



In depth

A look at current financial reporting issues

2021年11月19日(2022年1月28日アップデート)
No. 2021-10

国際会計基準 (IAS) 第 16 号「有形固定資産」の修正—意図した使用の前の収入

要点

国際会計基準審議会 (IASB) は、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および状態に資産を置くことに直接起因するコストを、当該資産の取得原価に含めるとしています。そのようなコストの例として、資産が正常に機能するかどうかの試運転のコストが挙げられます。

IAS第16号の修正では、企業が有形固定資産の取得原価から、企業が当該資産を意図した使用が可能になる前に生産した品目の販売による収入 (例えば、有形固定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の販売による収入や、鉱山資源本体の上にある採掘場の開発から発生する付随的な収益) を控除することを禁止しています。有形固定資産項目の開発段階において生み出されたアウトプットの販売による収入は、その生産コストとともに純損益に認識されることになります。企業は、生み出されたアウトプットのコストをIAS第2号「棚卸資産」を適用して測定します。アウトプットのコストは、試運転している有形固定資産の減価償却費を含みません。なぜなら、償却は、有形固定資産項目が意図した使用が可能になり、生産段階に移行した時点で初めて開始するためです。

論点

IAS第16号「有形固定資産」の修正は、資産の意図した使用が可能になる前に生産されたアウトプットの販売による収入を、収益として純損益に認識することを要求しています。アウトプットを生産するための関連コストは、IAS第2号「棚卸資産」のガイダンスを用いて測定され、販売時に費用として純損益に認識されます。

販売された物品が企業の通常の活動のアウトプットである場合、IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」およびIAS第2号の要求事項に従って収益とコストが開示されます。販売された物品が企業の通常の活動の一部でない場合、IAS第16号の修正は、そのような収入およびコストの金額、およびそれらが包括利益計算書のどの科目に含まれているのかを開示することを要求しています。

また、IAS第16号の修正は、資産が正常に機能しているのかを試運転する際に、企業が当該資産の技術的および物理的性能を評価することを明確にしています。資産の財務業績の評価は、資産が正常に機能しているのかの評価とは関連しません。したがって、資産は、経営者が期待する水準の営業業績を達成する前に、経営者が意図したとおり稼働することが可能となり、減価償却の対象となる可能性があります。

誰がどのような影響を受けるか

IAS第16号の修正は、重要性のある有形固定資産項目を建設し、その建設の一環として、見込み通りに資産が稼働するかを試運転する立ち上げ期間のある企業に重大な影響を及ぼす可能性があります。また、鉱山資源本体の上にある採掘場の開発中に資源が採掘された場合（例えば、開発プロセスにおいて坑道の掘削中に資源が採掘される場合）にも、同様の重大な影響を及ぼす可能性があります。重大な影響が見込まれる業種は、鉱業および工業製品の製造業者です。経営者は、開発段階において生産されたアウトプットのコストを追跡するプロセスを開発する必要や、資産を従前よりも早い時期に意図した使用が可能となったとして会計処理する必要が生じる可能性があります。

適用日

本修正は、2022年1月1日以後に開始する事業年度より適用されます。企業は本修正を遡及適用しなければなりません。本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、経営者が意図する方法で稼働可能にするために必要な場所および状態に置かれた有形固定資産のみに対する適用となります。企業は、本修正の適用開始による累積的影響を、表示する最も古い期間の期首に、利益剰余金（または、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りません。

なお、早期適用は認められます。企業が本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りません。

よくある質問 (FAQ)

以下のFAQは、IAS第16号の修正の適用方法に関する追加のガイダンスを提供するものであり、特に鉱山業界の企業を支援するために作成されたものです。

| No. | 質問内容 |
|--------|---|
| FAQ 1 | 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したアウトプットに配分されるコストはどのように測定されるか |
| FAQ 2 | IAS第16号の修正は備蓄品の会計にどのような影響を与えるか |
| FAQ 3 | 開発中の鉱山または鉱山の構成要素の減価償却費を生産準備段階のアウトプットに配分されるコストに含めるべきか |
| FAQ 4 | 開発段階における棚卸資産の評価損はどのように計上されるか |
| FAQ 5 | IAS第16号の修正は探査や評価の価値および会計処理に影響を与えるか |
| FAQ 6 | 有形固定資産項目の試運転段階における借入コストの資産化はどのように会計処理するか |
| FAQ 7 | IAS第16号の修正は、鉱山の意図した使用がいつ可能になったかを決定する既存の会計実務に影響を与えると考えられるか。鉱山資産の意図した使用がいつ可能になったかの決定において、企業はどのような要因を考慮すべきか。 |
| FAQ 8 | IAS第16号の修正は、資産の意図した使用がいつ可能になったかを決定するための会計単位の評価方法に影響を与えるか |
| FAQ 9 | IAS第16号の修正の発効日（すなわち、2022年1月1日以後に開始する事業年度）には、どのような遡及修正が要求されるか |
| FAQ 10 | 生産準備段階で稼働された収入は、IFRS第15号の収益に分類すべきか、あるいはその他の収益に分類すべきか |
| FAQ 11 | 財務諸表におけるIAS第16号の修正の影響を開示する際に、企業は何を考慮すべきか |
| FAQ 12 | 生産準備段階のアウトプットが発生し、販売される場合、「代替的な資金調達契約」の結果として認識されている繰延収益を事後的にどのように会計処理すべきか。 |

FAQ 1—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たアウトプットに配分されるコストはどのように測定されるか

アウトプットは、鉱山がまだ開発段階にある時にも発生する可能性があります(例えば、坑道の掘削中に採掘される場合、または鉱山の試運転を行っている最中に試運転の結果としてアウトプットが産出される場合)。この収益は、一般に「生産準備段階収益」と呼ばれます。

IAS第16号の修正は、有形固定資産項目の意図した使用が可能になる前(すなわち、鉱山が開発段階にある時)に発生したアウトプットのコストをIAS第2号の原則に従って測定することを要求しています。

質問

有形固定資産項目の意図した使用が可能になる前にアウトプットが生産される場合、どのコストを棚卸資産として資産化し、その後の販売時に費用化すべきでしょうか、また、これらのコストはどのように測定すべきでしょうか。

回答

IAS第16号の修正は、有形固定資産項目の意図した使用が可能になる前(すなわち、鉱山が開発段階にある時)に発生したアウトプットのコストをIAS第2号の原則に従って測定することを要求しています。

棚卸資産が現在の場所および状態に至るまでに発生したすべてのコストは、棚卸資産の測定に含めるべきです。[\[IAS第2号第10項\]](#)。[IAS第16号第16項\(b\)](#)は、有形固定資産項目の意図した使用が可能になる前の、直接起因するコストは有形固定資産として資産化することを要求しています。IASBは、開発中の鉱山と棚卸資産との間でコストを配分すべきかどうかおよびその方法についてのガイダンスを示しませんでした。IASBは、IAS第16号の結論の根拠において、IAS第2号は、測定についての枠組みを過度に規範的に示していると指摘しています[\[IAS第16号BC16項\]](#)。

結果的に、開発段階においては、発生したコストは合理的な基礎に基づいて有形固定資産および生産されたアウトプットに配分する必要があります。企業は、使用するコストの配分方法の決定のために判断の適用が必要となる可能性があります。

選択した配分方法を適用した結果、生産準備段階のアウトプットの当初認識時に正味実現可能価額(NRV)への評価減(すなわち、初日の減損)が生じる場合には、その配分方法の再検討が必要となる可能性があります。予想される収入よりも多くのコストをアウトプットに配分する配分方法が、これに該当する可能性があります。

生産されたアウトプットのコストの測定に増分コストによる方法を適用することは、IAS第2号の測定の要求事項に従っていないため容認できないでしょう[\[IAS第2号第10項\]](#)。

企業は、容認できるコストの配分方法は、[IAS第2号第14項](#)の副産物に関する以下のガイダンスを適用することであると判断する可能性があります。企業は、生産準備段階に生産されたアウトプットを、主製品または活動(有形固定資産の開発)の「副産物」とみなす可能性があります。

「1つの生産工程で複数の製品が同時に生産される場合がある。これに該当するのは、例えば、連産品を生産する場合や、主製品と副産物がある場合である。各製品の加工費を個別に特定できない場合には、合理的かつ一貫した方法で、加工費を製品間に配賦する。例えば、製品が個別に識別可能となる生産工程の一定の段階又は完成段階で、各製品の販売価額の比率に基づいて加工費の配賦を行うことができる。ほとんどの副産物は、その性質上、重要性がない。その場合には、副産物は正味実現可能価額で測定し、この価額を主製品の原価から控除する。その結果、主製品の帳簿価額は原価と大きく異なることになる。」

このガイダンスを適用した場合、アウトプットのNRV(例えば、売上高から実現する期待売却収入)と等しい金額のコストがアウトプットに配分されることになります。この方法を適用するためには、生産準備段階のアウトプットに、IFRSの定義による「重要性がない」ことが必要です。情報は、それを省略したり、誤表示したり覆い隠したりした時に、特定の報告企業に関する財務情報を提供する一般目的財務諸表の主要な利用者が当該財務諸表に基づいて行う意思決定に、当該情報が影響を与えると合理的に予想し得る場合には、重要性があります。[\[IAS第1号第7項\]](#)。

企業は、コストの配分方法が[IAS第1号第122項](#)の観点から開示すべき重大な判断であるかどうかを検討しなければなりません。

FAQ 2—IAS第16号の修正は備蓄品の会計にどのような影響を与えるか

鉱山の開発中、企業が、開発段階において生産された鉱石の備蓄を選択する特定の状況が生じることがあります。これは、開発プロセスにおいて坑道の掘削中に鉱石が採掘された場合によくあることです。鉱石が埋蔵されているエリ

アによって鉱物の含有量に多寡があり、備蓄品の品質に差異が生じます。備蓄品の鉱石に高い割合で鉱物が含有されている場合もあれば、鉱物がほとんどあるいはまったく含有されない場合もあります(すなわち、廃棄物に比べて鉱物の含有割合が高い場合や低い場合がある)。備蓄品である鉱石は、鉱物の含有レベルによって、販売されたり(すなわち、収入を生む)、廃棄物として処理されたりします。

質問

IAS第16号の修正は、備蓄品の会計処理にどのような影響を与えますか。

回答

IAS第16号の修正は、有形固定資産項目が「経営者が意図する方法で稼働可能にするために必要な場所および状態」に置かれるプロセスにある間に「収入」を生み出すことが見込まれる資材を対象としています。備蓄品の鉱物含有レベルによって備蓄品の開発または販売の採算が取れるかどうかが決まされ、収入を生むと経営者が期待するかどうかを左右することになります。

備蓄品に含まれる鉱物の含有量に基づき、収入の稼働が見込まれる場合には、備蓄品は、企業の処理プラントで販売前にさらに加工されるか、未処理の鉱石のまま第三者に売却されるか、あるいは後日販売するため保管されます。販売が見込まれるアウトプットが有形固定資産項目の開発段階において生成されているため、本修正が適用され、備蓄品の鉱石について評価を行う必要があります。有形固定資産と棚卸資産の間のコスト配分に関するガイダンスについてはFAQ 1をご参照ください。

鉱物の含有量が採算が合うと考えられるレベルを下回るため収入の稼働が見込まれない場合には、備蓄品である鉱石は廃棄物とみなされます。この廃棄物にコストは配分されません。これは、アウトプットの販売から収入の稼働が見込まれず、その結果、備蓄された鉱石が本修正の範囲に含まれないためです。

場合によっては、備蓄品が採掘された時点で採算が合うかどうかを決定するために、判断の適用が必要となるでしょう。

FAQ 3—開発中の鉱山または鉱山の構成要素の減価償却費を生産準備段階のアウトプットに配分されるコストに含めるべきか

鉱山は、長い試運転期間をとる可能性があり、その間、鉱山や鉱山関連の構成要素は、まだ経営者が意図した方法で稼働可能となるのに必要な状態に置かれていません。企業は、この段階で生産された販売可能な資材から収入を生み出す可能性があります。IAS第16号の修正は、物品の販売から得た収入を、販売したアウトプットの製造コストとともに純損益で認識することを要求しています。

質問

開発段階においてアウトプットが発生した場合、企業は、開発中の(すなわち、経営者が意図した方法で稼働可能となるのに必要な場所や状態に置かれていない)鉱山または鉱山の構成要素を減価償却すべきでしょうか。

回答

IAS第16号第55項に従い、減価償却は、資産が経営者の意図した方法で稼働可能となるのに必要な状態に置かれた時にのみ開始します。IAS第16号の修正はこの要求事項を変更していません。その結果、たとえ関連する鉱山の埋蔵量が有限であり、生産準備中に埋蔵量が減少したとしても、鉱山(または鉱山の構成要素)の減価償却は、資産の意図した使用が可能になったとみなされるより前には開始されません。

しかし、IAS第16号第17項における「試運転」の意味の明確化に留意し、資産がいつ使用可能となったかの評価に与える可能性のある影響を考慮することが重要です(FAQ 7を参照)。さらに、開発段階でアウトプットの生産が開始されると、鉱山の開発に関して将来に向かって発生するコストを、鉱山と生産されたアウトプットの間で配分する必要が生じる可能性があります(FAQ 1を参照)。

FAQ 4—開発段階における棚卸資産の評価損はどのように計上されるか

アウトプットが鉱山の開発段階で生産される場合があります(例えば、坑道の掘削中に資源が掘削される場合や、鉱山の試運転を行っている最中に試運転の結果としてアウトプットが生産される場合)。この収益は、一般に「生産準備段階収益」と呼ばれます。

IAS第16号の修正は、有形固定資産項目の意図した使用が可能になる前(すなわち、鉱山が開発段階にある時)に

発生したアウトプットのコストをIAS第2号の原則に従って測定することを要求しています。

アウトプットが期中に利益を生じる価格で販売されるシナリオ、またはアウトプットが生産されるが販売されないまま期末に残っており、NRVが、配分されたコストを上回るシナリオに加えて、下記のようなその他のシナリオが生じる可能性があります。

- アウトプットが生産され、当初は販売が見込まれていたが期末まで販売されず、その後経営者がアウトプットの廃棄を決定し、棚卸資産を評価減して減損を認識する。
- アウトプットが生産され、その後損失を生じる価格で販売される。
- アウトプットが生産されたが期末まで販売されず、IAS第2号に従って測定され、NRVへの評価損(すなわち、減損)を認識する必要があるが生じる。

上記のシナリオでは、生産されたアウトプットには採算の合うレベルの鉱物が含有されています。鉱物含有量が現在の採算の合うレベルを下回っている場合には、鉱石のグレードが低いために生産されたアウトプットが廃棄物の除去コストとみなされる場合に関するガイダンスに留意することが重要です(FAQ 2を参照)。

質問

鉱山の開発段階において、有形固定資産項目の意図した使用が可能になる前にアウトプットが生産される場合、NRVへの評価減、アウトプットの売却損、アウトプットの陳腐化または一般より低い品質を理由とする直接償却の結果生じる損失は、有形固定資産として資産化できますか。

回答

資産化できません。IAS第16号第20A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とするために必要な場所および状態に置く間に生産された物品のコストは、IAS第2号に従って測定されると述べています。IAS第2号第34項は、棚卸資産が販売、直接償却またはNRVへの評価減が行われた場合、その結果として生じる費用を純損益で認識することを要求しています。

IAS第16号第20A項により、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たアウトプットの処分から得られる利益(すなわち、収入からコストを控除した金額)を純損益で認識することが要求されます。同様に、PwCは、NRVへの評価減、アウトプットの売却損、および評価損によって発生した損失も同じ方法で会計処理すべきであると考えています。さらに、IAS第16号第20項(b)および第22項は、初期営業損失および異常な金額の仕損の原材料費は、有形固定資産項目として資産化すべきではなく、純損益に費用として認識すべきであるというガイダンスを示しています。

IAS第16号第16項(b)は、「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および状態に置くことに直接起因するコスト」を資産化することを認めています。鉱山の開発段階で生産されたアウトプットが販売される、またはアウトプットは販売されないまま残るがNRVへの評価損が発生する、あるいは事後的に直接償却される場合、その費用は収入(または予想収入)の結果であり、アウトプットに起因するコストはIAS第2号の原則に従って認識されます。発生した損失は、有形固定資産項目の開発に関連しません。なぜなら、当該損失は建設中の有形固定資産項目ではなく、棚卸資産に関連しているためです。

FAQ 5—IAS第16号の修正は探査や評価の価値および会計処理に影響を与えるか

質問

IAS第16号の修正は、探査活動および評価活動の価値および会計処理に影響を与えますか。

回答

IAS第16号の修正は、IFRS第6号「鉱物資源の探査および評価」に結果的修正をもたらしていません。したがって、本修正は現在の探査および評価活動の会計処理に影響を与えません。企業は、資産の探査および評価に関する現行の会計方針を引き続き適用しなければなりません。

FAQ 6—有形固定資産項目の試運転段階における借入コストの資産化はどのように会計処理するか

鉱業では、多くの場合において、鉱山資産の完成までにかかなりの時間を要します(すなわち、資産は1つの会計期間を超える期間にわたって開発中である可能性がある)。企業がプロジェクトのために資金を借入れ、鉱山資産の建設

に使用される借入残高から利息が発生する場合はこれに該当する可能性があります。

質問

有形固定資産項目が開発段階にある場合、IAS第16号の修正は、借入コストを当該有形固定資産項目に含めて資産化することを求める要求事項に影響を与えますか。

回答

この有形固定資産項目が適格資産の定義を満たす場合には、開発段階で発生した借入コストは、生産準備段階収入が発生するかどうか、および純損益で認識されるかどうかにかかわらず、有形固定資産の取得原価に含めて資産化しなければなりません[IAS第23号第8項]。

生産準備段階収入は発生しているものの、この有形固定資産項目は、経営者が意図した方法で稼働可能になるのに必要な場所および状態に置かれていません。したがって、直接起因するコストは、試運転段階においては引き続き当該有形固定資産項目に含めて資産化しなければなりません。このコストの資産化には、IAS第23号の要件に従った借入コストの資産化が含まれます。

FAQ 7—IAS第16号の修正は、鉱山の意図した使用がいつ可能になったかを決定する既存の会計実務に影響を与えると考えられるか。鉱山資産の意図した使用がいつ可能になったかの決定において、企業はどのような要因を考慮すべきか。

鉱山や処理プラントの開発段階中、資産の意図した使用が可能になる前に生産されたアウトプットの処分から付随的な収益が生じることがあります。

IAS第16号第17項(e)に対する修正は、資産が正常に機能するかどうかの試運転(すなわち、資産の技術的および物理的性能が、意図した使用のために使えるものであるかどうかの評価)のコストは、直接起因するコストの例とみなされると述べています。

会計単位の評価については、FAQ 8をご参照ください。

質問

本修正は、鉱山の意図した使用がいつ可能になったかを決定する既存の会計実務に影響を与えると考えられますか。企業が鉱山資産の意図した使用がいつ可能になったかを決定する際にはどのような要因を考慮すべきでしょうか。

回答

本修正が「試運転」段階の収益に与える影響を考慮すると、資産の意図した使用が可能になった時点が焦点になる可能性があります。IASBは、資産が正常に機能するかどうかの試運転を行う際には、企業は当該資産の技術的および物理的性能を評価することをIAS第16号第17項(e)において明確化することを決定しました。さらに、IAS第16号BC16R項において、資産が正常に機能しているか否かの評価は、資産の財務業績の評価ではないと述べています。資産の財務業績の評価の例として、経営者が当初に見込んだ水準の営業マージンを当該資産が達成したかどうかの評価が挙げられます。

本修正の結果として、現在、資産の意図した使用が可能になった時点を決める際に企業が適用している判定基準によっては、会計実務に影響を受ける可能性があります。

しかし、本修正後においても資産の意図した使用が可能になった時点を決める明確な判定基準はなく、経営者は、引き続き、この決定を行う際に判断を行使しなければなりません。この評価は、多くの要因の影響を受ける可能性がありますが、これらの要因は、資産の財務実績ではなく、技術的および物理的性能に焦点を当てるべきです。

関連する可能性のある要素には、以下が含まれます。

- 資産の性質と技術や性能の閾値を達成する際の複雑性(例えば、それが新しい鉱山なのか、標準設計に基づく処理プラントなのか)。
- 期待される稼働能力と設計上の稼働能力の比率、または設計上の処理能力(すなわち、要求されるインプットに対して獲得したアウトプットの割合)が、実際に達成された処理能力に比較して達成されているかどうか。
- 企業の代理で外部当事者が資産を建設しているかどうか、および建設プロセスの全体を通じて資産の意図した使用が可能であることを示すようなマイルストーンの達成または遵守証明書の発行が行われているかどうかに関する検討

- アウトプットは、(たとえ意図した物理的性質のアウトプットを生産できるように資産に対して小さな改良が必要な場合であったとしても、) 経営者が意図したとおりの十分な品質を有しているかどうか。その例として、アウトプットは経営者が意図する化学的組成を有しているか、または経営者の意図する品質の鉱石などが挙げられる。
- 資産に関連する主要な構成要素が建設されているか。
- プロジェクトのコストの総見積額と比較した、現在までに発生した資本的支出のレベル
- プロジェクトは、(たとえ設計仕様を下回っていたとしても) 一定期間にわたり、中断や複雑または大規模な一時的変更を行うことなく、アウトプットを生産し続けているか。
- プロジェクトは、必要な規制上の要求事項(例えば、契約で定められた排出量基準)を満たしているか。

実務上、この評価は、単一ではなく複数の要素の組み合わせに焦点を当てる可能性が高くなります。状況の変化を考慮し、減損が識別されないことや資産が稼働可能となるまで時間がかかりすぎることを回避するため、経営者は、評価において当初に考慮した要素の適切性を継続的に再評価することが要求されるでしょう。

このような要素の再評価の例として、特定の資産について、当初に期待される計画上の平均アウトプット・レベルは月100単位であり、企業は、資産の意図した使用が可能になったことを示す指標を、アウトプットの予定平均レベルの55%が達成された時と考えていると仮定します。建設過程において、現実的には60単位の平均アウトプットしか達成されないだろうことが明らかになった場合には、企業が、資産の意図した使用が可能になったことの指標として、アウトプットの平均レベルの55単位(100単位の55%)の達成に依拠し続けることは適切ではない可能性が高くなります。再評価の一環として、かつ複数の要素を考慮して、企業は、36単位(60単位の60%)のアウトプットを、資産の意図した使用が可能になったことを示す指標であると決定する可能性があります。

企業は、資産の意図した使用が可能になった時点の決定に関して、重大な判断を開示すべきかどうかを、[IAS第1号第122項](#)に照らして検討しなければなりません。

FAQ 8—IAS第16号の修正は、資産の意図した使用がいつ可能になったかを決定するための会計単位の評価方法に影響を与えるか

エネルギーおよび資源業界における資産は、多くの場合、建設が大規模、複雑、高額で、かつ厳しい環境または操業状態に晒される傾向があります。また、その資産が建設中の他の資産を含むより大きな資産の一部を構成している場合もあります。例として、鉱山の処理プラントにおいて、鉱山とその処理プラントのどちらも建設中であるがいずれか一方が他方よりも先にアウトプットを生産できる場合が挙げられます。

質問

本修正は、資産の意図した使用がいつ可能になったか決定するための会計単位をどのように評価すべきかに影響を与えますか。

回答

IAS第16号の修正は、2つの資産(処理プラントおよび鉱山など)の両方が特定の閾値を達成した場合にのみ当該資産の意図した使用が可能になった場合における会計単位の決定について、追加のガイダンスを提供していません。その結果、企業は引き続き、資産の重大な各構成部分を個別に減価償却することを要求するIAS第16号の構成部分に関するガイダンス([IAS第16号第43項](#))に従わなければならないが、したがって、減価償却の開始日(すなわち、資産の意図した使用が可能になった日)が異なる可能性があります。

この原則の例として、鉱山資産よりも先に、「黄色の重機」(フロントエンド・ローダーや掘削機など)の意図した使用が可能になった場合、このような機械の減価償却は、鉱山自体が意図した使用が可能になる前に開始される可能性が高いといえるでしょう。

また、鉱山業界の企業は、減価償却の方法として生産高比例法を用いているかどうかを検討しなければなりません。例えば、鉱山資産の重大な構成要素とみなされる処理プラントを考えてみます。このような場合には、たとえ処理プラントの使用が可能になっていたとしても、生産高がなければそのプラントについて減価償却は認識されない可能性があります。

ある構成部分が「重大」であり、したがって意図された使用が可能になる日が別になる可能性があるかどうかの決定は、判断を要求する可能性があり、企業は、[IAS第1号第122項](#)に従ってこれを開示すべきかどうかを検討しなければなりません。

FAQ 9—IAS第16号の修正の発効日(すなわち、2022年1月1日以後に開始する事業年度)にはどのような遡及修正が要求されるか

IAS第16号第80D項のガイダンスによれば、企業は、IAS第16号の修正を遡及適用しなければなりません。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および状態に置かれた有形固定資産項目に対してのみ適用しなければなりません。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(または適切な場合には、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りません。

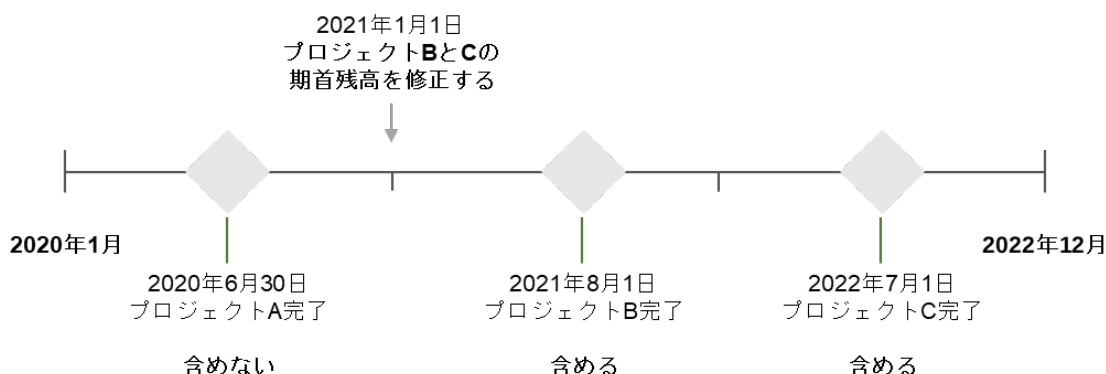
質問

IAS第16号の修正が発効する日(すなわち、2022年1月1日以後に開始する事業年度)に、どのような遡及修正が要求されるでしょうか。

回答

修正後のIAS第16号への移行に際しては、遡及適用が要求されますが、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および状態に置かれた有形固定資産項目に対してのみ適用しなければなりません。[IAS第16号第80D項]。

例えば、2022年12月31日決算の企業が、2022年の年次財務諸表において2021年の比較情報を表示する場合を考えてみます。企業は、プロジェクトA(意図された使用が2020年に可能になった)、プロジェクトB(意図された使用が2021年半ばに可能になった)、プロジェクトC(意図された使用が2022年に可能になった)3つのプロジェクトを有しています。



プロジェクトA: プロジェクトAは、2022年の年次財務諸表に表示された最も古い期間より前の2020年に意図された使用が可能になったため、企業は当該修正基準を適用する必要はない。

プロジェクトB: プロジェクトBは、前年度、すなわち2022年の年次財務諸表に表示された最も古い期間に意図された使用が可能になったため、企業は当該修正基準を適用しなければならない。

プロジェクトC: プロジェクトCは、修正が発効した期間である2022年に意図された使用が可能になったため、企業は当該修正基準を適用しなければならない。

2022年の年次財務諸表では、2021年の比較数値は当該修正を適用するために遡及修正する必要があるでしょう。プロジェクトBまたはCが2021年1月1日より前に稼働した意図した使用前の収入に関しても、企業の以前の方針がIAS第16号の修正に整合していない場合には、利益剰余金および有形固定資産の2021年1月1日現在の期首残高を修正する必要があります。

当該修正により要求される遡及適用は、事業年度の期首が2022年1月1日以後の場合は、2022年に発行される期中財務諸表にも適用しなければなりません。その際、期中財務諸表における比較数値を修正することも要求されています。

FAQ 10—生産準備段階で稼働された収入は、IFRS第15号の収益に分類すべきか、あるいはその他の収益に分類すべきか

ほとんどの鉱山事業には、鉱山資産が経営者の意図したとおりに機能しているかどうかを決定するために、鉱山資産を試運転する立ち上げ段階があります。これは、鉱山資産(すなわち、有形固定資産)が、経営者が意図したとおりに

機能しているかどうかを決定する上で、非常に重要なステップです。状況によっては、鉱山は、坑道の掘削中に鉱石を地上から採掘することがあり、その場合、付随的な収益が発生する場合があります。

(試運転の結果か付随的な収益にかかわらず)アウトプットが販売される場合、鉱山は意図した使用が可能になる前に収入を稼得することになります。ほとんどの場合、鉱山の開発段階で産出されたアウトプットは、鉱山の存続期間中に計画されているアウトプットに含まれず、また、多くの場合は生産段階(つまり、鉱山の開発が完了した時点)に生産されるアウトプットよりも低品質です。その結果、稼得された生産準備段階の収益が、IFRS第15号の適用対象となる「顧客との契約から生じる収益」に分類されるか、あるいはその他の収益に分類されるかについて不確実性が存在する可能性があります。

質問

生産準備段階において稼得された収入は、IFRS第15号の収益に分類すべきでしょうか、あるいはその他の収益に分類すべきでしょうか。

回答

生産準備段階(すなわち、鉱山資産がまだ開発中)に生じる収入の会計処理は、販売されたアウトプットおよび発生した収益の性質に応じて異なります。

顧客との契約から生じる収益は、IFRS第15号の適用範囲に含まれます。IFRS第15号は、顧客を、企業の通常の活動のアウトプットである財またはサービスを対価と交換に獲得するために企業と契約した当事者と定義しています。

企業の通常の活動が、鉱山企業として期待しているであろう商品の販売である場合には、商品の販売から稼得される生産準備段階の収入は、顧客との契約から生じる収益に分類されることになります。生産準備段階の収入が、商品の販売以外(すなわち、鉱山会社の通常の活動以外からのアウトプットの販売)から発生している場合には、その収入はその他の収益として表示されます。

例えば、鉱山企業の通常の活動が鉱石の販売である場合、建設会社に対する未処理廃棄物の販売は、鉱山企業の通常の活動の範囲内とみなされず、その他の収益に分類されるでしょう。しかし、鉱山企業が加工処理された鉱石や未処理の鉱石を販売する場合には、これは企業の通常の活動のアウトプットとみなされ、その収益が鉱山資産の開発中に稼得されたかどうかにかかわらず、顧客との契約から生じる収益として分類されることになります。

企業は、顧客との契約から生じる収益、またはその他の収益として収入を分類することが、IAS第1号第122項の観点から開示すべき重要な判断かどうかを検討しなければなりません。

FAQ 11—財務諸表にIAS第16号の修正の影響を開示する際に、企業は何を考慮すべきか

アウトプットは、鉱山がまだ開発段階にある時にも発生する可能性があります(例えば、坑道の掘削中に採掘される場合、または鉱山の試運転を行っている最中に試運転の結果としてアウトプットが産出される場合)。この収益は、一般に「生産準備段階収益」と呼ばれます。

IAS第16号の修正は、有形固定資産項目の意図した使用が可能になる前(すなわち、鉱山が開発段階にある時)に発生したアウトプットのコストをIAS第2号の原則に従って測定することを要求しています。開発段階に稼得された生産準備段階収益と生産されたアウトプットのコストは、生産準備段階のアウトプットの販売時に包括利益計算書で認識しなければなりません。

質問

企業は、財務諸表にIAS第16号の修正の影響を開示する際に、何を考慮すべきでしょうか。

回答

何を開示すべきかに関して考えるべき主な領域には以下が含まれます。

- 重要性
- 棚卸資産
- 顧客との契約から生じる収益／その他の収益
- 判断および見積り
- 移行

これらの各領域のそれぞれについて、以下でさらに詳しく説明します。

重要性

財務諸表で提供される開示の水準は、重要性によって異なります。情報は、それを省略したり、誤表示したり覆い隠したりしたときに、特定の報告企業に関する財務情報を提供する一般目的財務諸表の主要な利用者が当該財務諸表に基づいて行う意思決定に、当該情報が影響を与えると合理的に予想し得る場合には、重要性があります。[\[IAS第1号第7項\]](#)。

修正を適用する際に行う必要のある重要性のある会計上の見積りや判断が数多くある可能性があります。そのうちの一部を以下に詳細に説明します。重要性によっては、これらの評価や判断を開示しなければならない可能性があります。[\[IAS第1号第122項\]](#)[\[IAS第1号第125項\]](#)。

棚卸資産

IAS第2号の開示に関する要求事項は第36項に記載されており、以下が含まれています。

- 棚卸資産の測定にあたって採用した会計方針(使用した原価算定方式を含む)
- 棚卸資産の帳簿価額(もしあれば)
- 期中に費用に認識した棚卸資産の額
- 評価減、または評価減の戻入れおよびその状況
- 負債の担保として差し入れた棚卸資産

生産準備段階に発生したアウトプットへのコストの配分

この修正は、有形固定資産(すなわち鉱山資産)を開発するために発生したコストを、IAS第2号の原則に従い、合理的な基礎に基づいて、開発段階で発生した有形固定資産および生産準備段階のアウトプットに配分することを要求しています([FAQ 1](#)参照)。アウトプットが期末時点でまだ手元にあり、将来期間に販売される場合であっても、開発段階に発生したアウトプットから収入が稼得されることが見込まれる場合には、この修正が適用されます([FAQ 2](#)参照)。

修正の適用対象かどうか(すなわち、生産準備段階の鉱石に含まれる鉱物が経済的に採算がとれるかどうか)を決定する場合、および、開発段階に発生した生産準備段階のアウトプットのコストをIAS第2号の原則に従って測定する場合には、重大な会計上の判断が生じる可能性があります。

通常、重要性がある場合には、これらの重大な判断、およびコストを配分する際に適用された方針を開示します。[\[IAS第1号第122項\]](#)。

生産準備段階のアウトプットの正味実現可能価額までの評価減

鉱山資産の開発中に発生したものの期末時点で手元に残っている生産準備段階のアウトプットは、IAS第2号の原則(すなわち、備蓄品の鉱石は、コストと正味実現可能価額のいずれか低い方で測定する必要がある)に従って評価する必要があります。[\(FAQ 4](#)参照)

正味実現可能価額(すなわち、通常の事業の過程における見積売価から、完成までに要する原価の見積額および販売に要するコストの見積額を控除した額)を決定するためには、重大な見積りを行う必要がある可能性があります。[\[IAS第2号第6項\]](#)[\[IAS第2号第30項\]](#)。

減損の重要性に応じて、将来に関して行う仮定および見積りの不確実性のその他の主要な発生要因についての開示が要求される可能性があります。[\[IAS第1号第125項\]](#)。

非流動棚卸資産

生産準備段階のアウトプット(すなわち、開発段階中に発生した備蓄品の鉱石)は、それがさらに加工・販売されるまで、1会計期間を超えて手元で保有される可能性があります。長期棚卸資産は、通常、企業の正常営業循環期間で販売されることが見込まれない場合には、財政状態計算書において「非流動」の資産として表示されます。[\[IAS第1号第66項\]](#)。

生産準備段階の産出物から生み出される収入

生産準備段階(すなわち、鉱山資産がまだ開発中)に生じる収入の会計処理は、販売されたアウトプットおよび生じた収益の性質に応じて異なります。

企業の通常の活動とみなされるアウトプットの販売から収益が生じる場合、その収入はIFRS第15号の範囲に含まれます。[\[IAS第16号BC16L項\]](#)[\[IAS第16号BC16M項\]](#)。しかし、当該収益が企業の通常の活動とみなされないアウトプットの販売から生じる場合には、当該収益はその他の収益に表示されます([FAQ 10](#)参照)。

その他の収益

生産準備段階の収入が企業の通常の活動のアウトプットとみなされない活動から稼得される場合、販売された物品の収入およびコストは、重要性がある場合には、その金額、およびそれらが認識される包括利益計算書の科目を開示しなければなりません[IAS第16号第74A項]。

企業は、(顧客との契約から生じる)収益として分類するかその他の収益として分類するかについてIAS第1号第122項の観点から開示すべき重大な判断かどうかを考慮しなければなりません。

IFRS第15号

IFRS第15号によって開示が要求されている情報は、IFRS第15号第110項から第129項に概要が記載されています。開示の包括的な目的は、財務諸表の利用者が、顧客との契約から生じる収益およびキャッシュ・フローの性質、金額、時期および不確実性を理解できるようにすることです。

収益を分解して開示する場合には、生産準備段階のアウトプットの販売を収益の独立した区分として開示することを検討しなければなりません[IFRS第15号第114項]。

利益マージン

生産準備段階のアウトプットに配分されるコストには、有形固定資産(すなわち、鉱山資産)の減価償却は含まれませんが、有形固定資産の開発コストの配分が含まれる可能性があります(FAQ 1参照)。減価償却は、資産が経営者の意図した方法で稼働可能となるようにするために必要な場所および状態に置かれたときにのみ開始されます。IAS第16号の修正は、この要求事項を変更していません(FAQ 3参照)。

生産準備段階のアウトプットの販売によって稼得される利益マージン(すなわち、収益から売上原価を控除した額)は、もはや鉱山が開発中でないときに生産されたアウトプットの販売と異なる可能性が高いでしょう。これは、鉱山資産が生産段階に入ると鉱山資産の減価償却が開始され、発生したアウトプットに(通常は、生産高比例法で)配分されるためです。

重要性によっては、生産段階で発生したその他のアウトプットの販売と比較して、生産準備段階のアウトプットの販売で稼得した利益マージンが異なることに関する状況を追加の開示で説明することが有用でしょう。生産準備段階のアウトプットが生産段階のアウトプットと同じ(例えば、開発中の鉱山区分と生産中の鉱山部分からの鉱石がいずれも鉄鉱石である)場合、このような状況の説明が役に立つかもしれません。

使用準備

修正により、IAS第16号第17項において、資産が意図した使用目的で利用可能であると評価された時期(すなわち、有形固定資産が生産段階に移行する時期)の評価に影響を及ぼす可能性のある、「試運転」の意味が明確化されました。企業は、資産が正常に機能するかどうかおよび意図した使用の準備ができているかどうかを試運転する場合に、資産の技術的および物理的性能を評価します[IAS第16号第17項]。

有形固定資産(すなわち鉱山資産)が正常に機能し、意図した使用の準備ができているかどうかを決定する際に考慮すべき要素については、FAQ 7をご参照ください。この評価を行うに当たって重大な判断を適用する場合、特に資産が開発段階の終わりに近づいている場合には、通常、この判断を開示することになります[IAS第1号第122項]。

修正の適用開始

IAS第16号の修正の適用を開始する際には遡及適用が要求されますが、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および状態に置かれた有形固定資産項目に対してのみ適用されます[IAS第16号第80D項]。この修正は、2022年1月1日以後に開始する事業年度に適用されます(FAQ 9参照)。

修正は、追加の移行の開示を規定していません。しかし、会計方針の変更に関連してIAS第8号第28項で要求されている開示を提供しなければなりません。さらに、企業は、IAS第1号第40A項に従い「第3」の財政状態計算書を財務諸表に表示する必要があるかどうかを評価することが求められます。

FAQ 12—生産準備段階のアウトプットが発生し、販売される場合、「代替的な資金調達契約」の結果として認識されている繰延収益を事後的にどのように会計処理すべきか

代替的な資金調達契約は、この業界でしばしば行われており、多くの場合において各企業に固有の内容です。これらの契約の例としては、ロイヤリティ契約、ストリーミング契約、権益および転換可能債務の購入、資産担保資金調達などが挙げられます。これらの契約に共通する特徴は、投資者が鉱山から生じる将来の収益の固定割合または将来の

アウトプットの固定量のいずれかを受け取ることです。

IFRS第9号の範囲に含まれる金融負債またはデリバティブの要件を満たさない代替的な資金調達契約の会計処理は、多くの場合において繰延収益の認識をもたらします。これは、鉱山企業がアウトプットの提供に対する前払い金を受け取り、将来アウトプットが生産された時点で資金提供者にアウトプットが提供される結果、前払い金が通常は繰延収益として認識されるからです。鉱山会社が資金提供者に約束したアウトプットを履行または提供するにつれて、繰延収益は収益として認識されます。

代替的な資金調達契約に関する詳細情報については、下記リンク先のPwCのポッドキャスト「IFRS Talks - Episode 65: Alternative Financing」をご視聴ください。

<https://www.pwc.com/qx/en/services/audit-assurance/ifrs-reporting/podcasts/alternative-financing.html>

質問

生産準備段階のアウトプットが発生し、販売される場合、「代替的な資金調達契約」の結果として認識されている繰延収益を事後的にどのように会計処理すべきでしょうか。

回答

IAS第16号の修正は、有形固定資産の項目が意図した使用目的で使用可能になる前に生産されたアウトプットのコストを、IAS第2号の原則に従って測定することを要求しています。生産準備段階のアウトプットが販売された場合、生産準備段階のアウトプットの収入および関連するコストは、適用される基準書に従って純損益に認識しなければなりません。[\[IAS第16号第20A項\]](#)。

IAS第16号の修正前、これらの取引は、ある特定の事例では、アウトプットが開発段階で生産された時点で、有形固定資産の取得原価を相手勘定とした繰延収益の認識の中止をもたらしていました。

IAS第16号の修正の適用にあたり、企業が開発段階で生産されたアウトプット(すなわち、鉱山資産がまだ経営者の意図する場所および状態に達していないときに生産されたアウトプット)を販売する場合、繰延収益を純損益に適切に振替えることを検討する必要があります。言い換えれば、生産準備段階に生産されたアウトプットは鉱山がまだ開発されている間であっても資金提供者に「販売」することができ、その際には、繰延収益からの振替を、生産されたアウトプットに配分されたコストとともに損益計算書で認識しなければならない、ということです。

© 2022 PwC. All rights reserved.

PwC refers to the PwC Network and/or one or more of its member firms, each of which is a separate legal entity. Please see www.pwc.com/structure for further details.

This content is for general information purposes only, and should not be used as a substitute for consultation with professional advisors.