

2017年6月

IFRS®基準  
公開草案 ED/2017/4

有形固定資産 — 意図した使用の前の収入  
IAS第16号の修正案  
コメント期限：2017年10月19日

# 有形固定資産 — 意図した使用の前の収入

(IAS第16号の修正案)

コメント期限 : 2017 年 10 月 19 日

Exposure Draft ED/2017/4 *Property, Plant and Equipment—Proceeds before Intended Use* (Proposed amendments to IAS 16) is published by the International Accounting Standards Board (Board) for comment only. The proposals may be modified in the light of any comments received before being issued in final form. Comments need to be received by **19 October 2017** and should be submitted in writing to the address below or by email to [commentletters@ifrs.org](mailto:commentletters@ifrs.org) or electronically using our ‘Comment on a proposal’ page at: <http://www.ifrs.org/open-to-comment/>.

All comments will be on the public record and posted on our website at [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org) unless the respondent requests confidentiality. Such requests will not normally be granted unless supported by a good reason, for example, commercial confidence. Please see our website for details on this and how we use your Personal Data.

**Disclaimer:** To the extent permitted by applicable law, the Board and the IFRS Foundation (the Foundation) expressly disclaim all liability howsoever arising from this publication or any translation thereof whether in contract, tort or otherwise to any person in respect of any claims or losses of any nature including direct, indirect, incidental or consequential loss, punitive damages, penalties or costs.

Information contained in this publication does not constitute advice and should not be substituted for the services of an appropriately qualified professional.

ISBN: 978-1-911040-63-7

#### Copyright © IFRS Foundation

All rights reserved. Reproduction and use rights are strictly limited. Please contact the Foundation for further details at [licences@ifrs.org](mailto:licences@ifrs.org).

Copies of IASB® publications may be obtained from the Foundation’s Publications Department. Please address publications and copyright matters to [publications@ifrs.org](mailto:publications@ifrs.org) or visit our web shop at <http://shop.ifrs.org>.

The Japanese translation of the exposure draft contained in this publication has not been approved by a review committee appointed by the IFRS Foundation. The Japanese translation is copyright of the IFRS Foundation.



The Foundation has trade marks registered around the world (Marks) including ‘IAS®’, ‘IASB®’, the IASB® logo, ‘IFRIC®’, ‘IFRS®’, the IFRS® logo, ‘IFRS for SMEs®’, the IFRS for SMEs® logo, the ‘Hexagon Device’, ‘International Accounting Standards®’, ‘International Financial Reporting Standards®’, ‘NIIF®’ and ‘SIC®’. Further details of the Foundation’s Marks are available from the Foundation on request.

The Foundation is a not-for-profit corporation under the General Corporation Law of the State of Delaware, USA and operates in England and Wales as an overseas company (Company number: FC023235) with its principal office at 30 Cannon Street, London, EC4M 6XH.

# 有形固定資産 — 意図した使用の前の収入

(IAS第16号の修正案)

コメント期限 : 2017 年 10 月 19 日

公開草案 ED/2017/4「有形固定資産－意図した使用の前の収入」(IAS 第16号の修正案)は、国際会計基準審議会(当審議会)がコメントを求めることのために公表したものである。この提案は、最終の形となる前に、寄せられたコメントに照らして修正されることがある。コメントは、**2017年10月19日**までに到着する必要がある、下記の宛先に文書で提出するか、[commentletters@ifrs.org](mailto:commentletters@ifrs.org)への電子メール又は我々の‘Comment on a proposal’のページ (<http://www.ifrs.org/open-to-comment/>)を用いて電子的に提出されたい。

すべてのコメントは公開の記録に記載され、回答者が秘密扱いの要求をしない限り、我々のウェブサイト ([www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)) に掲載される。秘密扱いの要求は、商業的な守秘事項などの正当な理由がある場合を除き、通常は認められない。この点及び回答者の個人データを我々がどのように使用するのかの詳細については、我々のウェブサイトを参照されたい。

**注意書き：**適用される法律が認める範囲で、当審議会及びIFRS財団(当財団)は、本公表物又はその翻訳から生じるすべての責任を、契約、不法行為、その他いかなる者に対するいかなる性質の請求又は損害(直接、間接、付随的又は結果的な損害、懲罰的賠償、罰金又はコストを含む)に関するものであれ、拒絶する。

本公表物に含まれている情報は、助言を構成するものではなく、適切な資格を有する専門家のサービスの代用とすべきものではない。

#### コピーライト © 2017 IFRS Foundation

不許複製・禁無断転載：複製及び使用の権利は厳しく制限されている。詳細については当財団の [licences@ifrs.org](mailto:licences@ifrs.org) に連絡されたい。

IASB 公表物のコピーは当財団の出版部から入手できる。公表物及び著作権に関する事項については、[publications@ifrs.org](mailto:publications@ifrs.org) に照会するか又は当財団のウェブショップ <http://shop.ifrs.org> を訪問されたい。

本公表物に含まれている公開草案の日本語訳は、IFRS財団が指名したレビュー委員会による承認を経ていない。当該日本語訳はIFRS財団の著作物である。



当財団は世界中で登録された商標を有しており、その中には、‘IAS®’, ‘IASB®’, IASB® ロゴ, ‘IFRIC®’, ‘IFRS®’, IFRS® ロゴ, ‘IFRS for SMEs®’, IFRS for SMEs® ロゴ, ‘Hexagon Device’, ‘International Accounting Standards®’, ‘International Financial Reporting Standards®’, ‘NIIF®’ 及び ‘SIC®’ がある。当財団の商標についてのより詳細な情報は、要求に応じて当財団から入手可能である。

当財団は米国デラウェア州の一般会社法に基づく非営利法人であり、イングランド及びウェールズで海外会社(会社番号: FC023235)として活動し、主たる事務所を 30 Cannon Street, London, EC4M 6XH に置いている。

## 目次

	開始ページ
はじめに	6
コメント募集	6
[案] IAS 第 16 号「有形固定資産」の修正	8
[案] 他の基準の修正	9
審議会による 2017 年 6 月公表の「有形固定資産 — 意図した使用の前の収入」 (IAS 第 16 号の修正案) の承認	10
公開草案「有形固定資産 — 意図した使用の前の収入」に関する結論の根拠	11
代替的見解	17

## はじめに

---

本公開草案において、国際会計基準審議会（当審議会）は、IAS 第 16 号「有形固定資産」を修正することを提案している。この修正は、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置く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じるものである。その代わりに、企業はそれらの売却収入を純損益に認識することになる。

## 背景

IAS 第 16 号の第 17 項は、有形固定資産項目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の例を示している。そうした例の 1 つは、試運転のコストである。IAS 第 16 号の第 17 項(e)は、有形固定資産の項目の取得原価には、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の販売による正味の収入を控除後）が含まれると述べている。

IFRS 解釈指針委員会（委員会）は、IAS 第 16 号の第 17 項(e)に関する 2 つの疑問点を質問した要望を受けた。

- (a) 同項で言及されている収入は、試運転により生産された物品に関するもののみなのかどうか
- (b) 企業は有形固定資産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のかどうか

この論点を議論するにあたり、委員会は有形固定資産の取得原価に関する多数の関連する質問を識別した。さまざまなアプローチを検討した後に、委員会は、当審議会が販売収入を有形固定資産項目の取得原価から控除することを禁止するように IAS 第 16 号の修正を提案することを提言した。当審議会は委員会の提言に同意した。

## コメント募集

---

当審議会は、本公開草案における提案、特に下記の質問についてコメントを募集している。コメントは次のようなものであれば非常に有用である。

- (a) 記載された質問にコメントしている。
- (b) そのコメントが関連する具体的な項を明記している。
- (c) 明確な論拠を含んでいる。
- (d) 当審議会が考慮すべき代替案があれば、それを含んでいる。

当審議会は、本公開草案で扱っていない事項についてはコメントを求めている。

コメントは **2017 年 10 月 19 日**までに到着するよう文書で提出されたい。

## コメント提出者への質問

当審議会は、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。

## コメントの方法

コメントは次のいずれかの方法で提出のこと。

**電子的に**            'Open for comment' ページ (<http://ifrs.org/projects/open-for-comment> にある) に  
(推奨している方法)    **アクセス**

**電子メール**        電子メールでのコメントの送付先 : [commentletters@ifrs.org](mailto:commentletters@ifrs.org)

**郵 送**                IFRS Foundation  
                          30 Cannon Street  
                          London EC4M 6XH  
                          United Kingdom

すべてのコメントは公開の記録とされ、回答者が秘密扱いを求める場合を除き、我々のウェブサイト [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org) に掲載される。秘密扱いの要求は、例えば商業的な守秘事項のような正当な理由がある場合を除き、通常は認められない。この点及び回答者の個人データを我々がどのように使用するのかの詳細については、我々のウェブサイトを参照されたい。

## [案] IAS 第16号「有形固定資産」の修正

第17項を修正し、第20A項、第80D項及び第81M項を追加する。削除する文言に取消線、新規の文言に下線を付している。

### 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。

(a) ...

(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）

(f) ...

...

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。

...

### 経過措置

...

80D [日付] 公表の「有形固定資産 — 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。

### 発効日

...

81N [日付] 公表の「有形固定資産 — 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。

## [案] 他の基準の修正

### IFRIC解釈指針第20号「露天掘り鉱山の生産フェーズにおける剥土コスト」

第2項を修正する。削除する文言に取消線、新規の文言に下線を付している。

## 背景

- ...
- 2 鉱山の開発フェーズ（生産開始前）の間は、剥土コストは通常、~~鉱山の建設・開発・構築の減価償却可能原価の一部として資産計上~~IAS第16号「有形固定資産」を適用して会計処理される。~~それらの~~資産計上されたコストは、生産が開始すると、通常は生産高比例法により、定期的に償却される。

## 審議会による2017年6月公表の公開草案「有形固定資産—意図した使用の前の収入」の承認

---

公開草案「有形固定資産—意図した使用の前の収入（IAS第16号の修正案）」は、国際会計基準審議会の13名のメンバーのうち12名により公表が承認された。張氏は公表に反対票を投じた。彼の代替的見解は、本公開草案に関する結論の根拠の後に示している。

ハンス・フーガーホースト	議長
スザンヌ・ロイド	副議長
スティーブン・クーパー	
マルティン・エーデルマン	
フランソワーズ・フローレス	
アマロ・ゴメス	
ゲイリー・カブレック	
鶯地 隆継	
ダレル・スコット	
トーマス・スコット	
徐 正雨	
メアリー・トーカー	
張 為国	

## 公開草案「有形固定資産 — 意図した使用の前の収入」に関する 結論の根拠

この結論の根拠は、本修正案に付属しているが、その一部を構成するものではない。国際会計基準審議会（当審議会）が本修正案を開発した際の検討事項を要約したものである。個々の審議会メンバーにより、議論での重点の置き方は異なっていた。

### 背景

- BC1 IAS 第 16 号「有形固定資産」の第 16 項(b)は、有形固定資産の取得原価には、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が含まれると説明している。IAS 第 16 号の第 17 項は、直接起因するコストの例を示している。示されている一例が、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）である。
- BC2 IFRS 解釈指針委員会（委員会）は、下記について質問する要望を受けた。
- (a) IAS 第 16 号の第 17 項(e)に示された収入は、試運転により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の  
かどうか
- BC3 委員会は、この要望に関してのアウトリーチ~のフィードバックが下記のことを示していたことに留意した。
- (a) この論点は、主として少数の業界（採掘産業や石油化学産業など）に影響を与える。
  - (b) 多様な報告方法が適用されている。一部の企業は、試運転により生産された物品の販売による収入のみを控除しているが、資産が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る（すなわち、使用可能となる）までのすべての販売収入を控除している企業もある。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である場合があり、試運転のコストを上回る場合もある。
- BC4 さらに、アウトリーチからのフィードバックは、有形固定資産項目がいつ使用可能になるのかを評価するために企業がさまざまな方法を使用していることを示していた。

### 販売収入を有形固定資産項目の取得原価から控除することを禁止

- BC5 委員会の提言を検討した後に、当審議会は、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による収入を控除することを禁止するように IAS 第 16 号の第 17 項を修正することを提案している。その結果、企業はそうした販売収入を純損益に認識することになる。当審議会は、自らの提案について、財務報告を改善する形で、実務において識別されている多様性を除去する単純で効果的な方法であると考えている。
- BC6 当審議会は、本修正案が、すべての販売をその発生時に広義の収益（income）（狭義の収益（revenue）を含む）として認識するよう企業に要求することによって、財務諸表利用者に目的適合性のある情報を提供するであろうと結論を下した。IAS 第 16 号の既存の要求事項は、一部の販売収入が有形固定資産の取得原価と相殺される可能性があるため、利用者が企業の収益の総額についての明確な描写を得ることを困難にしている。また、それらの要求事

項は、一部の有形固定資産項目の実際の取得原価についての明確な描写を得ることを困難にしている。それらの資産の取得原価は、当該資産が使用可能となる前の販売収入を控除することによって、歪められる可能性がある。

BC7 本修正案の開発中に、当審議会は次のことに着目した。

- (a) 企業は、有形固定資産項目が使用可能になる前に生産され販売された物品に関するコストを識別し、当該コストをその日より前に発生した他のコストと区別することを要求されることになる。これについては BC8 項から BC10 項でさらに論じる。
- (b) 有形固定資産項目が使用可能になる前は、棚卸資産の生産コストは当該資産の減価償却を除外する。これは、企業は有形固定資産項目の減価償却を使用可能となった日からのみ行うからである。これについては BC11 項でさらに論じる。

BC8 当審議会は、有形固定資産項目が使用可能になる前に生産され販売された物品に関するコストを識別し、当該コストをその日より前に発生した他のコストと区別する際に、企業が判断を適用しなければならなくなることに着目した。しかし、本修正案は、IFRS 基準を適用するためにすでに要求されている判断以上の判断をほとんど要しないであろう。例えば、企業は次のことを識別し区別することをすでに要求されている。

- (a) 有形固定資産項目を使用可能にすることに直接起因するコスト。これを企業は当該資産の取得原価に含める。
- (b) 棚卸資産の原価の一部として含められた、棚卸資産を現在の場所及び状態に置くためのコスト (IAS 第 2 号「棚卸資産」の第 10 項)。これを企業は棚卸資産の販売時に純損益に認識する。
- (c) 棚卸資産の原価から除外され、発生した期間に費用として認識されるコスト (仕損に係る材料費、労務費又はその他の製造コストのうちの異常な金額など) (IAS 第 2 号の第 16 項)
- (d) 剥土活動資産の原価及び露天掘り鉱山の生産フェーズに間に生産された棚卸資産の原価 (IFRIC 第 20 号「露天掘り鉱山の生産フェーズにおける剥土コスト」)
- (e) 企業が純損益に直接認識するコスト、例えば、
  - (i) 管理費、マーケティング費又は従業員の研修費 (IAS 第 16 号の第 19 項)
  - (ii) 有形固定資産の使用又は配置換えのコスト (IAS 第 16 号の第 20 項)
  - (iii) 付随的な営業活動のコスト (IAS 第 16 号の第 21 項)

BC9 本修正案を適用する際に、企業は、発生した特定のコストが棚卸資産の原価 (IAS 第 2 号を適用) なのか、試運転のコスト (IAS 第 16 号を適用) なのか、企業が純損益に認識することを要求されるコストなのかを評価することが必要となる可能性がある。当審議会は、この点について、コストに関する IAS 第 2 号及び IAS 第 16 号の既存の要求事項が有用であることに留意した。例えば、有形固定資産項目が試運転されている間に発生したコストが棚卸資産の原価なのか試運転のコストなのかを評価するにあたり、企業は試運転中に生産された物品が IAS 第 2 号の棚卸資産の定義を満たすかどうかを検討することになる。同様に、企業は、特定のコストが(a) 異常な金額の仕損材料費 (純損益に認識) なのか(b) 有形固定資産項目を使用可能にするか又は棚卸資産を現在の場所及び状態に置くために必要なコストなのか

## 有形固定資産 — 意図した使用の前の収入

を検討するかもしれない。

- BC10 さらに、コストを評価する際に役立つため、当審議会は、IAS 第 16 号の第 17 項に定めている「試運転」の意味を明確化することを決定した。当審議会は、有形固定資産項目が正常に機能するかどうか試運転する際に、企業は当該資産の技術的及び物理的な性能を評価すると結論を下した。正常に機能するかどうかの評価は、資産の財務業績の評価（例えば、当該資産が経営者の当初に期待した営業マージンの水準を達成したかどうかの評価）ではない。
- BC11 有形固定資産項目が使用可能となる前に生産され販売された棚卸資産の原価からの減価償却の除外に関して、当審議会は、有形固定資産が使用可能となる前の費消は無視できる程度である可能性が高いと考えた。IAS 第 2 号の第 12 項は、棚卸資産の加工費には、原材料を完成品に加工する際に生じる固定間接費（生産工程で使用される資産の減価償却など）の規則的な配賦額が含まれると述べている。しかし、有形固定資産項目が使用可能となる前に生産された棚卸資産については、当該資産の減価償却は存在しないので加工費には含まれない。

### 当審議会在検討した他のアプローチ

- BC12 当審議会は、識別された実務の多様性を削減するための他の 2 つのアプローチを検討した。
- (a) 企業が有形固定資産の取得原価から控除する収入の明確化
  - (b) 有形固定資産が使用可能になる時点の明確化

### 企業が有形固定資産の取得原価から控除する収入の明確化

- BC13 IAS 第 16 号の第 17 項(e)は、企業が有形固定資産項目の取得原価から控除する販売収入は、当該資産が正常に機能するかどうか試運転する時のみに生産された物品の販売による収入であることを示唆している。これは、IAS 第 16 号の第 17 項の中での販売収入の控除への言及が、試運転のコストに直接に結び付けられているからである。このことは、同項における設備の試運転の際に生産されたサンプルの例によっても裏付けられる。
- BC14 IAS 第 16 号の第 17 項(e)は、有形固定資産項目の取得原価から控除される収入は試運転のコストを超えるべきではないことも示唆している。IAS 第 16 号の第 17 項は、直接起因するコストの一例が「資産が正常に機能するかどうかの試運転のコスト (...の正味の収入を控除後)」[強調追加]であると述べている。おそらく、これは企業が有形固定資産項目の取得原価に試運転の正味コスト（関連する販売収入を控除後）を含めるが、試運転の正味コストは負の金額とはなり得ないことを示唆するものである。
- BC15 しかし、当審議会は、BC13 項から BC14 項の説明が、基準の書き方が理由で不明確であるかもしれないことを認識した。IAS 第 16 号の第 17 項(e)の中の「生産された項目の販売による収入」という表現は、試運転による収入に具体的に言及していない。さらに、IAS 第 16 号は、企業が有形固定資産項目の取得原価から控除できる収入の金額の限度を定めていない。
- BC16 したがって、当審議会は、企業に次のことを要求するように IAS 第 16 号を修正すべきかどうかを検討した。
- (a) 当該資産が正常に機能するかどうか試運転する時のみ生産された物品の販売による収入を有形固定資産項目の取得原価から控除する。
  - (b) 有形固定資産項目の取得原価から控除される収入の金額を、試運転のコストに限定する。

- (c) 有形固定資産が使用可能となる前の他の販売収入は、適用される IFRS 基準に従って純損益に認識する。

BC17 当審議会は、下記の理由で、BC16 項に示したアプローチを進めないことを決定した。

- (a) このアプローチは、試運転による収入を有形固定資産項目が使用可能となる前の他の販売収入と区別することを企業に要求することになる。したがって、このアプローチは、本修正案よりも適用が複雑となるであろう。
- (b) 試運転による収入を有形固定資産項目が使用可能となる前の他の販売収入と異なる方法で企業が会計処理する理由を理解することは困難であろう。同様に、試運転による収入が試運転のコストを上回るとした場合に、試運転による収入の一部を資産の取得原価に認識し、試運転による収入の他の部分は純損益に認識するという理由を理解することは困難であろう。

### 有形固定資産項目が使用可能になる時点の明確化

BC18 IAS 第 16 号の第 20 項は、「コストを有形固定資産項目の帳簿価額に認識することは、当該項目を経営者が意図した方法で稼働可能とするために必要な場所及び状態に置いた時点で終了する」と述べている。これが生じる時点の決定が重要である。その時点で、企業は資産の帳簿価額へのコストの累積を停止し、当該資産の減価償却を開始する。

BC19 本修正案の開発中に、当審議会は、一部の業種で、有形固定資産項目が使用可能になる時点を決める際の実務に多様性があるとの情報が寄せられた。当審議会は、一部の企業は、長期間にわたり、コストを資産の取得原価に含め、売却収入を資産の取得原価から除外しているとの情報が寄せられた。当審議会は、一部の人々が、有形固定資産項目が使用可能となる時点を明確化することで、企業が有形固定資産の取得原価から控除する販売収入が減少し、委員会への要請の原因となった懸念への対応となると考えていることに着目した。

BC20 したがって、当審議会は、有形固定資産項目が使用可能になる時点の兆候として下記を含めるように IAS 第 16 号を修正すべきかどうかを検討した。

- (a) 当該資産の物理的な建設が完了している (IAS 第 23 号「借入コスト」の第 23 項に記述)。
- (b) 当該資産の技術的及び物理的な性能の試運転が完了している (BC10 項で前述)。
- (c) 当該資産が通常の事業の過程で販売できる物品を生産できる (すなわち、IAS 第 2 号で定義している棚卸資産を生産可能である)。試運転の意味と整合的に、この評価は、資産の財務業績ではなく、技術的及び物理的な性能に焦点を当てることになる。

BC21 このようなアプローチでは、有形固定資産項目が使用可能になる時点を決める際に判断を適用する必要性はなくなるであろう。その判断を行う際に役立つ若干の追加的な情報を提供するのみであろう。

BC22 当審議会は、このようなアプローチは、本修正案よりもずっと幅広いプロジェクトとなると結論を下した。このアプローチは、多くの有形固定資産項目に影響を与えることになり、潜在的な意図しない結果を評価するために追加的な調査を要するであろう。また、当審議会は、検討した指標が、追加的な疑問を生じさせずに、有形固定資産項目が使用可能になる時点の決定に役立つのかが不明確であると考えた。これらの理由で、当審議会はこのアプローチを進めないことを決定した。

## 有形固定資産 — 意図した使用の前の収入

BC23 果実生成型植物に関する IAS 第 16 号及び IAS 第 41 号「農業」の 2014 年 6 月の修正を開発した際に、当審議会は、有形固定資産項目が使用可能になる時点を明確化すべきかどうかを検討したが、それを行わないことを決定した。

### その他の事項

#### 開示要求

BC24 当審議会は、IFRS 基準ですでに要求されている開示が、本修正案の文脈において有用な情報を提供するのに十分かどうかを検討した。当審議会は、有形固定資産項目が使用可能となる前に生産する最も一般的な物品は、当該資産の試運転中に生産される棚卸資産であると考えた。当該資産が企業の通常の活動に使用されるならば、当該資産が使用可能となる前に生産する棚卸資産が企業の通常の活動からのアウトプットではないと結論を下す根拠はない。したがって、生産された棚卸資産の販売による収入は、IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」の範囲に含まれる狭義の収益 (revenue) を表すことになる。

BC25 狭義の収益 (revenue)、及び有形固定資産項目が使用可能となる前に生産された棚卸資産の原価が、企業の財務諸表に重要性のある影響を有する場合には、企業は下記を開示することになる。

(a) IFRS 第 15 号で要求している情報。特に、企業は、当該棚卸資産の販売による収入を、IFRS 第 15 号の第 114 項で要求されている情報を開示する際に狭義の収益 (revenue) の一区分と考えるかもしれない。

(b) 棚卸資産の製造原価に関して IAS 第 2 号で要求している情報 (例えば、採用した会計方針、棚卸資産の帳簿価額 (もしあれば) 及び費用として認識した棚卸資産の金額)。

BC26 IFRS 第 15 号及び IAS 第 2 号の要求事項に照らして、当審議会は追加的な開示要求を提案していない。当審議会は、既存の要求事項が、有形固定資産項目が使用可能となる前に生産されたアウトプットの販売に関する目的適合性のある情報の開示を企業に要求するのに十分であると結論を下した。

#### 経過措置

##### IFRS 基準をすでに適用している企業

BC27 当審議会は、移行に関して次のことを考慮した。

(a) IAS 第 16 号の修正案は範囲が狭く、主として影響を与えるのは少数の業種 (採掘産業や石油化学産業など) であると見込まれる。大半の企業については、有形固定資産が使用可能になる前に生産されるアウトプットには重要性がないと見込まれる。したがって、IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」にあるもの以外の経過措置の必要性はほとんどないかもしれない。

(b) 企業がこの修正を遡及適用することを要求される場合には、有形固定資産の帳簿価額をこの修正を最初に適用する際に表示する最も古い期間の期首現在で再計算することになる。その帳簿価額を再計算する際に、企業は、当該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販売による収入を控除したかどうかを確かめるために、関連する各有形固定資産項目の当初認識に戻ることを要求されることになる。

(c) この修正の影響を受ける企業は、特に、何年も前に建設した有形固定資産項目について、

この修正を遡及適用することを煩雑と考える可能性が高い。より負担の少ないアプローチは、この修正を最初に適用する際に表示する最も古い期間の期首以降に使用可能となる有形固定資産項目にのみ、この修正の適用を要求することであろう。このアプローチは、表示するすべての期間について首尾一貫した適用を達成することになるが、企業が再評価を要求される資産の数を限定することになる。

BC28 上記の諸要因に基づいて、当審議会は、IAS 第 8 号を適用した遡及適用の便益をコストが上回る可能性があるとして結論を下した。したがって、当審議会は、この修正を最初に適用する際に表示する最も古い期間の期首以降に使用可能となる有形固定資産項目のみに本修正案の遡及適用を提案している。企業はその日より前に使用可能となった有形固定資産項目には本修正案を適用しないことになる。

#### 初度適用企業

BC29 初度適用企業に対する経過措置に関して、当審議会は次のことに留意した。

- (a) IFRS 第 1 号「国際財務報告基準の初度適用」は、有形固定資産についてみなし原価の特例を設けている（IFRS 第 1 号の D5 項から D7 項）。この特例は、企業が有形固定資産項目を IFRS 移行日に公正価値で測定し、その公正価値をみなし原価として使用することを認めている。さらに、具体的なみなし原価の特例が、特定の石油及びガス資産を有する企業（IFRS 第 1 号の D8A 項）及び料金規制の対象となっている事業に使用される有形固定資産項目を保有している企業（IFRS 第 1 号の D8B 項）について存在する。
- (b) 上述の特例以外には、IFRS 第 1 号は初度適用企業に対して IAS 第 16 号の要求事項からの免除を設けていない。したがって、初度適用企業が IFRS 第 1 号の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。当審議会は、初度適用企業が IAS 第 16 号の他の要求事項のすべてを適用しなければならぬ場合に、これらの修正からの救済措置を与えることに便益はほとんどないであろうと結論を下した。

BC30 これらの検討に基づき、当審議会は、IFRS 第 1 号にすでにあるみなし原価の特例以外には、初度適用企業に対する追加的な移行上の救済措置を提案していない。

## 代替的見解

### 2017年6月公表の公開草案「有形固定資産 — 意図した使用の前の収入」に関する代替的見解

- AV1 張氏は、本公開草案の公表に反対票を投じた。彼は、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の試運転の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という提案に反対している。彼は、この要望提出の原因となった状況は、IAS 第16号の要求事項を修正する必要性を強調するものではなく、むしろ当該要求事項の不適切な適用及び執行を強調するものであると考えている。
- AV2 張氏は、試運転の意味を BC10 項で説明しているように明確化するという当審議会の決定を支持している。その試運転の意味を適用すると、試運転の間に生産された物品の販売による収入が試運転のコストを上回することは稀であろうと彼は考えている。したがって、試運転の意味の明確化は、それ単独で、IAS 第16号の第17項の適用における規律を強めるために有用であろうと考えている。
- AV3 張氏は、当審議会が本公開草案で解決しようとしている論点は、有形固定資産が使用可能となるのに時間を要する、(少数ではなく)すべての業種に影響を与えると考えている。彼は、試運転期間は、BC10 項で説明しているように、非常に長い可能性があり、関連する支出が多額になる可能性があると考えている。その結果、本修正案の意図しない結果に関して深く懸念している。

## 原価及び収益認識の原則

- AV4 1世紀にわたり普及してきた基本的な会計概念の1つが、取得原価の原則である。この原則を適用して、資産の取得又は建設のコストは、当該資産を経営者の意図した使用を満たすことが可能な場所及び状態に置くために必要な支払対価の累計額として定義される。したがって、設備が取得又は自家建設され、当該設備が経営者の意図した使用を満たすことができる点に達したことを証明するための試運転が必要となる場合には、その試運転は資産の取得又は建設の必要なプロセスである。試運転のコスト（試運転中に生産された物品の販売による収入との相殺後）は設備の取得原価に追加される。張氏は、上記の原則は長い期間にわたり国際的に一般に受け入れられており、本修正案はその伝統ある原則及び関連する IFRS 基準の要求事項から著しく乖離するものであると考えている。
- AV5 本修正案は、企業が設備の試運転時に生産された物品の販売による収入を IFRS 第15号「顧客との契約から生じる収益」を適用して純損益に認識することを要求することになる。IFRS 第15号は、企業の通常の活動のアウトプットである財の販売又はサービスの提供から生じる収益を会計処理するために設定されている。試運転は設備を使用可能にするための取得又は建設のプロセスの不可欠の一部であるため、張氏は、試運転はその性質上、企業の通常の活動の一部ではなく、当該プロセスからの生産物は企業の通常の活動のアウトプットではないと考えている。したがって、試運転からの収入に IFRS 第15号を適用することの適切性を疑問視している。彼は、多くの場合、新設企業は有形固定資産のすべてがまだ建設中であるため、通常の活動を開始していないことを指摘したいと考えている。それらの新設企業が本修正案で要求されている方法で狭義の収益 (revenue) 及び利益を認識することを要求されるならば、企業が通常の営業を開始する前に狭義の収益 (revenue) 及び利益を計上しているのを見て財務諸表利用者は混乱するであろうと彼は考えている。生じ得る誤解を防ぐた

め、張氏は、この通常の活動についての議論は狭義の収益 (revenue)、棚卸資産、有形固定資産等に関する IFRS 基準の基礎となっている会計原則についての彼の見解を反映したものであることを強調している。この議論は、収益又は費用が通常の取引からのものなのか、通常でない取引からのものなのかに関する概念的な議論に関する彼の見解を反映していない。

- AV6 張氏は、関連する IFRS 基準における要求事項は概念的に首尾一貫しており、本修正案は異なる IFRS 基準間での不整合を作り出すことになると考えている。例えば、張氏は、本修正案は IAS 第 16 号と IAS 第 23 号「借入コスト」との間の不整合を作り出すことになると考えている。適格資産を取得するために特別に借り入れた資金について、IAS 第 23 号は、企業が資産化に適格な借入コストを、実際の借入コストから当該借入の一時的な投資に対する投資収益を控除したものとして決定することを要求している。張氏は、IAS 第 16 号の既存の要求事項を IAS 第 23 号の当該要求事項と整合的なものと見ている。
- AV7 同様に、張氏は、本修正案は他の IFRS 基準に関して疑問を生じさせることになると考えている。例えば、企業は、敷地を準備する際の古い建物の解体コストを土地の取得原価に加算せず純損益に計上し、その古い建物の廃物の売却による収入を土地の取得原価と相殺せずに純損益に認識すべきなのであろうか。そうであるとすれば、企業は当該収益に関連する原価をどのように識別すべきなのか。さらに、同様の疑問が、採掘産業について、発生した剥土コスト並びに開発ステージの間に発生する低い等級の鉱石及び他の材料の販売による収入に関して生じると彼は考えている。

### 原価の配分

- AV8 張氏は、減価償却は IAS 第 2 号「棚卸資産」を適用する大半の採掘産業及び製造業にとって売上原価の重要な一部を構成すると考えている。これに関して、BC11 項は、試運転中の資産の費消は無視できる程度である可能性が高いと述べている。張氏は、本公開草案でそのように述べる理由を見出せない。BC11 項は、有形固定資産項目の試運転中に生産された棚卸資産については、当該資産の減価償却は存在しないので加工費には含まれないことに当審議会が留意したとも述べている。張氏は、試運転中に生産された物品の販売による収益の認識を要求しながら、同時に、当該資産が使用可能になっていないという根拠で減価償却を認識しないことは矛盾すると考えている。彼は、これによりもたらされる売上原価及び売上総利益に関する情報は誤解を招くものとなるとも考えている。
- AV9 試運転中に生産された物品の原価を決定するにあたり、張氏は、BC7 項から BC10 項で説明されている当審議会の考慮事項を理解している。しかし、彼は、本修正案は IFRS 基準を適用するためにすでに要求されている判断以上の判断をほとんど要しないであろうという当審議会の所見には同意しない。
- AV10 彼は、BC8 項に列挙された例が判断の使用を要するものであることに同意するが、それらの例のすべてにおいて、コストの間での区別を行う合理的な基礎があると彼は考えている。しかし、本公開草案で議論されている販売収入は、有形固定資産項目を使用可能とすることの不可欠な一部分である試運転プロセスから生じるものである。その結果、張氏は、販売した物品の生産コストを試運転のコストと区別するための合理的な基礎はないと考えている。

### 利益操作

- AV11 張氏は、資産を使用可能とするプロセスが終了し、財を生産するための当該資産の使用が開始する時点を決断するには判断を要することに同意する。張氏は、本修正案が、収入にコストをより多く又は少なく配分することを通じて、また、関連するコストを有形固定資産に資

## 有形固定資産 — 意図した使用の前の収入

産化するのを停止する時期を変えることを通じて、より深刻な利益操作が企業の間で生じることになるかどうかを深く懸念している。より深刻な利益操作が本修正案を適用して生じる可能性は、現在は IFRS 基準で認めていない試運転中に生産された物品の販売による狭義の収益 (revenue) 及び利益のより早期の認識から生じる。