

国際関連情報 IFRS 財団及び IASB 情報

「有形固定資産—意図した使用の前の収入 (IAS 第 16 号の修正)」の解説

(前) ASBJ 専門研究員 くわた たかし
桑田 高志

I. はじめに

国際会計基準審議会 (IASB) は、2020 年 5 月 14 日に、「有形固定資産—意図した使用の前の収入 (IAS 第 16 号の修正)」を公表している。本稿では、IAS 第 16 号「有形固定資産」に関する修正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. 背景

IAS 第 16 号第 16 項において、有形固定資産の取得原価を構成するものとして、「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置くことに直接起因するコスト」を挙げている。従前の IAS 第 16 号は、第 17 項(e)において、当該直接起因するコストには、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された物品の販売による正味の収入を控除後) が含まれると定めていた。IASB は、下記の質問を受けた。

(a) IAS 第 16 号第 17 項(e)で定めた収入は、試

運転の間に生産された物品のみに関するものかどうか。

(b) 企業は有形固定資産項目の取得原価から試運転のコストを超過する収入を控除することを要求されるのかどうか。

IASB は、リサーチにより IAS 第 16 号第 17 項(e)の要求事項の適用について多様性があることを把握した。一部の企業は、試運転中に生産された品目の売却による収入のみを控除していたが、他の企業は、資産を経営者が意図した方法で稼働可能 (すなわち、使用可能) にするために必要な場所及び状態に置くまでの、すべての販売の収入を控除していた。一部の企業については、有形固定資産項目の取得原価から控除される収入が、多額となる可能性があり、試運転のコストを上回る可能性がある。

以上を踏まえて、IASB は、2017 年 6 月 20 日に公開草案「有形固定資産—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)」(以下「公開草案」という。)を公表した。IASB は、この公開草案に寄せられたコメントを踏まえて審議を行い、確定したのが今回の修正である。

Ⅲ. 本修正及びその際に検討された主な事項の概要

1. 概要

IAS 第 16 号の修正における主な修正及びその際に検討された事項は以下のとおりである。詳しくは後述する。

- (1) IASB は、企業が有形固定資産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売却による収入（意図した使用の前の収入）を控除することを禁止するように IAS 第 16 号第 17 項を修正することとした。
- (2) IASB は、生産された物品のコストを測定するにあたり IAS 第 2 号「棚卸資産」を適用することを企業に要求することとした。
- (3) IASB は、(1)の生産された物品の売却による収入と(2)の生産された物品のコストのうち企業の通常の活動のアウトプットではない生産された物品に関するものの金額及び当該金額が包括利益計算書のどの科目に含まれているかについて企業に開示することを要求することとした。
- (4) IASB は、試運転とは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することであり、資産の財務業績の評価（資産が経営者が当初に見込んだ水準の営業マージンを達成したかどうかの評価など）することではないと、「試運転」の意味を明確化することとした。
- (5) IASB は、上記の(1)から(4)の修正について、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対してのみ遡及適用することとした。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、利益剰余金等の期首残高の修正として認識しなければならない。なお、上記の(1)から(4)の修正について、IFRS の初度適用企業に対する経過措置は設けられていない。

具体的には、「有形固定資産一意図した使用の前の収入」は以下のように変更されている（下線部分は現行の IAS 第 16 号より追加した部分を、取消線部分は現行の IAS 第 16 号より削除した部分を示している。なお、この翻訳は、筆者が参考のために作成したものであるため、必ず原文を参照いただきたい。）。

修正後
意図した使用の前の収入
...
<u>認識時の測定</u>
...
取得原価の構成要素
...
17 直接起因するコストの例は、次のとおりである。
...
(e) <u>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）</u>
...
...
20A <u>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、物品が生産される場合がある（資産が正常に機能するかどうかの試運転時に生産される見本品等）。</u> 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。企業は、当該物品のコストを IAS 第 2 号の測定^{80D}の要求事項を適用して測定する。

開示

74 財務諸表には、次の事項についても開示しなければならない。

- (b) 建設中の有形固定資産項目の帳簿価額に含めて認識した支出額
- (c) 有形固定資産の取得に関する契約上のコミットメント
- (d) 包括利益計算書に別個に開示していない場合には、減損、滅失又は放棄した有形固定資産項目について純損益に含めた第三者からの補填額

74A 包括利益計算書において別個に開示していない場合には、財務諸表は下記についても開示しなければならない。

- (a) 包括利益計算書に別個に開示していない場合には、減損、滅失又は放棄した有形固定資産項目について純損益に含めた第三者からの補填額
- (b) 第 20A 項に従って純損益に含めた収入及びコストのうち企業の通常の活動のアウトプットではない生産された物品に関するものの金額、及び包括利益計算書のどの科目がそうした収入及びコストを含んでいるのか

経過措置

80D 2020 年 5 月公表の「有形固定資産一意図した使用の前の収入」により、第 17 項及び第 74 項が修正され第 20A 項及び第 74A 項が追加された。企業は当該修正を遡及適用しなければならないが、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対してのみである。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。

発効日

81N 2020 年 5 月公表の「有形固定資産一意図した使用の前の収入」により、第 17 項及び第 74 項が修正され、第 20A 項、第 74A 項及び第 80D 項が追加された。企業は当該修正を 2022 年 1 月 1 日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. 変更内容の具体的な説明

(1) 収入及び関連するコストを純損益に認識

IASB は、企業が有形固定資産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売却による収入（意図した使用の前の収入）を控除することを禁止するように IAS 第 16 号第 17 項を修正することを決定した。

IASB は、この修正は財務報告を改善することになると考えている。意図した使用の前の収入及び関連するコストは、「財務報告に関する概念フレームワーク」における収益及び費用の定義を満たす。それらの収益及び費用の項目は、当該期間の企業の業績を反映するものであるので、純損益計算書に含めるべきである。

IASB は、収入を有形固定資産項目の取得原価と相殺するという従前の要求は、財務諸表利用者にとっての財務諸表の有用性を低下させていたと考えた。これは、従前の要求は、財務諸表に企業が次の忠実に表現しない金額を含める結果となっていたからである。

- (a) 企業の業績。収入を資産の取得原価と相殺することは、当該期間における企業の収益

(又は広義の収益)を過小表示する。さらに、そのようにすると、当該資産の耐用年数が長い場合に、企業の業績に幅広く長期的な影響を及ぼす可能性がある。収入を相殺することは、そうした資産の償却可能額を減少させ、したがって、資産の耐用年数にわたり費用として認識される減価償却費を減少させていた。

- (b) 有形固定資産項目の取得原価。収入を相殺することは、資産の帳簿価額を過小表示する結果となる可能性がある。これは、ひいては、資産の帳簿価額を使用する財務指標（資産利益率など）の有用性を低下させる可能性がある。

IASBは、意図した使用の前の収入及び関連するコストを純損益に認識することは、財務諸表利用者に有用な情報を提供しない可能性があるという指摘を検討した。この見解を有する者は、そのような販売収入（及び関連するマージン）は、下記の理由で予測価値をほとんど持たない可能性があるという指摘した。

- (a) 販売収入は、一般的に非反復的であり、必ずしも企業の通常の活動のアウトプットではない。
- (b) 生産された品目のコストに、有形固定資産項目の減価償却が含まれない。当該資産の減価償却は使用可能となった時に開始するからである。

しかし、IASBは、収入が予測価値をほとんど持たない可能性があるという事実は、収入を純損益から除外する説得力のある理由とならないと考えた。純損益計算書には、予測価値がほとんどない可能性があるが、それでもそれを含めることが財務諸表利用者に有用な情報を提供する他の収益及び費用の項目が含まれる。意図した使用の前の収入及び関連するコストを純損益に認識することは、企業の業績及び財政状態をより忠実に表現する金額を報告する結果とな

る。また、企業の業績に関する確認価値を有する可能性がある。さらに、IASBは、IAS第16号第74A項(b)の開示要求は、財務諸表利用者に対してそのような収入及びコストを強調することになると考えた。

(2) 生産した項目の原価の測定

修正案をコメントを求めるために公開した際に、IASBは、有形固定資産項目が使用可能となる前に生産された物品のコストの測定に関する要求事項を提案しなかった。IASBの修正案に対する多数のコメント提出者が、IASBに対してそのような要求を開発することを提案した。彼らは、生産された物品のコストを測定するには、広範な判断を要する可能性があり、ひいては企業が当該コストを測定する方法に相違を生じさせる可能性があるという述べた。コメント提出者の見解は、要求事項をどのくらい規範的にすべきについて異なっていた。一部はIASBはハイレベルの原則のみを開発すべきであると提案したが、詳細な適用指針を提供することを提案した者もいた。

このフィードバックを考慮した後に、IASBは、生産された物品のコストを測定するにあたりIAS第2号「棚卸資産」を適用することを企業に要求することを決定した。IASBがこの決定を行ったのは下記の理由からである。

- (a) IAS第2号は、測定についての枠組みを過度に規範的にならずに示している。
- (b) 企業はすでに、生産された物品が通常の活動のアウトプットである場合には、コストを測定するにあたりIAS第2号を適用することを要求される。この場合、生産された物品はIAS第2号の棚卸資産の定義を満たす。当該物品の販売が企業の通常の活動のアウトプットであるかどうかに関係なく、生産された物品のコストに同じ要求事項を適用することが有用であろう。

さらに、IASB は、生産された物品のコストの測定にあたって必要となる判断は、特に、意図した使用のための準備をするために相当の期間を要する資産について、コストを測定する（例えば、異常な金額の仕損材料及び仕損労務費の測定、連産品へのコストの配分、又は有形固定資産項目の建設若しくは開発に付随する営業のコストの測定）にあたり IAS 第 2 号及び他の IFRS 基準を適用する際にすでに要求されている判断と本質的には相違がないと結論を下した。

IASB は、この修正が一部の企業に導入コストを生じさせる可能性があることを認識したが、生産された物品のコストを IAS 第 2 号を適用して測定するという要求は、提供される情報の有用性を上回るコストを課すことにはならないと結論を下した。

(3) 表示及び開示

IASB は、財務諸表利用者には、企業の通常の活動のアウトプットではない物品の純損益に含めた収入及びコストの金額及び当該金額が包括利益計算書のどの科目に含まれているかに関する情報を提供するという IAS 第 16 号第 74A 項(b)の要求事項を開発した。財務諸表利用者は、意図した使用の前の収入を識別すること並びに当該収入及び関連するコストが企業の業績にどのような影響を与えるのかを理解することを可能にする情報は、有用であろうと述べた。

IASB は、企業の通常の活動のアウトプットである物品の販売について同様の要求事項を開発しないことを決定した。IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」及び IAS 第 2 号の要求事項が、そのような販売による収入及び関連するコストに適用されることになる。

生産された物品の測定は、見積り及び判断の使用を必要とする可能性がある。しかし、IASB は、この点について開示要求を追加しな

いことを決定した。IAS 第 1 号「財務諸表の表示」などの他の IFRS 基準が、すでに見積り及び判断に関する情報の開示を要求しているからである。

IASB は、意図した使用の前の収入及び関連するコストについて具体的な表示の要求事項を開発しないことも決定した。IAS 第 1 号がすでに、例えば、次のものについて関連性のある要求事項を含んでいるからである。

- (a) 収益と費用の相殺
- (b) 純損益計算書における独立の科目としての収益及び費用の開示

(4) 使用可能であること及び「試運転」の意味

IAS 第 16 号第 20 項は、有形固定資産がいつ使用可能となるのかを決定することを企業に要求している。IASB は、企業が当該決定をどのように行うのかの相違について情報を受け、資産がいつ使用可能となるのかを明確化するという提案を検討した。この提案をした者の一部は、意図した使用の前の多額の収入の存在は、資産が使用可能と判定される前にすでに使用可能となっていることを示している可能性があるとして述べた。彼らの考えでは、そのような明確化は、資産から控除される収入の金額を従来よりも減少させることになり、したがって、BC16B 項で識別された事項を、当該収入がどのように認識されるのかを変更せずに対処することになる。

IASB は、資産がいつ使用可能となるのかを明確化するために IAS 第 16 号を修正しないことを決定した。そのような修正は範囲が狭くないであろう。すなわち、多くの有形固定資産項目の測定に影響を与える可能性があり、潜在的な意図しない帰結を評価するために追加的なりサーチが要求される。さらに、IASB は、資産がいつ使用可能となるのかを企業がどのように決定するのかの相違が、企業の財務諸表に重要

性のある差異を生じさせる可能性があるという証拠を得ていない。

それでも、IASBは、IAS第16号第17項における「試運転」の意味を明確化することを決定した。そうした明確化が、資産がいつ使用可能となるのかを企業が決定する際の助けとなり得ることに留意してのことである。IASBは、資産が正常に機能しているのかを試運転する際に、企業は技術的及び物理的性能を評価する。正常に機能することの評価は、資産の財務業績の評価（資産が経営者が当初に見込んだ水準の営業マージンを達成したかどうかの評価など）ではない。

(5) 経過措置

2020年の修正は、主として少数の業界（鉱山や石油化学など）にのみ影響を与えると見込まれる。IASBは、IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」における経過措置を超えた経過措置の必要性（もしあれば）を検討した。

IASBは、この修正をIAS第8号に従って遡及適用することで予想される便益よりも、そのためのコストの方が上回る可能性がある結論

を下した。特に、影響を受ける企業は、何年も前に使用可能となった資産に修正を遡及適用することは困難でコストが掛かると考える可能性がある。IASBの考えでは、IAS第16号第80D項における経過措置は、表示されるすべての期間について修正の適用の一貫性を促進するが、企業が修正を最初に適用する際に見直すことを要求される資産の数を限定する。

IASBは、IFRS基準の初度適用企業について経過措置を設けないことを決定した。その理由は次のとおりである。

- (a) IFRS第1号「国際財務報告基準の初度適用」は、有形固定資産項目についてみなし原価の特例を設けている。これらの特例は、初度適用企業がそうした資産をIAS第16号を参照せずに測定することを認めている。
- (b) 初度適用企業がみなし原価の特例を適用しない場合には、IAS第16号の要求事項のすべてを遡及適用することになる。IASBは、初度適用企業にIAS第16号の要求事項の1つの側面のみに関連する例外又は免除を提供することには便益がほとんどないであろうと結論を下した。