造工業の場合には，期首製品棚卸高（半製品・副産物・作業くず等含む）に当期製品製造原価を加え，これから期末製品棚卸高を控除して求められる（企原・第二・三 C，財規第 75）。このような売上原価の適正な算定には，仕入原価・製造原価の適正な把握（原価計算基準に従う必要がある―注解 8―），あるいは期末棚卸高の適正な把握が必要となってくる。期末棚卸高は，認められた原価配分方法が用いられる帳簿棚卸法並びに実地棚卸法の相互補完システムによって計上される。

なお売上原価には，原価差額（財規第 96・注解 9），追加原価または事後費用等を含めたり（財規第 76），低価基準を適用した場合の商品等評価損（財規第 82），あるいは品質低下，陳腐化等の原因によって生じる評価損の中から原価性を有するものを含める必要がある（注解 10―原価差額―）。

（商業の場合）

売上原価

1 商品期首棚卸高	×	×	×
2 当期商品仕入高	×	×	×
合 計	×	×	×
3 商品期末棚卸高	×	×	×
	×	×	×
4 商品評価損	×	×	×

（財規要領第 175）

（製造工業の場合）

売上原価

1 期首製品棚卸高	×	×	×
2 当期製品製造原価	×	×	×
合 計	×	×	×
3 期末製品棚卸高	×	×	×
標準(予定)売上原価	×	×	×
4 原価差額	×	×	×

（企原・注解 9）

〈IAS〉 IAS 2 は，売上原価について特に規定はしていない。しかしながら改訂 IAS 2（E 38―棚卸資産―）において，売上原価を「販売された棚卸資産の過去に原価測定上含められた原価を含んでいる」（29 項）ものと規定している。また売上原価には「未配分製造間接費及び棚卸資産の製造原価のうち異常な発生額を含める」（29 項）。さらに場合によっては配送費用なども含めることを許容している。

なお新しく追加された費用認識の項目では，売上原価の金額は，収益が計上された期間の費用として対応する棚卸資産の帳簿価額としている（E 38，25 項，26 項）。棚卸資産の評価減額または損失を売上原価に算入するかどうか明記していないが，収益に対応する営業費用（この場合売上原価を含んでいる）をその性質の違いによ

って分類して開示することを提案している (E 38, 30 項)。

〈アメリカ〉 FASB の「財務会計諸概念に関するステートメント (SFAC)」第 5 号において、売上原価は会計期間中に収益と対応された経済的効益の費消部分として認識され、直接的かつ結合的な関係をもつものとしている⁽¹¹⁾。

アメリカで売上原価の測定目的を明確にしているのは、AAA 会計基準 1957 年改訂版においてである。そこでは費用のうち最も重要なものは売上原価であるとして、

- 1) 当期間中に顧客に提供された製品および役務の原価を、当期の諸条件に基づいて報告する。
- 2) 期末に棚卸高中に含まれている原価を当期の諸条件に基づいて報告する。
- 3) 価格変動から生じた利得または損失を区分明示する⁽¹²⁾。

この改訂版では、売上原価を当期収益と同じ水準の価額で測定し、経營業積をあらわす損益と価格変動損益とを分別することを測定原則としていた。これらを達成する標準原価法は、アメリカの多くのメーカーが採用しているが、実際原価との原価差異が小さい場合には、標準原価で棚卸資産を評価できる (ARB 43, 第 4 章, 意見 4)。なお、この原価差異は売上原価に含められる。

〈イギリス〉 SSAP 9 は、収益が発生した期においてその対応する原価部分が売上原価とすることを要請している。適正な売上原価を算定するためには、原価を当期収益と次期繰越額に配分する手続きが必要である。したがって収益と対応する棚卸資産原価の定義が重要となってくる。それは財貨または用役を現在の位置および状態にするために正常な営業過程に発生した支出額に加工費を含めたものである。これらを原価配分方法によって該当する棚卸資産の性質やその物の流れを適切に配分されなければならない。また合理的にみた棚卸資産の品質低下、陳腐化または需要変化などの原因で回収不能の原価部分は、当期の収益に賦課すべきである (SSAP 9, 1 項)。

〈オーストラリア〉 費用は、資産の減少あるいは負債の増加をもたらす経済的便益やサービス可能性の費消および損失である (AARF, 7 項)。この費用の中でも売上原価は、収益を生み出す取引と直接的・結合的に生じる。たとえば会計期間中の売上原価やサービスの原価のような費用は、収益と直接結合すると認識され、その収益との対応関係を有するものをいう (AARF, 22 項)。

〈カナダ〉 CICA ハンドブックでは、売上原価を営業費用の中の項目としてとりあげられており、当該期間の収益に対応するもっとも適正な原価配分方法を用いる必要がある。このことは利益算定 (決定) に重大な影響を与えることになるが、原価配分方法によって商品の物理的流れに一致するか否かにかかわらず、売上原価

は、収益に対する原価の適正な対応（マッチング）によるものである。

〈比較検討〉

売上原価の算定は、原理的には収益と個別的・直接的対応関係によって利益計算が行われるシステムであるが、しかし現実的・实际的計算体系は、

売上原価＝（期首商品・製品棚卸高＋当期商品仕入高・製品製造原価）－期末商品・製品棚卸高

となる。ここにおける期末商品棚卸高（製品棚卸高）は、棚卸計算法並びに帳簿棚卸法の方式で期末在庫の評価が行われる（先入先出法、平均原価法、後入先出法等）。この両計算法の差額は、棚卸減耗損として処理され、原価性を有するものは売上原価に組み入れるが原価性を有さないものは営業外費用として取扱われる。

また貸借対照表日において低価法（低価基準）が強制あるいは選択で行われる場合には、棚卸資産の原価評価額と時価（原則上、再調達価額－アメリカ・カナダ、正味実現可能価額－IAS・イギリス・オーストラリア）とのいずれか低い価額が貸借対照表価額として評価される。この低価基準の採用により時価が原価より下がったために生じる商品評価損（その他低価基準以外のキャッシュ・フロー等の低減に伴うものもある）は、その現況に応じて売上原価として扱うか、あるいは販売費および一般管理費・その他の項目として処理されることになる。

売上原価における製品の原価部分は、アメリカの ARB において論議されたピリオド・コストとしての性格をもっているか、プロダクト・コストとしての性格をもっているかが、問題点としてあげられるが、結局のところ、「プロダクト・コストはいったん棚卸資産原価を構成するが、販売されて売上原価となるとともにピリオド・コストに転ずる」⁽¹³⁾ ことになる。売上原価をピリオド・コストとしないのは狭義の概念規定であって、普通はピリオド・コストの概念を広義に用いて、売上原価をピリオド・コストに含めている（AAA、「原価概念および基準委員会」）。

インフレーションが顕著に生じた場合、イギリスを中心として制度化された現在原価会計では、売上原価を時価により調整（修正）することが容認されている。アメリカはじめオーストラリア、カナダでは、特に時価による補足的財務諸表を開示するよう勧告されている。ただし、日本にはこのような制度の適用はない。

4. おわりに

以上、棚卸資産および売上原価の各国の会計基準ならびに IAS について主要な部分の比較検討を行ってきた。しかしながら現行 IAS 2 の改訂にみられるように公開草案後、各種議論が重ねられようやく改訂 IAS 2 が公表される運びになるように、各国の会計制度の事情が複雑にからんでくるため時間がかかってしまう結果にな

る。各国とも国際会計基準としての理念や趣旨に同調しながらも長い間の会計実務の慣習の枠をとりはずすことは容易ではない。

わが国の場合、制度としての商法、証券取引法および税法が強固に規定（トライアングル方式ともよばれる）されているため、IAS との調和あるいは統一化にむけても非常な困難な面が現実存在するが、経済社会が国際化へと急転する現在、これらの問題を真剣にとりくまなければならないと思われる。

注

- (1) この棚卸資産の会計基準の比較に関しては、稲垣富士男編著『国際会計基準』（増補版）、同文館、1992 年、を主に参照している。
また IAS および各国の会計基準等については次のものを主に参照している。
日本：『会計法規集』（第 6 版）、中央経済社編。
IAS：『国際会計基準』・『JICPA ジャーナル』、日本公認会計士協会
アメリカ：Financial Accounting Standard Board (FASB), *Original Pronouncements; Accounting Standards as of June 1, 1992, Volume II* (AICPA, Pronouncements, etc.), Irwin, 1992.
イギリス：The Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW), *Statements of Standard Accounting Practice (SSAP)*, 田中弘・原光世共訳『イギリス会計基準書』、中央経済社、1990 年、菊谷正人著『英国会計基準の研究』、同文館、1990 年
オーストラリア：Australian Society of CPAs (ASC)・The Institute of Chartered Accountants in Australia (ICAA), *Accounting Handbook 1992, Volume 1 of the Accounting and Auditing Handbook*, Prentice-Hall, 1992.
カナダ：The Institute of Chartered Accountants (CICA), “Accounting Recommendations,” *CICA Handbook*, 1982.
- (2) 田中弘・原光世訳『イギリス会計基準書』、143 頁、菊谷正人著『イギリス会計基準書の研究』、27-28 頁。
- (3) 稲垣富士男編著『前掲書』、15-16 頁。
- (4) 渋谷道夫・飯田信夫著・太田昭和監査法人監修『英和対照 アメリカの会計実務詳解』、中央経済社、127 頁、129 頁。
- (5) 菊谷正人著『前掲書』、28-29 頁。
- (6) 田中弘・原光世訳『前掲書』、155 頁。
- (7) 監査法人トーマツ編『海外会計実務ハンドブック』、同文館、115 頁。
- (8) 日本公認会計士協会編集『JICPA ジャーナル』、Vol. 5 No. 10, 1993 年 10 月、34-37 頁。
- (9) 番場嘉一郎著『棚卸資産』、国元書房、867-869 頁。
- (10) 加藤盛弘稿「北米の会計制度」、黒沢清総編集・中島省吾責任編集、『体系近代会計学・X 国際会計基準』、中央経済社、187 頁。
- (11) 平松一夫・広瀬義洲訳『FASB 財務会計の諸概念』（改訂版）、中央経済社、252-253 頁。
- (12) 中島省吾訳編『AAA 会計原則』、中央経済社、138 頁。
- (13) 番場嘉一郎著『前掲書』、210-211 頁。