

IFRSをめぐる動向 第92回 有形固定資産の試運転の収入およびコスト (IAS 第16号の狭い範囲の修正)

(26頁)

1. はじめに

本連載は、主に国際会計基準審議会 (IASB) および米国財務会計基準審議会 (FASB) の月次合同会議等での討議内容に基づき、IFRS をめぐる最新の動向を伝えることを目的としています。今回は、2016年9月のIFRS 解釈指針委員会 (IFRS Interpretations Committee: 以下、IFRS-IC) において狭い範囲の修正が提案され、2016年10月のIASB 会議で審議が行われた、IAS 第16号「有形固定資産」(以下、IAS 第16号) における、有形固定資産の試運転による収入およびコストの会計処理に関して取り上げます。

IFRS-IC では、2014年4月にIAS 第16号における試運転の収入およびコストの会計処理に関する明確化の要望を受け、議論が続けられてきました。その後、数回の審議を重ね、2016年3月のIFRS-IC において修正提案を行うことが仮決定されました。2016年9月のIFRS-IC では、残った論点についても修正提案に含めるか否か審議が行われるとともに、正式に修正提案を行うことが決定されました。その決定を受け、2016年10月のIASB 会議においても審議が行われ、IFRS-IC の提案通りに修正することが仮決定されています。

本稿では、この試運転の収入およびコストの会計処理に関するIAS 第16号の狭い範囲の修正提案について、これまでの審議の経過を振り返るとともにその内容を紹介します。

なお、文中の意見にわたる部分は筆者の私見であることをあらかじめお断りしておきます。

2. 議論の背景とこれまでの経過

採掘産業やエネルギー産業などでは、設備の取得にあたり、いわゆる試運転を行っている期間中にも、当該有形固定資産等から物品が産出され、収入を得られるケースがあり

ます。この試運転期間中に得られる収入の取扱いについて、会計処理の明確化を求める声が寄せられ、2014年4月のIFRS-IC会議より審議が行われてきました。

(1) 議論の背景

IAS第16号では、有形固定資産項目の取得原価の構成要素について次のように定められています。

- 16 有形固定資産項目の取得原価は、次のものから構成される
- (a) 購入価格（輸入関税及び還付されない取得税を含み、値引及び割戻しを控除後）
 - (b) 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
 - (c) 当該資産項目の解体及び除去並びに敷地の原状回復のコストの当初見積額のうち、それらに係る債務が、当該項目の取得時に、又は特定の期間中に当該有形固定資産項目を当該期間中に棚卸資産を生産する以外の目的で使用した結果として、発生するもの

(※ 傍線は筆者追記)

また、第16項(b)に示された「直接起因するコスト」の具体例については、第17項に列挙されています。このうち第17項(e)には、試運転時に生産された製品等を販売した結果得られた正味の収入は、有形固定資産の取得原価を構成する「試運転コスト」から控除されることが明記されています。

- 17 直接起因するコストの例は、次のとおりである。
- (a) (略)
 - (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）
 - (f)

(※ 傍線は筆者追記)

これを数値例で示すと次のとおりになります。

- (例) 機械装置の取得原価を算定する
- ⇒ 機械装置 100百万円
 - ⇒ 試運転コスト 10百万円

⇒ 試運転期間中に製造した見本品からの収入 4百万円

(答) 106百万円

取得原価に含めるべき試運転コストは見本品からの収入を控除した6百万円 ($10 - 4 = 6$) となるため、機械装置の取得原価は106百万円 ($100 + 6 = 106$) となる。

試運転期間中に収入がある場合の取扱いは上記のとおりですが、特定の業種等によっては試運転コストを超えて収入の生じる場合があります、その取扱いは明確ではありません。すなわち、試運転コストを超えて生じた収入について、有形固定資産の取得原価から控除すべきか、発生時の収益とすべきかについて明確な定めがないため、これを明確化することについての要望が提出されました。

採掘産業やエネルギー産業といった業種では、試運転期間中にも継続的に物品の産出が生じ、またそれらを通常の製品と区別すること無く市場で売却することが可能であるため、その稼働状況や物品の価格次第では、試運転コストを超えて収入の発生するケースも見られます。たとえば太陽光発電施設について、試運転期間中に発生した電力を試験的に売電しているようなケースではこれに該当する可能性があると考えられます。

(2) これまでの経過

2014年4月に明確化に関する要望が提出されてからの、IFRS-ICにおける主な検討状況の推移をまとめたものが次の(図表1)です。当初は明確化の要望が提出されましたが、約2年間の検討の結果、2016年9月IFRS-ICにおいて、明確化ではなく基準の修正を提案することが正式に決定されました。

(図表1) プロジェクト全体の検討状況まとめ(2016年9月まで)

開催時期等	検討状況	主な決定事項等
2014年4月	・明確化に関する要望が提出される	—
2014年7月	・正味収入は純損益に含めて認識すべきであり、追加的な開示要求も不要	・解釈指針の開発も基準の修正も必要ないと考えられるため、アジェンダに追加しないことを仮決定

2014年11月	<ul style="list-style-type: none"> ・2014年7月の仮決定事項（アジェンダに追加しない）に対するコメント・レターの検討 	<ul style="list-style-type: none"> ・いくつかの業種やいくつかの実務上の取扱いで論点があると考えられたため、アジェンダへの追加を決定
2015年1月	<ul style="list-style-type: none"> ・実施したアウトリーチの結果を踏まえて検討 	<ul style="list-style-type: none"> ・「試運転」の意味に焦点を当てる ・会計処理の判断も含めた関連する情報の開示が重要
2015年5月	<ul style="list-style-type: none"> ・「試運転」の意味の明確化と追加的な開示要求について、開発すべきかどうかを検討 	<ul style="list-style-type: none"> ・「試運転」の意味について解釈指針を開発することを仮決定 ・有形固定資産から控除した収入額について定量的な開示を行うことを解釈指針案に含めることを仮決定
2015年9月	<ul style="list-style-type: none"> ・解釈指針案開発の過程で識別された論点（採掘産業における処理、経営者が意図した方法で稼働可能となるタイミング）を中心に検討 	<ul style="list-style-type: none"> ・特になし
2016年3月	<ul style="list-style-type: none"> ・いかなる収入も有形固定資産の取得原価から控除することを禁止 	<ul style="list-style-type: none"> ・明確化ではなく、IAS第16号の狭い範囲の修正提案を行うことを仮決定
2016年9月	<ul style="list-style-type: none"> ・遡及適用および初度適用時の救済 ・追加的な開示項目の要否 	<ul style="list-style-type: none"> ・IASBに修正提案を行うよう提言することを決定 ・比較期間の期首から将来に向かって適用する ・初度適用企業への救済措置なし ・追加的な開示要求を設けない

検討当初は解釈指針の開発や基準の修正等は考えられていなかったものの、実施したアウトリーチや寄せられたコメント・レターを分析した結果、採掘産業やエネルギー産業

等の一部で実務上の論点（会計処理のダイバージェンス）がみられることがわかったため、あらためてアジェンダへの追加が行われ、検討がなされてきました。

なお、2016年3月および9月の審議を経て決定した修正提案については、2016年10月IASB会議で審議が行われています。その概要については次項で解説します。

3. 2016年10月IASB会議での審議状況

2016年10月のIASB会議では、9月のIFRS-ICからの修正提案を受け、IAS第16号の狭い範囲の修正について審議が行われました。以下では2016年9月IFRS-ICの審議結果も踏まえた上で、10月IASB会議での修正提案の内容について解説します。

(1) 修正提案の概要

前述のとおり、当初、会計処理の明確化を意図して議論がスタートしていますが、2016年10月のIASB会議では狭い範囲の修正が提案されました。IFRS-ICでは修正提案に至るまでに3つのアプローチが検討されました。概要は次の（図表2）のとおりです。

（図表2） IFRS-ICによる検討 –なぜ修正提案なのか

アプローチ	主な検討内容
アプローチA： いかなる収入も有形固定資産の取得原価から控除することを禁止する	⇒ 実務で見られる会計処理のダイバージェンスに対して、他のアプローチに比べて最も直接的に対処できるアプローチ ⇒ 10月IASB会議スタッフ提案
アプローチB： (i) どのような収入を有形固定資産の取得原価から控除するか明確化し、(ii) 「試運転」にかかる適用上の追加ガイダンスを作成する	⇒ 固定資産が使用可能になる時期までに得られる収入やコストを、その他の収入やコストと区分して識別しなければならない
アプローチC： マネジメントが意図した方法で有形固定資産が使用可能になる時期について明確化する	⇒ 明確化に関する要望の範疇を超えるものになる

IFRS-IC では上記を踏まえ、アプローチAが最も適当と判断され、IAS 第16号第17項 (e) の記述を見直すとともに、あらたに第20A項として、「試運転時」に生じる収入の取扱い（有形固定資産の取得原価から控除しない）を定めることが提案されました。

アプローチBおよびCについては、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が困難なケースが想定されることから反対する意見や、マネジメントは管理上で区分しており、試運転から得られる収入とその他の収入を分けて把握することが可能なため困難は想定されないとして提案に賛成する意見が出されました。

IFRS-IC でもアプローチBおよびCに賛成する意見も多数ありましたが、最終的には当初代替的なアプローチとして検討されたアプローチAが採用されることになりました。

2016年10月IASB会議にスタッフ提案として提出された文案は下記のとおりです。

17 直接起因するコストの例は、次のとおりである。

(a) (略)

(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）~~

(f)

.

20A 資産を設置し、経営者が意図した方法で稼働可能な状態にする間に物品（設備の試運転時に製造した見本品等）が生産されることがある。このような物品の販売による収入と生産にかかるコストは、適用可能な基準に基づいて純損益として認識する。

21

（※ IFRS 財団公認日本語訳を参考に筆者が日本語訳。英語原文については2016年10月IASB会議のStaff Paper 12C Appendix IIIまたは、2016年9月IFRS-IC会議のStaff Paper 5 Appendix Bを参照）

この提案された取扱いに従えば、試運転期間中に発生した物品の売却による収入は有形固定資産の残高から控除されることなく収益として計上され、試運転にかかるコストは、その発生額が有形固定資産の取得原価に含まれることとなります。

(2) 10月IASB会議での決定事項

2016年10月IASB会議では9月IFRS-ICで決定された修正提案を踏まえて、次の4つの事項が決定されています。

- ・ 固定資産が稼働可能になるまでの間に生産された物品の販売による収入を固定資産の取得原価から控除することを禁止するように IAS 第 16 号を修正する
- ・ IAS 第 16 号の修正提案の一部として、追加的な開示要求を含まない
- ・ 当該修正を最初に適用する際に、最も古い比較対象期間の期首以降に使用可能となった有形固定資産の物品に対して、修正提案を将来に向かって適用する
- ・ 初度適用企業に対する移行上の救済措置は必要ないとする

IASB 会議では、試運転コストの取扱い等について反対意見も見られたものの、これら 4 つの事項全てについて 12 名の審議会メンバーのうち 11 名が同意しました。これにより、IFRS-IC の提案通り、IAS 第 16 号の狭い範囲の修正を行うことについて仮決定されました。なお、同意しなかった審議会メンバー 1 名からは、試運転中に物品が生産された場合どのようにコスト配分するかガイダンスが不十分である点について強い懸念が示されており、その点について公開草案の公表にあたり何らかの対応が図られるのかどうかは留意しておく必要があると考えられます。

4. 今後の予定

以上、本稿では IFRS-IC から提案され、2016 年 10 月 IASB 会議で審議が行われた、有形固定資産の試運転収入およびコストの会計処理（IAS 第 16 号の狭い範囲の修正）の審議状況について紹介しました。

10 月 IASB 会議では、上述のとおり、修正文案を含む 4 つのスタッフ提案すべてについて賛成されており、今後、コメント期間の設定など公開草案の公表に向けた準備が進められる見込みです。また、2016 年 11 月 18 日付の IASB のワークプランでは、現在は公開草案のドラフト中で、今後 6 か月以内に公開草案が公表予定とされています。なお、公開草案の公表後は、コメント・レターの募集と検討を経て、狭い範囲の修正が最終公表されることが見込まれます。