

## IFRS Developments

# 資産の意図した使用が可能になる前に稼得された収益

### 重要ポイント

- ▶ IASB は 2018 年 11 月の会議で、IAS 第 16 号の改訂作業を進め、2017 年 6 月に公表した公開草案(ED)の内容に修正を加えることを暫定決定した。
- ▶ IASB は、資産の意図した使用が可能になる前に生じた収益に関する原価の識別に關し寄せられたコメントに対処するために、ED の提案内容を修正することになっている。
- ▶ IASB はまた、開示及び表示に関する規定の変更の提案も予定している。
- ▶ 改訂案はまだ発効していないので、企業は既存のガイダンスを引き続き適用しなければならない。IASB は、今後、改訂内容を審議することを予定している。

### 概要

国際会計基準審議会(以下「IASB」又は「審議会」)は 2017 年 6 月 20 日に公開草案(ED)「有形固定資産—意図した使用の前の収入」(IAS 第 16 号の改訂案)を公表した。当 ED は、経営者が意図した方法で資産を稼働可能にするために必要な場所及び状態に置くまでの間に生産された項目の売却から生じる収入を、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べく、IAS 第 16 号「有形固定資産」の改訂が提案されていた。つまり、そのような収入は純損益に認識される。利害関係者に対するアウトリーチを実施する前に当 ED に関して非常に多くのコメントが IASB に寄せられた。

2018 年 11 月、IASB は以下に關し、寄せられたコメントに対処するために改訂案をさらに修正しつつ改訂案の最終基準化を進めていくことを暫定決定した。

- ▶ 有形資産項目が経営者の意図した方法で稼働可能になる前に販売された項目の原価をどのように識別すべきか
- ▶ 開示及び表示規定

改訂案はまだ発効していないので、企業は既存の基準を引き続き適用しなければならない。IASB は今後、改訂内容を審議することを予定している。

### 背景

経営者が意図した方法で資産を稼働可能にするために必要な場所及び状態に置く過程のなかで、収益が稼得されるケースもある。そうした状況は、鉱業及び石油・ガス産業で一般的にみられる。

- ▶ 鉱業: 鉱山の意図した使用が可能になる前に鉱物が採掘され、売却されるケースは多い。たとえば、鉱山の評価段階で、最も利益性が高く、かつ最も効率的な開発方法を決定するために「試し堀」が行われる場合がある。また、鉱山の建設中(たとえば、目的物たる鉱石を含んだ岩石がある深さまで採掘用の立坑を掘る場合)に、販売可能な「生産物」が、採掘される場合がある。

- ▶ 石油・ガス: 油ガス田の開発計画の評価及び具体化の過程の一環で、長期の生産テストのために陸地に坑井が掘削されることが多い。この期間中、試験的に生産された産出物が販売されることがある。

IAS 第 16 号では、有形固定資産項目を意図した場所及び状態に置くまでの間に生産された項目を売却することで生じる正味の収入を、有形固定資産項目の取得原価に含めなければならないと定められている。つまり、経営者が意図した方法で稼働可能にするために必要となる場所及び状態に項目を置くために要求されない付随的な稼働から収益が稼得される場合、すでに IAS 第 16 号では、当該収益及び関連する費用を純損益に計上しなければならないと定められている。

2017 年 6 月に公表された ED は、有形固定資産の意図した使用が可能になる前に生産された項目の売却から生じる収益は、IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」(IFRS 第 15 号)に従って純損益で会計処理され開示されるように、資産を意図した場所及び状態に置くまでの間に生じた正味の収入の処理を変更することを提案していた。

当 ED に対し 72 通のコメント・レターが IASB に寄せられた。さらに IFRS 解釈指針委員会が、コメント・レターで指摘された問題点の理解を深めるために利害関係者とのアウトリーチを実施した。IASB は 2018 年 11 月の会議で、スタッフの提案を検討し、有形固定資産の意図した使用が可能になる前に生産された項目の売却により生じた収入に関連する原価を純損益に認識することを要求する改訂案を提案した。

## 利害関係者が指摘した問題点

コメント提供者からの主な懸念点は、以下の通りである。

- ▶ テスト段階で稼得される収益を純損益に認識しても、財務諸表の利用者に予測価値が提供されない。
- ▶ 財務諸表作成者が、有形固定資産項目の意図した使用が可能になる前に生産され売却された項目に関する原価を識別することは困難である。識別を要求した場合、追加的な判断が必要になり、会計処理上のばらつきが増すことになりかねない。
- ▶ IASB はすでに判明している実務上のばらつきを減らすためにも、有形資産項目の意図した使用がいつの時点で可能になるのかを明確化すべきである。

## 予測価値の欠如

コメント提供者は、有形固定資産の意図した利用が可能になる前に生産された項目の売却により生じる収入及びその関連する原価を純損益に認識することを定める規定で、財務諸表利用者に予測価値がもたらされるのか、異議を唱えた。その背景として、テスト段階の生産水準は、資産の意図した利用が可能になる時点で期待される生産水準を反映するものではないためである。さらに、この期間に発生する原価には減価償却費は含まれない。

IASB は、このような収入の認識が概念フレームワーク(2010 年版)の収益の定義を満たすのかを検討した。さらに、現行のアプローチで報告される資産のパフォーマンスは、テスト段階における有形固定資産への貸方計上により資産の帳簿価額が減少することによって、発生原価が減少することになるため、資産の耐用年数全体を通じて誤解を生じさせることにならないかを検討した。

しかし、IASB は、収入及び関連する原価の価値を利用者が識別できるように、開示規定を改善することはできると考えた。

## 原価の配分

当 ED に含まれる改訂案は、資産の意図した使用が可能になる前に生産された数量に関連する原価を、財務諸表作成者が別個に識別することを要求した。コメント提供者は、これにより実務上の課題が増加し、判断の必要性が増えるとともに実務上のばらつきが増加すると指摘した。IASB の一部メンバーは、大手企業に関して当該要求により追加負担が生じる範囲について疑問を呈したが、IASB は、この点に関する改訂案のさらなる修正の必要性を検討していくということで一致した。修正の目的は、有形資産項目が経営者の意図した方法で稼働可能になる前に販売された項目の原価をどのように識別すべきかを明確化することである。

## 利用可能性

当 ED に対する数多くのコメント提供者が、有形資産項目がいつの時点で利用可能になるのかに関する規定の明確化は、改訂案を通じて IASB が対処しようとする問題点を解決するのに不可欠であると述べ、既存の IAS 第 16 号 20 項の規定は、経営者が意図した資産の稼働が可能になる点に関し、技術的な側面から検討しなければならないのか、それとも財務面から検討しなければならないのか、明確ではないと指摘した。

IASB は、資産がいつの時点で利用可能となるのかに関する既存のガイダンスの修正は、本プロジェクトの範囲を逸脱すると考えた。

## 次のステップ

IASB は 2018 年 11 月の会議で審議を行い、当 ED で提案された IAS 第 16 号の改訂作業を進めることとし、その一方で、以下の点に関して、寄せられたコメントに対処するための追加的な修正を行うことでも一致した。

- ▶ 有形資産項目が経営者の意図した方法で稼働可能になる前に販売された項目の原価をどのように識別すべきか
- ▶ 開示及び表示規定

本改訂の発効日は今後決定されることになるが、表示されている最も古い期間の期首時点から将来に向けて改訂案の修正が適用されることになるのかも不明である。IASB は、今後、改訂内容を審議することを予定している。

## 弊社のコメント

- ▶ 当 ED に寄せられた利害関係者のフィードバックの内容及びその範囲から IAS 第 16 号の改訂案が如何に重要かが窺える。
- ▶ 改訂案により収益の認識方法の一貫性が確保される可能性がある。すなわち、収益の獲得時期に関係なく、すべての収益が純損益に認識されることになる。しかし、収入に関連して生じる原価の算定に関する改訂案で、実務上のばらつきが十分に減少し、一貫性が改善されるかどうかは明確ではない。また、追加的な開示及び表示規定で、その他の懸念が解消されるかどうか不明確ではない。

EY | Assurance | Tax | Transactions | Advisory

EY について

EY は、アシュアランス、税務、トランザクションおよびアドバイザリーなどの分野における世界的なリーダーです。私たちの深い洞察と高品質なサービスは、世界中の資本市場や経済活動に信頼をもたらします。私たちはさまざまなステークホルダーの期待に応えるチームを率いるリーダーを生み出していきます。そうすることで、構成員、クライアント、そして地域社会のために、より良い社会の構築に貢献します。

EY とは、アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドのグローバル・ネットワークであり、単体、もしくは複数のメンバーファームを指し、各メンバーファームは法的に独立した組織です。アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドは、英国の保証有限責任会社であり、顧客サービスは提供していません。詳しくは、ey.com をご覧ください。

EY 新日本有限責任監査法人について

EY 新日本有限責任監査法人は、EY の日本におけるメンバーファームであり、監査および保証業務を中心に、アドバイザリーサービスなどを提供しています。詳しくは、www.shinnihon.or.jp をご覧ください。

EY の IFRS (国際財務報告基準)

グループについて

国際財務報告基準 (IFRS) への移行は、財務報告における唯一最も重要な取り組みであり、その影響は会計をはるかに超え、財務報告の方法だけでなく、企業が下すすべての重要な判断にも及びます。私たちは、クライアントによりよいサービスを提供するため、世界的なリソースである EY の構成員とナレッジの精錬に尽力しています。さらに、さまざまな業種別セクターでの経験、関連する主題に精通したナレッジ、そして世界中で培った最先端の知見から得られる利点を提供するよう努めています。EY はこのようにしてプラスの変化をもたらすよう支援します。

© 2019 Ernst & Young ShinNihon LLC.  
All Rights Reserved.

本書は一般的な参考情報の提供のみを目的に作成されており、会計、税務及びその他の専門的なアドバイスを行うものではありません。新日本有限責任監査法人及び他の EY メンバーファームは、皆様が本書を利用したことにより被ったいかなる損害についても、一切の責任を負いません。具体的なアドバイスが必要な場合は、個別に専門家にご相談ください。

本資料は EYG No. 012837-18Gbl の翻訳版です。