

## 国際関連情報 IFRS 財団及び IASB 情報

IASB 公開草案「有形固定資産一意  
図した使用の前の収入」(IAS 第 16  
号の修正案) の解説ASBJ 専門研究員 **橋本 浩史**  
はしもと ひろふみ

## I. はじめに

国際会計基準審議会 (IASB) は、2017 年 6 月 20 日に、公開草案「有形固定資産一意図した使用の前の収入」(IAS 第 16 号「有形固定資産」の修正案) (コメント期限: 2017 年 10 月 19 日) (以下「本公開草案」という。) を公表している。本稿では、本公開草案が公表された背景及び概要について解説する。なお、本文の意見にわたる部分は、筆者の私見であることを申し添えておく。

## II. 本公開草案の背景

## 1. 稼働可能とする前に生産された物品の収入に関する会計処理の明確化の要望

IFRS 解釈指針委員会 (以下「IFRS-IC」という。) は 2014 年 4 月に、IAS 第 16 号におけ

る試運転の収入及びコストの会計処理<sup>1</sup>に関する明確化の要望を受けた。具体的には、有形固定資産を経営者が意図した方法で稼働可能にするために必要な場所及び状態に置く間に生産した物品の販売による収入の会計処理の明確化である。

要望提出者の質問は、受け取った正味の収入が試運転コストを超える場合には、それを純損益に含めて認識すべきなのか、それとも有形固定資産の取得原価から減額すべきなのかというものであった。また、要望提出者は、生産した物品の販売による正味の収入と試運転コストの会計処理に関する開示の要求事項が欠如していることにも懸念を示していた。

## 2. 識別された論点

IFRS-IC は 2014 年 7 月の会議において、解釈指針の開発も基準の修正も必要ないとして、アジェンダに追加しないことを暫定的に決定したものの、当該暫定決定に対して寄せられたコ

1 IAS 第 16 号では、有形固定資産の取得原価の構成要素として「当該 (有形固定) 資産を経営者が意図した方法で稼働可能にするために必要な場所及び状態に置くことに直接起因するコスト」(IAS 第 16 号第 16 項(b)) を規定しており、当該「直接起因するコスト」の 1 つとして「資産が正常に機能するかどうかの試運転のコスト (資産を当該場所に設置し、移動可能な状態にする間に生産した物品 (試運転時に製造した見本品等) の販売による正味の収入を控除後)」(IAS 第 16 号第 17 項(e)) が記述されている。

メント・レターの中には、採掘産業を含むいくつかの業種に対する潜在的影響について懸念するものがあり、実務上の論点<sup>2</sup>が提起された。当該提起を踏まえ、IFRS-ICは、この論点をさらに分析するためにアジェンダに追加することを決定した。

IASB スタッフは追加的なアウトリーチを実施し、IFRS-ICのメンバーはアウトリーチの結果を踏まえて、IAS第16号において収入への言及を行っている同第17項(e)の「試運転」の意味及び関連する情報の開示が重要であり、検討すべきであると考えた。

前述の「試運転」の意味及び追加で規定すべき開示要求事項について、IFRS-ICのメンバーは以下のとおり分析し、解釈指針案の開発に関する以下の暫定決定を行った。

- (1) 「試運転」の意味：IAS第16号第17項(e)における「正常に機能する」の意味に焦点を当て、「試運転」の意味に関する解釈指針を開発することが暫定的に決定された。また、「正常に機能する」というのは、有形固定資産の技術的・物理的な性能を反映するものであり、営業利益や経営者が意図する産出量などの財務業績を反映するものではないと考えた。
- (2) 開示：重要性がある場合には、有形固定資産から控除した収入の金額に関して定量的な開示を行うことが、利用者が財務諸表への影響を理解するために適切であると考えた。また、IFRS-ICは、この開示要求を解釈指針案に含めることを暫定的に決定した。IFRS-ICメンバーの一部は、純損益に含めて認識している金額などその他の情報も開示する必要があるという見解を示した。

### 3. 採掘産業に関する論点

2015年9月のIFRS-IC会議では、当論点に関する解釈指針案を開発する過程で識別された論点が議論された。

IFRS-ICは、採掘産業に属する一部の企業は、経営者が意図した方法で有形固定資産が稼働可能になる時点までに発生した収入について、その取得原価から控除していることを把握し、当該収入は必ずしも試運転活動から得られるものではなく、資産（鉱山）を建設するために必要となる他の活動から生産される物品の売却から生じる可能性のあるものとした。IFRS-ICは、有形固定資産の取得原価から減額する収入を試運転活動から得られる収入に限定するのであれば、試運転以外の活動から得られる収入は純損益に含めて認識することが必要となるが、その場合には、後者の収入を純損益に含めて認識することに対応して純損益に含めて認識すべきコストの取扱いについて疑問が生じるとした。

これについて、数名のIFRS-ICメンバーから、採掘産業では有形固定資産の建設過程で棚卸資産も同時に生産され得ることから、有形固定資産と棚卸資産との間のコスト配分モデルの開発を検討すべきであるとの提案が示された。

### 4. 検討されたアプローチ案

2016年3月開催のIFRS-IC会議での議論では、次の(1)（2014年7月のIFRS-IC会議のアジェンダ却下通知（案）で示された方法）と(2)（採掘産業等でみられるとする方法）の2つのアプローチ案が提示されたものの、いずれも過半の支持を得られなかった。結果的に、代替的なアプローチ案として提案された(3)が支持され

2 2014年7月の会議において、受け取った正味の収入が試運転コストを超える場合には、それを純損益に含めて認識すべきであり、有形固定資産の取得原価から減額することにはならないとしていたところ、当該コメント・レターにおいて、採掘産業では、正味の収入が試運転コストを上回る場合でも、それを建設中の資産の取得原価から減額する実務が一般的であると示された。

た（IASB スタッフが提示した3つのアプローチのイメージは以下の図1を参照）。

- (1) 試運転による収入が試運転のコストを超過する場合、当該超過額を純損益に含めて認識する。併せて試運転の意味を明確化する。
- (2) 試運転による収入が試運転のコストを超過する場合、当該超過額を有形固定資産の取得原価から控除する。
- (3) 試運転による収入が試運転のコストを超過するか否かにかかわらず、試運転による収入を純損益に含めて認識する。

### Ⅲ. 本公開草案の概要

#### 1. 提案の概要

本公開草案では、(Ⅱ.4.(3)で示されたアプローチを基本として、) 経営者が意図した方法で有形固定資産を使用可能にする間に生産された物品について、当該物品の売却から生じた収入を、有形固定資産項目の取得原価から減額することを禁止することが提案されている。提案内容を図解すると、次頁の図2のとおりである。

図1：IASB スタッフが提示した3つのアプローチのイメージ

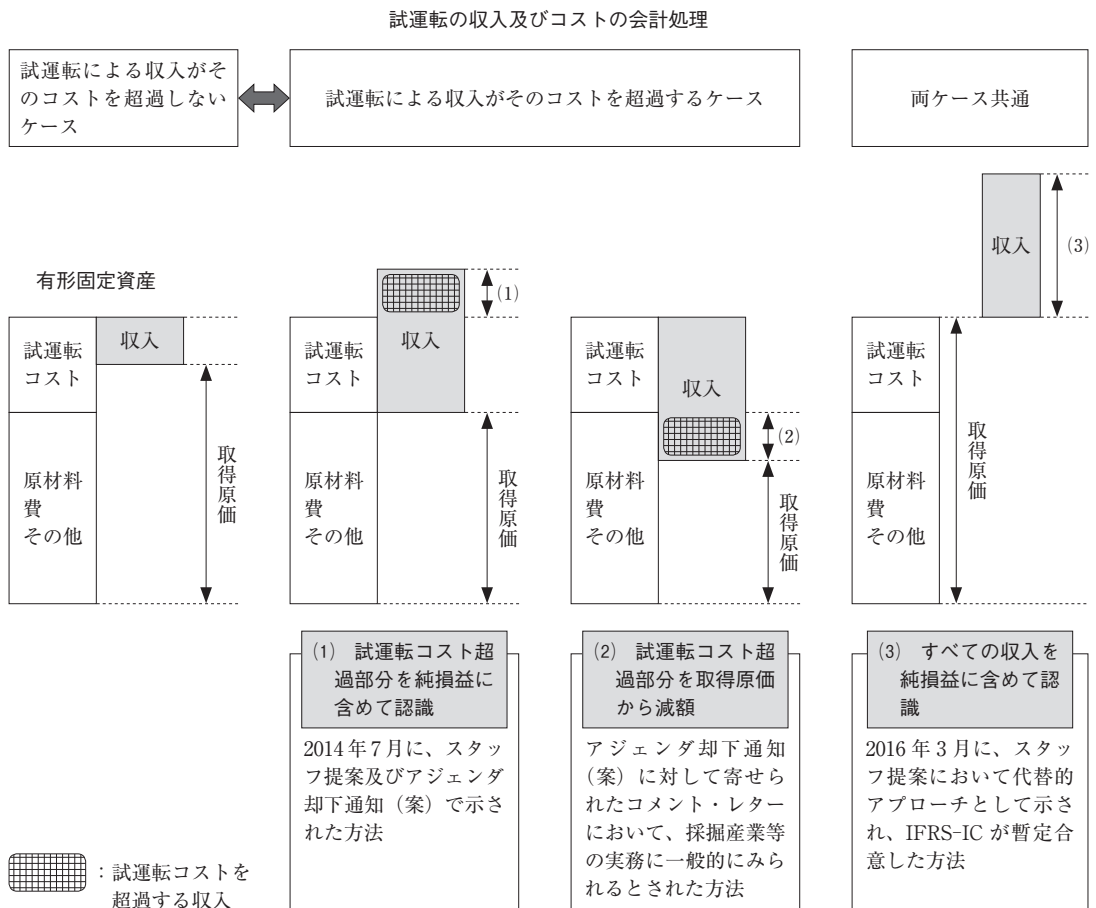
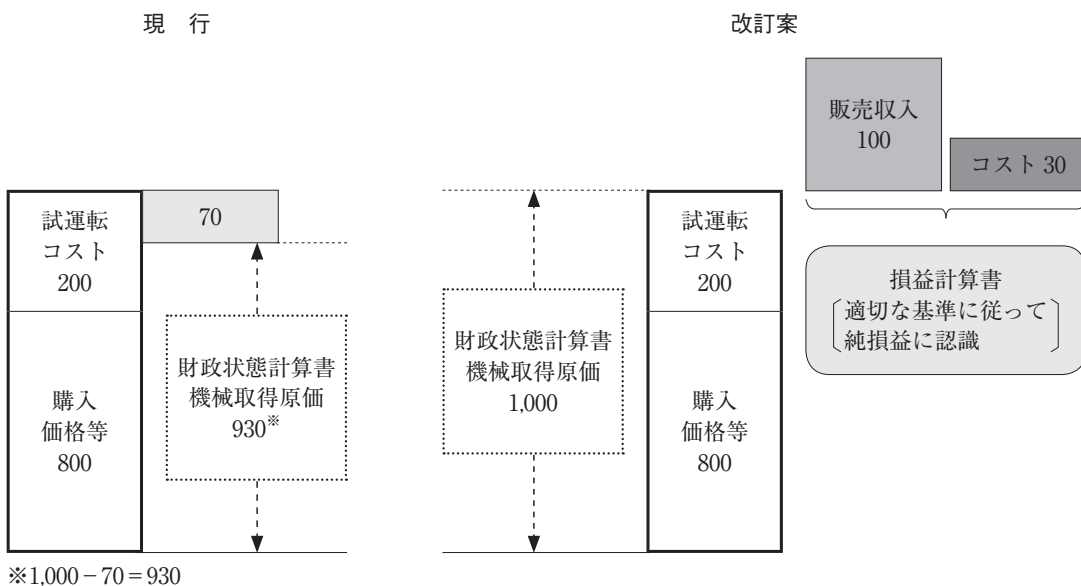
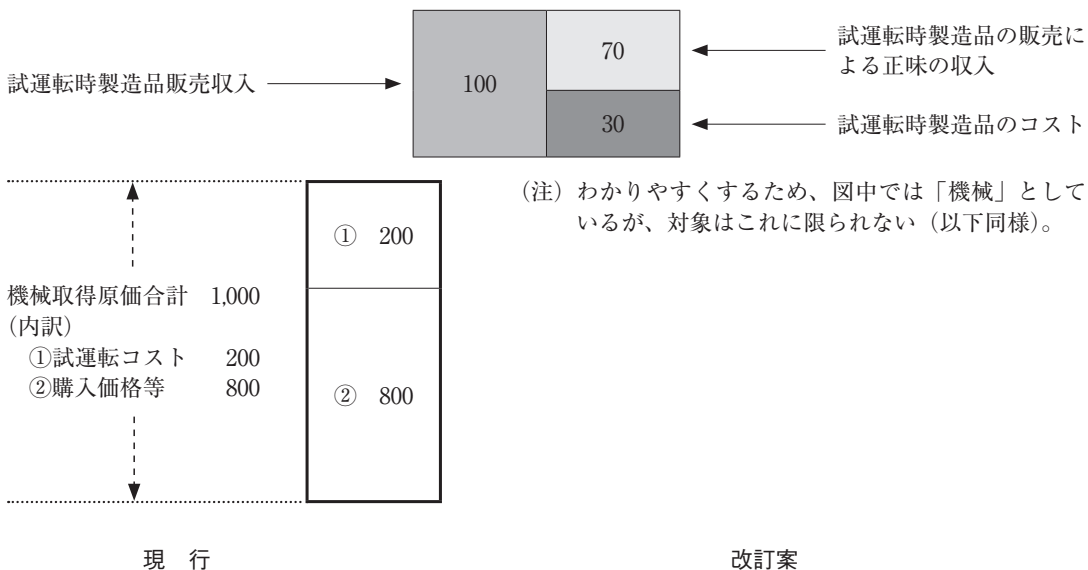


図 2：本公開草案の処理のイメージ

《前提》



加えて、IAS 第 16 号第 17 項(e)で規定されている「試運転」の意味として、「資産の技術的及び物理的性能が、当該資産を財又はサービスの生産若しくは供給、他者への賃貸、又は管理目的に使用できるものであるかどうかの評価」とであると説明し、試運転が当該資産の技術的及

び物理的な性能の評価であることと、(操業度が期待水準に至るなどの) 資産の財務業績の評価ではないことを明確にすることが提案されている。

具体的には、IAS 第 16 号第 17 項(e)について以下の修正を行い、第 20A 項を以下のとおり

新設する提案がなされている。(下線部は追加箇所、取消線は削除箇所である。)

17 直接起因するコストの例は、次のとおりである。

...

(e) 資産が正常に機能するかどうかの試運転(すなわち、資産の技術的及び物理的性能が、当該資産を財又はサービスの生産若しくは供給、他者への賃貸、又は管理目的に使用できるものであるかどうかの評価)のコスト(資産を当該場所に設置し稼働可能な状態にする間に生産した物品(試運転時に製造した見本品等)の販売による正味の収入を控除後)

...

20A 資産を経営者が意図した方法で稼働可能にするために必要な場所及び状態に置く間に、物品が生産される場合がある(資産の試運転時に生産される棚卸資産など)。企業は、このような物品の販売による収入、及び当該物品の生産のコストを、適用される基準に従って純損益に認識する。

また、発効日及び経過措置として以下のとおり提案がなされている。経過措置として、企業は当該修正を、企業が最初に当該修正を適用する財務諸表に表示する最も古い期間の期首以後に、経営者が意図した方法で稼働可能にするために必要な場所及び状態に置かれた有形固定資産項目にのみ適用しなければならないことが提案されている。なお、発効日は本公開草案の公表後に決定することとされている。

80D [日付] 公表の「有形固定資産一意図した使用の前の収入」により、第 17 項が修正され第 20A 項が追加された。企業は当該修正を、企業が当該修正を最初に適用する財務諸表に表示する最も古い期間の期首以後に、経営者が意図した方法で稼働可能にするため

に必要な場所及び状態に置かれた有形固定資産項目にのみ適用しなければならない。企業は、当該修正の適用開始の累積的影響を、表示する最も古い期間の期首に、利益剰余金(又は、適切な場合には、資本の他の内訳項目)の期首残高の修正として認識しなければならない。

...

81N [日付] 公表の「有形固定資産一意図した使用の前の収入」により、第 17 項が修正され、第 20A 項及び第 80D 項が追加された。企業は当該修正を [公開後に決定する日付] 以後開始する事業年度に適用しなければならない。早期適用は認められる。企業が当該修正を早期適用する場合には、その旨を開示しなければならない。

## 2. IASB ボードメンバーによる代替的見解

本公開草案は、13人のIASBボードメンバーのうち、12名の賛成により承認された。1名は、試運転の意味を明確化するというIASBの決定を支持しているものの、有形固定資産項目の取得原価から当該資産が使用可能となる前に生産された物品の販売収入の控除を禁止することに反対し、本件の要望提出の原因となった状況はIAS第16号の既存の要求事項の不適切な適用等に起因するものであるとして、本公開草案の公表に反対している。

## IV. 本公開草案における質問事項

本公開草案では、次の質問がされている。

当審議会 (IASB) は、有形固定資産項目の取得原価から、当該資産を経営者が意図した方法で稼働可能にするために必要な場所及び状態にする間に生産された物品の販売による収入を

控除することを禁止するように、IAS 第 16 号を修正することを提案している。その代わりに、企業はそうした物品の販売による収入、及び当該物品の生産コストを、純損益に認識することになる。

当審議会の提案に同意するか。賛成又は反対の理由は何か。反対の場合、どのような代替案を提案するか、また、その理由は何か。