
プロジェクト IFRS 適用課題対応**項目 【審議事項】 IAS 第 2 号「棚卸資産」
- 棚卸資産の販売に要するコスト**

I. 本資料の目的

1. 本資料は、2021 年 2 月の IFRS 解釈指針委員会（以下「IFRS-IC」という。）会議において議論された、棚卸資産の販売に要するコスト（IAS 第 2 号「棚卸資産」（以下「IAS 第 2 号」という。）の要望書に関するアジェンダ・ペーパー（以下「AP」という）をご説明すること及び当委員会の対応（案）についてご意見をいただくことを目的としている。
2. なお、IASB スタッフの AP の抄訳は別紙 1、2021 年 2 月の IFRIC Update の「アジェンダ決定案」（仮訳）は別紙 2、関連する IFRS 基準（抜粋）は別紙 3、にそれぞれお示ししている。

II. 背景情報

3. IFRS-IC は、企業が棚卸資産の正味実現可能価額¹を決定する際に、販売に要するコストの見積額に含めるコストについて、要望書の提出を受けた。
4. 要望書では、次の 2 つの異なる見解の適用が観察されているとしている。
 - (1) 見解 1 - 企業は、販売に要するすべてのコスト（棚卸資産に帰属する通常の販売スタッフや広告宣伝費など）を含める。
 - (2) 見解 2 - 企業は、販売を行うために棚卸資産の特定の条件によって必要とされる追加的なコスト（特別な販売促進キャンペーンなど）のみを含める。
5. IASB スタッフがアウトリーチを行った結果、ほとんどの回答者は、棚卸資産を正味実現可能価額まで評価減することは、一部の業界（例えば、小売や消費財）、一部の種類の棚卸資産（例えば、季節商品）、または特定の状況（例えば、特定の商品の販売が困難な状況）では一般的であると回答した。また、販売に要するコストは一般

¹ IAS 第 2 号第 9 項は、企業が棚卸資産を「原価と正味実現可能価額とのいずれか低い方の金額で」測定することを要求している。また、同基準第 6 項は、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。

的に重要ではないが、棚卸資産の種類、業界や状況によって重要になる可能性があるとも回答した。さらに、ほとんどの回答者が、棚卸資産の正味実現可能価額を決定する際に、見解1と見解2のいずれかを適用していると回答した。

III. 2021年2月のIFRS-IC会議における議論

要求事項の適用に関するIASBスタッフの見解

（「販売に要するコスト」と「増分コスト」）

6. IASBスタッフは、IAS第2号では、棚卸資産の正味実現可能価額の測定に含まれる販売コストを「販売に要するコストの見積額」と表現するが、他のIFRS基準と異なり（後述第12項及び第14項参照）、販売の増分コストのみを含めることを明記しておらず、また、増分コストに制限すること（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が、特定の販売に対する増分ではないコストを除外する可能性があること）の根拠もみられない、と説明している。
7. 棚卸資産の正味実現可能価額を決定する際には、企業は、通常の事業の過程で販売に要するすべてのコストを含み、棚卸資産の性質を含む具体的な事実及び状況を考慮して、販売に要するコストを判断することになる。

（棚卸資産を正味実現可能価額まで評価減する目的）

8. IAS第2号第28項²では、企業が正味実現可能価額を決定する際に達成することが要求される目的（すなわち、棚卸資産が販売によって実現すると期待される金額を超えて計上されないことを確保すること）を示しているが、IASBスタッフは、増分コストだけを含めることは、棚卸資産の特定の文脈において、この目的を達成できない可能性がある³と説明する。
9. 棚卸資産は通常の事業の過程で販売するためのものであり³、企業は、通常の事業の過程で販売活動を行い、その活動にかかるコストは必ずしも特定の棚卸資産の販

² IAS第2号第28項は、企業が棚卸資産を正味実現可能価額まで評価減することが必要となる理由を「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可能性がある。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可能性がある。」と説明し、また、棚卸資産を正味実現可能価額まで評価する目的について「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評価すべきではないという考え方と整合するものである。」と定めている。

³ IAS第2号第6項では、棚卸資産を「(a)通常の事業の過程において販売を目的として保有する、(b)そのような販売を目的とする生産の過程にある、又は(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である、資産」と定義している。

売に対する増分的なコストだけではない。企業は通常、棚卸資産の販売価格が、棚卸資産の購入又は生産にかかるコストと、棚卸資産を販売するために発生するコスト（増分コストだけでなく）の両方をカバーすることを期待している。

10. 例として、企業が特定の棚卸資産を販売するために販売要員が必要となる場合、見解 2（増分コストのみ）を適用すると、販売要員に販売数量に応じた歩合制の報酬を支払う場合と、その他の棚卸資産も販売する企業の販売スタッフ（固定給）を利用した場合で、販売に要するコストの判断は異なる結果になる可能性がある。

見解 2 の支持者の論拠とそれに同意しない理由

11. IASB スタッフは、次に見解 2 の支持者の以下の論拠について分析を行った。
- (1) 「販売に要するコスト」を増分コストのみとする解釈は、他の IFRS 基準における「売却コスト」又は「処分コスト」の定義と整合する。
 - (2) 増分コスト以外のコストは、他の目的も果たすか、他の棚卸資産項目に関連する可能性があるが、企業は特定の棚卸資産を販売するかどうかにかかわらず、そのようなコストを負担するため、正味実現可能価額の見積りに増分コスト以外のコストを含めると、棚卸資産の評価減を通じて将来の営業損失を認識する結果となる可能性がある。
 - (3) 正味実現可能価額は、通常、個別の品目ごとに決定される⁴が、増分コスト以外のコストを個々の棚卸資産項目に割り当てることができない可能性があること。

（他の IFRS 基準の定義との整合性に対して）

IAS 第 36 号「資産の減損」の処分コスト

12. IAS 第 36 号「資産の減損」では、「処分コスト (costs of disposal)」を「資産の処分に直接起因する増分コスト」と定義するが、これは IAS 第 2 号の「販売に要するコスト (costs necessary to make the sale)」と同じ用語ではなく、また、IAS 第 36 号の適用範囲に含まれる資産は、棚卸資産（企業の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）とは異なる、と IASB スタッフは説明する。
13. IASB スタッフの見解では、IAS 第 36 号の要求事項は、棚卸資産に適用することを

⁴ IAS 第 2 号第 29 項は「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」と述べている。

意図したものではなく、棚卸資産の正味実現可能価額の測定という文脈で IAS 第 36 号の要求事項を参照することは、棚卸資産が「販売により実現すると予想される金額を超えて」計上されないことを確保するという IAS 第 2 号第 28 項の目的を達成できない可能性がある。棚卸資産を販売するために、企業は通常、特定の棚卸資産の増分コストでない通常の事業の過程の販売活動にかかるコストを負担するが、これらのコストの性質は、例えば、資金生成単位 (CGU) の売却の可能性がある場合に企業が負担するコストの性質 (CGU の売却は企業の通常の事業の過程の一部ではないため、CGU の売却にかかるコストは一般的に増分的なものとなる) と異なる。

IFRS 第 5 号及び IAS 第 41 号の「売却コスト」

14. 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」及び IAS 第 41 号「農業」の両基準が、「売却コスト (costs to sell)」を増分コストとして定義しているが、IASB スタッフは同様に、IAS 第 2 号の「販売に要するコスト (costs necessary to make the sale)」と同じ用語ではないとし、以下の説明をしている。

- (1) IFRS 第 5 号の要求事項は、企業が通常の事業の過程で販売する資産の測定に適用されるように設計されていない。
- (2) IAS 第 41 号は、農業活動及びその範囲内の関連資産の特性に対処するように設計された要求事項を含んでおり⁵、企業は生物資産及び収穫時点での農産物を、継続的な測定規準として、売却コスト控除後の公正価値で測定しているが、このような測定は、原価が正味実現可能価額を超えないことを確保するメカニズムではない。

(増分コスト以外のコストが他の目的も果たす可能性に対して)

15. IASB スタッフの見解では、棚卸資産の販売に要するすべてのコスト (増分コストだけでなく) を反映させることは、企業が棚卸資産を通常の事業の過程で販売により実現できる正味の金額で見積っているに過ぎず、コストが他の棚卸資産の販売にも寄与していることは、特定の棚卸資産項目の販売にとってそのコストが不要となるものではない。コストが正味実現可能価額を算定する棚卸資産及び他の棚卸資産の販売に共に寄与している場合、企業は総コストの一部について正味実現可能価額を算定している棚卸資産に配分することになる。

16. 本資料第 9 項で述べたように、棚卸資産の販売価格は通常の事業の活動において発

⁵ IAS 第 41 号 結論の根拠 BC4(c)項では、「農業活動はその性質上、伝統的会計モデルを適用しようとするならば、不確実性や矛盾を生ずる。特に、生物資産の実質を変える生物学的変化 (成長、変性、生産及び生殖) に関連する重要な事象は、取得原価と実現を基礎とした会計モデルでは取扱いが困難である。」と述べている。

生じたコストをカバーするものと企業は通常は期待する。当期の報告期間中の状況の変化は、販売価格、完成に必要な原価又は販売に要する費用の見積りに影響を与える可能性がある。したがって、棚卸資産の評価損の計上はその期間に関連するものであり、将来の営業損失ではない。

(正味実現可能価額は、通常、個別の品目ごとに決定されることに対して)

17. 増分コスト以外のコストを個々の棚卸資産項目に割り当てることができない可能性があるために、販売に要するコストは増分コストのみを含めるべきとの考えに、IASB スタッフは同意しない。企業が棚卸資産を個別の品目ごとに又は類似の品目のグループに関連して正味実現可能価額まで評価減するかにかかわらず、企業は、販売に要するコストを正味実現可能価額の測定に反映させる。企業が販売に要するコストを個々の棚卸資産項目に配分する必要がある場合でもその測定に反映させることになる。

IASB スタッフの結論

18. IASB スタッフは、IAS 第2号の要求事項は、企業が販売に要するコストの見積りを増分コストに限定することを認めていないと結論付けている。その代わりに、企業は、棚卸資産の正味実現可能価額を決定する際に、通常の事業の過程において販売に要するすべてのコストを含めることになる。企業は、棚卸資産の性質を含む具体的な事実及び状況を考慮して、販売に要するコストを判断する。

IFRS-IC 会議での議論の概要

19. 2021年2月2日のIFRS-IC会議では、次のような議論が行われた。
- (1) 正味実現可能価額を決定する際に、販売に要するコストの見積りを増分コストに限られないという点で、IFRS-IC委員は概ね同意した。
 - (2) 多くの委員が、2つの見解における「すべてのコスト (all costs)」と「追加的なコスト (additional costs)」について、定義が明確でない指摘した。
 - (3) ある委員は、IASB スタッフの結論は妥当かもしれないが、IAS 第2号の限られた規定においては、唯一の解釈でなく、一般的な実務慣行と相反すると述べた。
20. 採決の結果、基準設定プロジェクトを作業計画に追加しないことが可決された(10人賛成、4人反対)。また、増分コストだけに限定すべきでないことを強調するためのアジェンダ決定案の修正について多数決(9人賛成、5人反対)で決定された。

以上

別紙1 IASB スタッフのアジェンダ・ペーパー（AP）の抄訳

I. 背景及び経緯

背景情報（AP 第1項から第7項）

1. IFRS 解釈指針委員会（以下「IFRS-IC」という。）は、IAS 第2号「棚卸資産」に関する要望書の提出を受けた。要望書は、企業が棚卸資産の正味実現可能価額を決定する際に、販売に要するコストの見積額の一部として含めるコストについて質問している。
2. IAS 第2号第9項は、企業が棚卸資産を「原価と正味実現可能価額とのいずれか低い方の金額で」測定することを要求している。同基準第6項⁶は、正味実現可能価額を次のように定義している。

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⁷

3. 要望書の提出者は、棚卸資産の正味実現可能価額を決定する際に、販売に要するコストの見積額の一部として、どのコストを含めるかを質問している。要望書の提出者は、次の2つの異なる見解を適用している企業を観察している。
 - (1) 見解1 - 企業は、販売に要するすべてのコスト（棚卸資産に帰属する通常の販売スタッフや広告宣伝費など）を含める。
 - (2) 見解2 - 企業は、販売を行うために棚卸資産の特定の条件によって必要とされる追加的なコスト（特別な販売促進キャンペーンなど）のみを含める。

本APの付録Cは、各見解の詳細を提供する要望書を再現している。

4. 要望書の提出者は、見解2について「追加コスト（additional costs）」という用語を用いて説明しているが、この見解を適用する企業は、販売に要するコストの見積りに増分コストのみを含めると説明している。本APにおいて、IASB スタッフは「追加コスト（additional costs）」という用語は、IFRS 基準で使用されている「増分コスト（incremental costs）」という用語と同じ意味を持つとみなしている⁸。

⁶ (ASBJ 事務局追記) APでは第5項と記載されているが、定義は第6項に記載されている。

⁷ 下線部はIASB スタッフによる強調

⁸ 「増分コスト（incremental costs）」という用語は、一般的に、取引を行わなかった場合には発生しなかったであろう費用を指すために使用されている。この用語は、例えば、IFRS 第9号「金融商品」の

アウトリーチ（AP 第 8 項から第 18 項）

5. IASB スタッフは会計基準設定主体国際フォーラムのメンバー、証券規制当局、大手会計事務所等に情報提供要請を行った。提出された要望書は IASB のウェブサイトでも公開された。
6. 今回の要請では、次の情報を提供するように求めている。
 - (1) 棚卸資産を正味実現可能価額まで評価減する頻度
 - (2) 正味実現可能価額を見積る際に、販売に要するコストが企業にとって一般的に重要かどうか。
 - (3) 企業は、販売に要するコストを見積る際に、見解 1 または見解 2 のどちらを適用するか。
7. IASB スタッフは、15 の回答（7 つの各国基準設定主体、7 つの大手会計事務所、1 つの証券規制当局グループを代表する組織）を得た。寄せられた意見は非公式意見であり、回答者やその組織の公式見解を反映したものではない。

（企業はどのくらいの頻度で棚卸資産を正味実現可能価額まで評価減するか）

8. ほとんどの回答者は、棚卸資産を正味実現可能価額まで評価減することは、一部の業界（例えば、小売や消費財）、一部の種類の棚卸資産（例えば、季節商品）、または特定の状況（例えば、特定の商品の販売が困難な状況）では一般的であると答えた。これらの回答者の一部は、Covid-19 パンデミックの経済的影響のため、評価減がより一般的になる可能性が高いと答えた。
9. 複数の回答者は、いくつかの業界では、棚卸資産の一部を赤字で販売することが予想されるため、棚卸資産の評価減を行うことが多いと述べた（例えば、ファッション小売業）。
10. 一部の回答者は、棚卸資産を正味実現可能価額まで評価減することは一般的ではないと回答した。

（販売に要するコストは企業にとって重要か）

11. ほとんどの回答者は、販売に要するコストは一般的に重要ではないと述べた。しかし、これらの回答者は、棚卸資産の種類、業界や状況によっては、コストが重要に

「取引コスト」、IFRS 第 15 号「顧客との契約からの収益」の「契約獲得の増分コスト」、IAS 第 36 号「資産の減損」の「処分コスト」の定義の一部として使用されている。

なる可能性がある」と答えた。例えば、複数の回答者は、企業が棚卸資産を別の場所に輸送する必要がある場合や、販売手数料やインセンティブが大きい場合には、コストが重要になる可能性がある」と述べた。また、複数の回答者は、これらのコストを特定するために企業がとったアプローチにも依存する可能性がある」と述べた。

12. 一部の回答者は、販売に要するコストではなく、一般的に、見積販売価格が企業が棚卸資産を正味実現可能価額まで評価減するかどうかに影響を与える主な要因であると述べた。

(企業は見解 1 と見解 2 のどちらを適用するか)

13. ほとんどの回答者が、棚卸資産の正味実現可能価額を決定する際に見解 1 と見解 2 を適用していると回答した。一部の回答者は見解 2 を適用する企業のみ観察されたと述べた。ある回答者は、実務において、ほとんどの企業が見解 2 を適用しているが、それは、棚卸資産の各品目に他のコストを配分することが難しいからであると述べた。
14. 複数の回答者は、2 つの見解のうちの 1 つを好むと回答した。これらの回答者は、要望書の提出者が特定した論拠と大まかに類似する彼らの好ましい見解の裏付けとなる論拠を特定した（詳細は AP の付録 C を参照）。
15. 一部の回答者は、彼らの見解では、IAS 第 2 号では、販売に要するコストを構成するものについて、異なる解釈が可能であると述べた。

II. IASB スタッフの分析及び提案（第 19 項から第 49 項）

(IAS 第 2 号の要求事項)

16. 本資料第 2 項で説明したように、IAS 第 2 号第 6 項では、正味実現可能価額を次のように定義している。

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⁹

17. IAS 第 2 号第 28 項は、企業が棚卸資産を正味実現可能価額まで評価減することが必要となる理由を説明している。

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

⁹ 下線部は IASB スタッフによる強調

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。

18. 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する目的も定めている。

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評価すべきではないという考え方と整合するものである。

19. IAS 第 2 号第 29 項から第 33 項には、企業が棚卸資産の正味実現可能価額をどのように見積るかについての更なる要求事項が記載されている。これらの項では、棚卸資産の「販売」に要する特定のコストは特定されていない。

(要求事項の適用に関する IASB スタッフの見解)

20. IASB スタッフの見解では、上記 IAS 第 2 号の要求事項は、以下の通りである。

- (1) 企業が、販売に要するコストの見積りを増分コストに限定することを認めていない（本資料第 21 項から第 23 項）。
- (2) そのような見積りに増分コストのみを含めると、企業は、棚卸資産の特定の文脈において、IAS 第 28 項で定められた目的を達成できなくなる可能性がある（本資料第 24 項から第 29 項）。

「販売に要するコスト」と「増分コスト」の比較

21. IAS 第 2 号では、棚卸資産の正味実現可能価額の測定に含まれる販売コストを「販売に要するコストの見積額」と表現している。他の IFRS 基準と異なり、IAS 第 2 号は、企業が棚卸資産の販売から実現される純額を決定する際に、増分販売コストのみを含めることを明記していない。
22. IAS 第 2 号には、特に棚卸資産に適用される要求事項が含まれており、これらの要求事項は、他の資産に適用される要求事項とは異なる（本資料第 32 項から 36 項の更なる議論を参照）。IASB スタッフは、企業が販売に要するコストの見積りを増分コストに制限し、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が、特定の販売に対する増分ではないコストを除外する可能性があることについて、これらの要求事項には根拠がないと考えている。
23. (IAS 第 2 号で定義されている) 棚卸資産の正味実現可能価額を決定するには、

企業は、通常の事業の過程で販売に要するすべてのコストを含む。企業は、棚卸資産の性質を含む具体的な事実及び状況を考慮して、販売に要するコストを判断することになる。

棚卸資産を正味実現可能価額まで評価減する目的

24. IAS 第 2 号では、どのコストが「販売に要する」コストであるかを正確に規定する要求事項はないが、第 28 項では、企業が正味実現可能価額を決定する際に達成することが要求される目的、すなわち、棚卸資産が販売により実現すると期待される正味金額を超えて計上されないことを確保する目的が示されている。
25. また、企業がコストの見積りを増分コストだけに限定する根拠がないことに加えて（本資料第 21 項から第 23 項参照）、IASB スタッフの見解では、増分コストだけを含めることは、棚卸資産の特定の文脈において、IAS 第 2 号第 28 項で示されている目的を達成できない可能性がある。
26. 定義によれば、棚卸資産は通常の事業の過程で販売するためのものである¹⁰。企業は、通常の事業の過程で販売活動を行っており、その活動にかかるコストは必ずしも特定の棚卸資産の販売に伴う増分ではない。企業は通常、棚卸資産の販売価格が、棚卸資産の購入又は生産にかかるコストと、棚卸資産を販売するために発生するコスト（増分コストだけでなく）の両方をカバーすることを期待している。
27. 説明のため、次のように仮定する。
 - (1) ある企業は、棚卸資産（完成品に類するもの）を CU100 の帳簿価額で保有している。この棚卸資産は、企業の棚卸資産の大部分を占めているが全てではない。企業は、棚卸資産を CU130 で販売することを期待して購入した。しかし、購入後の市場環境の変化により、現在では CU100 での販売を見込んでいる。
 - (2) 棚卸資産を販売するために販売要員が必要である。企業は代理店社員（これらの棚卸資産のみを販売する）を雇用して販売する方法と、企業の販売スタッフ（これらの棚卸資産及び他の棚卸資産を販売する）の時間の一部を利用して販売する方法がある。経済的な理由から、企業は代理店社員を雇用するよりも、企業の販売スタッフの時間の一部を利用して棚卸資産を販売することを想定し、その場合のこれらの棚卸資産の販売に必要な販売スタッフの時間の見積コストは CU20 である。

¹⁰ IAS 第 2 号第 6 項では、棚卸資産を「(a) 通常の事業の過程において販売を目的として保有する、(b) そのような販売を目的とする生産の過程にある、又は (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である、資産」と定義している。

28. この事実パターンの企業は、代理店社員を雇用するか、企業の販売スタッフの時間の一部を利用するかにかかわらず、棚卸資産を販売するための販売要員のコストを発生させずに、棚卸資産の CU100 を実現する手段を持たない。販売要員に発生したコストは、棚卸資産の「販売に要する」コストである。したがって、IAS 第 2 号を適用すると、IASB スタッフの見解では、企業は棚卸資産の正味実現可能価額 CU80 (CU100 - CU20) まで評価減を行う。

29. 上記の例に見解 2 (増分コストのみ) を適用すると、企業が次のいずれであるかによって異なる結果になる可能性がある。

(1) 棚卸資産を販売するために、販売数量に応じた歩合制で、代理店社員を雇用するか、販売スタッフに報酬を与える (販売に要するコストと考えられる)。

(2) 販売スタッフに固定給を支払う (販売に要するコストとはみなせない)。

これは、企業が棚卸資産を販売するために販売要員のコストを発生させずに棚卸資産の CU100 を実現することができない場合も該当する。

(見解 2 に同意しない理由)

30. 上述のように、IAS 第 2 号は、企業が「販売に要するコスト」の見積りにどのようなコストを含めるかは規定していない。したがって、見解 2 の支持者は、次の理由から、企業はこの用語を、資産の販売に直接起因する増分コストのみと解釈しているだろうと考える。

(1) この解釈は、他の IFRS 基準が「売却コスト (costs to sell)」(又は「処分コスト (costs of disposal)」) をどのように定義しているかと整合していること。

(2) 増分コスト以外のコストは、他の目的も果たすか、他の棚卸資産項目に関連する可能性があり、そのようなコストを含めると、企業は将来の営業損失を認識する結果となる可能性があること。

(3) 正味実現可能価額は、通常、個別の品目ごとに決定されるため、増分コスト以外のコストを個々の棚卸資産項目に割り当てることができない可能性があること。

31. IASB スタッフは次項以降で、それぞれの理由を分析した。

他の IFRS 基準との整合性

32. 見解 2 の支持者は、「販売に要するコスト」を増分コストのみを含むと解釈するこ

とは、他の IFRS 基準が「売却コスト (costs to sell)」(又は「処分コスト (costs of disposal)」) をどのように定義しているかと整合していると述べている。特に、IAS 第 36 号「資産の減損」(資産が回収可能価額 (recoverable amount) 未満で計上されることを確保するための要求事項を含む) では、処分コスト (costs of disposal) を「資産の処分に直接起因する増分コスト」と定義していると述べている。

33. IASB スタッフの見解では、次の理由から、企業は、IAS 第 2 号の正味実現可能価額の定義の中で「販売に要するコスト」を適用する際に、IAS 第 36 号を参照しない。
- (1) IAS 第 36 号で使用されている用語 (処分コスト (costs of disposal)) は、IAS 第 2 号で使用されている用語 (販売に要するコスト (costs necessary to make the sale)) と同じではないこと。
 - (2) IAS 第 36 号の適用範囲に含まれる資産は、棚卸資産とは 1 つの重要な側面で異なること、すなわち、企業の通常の事業の過程において販売を目的として保有されている資産ではないこと。
34. IAS 第 36 号の要求事項は、棚卸資産に適用することを意図したものではない。したがって、IASB スタッフの見解では、棚卸資産の正味実現可能価額の測定という文脈で IAS 第 36 号の要求事項を参照することは、棚卸資産が「販売により実現すると予想される金額を超えて」計上されないことを確保するという IAS 第 2 項第 28 号の目的を達成できない可能性がある。本資料第 25 項で述べたように、棚卸資産を販売するために、企業は通常、特定の棚卸資産の項目に増分しない通常の事業の過程で販売活動にかかるコストを負担する。これらのコストの性質は、例えば、資金生成単位 (CGU) の売却の可能性がある場合に企業が負担するコストの性質とは異なる。CGU の売却は企業の通常の事業の過程の一部ではないため、CGU の売却にかかるコストは一般的に増分的なものとなる。
35. また、見解 2 の支持者は、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」及び IAS 第 41 号「農業」の両基準が、「売却コスト (costs to sell)」を増分コストとして定義していることにも留意している。したがって、彼らの見解では、「販売に要するコスト」を他の IFRS 基準と整合的に解釈することが適切であると考えている。
36. IASB スタッフの見解では、企業は、IFRS 第 5 号や IAS 第 41 号も参照しない。繰り返しになるが、IFRS 第 5 号や IAS 第 41 号で使用されている用語は、IAS 第 2 号で使用されている用語 (販売に要するコスト (costs necessary to make the sale)) と同じではないことに留意し、再度、次のことに留意する。

- (1) IAS 第 36 号と同様に、IFRS 第 5 号の要求事項は、企業が通常の事業の過程で販売する資産の測定には適用されるように設計されていない（上記、本資料第 33 項から第 34 項参照）。
- (2) IAS 第 41 号は、農業活動及びその範囲内の関連資産の特性に対処するように設計された要求事項を含んでいる¹¹。IASB スタッフは次の点を留意している。
- ① 企業は生物資産及び収穫時点において農産物を、継続的な測定規準として、売却コスト控除後の公正価値で測定しているが、このような測定は、原価が正味実現可能価額（net realisable value）を超えないことを確保するメカニズムではない。
- ② IAS 第 41 号では、2008 年に IASB が基準を改正する前は「販売時コスト（point-of-sale costs）」という用語を使用していたが、この用語を「売却コスト」に置き換えた。IAS 第 41 号の結論の根拠 BC3 項では、変更の理由を、これらの用語は「IAS 第 41 号の文脈においては同じことを意味している」とし、「『売却コスト』の定義の中の「増分の」という語は、運送費のような、生物資産の公正価値測定に含まれる費用を除外している。」と説明している。したがって、IASB は、IAS 第 41 号の特定の文脈においては、増分コストが適切であると結論付けた。

増分コスト以外のコストが他の目的も果たす可能性

37. 見解 2 の支持者は、増分コスト以外のコストは、他の目的を果たすか、他の棚卸資産項目に関連している可能性があるとして述べている。企業は、特定の棚卸資産を販売するかどうかにかかわらず、そのようなコストを負担する。したがって、企業の棚卸資産の正味実現可能価額の見積りにそのようなコストを含めることは、企業が棚卸資産の評価減を通じて将来の営業損失を認識する結果となる可能性がある。
38. IASB スタッフは、上記の議論には同意しない。IASB スタッフの見解では、棚卸資産の販売に要するすべてのコスト（増分コストだけでなく）を反映させることは、企業が通常の事業の過程で棚卸資産を販売して実現できる正味の金額で見積っているにすぎない。コストが他の棚卸資産の販売にも寄与しているかどうかは、特定の棚卸資産項目の販売にとってそのコストが不要となるというものではない。コストが正味実現可能価額を算定している棚卸資産及び他の棚卸資産の販売にも寄与

¹¹ IAS 第 41 号 結論の根拠 BC4(c) 項では、「農業活動はその性質上、伝統的会計モデルを適用しようとするならば、不確実性や矛盾を生ずる。特に、生物資産の実質を変える生物学的変化（成長、変性、生産及び生殖）に関連する重要な事象は、取得原価と実現を基礎とした会計モデルでは取扱いが困難である。」と述べている。

している場合、企業は総コストの一部について正味実現可能価額を算定している棚卸資産に配分することになる。

39. 本資料第 25 項で述べたように、企業は通常、棚卸資産の販売価格は通常の事業の活動において発生したコストを賄うものと期待する。当期の報告期間中の状況の変化は、企業の販売価格、完成に必要な原価又は販売に要する費用の見積りに影響を与える可能性がある。したがって、棚卸資産の正味実現可能価額までの評価損の計上はその期間に関連するものであり、将来の営業損失ではない。

正味実現可能価額は、通常、個別の品目ごとに決定される

40. IAS 第 2 号第 29 項は、「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」と述べている。したがって、見解 2 の支持者は、個々の棚卸資産項目に増分コスト以外のコストを配分することはできない可能性があるとして述べている。
41. IASB スタッフは、通常、企業は棚卸資産を個別の品目ごとに正味実現可能価額まで評価減しているため、販売に要するコストは増分コストのみを含めるべきであるとの考えに同意しない。企業が棚卸資産を個別の品目ごとに又は類似の品目のグループに関連して正味実現可能価額まで評価減するかどうかにかかわらず、本資料第 16 項から第 29 項で議論した理由により、企業は、販売に要するコストを正味実現可能価額の測定に反映させることになる。そのためには、企業が販売に要するコストを個々の棚卸資産項目に配分する必要がある場合でもそうすることになる。

(追加的な調査及び分析)

42. AP の付録 B には、要望書提出者の質問に関連する資料の追加的な調査及び分析が含まれている。その追加的な調査及び分析は、本資料第 16 項から第 41 項で議論されている IAS 第 2 号の適用に関する IASB スタッフの結論を変更するものではなかった。

(スタッフの結論)

43. 上記の分析に基づき、IASB スタッフは、IAS 第 2 号の要求事項は、企業が販売に要するコストの見積りを増分コストに限定することを認めていないと結論付けている。その代わりに、企業は、棚卸資産の正味実現可能価額を決定する際に、通常の事業の過程においてすべての販売に要するコストを含めることになる。企業は、棚卸資産の性質を含む具体的な事実及び状況を考慮して、販売に要するコストを判断する。

(IFRS-ICは基準設定プロジェクトを作業計画に加えるべきであるか)**財務報告を改善するために IFRS 基準の要求事項に追加又は変更が必要であるか**

44. IASB スタッフは分析に基づき、IAS 第 2 号の原則と要求事項は、企業が棚卸資産の正味実現可能価額を決定する際に、販売に要するコストの見積額の一部として含めるコストを決定するための適切な基礎を提供していると結論を下している。

IASB スタッフの提案

45. デュー・プロセス・ハンドブックの第 5.16 項の作業計画の規準に関する IASB スタッフの分析（本資料第 44 項参照）に基づき、IASB スタッフは、基準設定プロジェクトを作業計画に追加しないことを提案している。その代わりに、IASB スタッフは、棚卸資産の正味実現可能価額を決定する際に、企業が販売に要するコストの見積額の一部として含めるコストをどのように決定するかを説明するアジェンダ決定案を公表することを提案する。
46. AP の別紙 A に、アジェンダ決定案について提案した文言を記述している。IASB スタッフの見解では、提案されたアジェンダ決定（その中に記載してある説明的資料を含む）は、IFRS 基準の要求事項を追加又は変更するものではない。

IASB スタッフから IFRS-IC への質問

47. IASB スタッフから IFRS-IC に対する質問は以下のとおりである。
- (1) IFRS-IC は、IAS 第 2 号に関する IASB スタッフの分析に同意するか。
 - (2) IFRS-IC は、基準設定プロジェクトを作業計画に追加しないとする IASB スタッフの提案に同意するか。
 - (3) IFRS-IC は、AP の別紙 A のアジェンダ決定案に提案する文言に関してコメントあるか。

以 上

別紙 2 2021 年 2 月の IFRIC Update の「アジェンダ決定案」(仮訳)

棚卸資産の販売に要するコスト (IAS 第 2 号「棚卸資産」)

委員会は、棚卸資産の正味実現可能価額を決定する際に企業が「販売に要するコストの見積額」として含めるコストに関する要望を受けた。特に、要望書は、企業は販売に要するすべてのコストを含めるのか、販売に対して増分的なコストのみを含めるのかを質問していた。

IAS 第 2 号の第 6 項は、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 第 2 号の第 28 項から第 33 項は、企業が棚卸資産の正味実現可能価額をどのようにして見積るのかに関する追加的な要求事項を含んでいる。それらの各項は、どの具体的なコストが棚卸資産の「販売に要する」のかを識別していない。しかし、IAS 第 2 号の第 28 項は、棚卸資産を正味実現可能価額まで評価減する目的を記述している。その目的は、棚卸資産を「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」計上することを避けることである。

委員会は、棚卸資産の正味実現可能価額を決定する際に、IAS 第 2 号は販売に要するコストを見積ることを企業に要求していることに着目した。この要求は、企業がそうしたコストを増分的なものに限定して、それにより、棚卸資産を販売するために負担しなければならないが特定の販売に対して増分的なものではないコストを潜在的に除外することを認めていない。増分的なコストのみを含めることは、IAS 第 2 号の第 28 項に示された目的を達成できない可能性がある。

委員会は、棚卸資産の正味実現可能価額を決定する際に、企業は事業の通常の過程で販売を行うために必要なコストを見積ると結論を下した。企業は、どのコストが販売を行うために必要なかを決定するために、具体的な事実及び状況(棚卸資産の性質を含む)を考慮して、判断を使用する。

委員会は、IFRS 基準における諸原則及び要求事項が、棚卸資産の正味実現可能価額を決定するにあたり、販売に要するコストの見積額が増分的なコストに限定されるのかどうかを企業が決定するための適切な基礎を提供していると結論を下した。したがって、委員会は、作業計画に基準設定プロジェクトを追加しないことを [決定した]。

以上

別紙3 関連する IFRS 基準（抜粋）

国際会計基準第2号

棚卸資産

定 義

6 次の用語は、本基準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。

[参照：第28項から第33項]

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）。

棚卸資産の測定

9 棚卸資産は、原価**[参照：第10項から第27項]**と正味実現可能価額**[参照：第28項から第33項]**とのいずれか低い方の金額で測定しなければならない。

正味実現可能価額

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評価すべきではないという考え方と整合するものである。

- 29 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、状況によっては、同種の又は関連する品目のグループごとに行うことが適切な場合もある。これに該当する可能性があるのは、目的又は最終的な用途が類似していて、同一地域で生産と販売が行われ、かつ、当該製品群の他の品目と別個に評価することが実務上可能でない同一製品群に係る棚卸資産の場合である。評価減を行う際に、棚卸資産の分類（例えば、製品、あるいは特定の事業セグメント **[参照：IFRS 第8号第5項から第10項]**）におけるすべての棚卸資産）に基づいて行うことは適切ではない。
- 30 正味実現可能価額の見積りは、棚卸資産が実現されると見込まれる金額についての、見積りを行う時点で入手可能な最も信頼性のある証拠に基づいて行う。こうした見積りは、報告期間後に発生した事象に直接関連する価格又は原価の変動を、期末時点ですでに存在していた状況が当該事象により確認される範囲で、考慮に入れる。 **[参照：IAS 第10号第7項から第11項]**
- 31 正味実現可能価額の見積りには、当該棚卸資産の保有目的も考慮に入れる。例えば、確定済みの販売又はサービス提供契約を履行するために保有している棚卸資産の在庫量の正味実現可能価額は、その契約価格を基礎とする。その販売契約が棚卸資産の保有量に満たない場合には、その超過分の正味実現可能価額は、通常の販売価格を基礎とする。棚卸資産の保有量を超える確定販売契約又は確定購入契約から、引当金が発生する可能性がある。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」に基づいて処理される。
- 32 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しない。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も低くなることを示している場合には、その原材料は正味実現可能価額まで評価減する。このような状況では、原材料の再調達原価が、正味実現可能価額の最良の入手可能な測定値である場合もある。
- 33 正味実現可能価額の新たな検討がその後の各期間に行われる。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、評価減の金額を戻し入れて、新たな帳簿価額が原価と改訂後の正味実現可能価額とのいずれか低い方の額となるようにする（すなわち、戻入れは当初の評価減の金額が限度となる）。これが生じるのは、例えば、販売価格が下落したために、正味実現可能価額で計上している棚卸資産をその後の期間においても保有していて、その販売価格が上昇した場合である。

国際会計基準第37号の修正（仮訳）

引当金、偶発負債及び偶発資産

認識及び測定ルールの適用

不利な契約

- 68 本基準では、不利な契約を、契約による義務を履行するための不可避免的なコストが、当該契約により受け取ると見込まれる経済的便益を上回る契約と定義している。契約による不可避免的なコストは、契約から解放されるための最小の正味コストを反映する。それは契約履行のコストと契約不履行により発生する補償又は違約金のいずれか低い方である。
- 68A 契約履行のコストは、契約に直接関連するコストで構成される。契約に直接関連するコストは、次の両方で構成される。
- (a) 当該契約の履行の増分コスト—例えば、直接労務費及び材料費
 - (b) 契約活動に直接関連する他のコストの配分—例えば、当該契約の履行に使用される有形固定資産の項目の減価償却費

国際会計基準第36号

資産の減損

定 義

- 6 次の用語は、本基準では特定された意味で用いている。
- 処分コストとは、資産の処分に直接起因する増分コスト（金融コスト及び法人所得税費用を除く）をいう。

「資産の減損」に関する結論の根拠

正味売却価額（第25項から第29項）

正味実現可能価額

BCZ39 ほとんどの場合、正味売却価額と正味実現可能価額は類似する。しかし IASC は、IAS 第2号で用いられている正味実現可能価額の定義を変更する必要はないと考えた。棚卸資産については、正味実現可能価額の定義は十分に理解され、満足に機能していると思われるからである。

国際会計基準第41号

農 業

定 義

農業に関連する定義

5 次の用語は、本基準では特定された意味で用いている。

売却コストとは、資産の処分に直接起因する増分コスト（金融コスト及び法人所得税を除く）をいう。

[参照：結論の根拠BC3項及びBC4項]

国際財務報告基準第5号

売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業

付録A

用語の定義

売却コスト (costs to sell)

資産（又は処分グループ）の処分に直接起因する増分コスト（財務コスト及び法人所得税費用を除く）

国際財務報告基準第15号

顧客との契約から生じる収益

契約コスト

契約獲得の増分コスト

[参照：結論の根拠BC297項からBC303項 設例36及び37]

- 92 契約獲得の増分コストとは、顧客との契約を獲得するために企業に発生したコストで、当該契約を獲得しなければ発生しなかったであろうものである（例えば、販売手数料）。

設 例

契約コスト

設例36——契約獲得の増分コスト

- IE189 ある企業（コンサルティング・サービスの提供者）が、新規の顧客にコンサルティング・サービスを提供するための競争入札に勝つ。企業には、この契約を獲得するために下記のコストが発生した。

	CU
デュー・デリジェンスのための外部弁護士報酬	15,000
提案を届けるための旅費	25,000
販売担当従業員へのコミッション	<u>10,000</u>
発生したコストの合計	<u>50,000</u>

以 上