

・原価差異の会計処理

論点整理の抜粋

原価差異の繰延処理

- 36 原価差異の繰延処理は、操業度が季節的に大きく変動することにより、売上高と売上原価の対応関係が適切に表示されない可能性があることを踏まえたものであり、予定又は標準原価が年間（又は半期）ベースで設定されているために発生する原価差異で、原価計算期間末である事業年度（又は中間会計期間）末までにほぼ解消が見込まれる場合には、当該原価差異を流動資産又は流動負債として繰り延べることを認める方向で検討している。なお、原価差異の繰延処理とは別に、原価差異の配賦方法については、簡便的な会計処理を認める方向で検討している（第46項参照）。
- 37 繰延処理の対象となる原価差異の範囲については、2つの考え方がある。1つは、解消の見込みについて恣意的な判断が介入する余地を排除する観点から、操業度の変動等に起因する製造間接費の固定費差異に限定し、原材料価格の高騰等、予算編成時に想定していなかった異常な要因に基づく原価差異は、繰延処理の対象とすべきではないとする考え方である。一方、現行の原価計算実務や45日以内での開示を前提にすると、繰延処理の対象となる原価差異の範囲について、あまりに厳格な適用を求めるべきではないとする考え方がある。
- 38 また、原価差異の繰延処理を認める場合においても、それを原則適用とすべきかどうかについては、2つの考え方がある。1つは、操業度が季節的に大きく変動する状況において発生する製造間接費の固定費部分の原価差異が原価計算期間末までにほぼ解消するような原価計算制度を採用している場合には、当該原価差異は繰り延べた方が適切であり、このような場合には原則適用とすべきであるという考え方である。もう1つは、原価計算期間末までに原価差異がほぼ解消されるかどうかについては不確実性を伴うものであることのほか、操業度の変動による製造原価の変動は当然のこととして原価管理を実施している会社もあることから、選択適用にすべきであるという考え方である。
- 39 原価差異の繰延処理は、操業度が季節的に大きく変動する状況において原価計算期間と四半期会計期間が合致していないことを踏まえたものであるが、実務上の対応を踏まえた場合に、操業度の変動等に起因する差異に限定することでよいか、また、一定の要件を満たした場合には強制適用とするか、あるいは任意適用でよいかという点を中心に引き続き検討していくこととしている。
- 46 予定価格又は標準原価を用いているために原価差異が生じる場合、当該原価差異の棚卸資産と売上原価への配賦方法については、簡便的な会計処理を認める方向で検討している。なお、簡便的な会計処理とは別に、四半期特有の会計処理として、原価差異の繰延処理を認める方向で検討している（第36項から第39項参照）。

原価差異や為替換算等の取扱いについては、論点整理に対するコメントも踏まえて、具体的な対応について詰めることとなるが、実務への影響も大きいと予想されることから、現時点から掘り下げた検討を行う。

(主な意見)
 ・重要性のない場合は、原案でよい。
 ・重要性の如何を問わず、配賦するか、配賦せずに注記で記載するかは、経営の判断に任せるべきである。

1. 簡便的処理: 原価差異の配賦方法

(論点)

予定価格又は標準原価を用いているために原価差異が生じる場合、当該原価差異の棚卸資産と売上原価への配賦方法の簡便的な会計処理を認めるか。

(事務局案)

原価差異を仕掛品、半製品及び製品の順に調整する方法(段階的調整方式)をとらず、全社(又はセグメント)ベースで、原価差異(材料受入価格差異を除く)を一括し、以下の算式により計算した金額を四半期末棚卸資産に配賦することができるものとする。ただし、原価差異が僅少な場合は、売上原価に賦課することができる。

$$\text{原価差異} \times \frac{\text{四半期末の製品、半製品、仕掛品の合計額}}{\text{売上原価} + \text{四半期末の製品、半製品、仕掛品の合計}}$$

上記の算式について、1事業年度を1原価計算期間としている場合、「四半期単位積上げ方式」では、第2四半期以降、「原価差異」は「当四半期に生じた原価差異に前四半期末に棚卸資産に一括配賦した原価差異を加算した額」であり、「売上原価」は、「当四半期に生じた売上原価」で算定することとなる。一方、「累計差額方式」では、「原価差異」は「当四半期までの期首からの累計の原価差異」であり、「売上原価」は、「当四半期までの期首からの累計の売上原価」で算定することとなる。

なお、材料受入価格差異は、四半期中の材料の払出高と四半期末有高に配賦するものとする。

(主な意見)
 ・この差異のみ、別に取り扱う必要はない。実務上も、精緻に配賦計算してはいない。

(考え方)

- ・ 製造等を行った棚卸資産は実際原価によるべきであるため、原価差異が僅少である場合¹を除いて、原価差異は棚卸資産と売上原価に配賦しなければならないものと考えられる。
- ・ 中間納税制度との関係も考慮し、算式は、法人税法の取扱い(基本通達5-3-5の算式等)を参考にする。
- ・ 材料受入価格差異は、原価計算基準の取扱いも考慮し、上記算式には含めず、材料払出高と四半期期末在 high に配賦することとする。

¹ 法人税法基本通達5-3-3によると、原価差額が少額(総製造費用のおおむね1%相当額以内の金額)である場合、原価差額の調整を行わないことができるものとされている。

(主な意見)
 ・実務上、セグメント単位よりももっと小さい単位で処理している。
 ・45日以内の開示との関係で、算定式は例示とすべきである。

(主な意見)
 ・僅少ではなく、重要性のない場合とすべきである。

2. 簡便的処理(原価差異の配賦方法)と四半期特有の会計処理(原価差異の繰延処理)との関係(フローチャート参照)

(論点)

原価差異の配賦方法に関する簡便的会計処理と原価差異の繰延処理はどのような関係になるのか。

(考え方)

以下の要件をすべて満たす場合、原価差異の繰延処理を行わなければならない(又は行うことができる)：【論点2】参照)。

操業度が季節的に大きく変動することが予想される。

四半期に発生した原価差異が原価計算期間(事業年度末又は第2四半期末)までにほぼ解消が見込まれる。

上記要件を満たす場合、(a)原価差異を原価計算期間末までにほぼ解消が見込まれる部分と(b)その他の部分に区分し、(a)については繰延処理を行わなければならない(又は行うことができる)、(b)については、簡便的処理により、原価差異を売上原価と棚卸資産に配賦することができるものとする。

上記要件を満たさない場合には、簡便的処理により、原価差異を売上原価と棚卸資産に配賦することができるものとする。

(参考) 四半期特有の会計処理:原価差異の繰延処理

(論点整理:主要論点4関係)

実績主義に基づいた場合でも、原価差異の繰延処理は認められるか?

(論点整理で示されている検討の方向性)

実績主義をベースとするので、原則として営業費用の繰延処理及び繰上計上は認められないが、例外的に原価差異の繰延処理と後入先出法の売上原価修正は必要と考える。

(賛成理由)

- カナダ基準は実績主義に基づくこととされるが、後入先出法の特例処理や原価差異の繰延処理が行われている。実績主義と予測主義とは弾力的な概念である。
- 「実績主義と予測主義は、解釈の仕方によってそれほど違わない」「実績主義であっても、ある種の費用項目については繰延べ、繰上が必要ではないか」との意見がある。
- 原価差異の繰延処理は実績主義の例外であるが、予定又は標準原価が年間(半期)ベースで設定されているために発生する原価差異で、原価計算期間末までにほぼ解消が見込まれる場合、経済的実態をより適切に反映させるという観点から、繰延処理は必要であると考え。売上高や操業度に季節的変動がある場合、四半期では売上高に見合うだけの売上原価が計上されず、中間期又は年度に比べると経済的実態を適切に反映しない売上総利益(又は売上総損失)が示されることになり、季節的変動の注記を行うとしても、企業の営業状況に関して投資家に誤解を与える可能性がある。したがって、当該原価差異を繰延処理した方が、投資家に対して誤解を与えることがなく、将来の業績予測に資する情報を提供することができるものと考え。
- 例えば鉄鋼業・化学業等の巨大装置産業では、一定期間操業を停止して高炉やタンク設備の修繕作業が每期行われることから、操業度が季節的に大きく変動すると考えられ、原価差異の繰延処理が必要とされるのではないかとと思われる。

(反対理由)

- 四半期財務諸表は、実績主義に基づいて作成される場合、予測主義に基づくような営業費用の繰延処理及び繰上計上は妥当ではなく、原則として認められない。
- 営業費用に季節的変動がある旨を説明すれば十分である。
- 原価差異の繰延処理と後入先出法適用している場合の売上原価の修正は、現行の中間財務諸表作成基準の改訂時に、恣意的な判断の介入する余地が大きいとして、認めないとした会計処理である。

(参考)カナダ基準での取扱い

Section1751 para.26 (b)

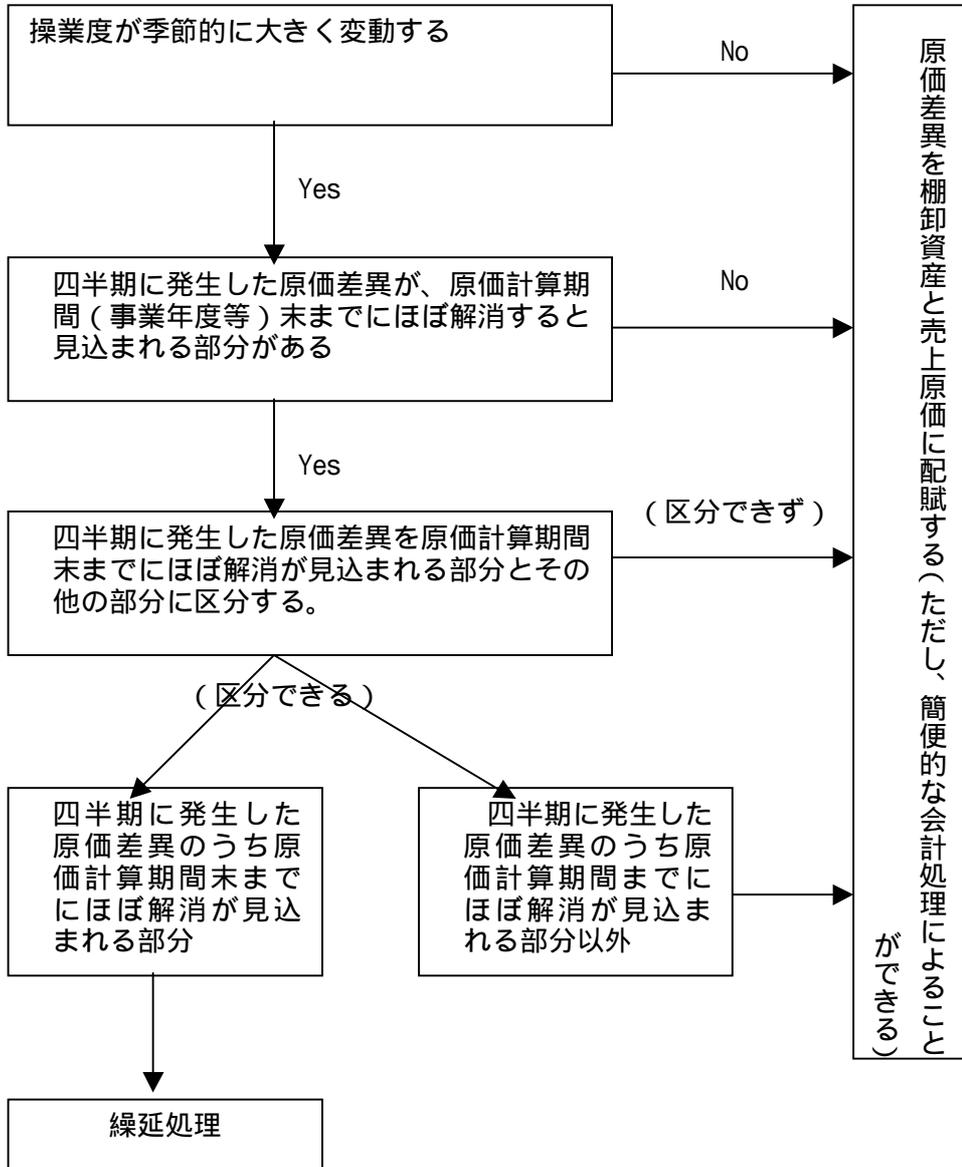
在庫及び製品の原価の決定にあたって標準原価計算制度 (standard cost system) を使用する企業は、一般に、四半期末における受入価格 (purchase price)、賃率 (wage rate)、消費 (usage) 及び能率 (efficiency) の標準原価との差異に関する会計処理について、年度末と同じ手続に従う。しかし、受入価格差異 (purchase price variances)、数量差異ないし操業度差異 (volume or capacity cost variances) で、年度末までに解消 (absorb) することが予定されている、あるいは見込まれるものについては、通常、四半期末には、棚卸資産の簿価の一部として繰り延べられる。計画外のあるいは予期しなかった受入価格差異、数量差異ないし操業度差異については、年度末に行われるものと同じ手続に従って、四半期末にも会計処理が行われる。

繰延処理の論拠

AcSB は、四半期報告に固有の事情を扱うための特例処理として、製造原価差異については、APB 第 28 号のアプローチを採用した。AcSB は、実績主義による報告の帰結として各四半期に年度の会計処理を適用しても、製造原価差異に関しては、有用な情報にはならないと結論づけた。年度の予定製造原価に基づく標準原価制度は、特定のタイプの原価、特に操業度原価 (capacity cost) について予想される季節変動を処理することが意図されている。標準原価差異を各四半期末において定期的に利益にチャージすることにより、同一事業年度の各四半期において、製造業者の報告する粗利益に著しい変動が生じると、財務諸表利用者を困惑させる可能性がある。

(注) カナダの四半期開示の状況を踏まえ、原文の 'interim period' を「四半期」、
'interim report' を「四半期報告」と訳している。

【原価差異の繰延処理と原価差異の配賦方法(簡便法)の関係】



・為替換算

論点整理
25 ただし、現行実務の状況も斟酌し、在外子会社等を通じた海外事業に係る為替換算の影響の重要性が乏しい場合など、差引計算で3か月情報を開示しても経済的実態を見誤らせるおそれのない場合には「累計差額方式(第23項に示した「折衷方式」を含む。以下同じ。)」を容認し、経済的実態を見誤らせるおそれのある場合には一定の対応を求めた上で同方式を容認することが考えられる。
26 「累計差額方式」において一定の対応が求められる具体例としては、在外子会社等を通じた海外事業が重要である場合の為替換算が考えられる。特に、為替相場が大きく変動している場合には、外貨建取引等会計処理基準で認められている、期末日レート法や半期又は年間を計算期間とする期中平均レート法で換算した累計ベースの売上高や利益情報をもとに、3か月間の売上高や利益情報を差引計算で算定すると、経済的実態を見誤らせる可能性が指摘されているからである。
27 そこで、為替相場の変動の影響を大きく受ける可能性のある場合などにおいては、財務諸表利用者が経済的実態を見誤らないように、「累計差額方式」を採用する会社は、為替換算方法などについて慎重な対応が求められると考えられる。この場合には、上場会社等に対して経理システムの変更等で多大な影響を及ぼす可能性があるため、体制整備のための経過措置が必要であるとする意見がある。

1. 四半期と年度の関係

在外子会社の収益・費用に適用する換算レートとして以下のパターンが考えられる。²

方式	適用するレート	各四半期	年間
四半期積上	期中平均 (月次)	各月平均レートによる換算額の合計	各四半期の換算額の合計
四半期積上	期中平均 (各四半期)	各四半期平均レートによる換算額の合計	各四半期の換算額の合計
累計差額	期中平均(当該四半期末までの平均)	当該四半期末までの平均レート×外貨累計額 前四半期までの累計換算額	期末までの平均レートによる換算額
累計差額	決算日(当該四半期末)	当該四半期末レート×外貨累計額 前四半期までの累計換算額	期末レートによる換算額

² 在外子会社等の収益及び費用の換算は、外貨建取引等会計処理基準三.3で、「収益及び費用については、原則として期中平均相場による円換算額を付する。ただし、決算時の為替相場による円換算額を付することを妨げない。」とされており、注解12で「収益及び費用の換算に用いる期中平均為替相場は、当該収益及び費用が属する月又は半期等を算定期間とする平均相場を用いることができる」とされている。

2. 累計差額方式を採用している場合の対応

- ・ 及び の方法で換算し、差額により円貨ベースの四半期の数値を求めると、前四半期までに既に計上した部分についての換算による影響も含まれることから、外貨ベースの業績とは大きく異なる結果となることもありうる。
- ・ 換算の影響により、経済的実態を見誤らせないようにするために、以下の方法を採用できることにすることはどうか。
 1. 在外子会社以外は累計差額方式で算定する。
 2. 在外子会社については、差額累計で算定した外貨ベースの財務数値を当該四半期の平均レート又は当該四半期末レート（*）で換算する。
 - * 外貨建取引等会計処理基準の改訂が必要となる可能性あり。



イメージとしては、年間では、在外子会社部分については、外貨ベースでは、累計差額方式であるが、円貨ベースでは、四半期単位積上げ方式となる。

<為替の影響により、経済的実態を見誤らせないようにするための方法案>

	方式	適用するレート	各四半期	年間
'	累計差額	期中平均（当該四半期の平均）	当該四半期平均レート×（当該四半期末までの外貨累計額 前四半期までの外貨累計額）	各四半期の換算額の合計 ³
'	累計差額	決算日（当該四半期末）	当該四半期末レート×（当該四半期末までの外貨累計額 前四半期までの外貨累計額）	各四半期の換算額の合計 ⁴

（主な意見）

- ・ 累計差額方式から四半期単位積上げ方式に変更するのと同程度の負担であり、解決策になっていない。
- ・ 適切な開示を求めるということは、作成者に負担を求める十分な理由になり得る。
- ・ 為替換算による歪みを開示したくないという経営者もいるので、経営者の選択に任せてもよいのではないか。
- ・ 四半期決算手続の方法自体は変更せず、連結財務諸表を調整する簡便法もあるのではないか。

³ 年度財務諸表では、期末までの平均レートで換算すると、四半期と年度の会計処理の首尾一貫性が維持されないこととなる。

⁴ 年度財務諸表では、期末日レートで換算すると、四半期と年度の会計処理の首尾一貫性が維持されないこととなる。