
プロジェクト	IFRS 適用課題対応
項目	【審議事項】IAS 第 16 号「有形固定資産」 試運転の収入及びコストの会計処理

I. 本資料の目的

1. 本資料は、2016 年 3 月開催の 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 IAS 第 16 号「有形固定資産」における試運転の収入及びコストの会計処理に関する明確化の要望を踏まえた検討の内容をご説明することを目的として作成している。

II. 背景

2. IFRS-IC は 2014 年 4 月に、IAS 第 16 号「有形固定資産」（以下「IAS 第 16 号」という。）における試運転の収入及びコストの会計処理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（別紙 1 の①の方法）、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（別紙 1 の②の方法）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。
3. IFRS-IC は 2014 年 7 月の会議において、IAS 第 16 号第 17 項¹が、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コスト（資産を設置し、経営者が意図した方法で稼働可能にするために必要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）が含まれるとしていることから、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された。また、試運転の正味の収入及びコストについての追加的な開示要求は不要であり、試運転の正味の収入及びコストに重要性があり、利用者が財務諸表に対する影響を理解可能にするために必要な情報であれ

¹ IAS 第 16 号第 17 項（一部抜粋、強調追加）

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）

ば、IAS 第 1 号「財務諸表の表示」の第 17 項(c)²により開示されることになることとされた。したがって、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。

4. 2014 年 11 月の IFRS-IC 会議では、2014 年 7 月の暫定決定事項に対して寄せられたコメント・レターの検討が行われた。コメント・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、それらの業種では、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ことを示していた。その他、いくつかの実務上の論点が提起された。したがって、IFRS-IC は、この論点をさらに分析するため、アジェンダに追加することを決定した。

5. 2015 年 1 月の IFRS-IC 会議では、次の点に関する追加的なアウトリーチの結果が検討された。

(1) 資産はいつ使用可能となるのか。

(2) 資産をその場所及び状態に置く間に発生する、どのようなコストが試運転コストに該当するのか。

(3) 試運転コストを上回る収入の会計処理方法

(4) 資産をその場所及び状態に置くのに必要な他の活動（試運転ではない活動）に対して受け取る他の収入の会計処理方法

(5) 資産から控除した収入の開示

(6) 受け取った収入への IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」の適用可能性

上記のほか、さらに検討することが考えられる潜在的な代替案が議論された。IFRS-IC メンバーは、IAS 第 16 号において収入への言及があるのは同第 17 項(e)の「試運転」に関してのみであることから、有形固定資産の「試運転」の意味に焦点を当て、それらの収入をもたらした活動がその「試運転」に該当するかどうかを分析すべきであると考えた。また、開示についても、経営者が会計処理にあたって行った判断を含め、

² IAS 第 1 号第 17 項（一部抜粋）

ほとんどすべての状況において、企業は、IFRS への準拠により適正な表示を達成する。適正な表示には、企業が次のことを行うことも必要となる。

(c) IFRS の特定の要求事項に準拠するだけでは、特定の取引、その他の事象及び状況が企業の財政状態や財務業績に与える影響を利用者が理解するのに不十分である場合には、追加的な開示を提供すること。

関連する情報を開示することが重要であるとして検討すべきであると考えた。

6. 2015年5月のIFRS-IC会議では、「試運転」の意味と、開示に関するスタッフの分析の結果が検討された。

(1) 「試運転」の意味

IFRS-ICは、試運転の意味の明確化を、IAS第16号の修正として行うべきか、あるいは解釈指針の開発によって行うべきかを議論した。議論の結果、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、IFRS-ICは「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

IFRS-ICは、追加の開示要求を開発すべきかどうかについても議論した。議論の結果、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（有形固定資産のその他の増減の開示を要求しているIAS第16号の第73項(e) (ix)³における現行の開示要求を参照することによって）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。

7. 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。

(1) 採掘産業に関する論点

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

³ IAS 第 16 号 第 73 項（一部抜粋）

財務諸表には、有形固定資産の種類ごとに次の事項を開示しなければならない。

(e) 次の項目を示した期首及び期末の帳簿価額の調整表

(ix) その他の増減

していることを把握した。これらの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な他の活動から生産される生産物の売却から生じる可能性のあるものである。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。また、他のIFRS-ICメンバーからは、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」が露天掘り鉱山の生産フェーズにおける類似の論点の会計処理を取り扱い、コスト配分モデルを適用している旨の指摘がなされた。しかし、IFRS-ICは、IFRIC第20号の範囲は狭く定義されており、他の状況には適用できない可能性があるとした。

(2) 経営者が意図した方法で有形固定資産が稼働可能となる時期に関するガイダンス

一部のIFRS-ICメンバーは、この解釈指針は有形固定資産がどの時点で、IAS第16号第20項が言及しているような、経営者が意図した方法で稼働可能となるのかに関する判断に焦点を当てることを提案した。

8. しかし、2015年9月の会議においてIFRS-ICは合意には至らず、以下の領域についてスタッフに作業をするよう指示した。

(1) IAS第16号第17項(e)の範囲の狭さと試運転コストを超過する試運転収入の取扱いを明確にするガイダンスの開発

(2) IAS第16号第20項における、当該資産が経営者が意図した方法で稼働可能になる時期に関するガイダンスの開発

(3) IAS第16号第21項⁴におけるガイダンスの当論点との関連性の検討

⁴ IAS第16号第21項

営業活動の中には、有形固定資産項目の建設又は開発に関連して発生するが、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くのに必要ではないものがある。こうした付随的な営業活動は、建設又は開発の活動の前又はその途中で発生する場合がある。例えば、建設の開始まで建設現場を駐車場として使用することにより収益が得られる場合がある。付随的な営業活動は、経営者が意図した方法で稼

- (4) 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前に、有形固定資産と棚卸資産が同時に生産される状況におけるコスト配分モデルの検討
- (5) 実務における透明性を確保するため、有形固定資産の取得原価から控除された収入の金額についての定量的な開示要求の開発

III. 今回の IFRS-IC 会議における議論

IASB スタッフによる提案

9. 今回の IFRS-IC 会議では、次のとおり、IASB スタッフから分析結果及び提案が示された。

(1) 明確化 1 有形固定資産の取得原価から減額すべき正味の収入及び減額の上限

IASB スタッフは、明確化に関する要望を解決するため、2014年7月に暫定決定した内容から変更することなく、次の内容の基準の修正（明確化）を提案した。

- ① 有形固定資産の取得原価から減額すべき正味の収入は、当該資産が正常に機能するかどうかに関する試運転から得られた収入のみとする。
- ② 上記①における取得原価からの収入の減額は、試運転のコストを上限とする。
- ③ 有形固定資産が経営者の意図した方法で稼働可能になる以前に得られた収入は、IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」等他の IFRS を適用して処理する。

(2) 明確化 2 「試運転」の意味

IASB スタッフは、上記の明確化 1 の適用にあたって有用となる次の要求事項の追加を提案した。

- ① 「試運転」とは、有形固定資産が「正常に機能する」かどうかを試す活動である。
- ② 「正常に機能する」とは、有形固定資産が「技術的又は物理的な性能」を発揮することである。
- ③ 「技術的又は物理的な性能」を発揮するとは、有形固定資産が、通常の事業

働可能とするために必要な場所及び状態に置くのに必要なものではないため、付随的な営業活動の収益と関連費用は純損益に認識され、収益及び費用のそれぞれの分類に含まれる。

の過程において販売可能な品目を生産可能な状態になることである。

(3) 明確化 3 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期

IASB スタッフは、これを明確化することは有形固定資産の会計処理に関する広範な懸念を解消することになると分析したが、明確化に関する要望の範囲を超えるものであるとし、基準の修正等を提案しなかった。

(4) 明確化 4 開示要求の要否

IASB スタッフは、IFRS-IC が上記の明確化 1 及び明確化 2 を支持する場合には、多くの業種において有形固定資産から減額される収入の重要性は必ずしも大きくないと考えられることから、開示要求を追加しないことを提案した。

(5) 代替的アプローチ

IASB スタッフは、IFRS-IC が上記の明確化 1 及び明確化 2 について合意に至らない場合には、現行の IAS 第 16 号の規定を米国会計基準が規定すると考えられる方法⁵、すなわち、試運転収入を含むすべての商業生産開始前の収入を純損益に含めて認識する方法へと基準を修正（明確化ではなく改訂）することによって実務のばらつきを解消する代替的アプローチ（別紙 1 の③の方法）を示した。

IASB スタッフは、この代替的アプローチによれば、試運転に伴う収入及びコストを他の活動のそれらから区別する必要がなくなるほか、上記の明確化 1 及び明確化 2 は取得原価からの収入減額の上限を試運転コストに設定しているため、代替的アプローチによった場合と比べて会計処理の結果に大きな相違は生じない可能性があること、米国会計基準適用企業からは当論点に関する特段の懸念が寄せられていないことを指摘した。

IFRS-IC で示された主な意見

10. 今回の IFRS-IC 会議において IFRS-IC メンバーから示された主な意見は、次のとおり、様々に異なるものであった。

- (1) 試運転から得られる収入を他の収入から明確に区分して把握することは実務上困難な場合があることから、明確化 1 及び明確化 2 の修正提案を支持しない。
- (2) 企業（経営者）は管理会計上、有形固定資産が意図した方法で稼働するまでの各

⁵ 米国会計基準では、有形固定資産の取得原価から商業生産開始前の収益（pre-commissioning revenue、試運転収入を含む。）を減額するかどうかについて 特定の業種別ガイダンスを除き、許容するか強制するか明確にしていない。

フェーズ（建設、試運転、商業生産等、別紙 2 参照）を把握しているはずであることから、それぞれに関連する収入及びコストを区分して把握することは可能であると考えられるため、明確化 1 及び明確化 2 の修正提案を支持する。

- (3) 特定の業種を除いては、実務におけるばらつきが多くみられるわけではないことから、当論点の明確化が必要かどうか不明である。

IFRS-IC での議論の結果

11. 議長が IFRS-IC メンバーに対して投票を求めたところ、スタッフ提案（明確化 1 及び明確化 2（別紙 1 の①の方法））を支持する意見と、有形固定資産が稼働可能になる以前に得られたすべての収入を取得原価から減額すべきとの意見（別紙 1 の②の方法）の 2 つに分かれた。
12. 続いて議長が IFRS-IC メンバーに対して、代替的アプローチ（米国会計基準に類似する方法（別紙 1 の③の方法））を支持できるかどうかを問うたところ、メンバー全員がこの方向での基準の改訂に同意した。
13. IFRS-IC 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以前に生産した品目の売却から生じる収入を有形固定資産の取得原価から減額することを禁止する（すなわち、収入は純損益に含めて認識する）よう、IAS 第 16 号の狭い範囲の修正を提案することを暫定的に決定した。

今後のステップ

14. IFRS-IC は今後の会議において、次の事項を検討する予定である。
 - (1) 現行の IFRS の開示要求は、修正案（今回の暫定決定）の内容に照らして、有用な情報の提供に十分かどうか。
 - (2) 修正案に関する経過措置

IV. 当委員会事務局による対応案

15. 当委員会事務局としては、次の理由から、わが国の関係者への意見聴取を実施し、その結果を踏まえ、IASB からの狭い範囲の修正案の公表時のコメント・レターの提出の可否を含め、当委員会としての対応を決定することが考えられる。
 - (1) 現行 IAS 第 16 号の規定の考え方を改訂する提案内容であること
 - (2) 当論点の日本基準における取扱いは必ずしも明確でなかったことから、わが国においてもすでに多様な実務が存在する可能性があること
 - (3) 採掘産業等、業種によっては実務に大きな影響が生じるおそれがあることを否定できないこと

以上