

## IFRS in Focus

注：本資料は Deloitte の IFRS Global Office が作成し、有限責任監査法人トーマツが翻訳したものです。  
この日本語版は、読者のご理解の参考までに作成したものであり、原文については英語版ニュースレターをご参照下さい。

## 国際財務報告基準解釈指針委員会(IFRIC)が露天掘りの生産段階における剥土コストに関する最終解釈指針を公表

### 目次

- 新解釈指針
- 「生産段階」における剥土コストの資産としての認識
- 剥土活動資産の当初測定
- 剥土活動資産の事後測定
- 発効日および経過措置

### 要点

- 通常の継続中の事業での剥土活動におけるコストは、IAS 第2号「棚卸資産」の原則に従って会計処理される一方で、鉱床への改善されたアクセスを提供する剥土活動から生じるコストは、特定の規準を満たす場合、非流動資産（「剥土活動資産」）として認識されなければならない。
- 剥土活動資産は、既存資産に対する付加として、または既存資産を強化するものとして会計処理され、それらが一部を構成することになる既存資産の性質に従って、有形固定資産または無形資産として分類されなければならない。
- 剥土活動資産は、当初は取得原価で測定され、その後減価償却累計額（または償却累計額）および減損損失を控除した額で計上されなければならない。
- 企業は、それにより資産がどのように償却されるかを決定することになるため、資産化されたコストが関連する鉱体または鉱体コンポーネントの識別を慎重に検討することが必要となる。
- 本解釈指針は、2013年1月1日以後開始する事業年度から適用され、早期適用が認められる。

### 新解釈指針

2011年10月19日に、国際財務報告基準解釈指針委員会(委員会)は、IFRIC 解釈指針第20号「露天掘りの生産段階における剥土コスト(「IFRIC 第20号」)」を公表した。IFRIC 第20号は、露天掘り活動プロセスを使用して採掘されるすべての種類の天然資源に適用される。

露天掘りの活動においては、企業は鉱床へのアクセスを得るために廃棄物を含む表土を取り除くことが必要となる場合がある。「生産段階」で除去された表土は、しばしば「品質が異なる鉱物」と「廃棄物」との混合となる。低い品質の表

土の除去は、より高い品質の表土のより深層へのアクセスを可能とするとともに、使用可能な棚卸資産を生産する場合がある。

IFRIC 第 20 号は、次の論点に対処している。

- ・ 「生産段階」における剥土コストの資産としての認識
- ・ 剥土活動資産の当初測定
- ・ 剥土活動資産の事後測定

### 「生産段階」における剥土コストの資産としての認識

剥土活動から生じる便益が棚卸資産の生産という形で実現する場合、企業は、IAS 第 2 号「棚卸資産」の原則に従って、その剥土活動のコストを会計処理しなければならない。

剥土活動から生じる便益が鉱床へのアクセスの改善という形で実現する場合、企業は、次の規準が満たされる場合には、非流動資産（「剥土活動資産」として当該コストを認識しなければならない。

- a) 剥土活動に関連する将来の経済的便益（鉱体への改善されたアクセス）が企業に流入する可能性が高いこと
- b) 企業は、アクセスが改善する鉱体コンポーネントを識別できること
- c) 当該コンポーネントに関連する剥土活動に関係するコストが信頼性をもって測定できること

剥土活動資産は、既存資産に対する付加として、または既存資産を強化するものとして会計処理され、それらが一部を構成することになる既存資産の性質に従って、有形固定資産または無形資産として分類されなければならない。

#### 見解

IFRIC 第 20 号の開発において、委員会は、「生産段階」における剥土コストの会計処理に関する実務上の多様性を識別した。一部の企業は剥土コストを全額即時に製造原価として認識し、他の企業は「鉱山の耐用年数比率（life-of-mine ratio）」や他の類似するアプローチを使用して剥土コストを資産化している。

IFRIC 第 20 号は、剥土コストの全額の即時費用化および鉱山の耐用年数にわたって生じる予想コストの合計額に基づく標準原価アプローチを認めていない。本解釈指針は、「実際原価および粒状アプローチ (granular approach)」の会計処理を要求しており、それは、標準原価アプローチを使用する企業が、それがどの程度実際原価と異なるかの検討、および識別された鉱物コンポーネントではなく鉱山の耐用年数アプローチを使用する重要性の検討の必要があることを意味する。

開発段階に生じる剥土コストは、通常鉱山全体に関連するものとして取り扱われる、したがって、IFRIC 第 20 号の導入を受けて、「開発段階」と「生産段階」との区別がより重要となるかもしれないが、本解釈指針は、「生産段階」の開始時点をどのように決定するするかに関する追加的なガイダンスを提供していない。

「生産段階」の剥土コストの測定および認識に関する多様性に加えて、剥土活動資産の表示に関する現在の多様性もあり、本解釈指針はより分類における一貫性をもたらしることが期待されている。

## 剥土活動資産の当初測定

剥土活動資産は、取得原価で当初測定されなければならない。この測定額は、「識別された鉱体コンポーネントへのアクセスを改善する剥土活動を行うために直接的に発生したコストに、直接関連する間接費の配賦額を加えたもの」である。付随的な作業に関連するコストは、剥土活動資産の取得原価に含むべきではない。

### 見解

委員会は、剥土活動資産に含まれるであろう直接関連する間接費について以下の例を識別している。

- ・ 鉱体コンポーネントを監督するスーパーバイザーの件費の配賦
- ・ 剥土活動を行うために特別に借りている設備の賃料の配賦

剥土キャンペーンが行われている領域のアクセス道路の建設は、付随的な作業の例として提供され、そのコストは剥土活動資産に含まれない。

剥土活動資産および生産された棚卸資産に係るコストが、区分して識別可能でない場合は、当該コストは、識別された鉱体コンポーネントについて算定された関連する生産指標に基づく配賦基礎を使用して、生産された棚卸資産および剥土活動資産に配分されなければならない。この生産指標は、将来の便益の創出に係る追加的な活動がどの程度行われたかを識別するための基準として使用されるべきである。そのような生産指標は、次の例を含む。

- ・ 予測原価と比較された生産した棚卸資産原価

- ・ ある一定量の鉱石生産について、予測量と比較された除去された表土の量
- ・ ある一定数量の鉱石生産について、これから採掘される予測鉱物含有量と比較された採掘された鉱石の鉱物含有量

### 剥土活動資産の事後測定

当該資産は、剥土活動の結果としてよりアクセス可能となる識別された鉱体コンポーネントの予想耐用年数にわたって、定期的に減価償却(または償却)されなければならない。他の方法がより適切でない限り、生産高比例法が適用されなければならない。識別された鉱体コンポーネントの予想耐用年数は、剥土活動が残存する鉱体全体へのアクセスを改善させない限り、鉱床そのものや関連する鉱物寿命資産(life-of-mine assets)の予想耐用年数とは異なる(例えば、「識別されたコンポーネントが採掘される鉱体の最終部分を示す場合は鉱山の耐用年数の終了に向かって」)。

#### 見解

企業は、剥土活動資産の当初測定および事後の減価償却/償却に関する従前の会計方針が、IFRIC 第 20 号のもとで適切であるかどうかを検討する必要がある。その検討を行う際に、企業は、剥土活動資産のコストを識別するために使用される配分方法およびその資産を減価償却/償却するために使用される方法だけでなく、この方法が識別された鉱体コンポーネントに適切に適用されているかどうかを検討すべきである。

### 発効日および経過措置

IFRIC 第 20 号は、2013 年 1 月 1 日以後開始する事業年度から適用され、早期適用が認められる。

企業は本解釈指針を、最も早い比較年度の開始日以後に発生する「生産段階」の剥土コストに適用しなければならない。適用日における「生産段階」の剥土活動の結果として生じた既存の資産の残高は、剥土活動に関連する既存資産の一部として再分類され、各既存資産が関連する識別された鉱体コンポーネントの残存する予想耐用年数にわたって減価償却(または償却)しなければならない。当該既存資産の残高に関連する識別された鉱体コンポーネントが存在しない場合、最も早い比較年度の開始日においてその価額を期首利益剰余金に認識しなければならない。

トーマツグループは日本におけるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド(英国の法令に基づく保証有限責任会社)のメンバーファーム各社(有限責任監査法人トーマツおよび税理士法人トーマツ、ならびにそれぞれの関係会社)の総称です。トーマツグループは日本で最大級のビジネスプロフェッショナルグループのひとつであり、各社がそれぞれの適用法令に従い、監査、税務、コンサルティング、ファイナンシャル アドバイザリーサービス等を提供しております。また、国内約 40 都市に約 7,000 名の専門家(公認会計士、税理士、コンサルタントなど)を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はトーマツグループ Web サイト([www.tohmatsu.com](http://www.tohmatsu.com))をご覧ください。

Deloitte(デロイト)は監査、税務、コンサルティングおよびファイナンシャル アドバイザリーサービスをさまざまな業種の上場・非上場クライアントに提供しています。全世界 150 カ国を超えるメンバーファームのネットワークで、ワールドクラスの品質と地域に対する深い専門知識により、いかなる場所でもクライアントの発展を支援しています。デロイトの約 170,000 人におよぶ人材は“standard of excellence”となることを目指しています。

Deloitte(デロイト)とは、デロイト トウシュ トーマツ リミテッド(英国の法令に基づく保証有限責任会社)およびそのネットワーク組織を構成するメンバーファームのひとつあるいは複数指します。デロイト トウシュ トーマツ リミテッドおよび各メンバーファームはそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。その法的な構成についての詳細は [www.tohmatsu.com/deloitte/](http://www.tohmatsu.com/deloitte/)をご覧ください。