

国際公会計基準審議会 (International Public Sector Accounting Standards Board : IPSASB)

コンサルテーション・ペーパー「天然資源」の解説

IPSASB テクニカル・アドバイザー 公認会計士 露谷竹生
公認会計士 高橋宏延

本稿では、2022年5月に国際公会計基準審議会 (IPSASB) より公表されたコンサルテーション・ペーパー「天然資源」(以下「本CP」という。)について解説する。

1. プロジェクトの経緯

IPSASBの現行の会計基準には、棚卸資産、有形固定資産、無形資産を扱う基準書はあるが、天然資源そのものを扱うガイダンスは存在しない。

天然資源として最も分かりやすい例は、石油、ガス等の地下資源である。政府は地下資源等を採掘する権利を民間企業等の第三者に付与することがあるが、当該資源の正確な価値は許認可の段階では分からない場合が多い。しかし、地下資源の認識及び測定は、特に資源国においては国民が享受できる便益に大きな影響を及ぼすので、公益の観点から重要な会計上の論点となる。そこでIPSASBは2019年～2023年の戦略及び作業計画(中期計画に相当)において、天然資源プロジェクトを採択し、2021年3月の会議から検討を開始した。本プロジェクトは、地下資源だけでなく、水資源や生物資源も含めた幅広い天然資源についても考慮することとなった。

IPSASBは、天然資源の基準書開発の方向性について広く意見を募るために、2022年3月会議で本CPを承認、同年5月9日に公表した。本CPのコメント期限は、同年10月17日である。

なお、同時に別のコンサルテーション・ペーパー「公的部門のサステナビリティ報告の推進」が公表されている¹。当該コンサルテーション・ペーパーが提案するサステナビリティ報告には、天然資源のサステナブルな利用方法についての検討が含まれ得るので、天然資源の会計処理を扱う本CPと相互に内容が関連している。

2. 本CPの概要

本CPは全6章で構成されている。第1章でプロジェクトの概要、第2章では天然資源を会計上認識すべきかどうかについて天然資源一般に共通する論点を説明している。第3章から第5章は、代表的な天然資源として、地下資源、水及び生物資源の3種類について、それぞれの対象範囲と、認識及び測定について説明している。最後の第6章は、天然資源に共通する表示の論点を説明している。

また、個々の論点についてIPSASBが議論した結果として一定の見解を有している場合は、「予備的見解」(PV)、IPSASB内で意見がまとまっていない場合には「コメントを求める特別の事項」(SMC)として示し、各論点について各国関係者の意見を広く求めている。本CPのPVは11件、SMCは4件、合わせて15件と、コメントを募集する論点がかなり多い印象である。

¹ 会計・監査ジャーナル2022年12月号に解説記事を掲載しているので参照されたい。

3. 天然資源とは何か

第1章では、プロジェクトの経緯と範囲、すなわち、何が天然資源に含まれるのかを説明している。プロジェクトの経緯は、本稿の「1. プロジェクトの経緯」で先述している。

天然資源という用語は一般的に、太陽光、空気、水、土地、鉱物、植物及び動物など、その存在に何らかの人為的要素が加えられていない項目であると理解されている。本CPは、以下の三つの要件を満たす項目を天然資源として（定義ではなく）説明することを提案している。

天然資源とは、おおむね以下を満たす項目である。

- IPSASB の概念フレームワークにおける資源の概念に当てはまる。
- 自然に発生している。
- 自然な状態にある。

一つ目の IPSASB の概念フレームワークの定める資源とは、サービス提供能力又は経済的便益を創出する能力を伴う項目である。民間企業と異なり、公的部門の保有する資産には、営利目的の資産だけではなくサービス提供を目的として保有する資産も多いため、そのように定められている。

二つ目の自然に発生しているとは、人間の行為によらず存在していることを意味する。本CPで扱う地下資源、水資源及び生物資源はいずれもこの要件を満たす。

三つ目の自然な状態にあるとは、人間の介入（Human Intervention）の影響を受けていないことを意味する。人間の介入とは、「天然資源の質・量を改変すること」とされている。どのような行為が人間の介入に当たるのかは、天然資源ごとの事実や状況を踏まえて判断するものとされ、第3章から第5章で具体的に検討している。

4. 天然資源の認識

第2章は、多様な天然資源に共通する認識の論点を説明している。主体が一般目的財務諸表（以下「GPFS」という。）に天然資源を資産として認識するためには、当該資源が概念フレームワークの定める認識規準を満たす必要がある。

概念フレームワークの認識規準

- ① ある項目が構成要素の定義を満たし、
- ② 質的特性を充足し、一般目的財務報告書²（以下「GPFR」という。）に含まれる情報に課せられる制約条件を考慮する方法で測定され得るようにすることをいう。

つまり、①当該項目が構成要素（資産）の定義を満たし、かつ、②質的特性を充足し、情報に課せられる制約条件を考慮する方法で測定できることが必要である。

概念フレームワークの定めのみとめ

資産の定義	資産とは、主体が過去の事象の結果として現在支配する資源をいう。
情報の質的特定	当該情報を利用者にとって有用なものにし、財務報告の目的の達成を支える属性をいう。目的適合性、忠実な表現、理解可能性、適時性、比較可能性及び検証可能性の6種類である。

² 一般目的財務報告書（GPFR）とは、一般目的財務諸表（GPFS）を包含し、非財務情報も含む広義の財務報告書をいう。

情報に課せられる制約条件	重要性、コスト対便益の検討及び質的特性間のバランスの3種類である。
--------------	-----------------------------------

ある項目が上記の①及び②の二つの認識規準を満たすと結論付けたならば、次は測定、すなわち当該資産の金額を決定する。主体は当初測定と事後測定のため、適切な測定基礎を選択することになる。IPSASBでは現在、測定プロジェクトが進行中であり、概念フレームワークの定める測定基礎の概念は改訂される見込みである。資産については歴史的原価、公正価値及び現在操業価値の3種類を汎用的な測定基礎として定めることになる。2023年の早い時期に、概念フレームワークの改訂文書と新しい測定IPSASが、同時に公表される予定である。本CPはその新しい測定基礎を念頭に作成されている。

公開草案第77号「測定」における資産の測定基礎の定義（最終文書とは異なる可能性がある。）

歴史的原価	資産が取得、建設又は開発された時点、若しくは負債が発生した時点における、資産を取得、建設又は開発するために付与される対価、若しくは負債を引き受けるために受け取った対価
公正価値	測定日時点で、市場参加者間の秩序ある取引において、資産を売却するために受け取るであろう価格又は負債を移転するために支払うであろう価格
現在操業価値	測定日時点で主体のサービス提供目的を達成するために使用される資産の価値

5. 地下資源

第3章は地下資源に特有の論点を扱っている。地下資源（Subsoil Resources）とは、陸地と海底の双方で、地球に生ずる非生物的な自然物全てを広義に指す用語である。地下資源には、鉱物や金属の鉱床などの金属鉱石と、石油、石炭及び天然ガスなどの化石燃料がある。

未採掘の地下資源は、資産の定義（主体が過去の事象の結果として現在支配する資源）を満たす場合がある。ただし、これは「存在の不確実性」について考慮する前の話である。存在の不確実性が高い場合には、未採掘の資源は資産として認識しない。

地下資源を財務諸表に認識するためには、資産の定義を満たすだけでなく、信頼性をもって測定できることも必要である。しかし、未採掘の地下資源に関する地質の報告書等は、業績報告や価格設定などの目的には有用であるが、専門家ごとに異なる報告内容となる場合も多く、忠実な表現と検証可能性に問題があり、測定基礎の根拠とすることは難しい。本CPは、未採掘の地下資源は資産の定義は満たし得るが、測定の不確実性が高いので、測定基礎を選択できない場合があると説明している。その場合は、一般目的財務諸表に地下資源を資産として認識することは難しい。筆者の理解では、未採掘の地下資源の認識を完全に排除するわけではないが、存在・測定の不確実性がいづれも低くなければならないので、当該資源の認識が認められる場合はかなり限定されると考えられる。ただし、未採掘の地下資源に関する開示は利用者にとって有用である。

この見解は、国際会計基準審議会（IASB）、南アフリカ（天然資源の基準書を独自開発）、米国会計基準諮問審議会（FASAB）の方針とも整合している。

なお、本CPは、アウトリーチ活動の際に、地下資源と、地下資源に関連する活動のコスト、探査や採

掘ライセンスなどの他の関連資産の区別について関係者の間に混乱が見られたとして、地下資源に関連する項目の会計処理を、次のように扱うことを提案している。

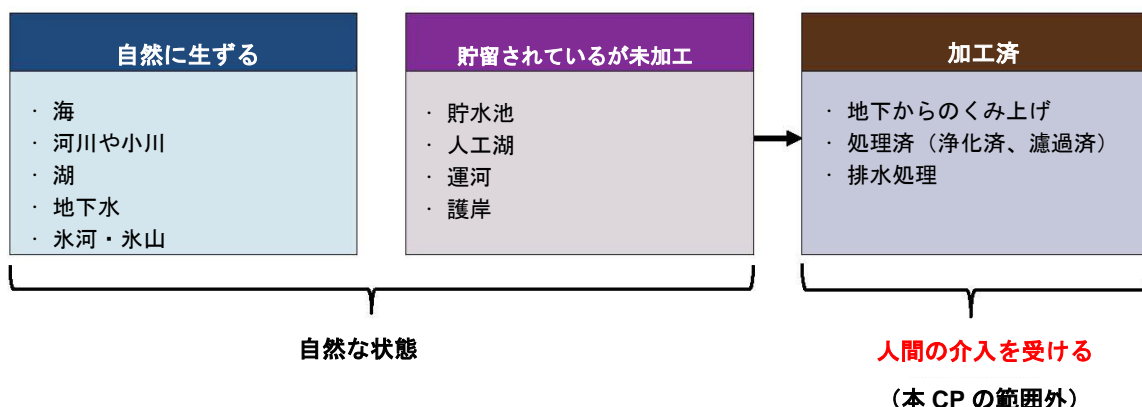
地下資源の探査権又は採掘権を主体に付与するライセンスの直接原価（対価）	ライセンスの保持者：IPSAS 第 31 号「無形資産」により資産として認識する。 ライセンスを付与する主体：IPSAS 第 9 号「交換取引から生じる収益」により収益認識する。
探査・評価の支出	国際財務報告基準（IFRS）第 6 号「鉱物資源の探査及び評価」（以下「IFRS 第 6 号」という。）は、費用とするか資産計上するか、会計方針の選択を認めている。 本 CP は IFRS 第 6 号に基づくガイダンスを作ることを提案している。
開発活動から生じる資産	IFRS 第 6 号は、IASB の概念フレームワーク及び国際会計基準（IAS）第 38 号「無形資産」（以下「IAS 第 38 号」という。）がガイダンスを提供すると明記している。本 CP は IAS 第 38 号の該当部分に基づくガイダンスを IPSAS 第 31 号「無形資産」に取り入れることを提案している。
鉱山の開発・生産フェーズにおける地表土砂の除去コストや、その加工コスト	国際財務報告解釈指針（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」（以下「IFRIC 第 20 号」という。）は、鉱石と廃棄物との割合に基づき、棚卸資産又は長期的な剥土活動資産として会計処理することを定めている。本 CP は、IPSAS の棚卸資産基準、有形固定資産基準及び無形資産基準に IFRIC 第 20 号のガイダンスを取り入れることを提案している。

6. 水

第 4 章は、自然な状態にある水資源の会計処理について検討を行っている。自然な状態にある水には、海、河川、小川、湖及び帯水層の地下水と、貯水池や運河での貯留水とがある。

人間の介入とは、天然資源の質及び（又は）量を改変する人間の行為を指す。水資源に関しては、人間の介入が自然な水循環を止める若しくは妨げる、又は自然な状態にある水の量又は質を変更又は改変するとき、水はもはや自然な状態にはない。

次の図は水の形態別に、自然な状態と人間の介入を受けた場合を分けて図示している。



自然な状態の各種の水を資産の定義に照らした場合、海、河川、小川、湖及び帯水層の水は主体による支配が困難であるため、資産の定義を満たす可能性は低い。しかし、貯水池や運河の水については、水量が自発的に管理され、アクセスが制限されている場合は、資産の定義を満たす可能性がある。

自然な状態にある特定の種類の水は、一つ又は複数の過去の事象の結果として支配された資源であり、質的特性を満たし、GPFRに含まれる情報に課せられる制約条件を考慮する方法で測定することが可能である。販売等、財務能力目的で保有する飲料用水を公正価値で測定することはできるかもしれないが、治水用等、操業能力目的で保有する水を現在操業価値で測定することは、困難が伴う。

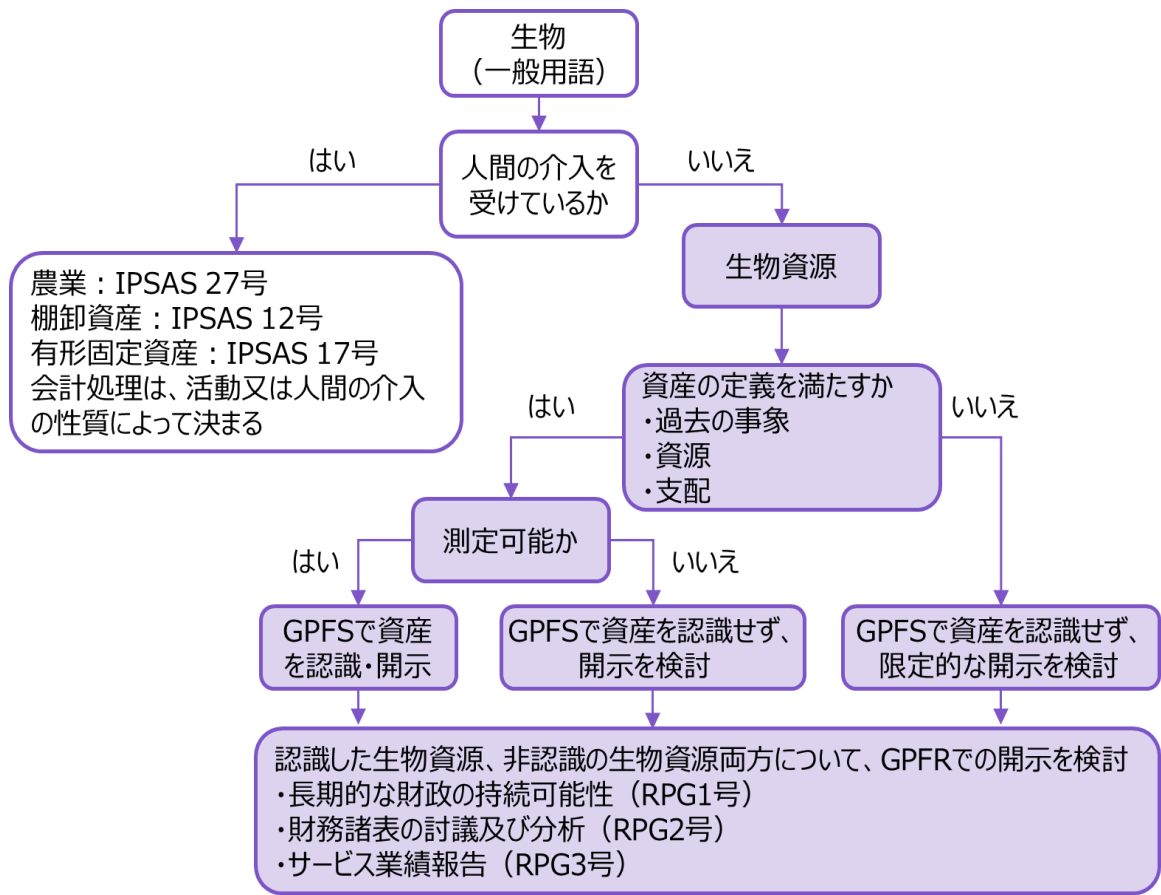
7. 生物資源

第5章は生物資源を扱っている。本CPにおける生物資源とは、自然に生じ、かつ自然な状態にある生物（例：動物、植物）とされている。地下資源や水とは異なり、生物資源は自ら生物学的な変化を起こす。

生物資源において、人間の介入とは、資源の自然な生物学的変化を改変することを指し、収穫だけではなく、収穫前の生物資源の自然な生物学的変化の改変も含まれる。

例えば、原生林における伐採前の樹木は、その管理が数を数える等の活動に限定され、その生物学的変化が人間の施肥、剪定及び病害処理などの活動の影響を受けていなければ自然な状態にある。保護・保全活動は、生物の質・量に変化を引き起こす場合は人間の介入とみなされる。

生物資源と関連する活動の会計処理について、本CPは次のフローチャートで図示している。



8. 天然資源の表示

本 CP の第 6 章は、天然資源に共通する表示の論点を扱っている。

IPSASB の概念フレームワークは、表示 (Presentation) を、GPFR で報告される情報の選択、配置及び組織化であると説明している。表示は、その伝える内容が重要なメッセージを伝達するのかどうかによって揭示 (Display) と開示 (Disclosure) に区別される。GPFS の場合、揭示は財務諸表の本体への表示を意味し、開示は重要な会計方針等の注記開示を意味する。

本 CP は、GPFS と広義の GPFR に慣習的に記載される情報の開示案を示している。

GPFS については、以下の開示項目を提案している。

開示目的	開示項目の案
天然資源資産が、財政状態、財務業績及びキャッシュ・フローに与える影響	<ul style="list-style-type: none"> 帳簿価額の総額を算出するために活用される測定基礎。該当する場合は、評価日、資産の帳簿価額を決定するために使用した技法、認識された天然資源の測定に適用した重大な判断と仮定を含む。 期首と期末の帳簿価額の調整。以下から生じた増減を記載する。再評価、購入、非交換取引による取得、売却、生物学的変化、非交換取引による供給、そして該当する場合は減耗償却と

	<p>減損。</p> <ul style="list-style-type: none"> • 主体の収益の一部として既に開示されていない、又は会計方針の開示がまだ行われていない場合は、地下資源、水及び生物資源の販売、又はこうした資源の採掘権若しくはアクセス権の販売（例：受取対価と放棄された資源の数量）に関する情報と、こうした取引に係る重要な会計方針 • 主体が、天然資源関連の活動に関する開示の一部としてまだ開示していない場合は、天然資源関連の活動の性質とコストに関する情報
天然資源資産の性質、資源に伴うリスクと機会	<ul style="list-style-type: none"> • 主体が資産として認識する天然資源についての文章による説明（例：性質又は種類、場所など） • 上記の天然資源の物理的数量及びこうした数量の推定に使用した方法についての情報 • 所有権に対する制約、環境又は他の法的要求事項による天然資源資産の利用に対する法的又は類似の制限、及び負債の担保として供された天然資源について、その存在と数量
天然資源の存在は確実だが、測定の不確実性が高いために認識しない場合	<ul style="list-style-type: none"> • 認識を妨げる、信頼性ある測定値を得ることの難しさ • 天然資源の種類、量及び質に関する他の関連情報を含め、主体の目的達成に関連する未認識の天然資源の重要性 • 未認識の天然資源に関連する活動の性質及びコストに関する情報
主体が天然資源の管理者としての役割を果たす場合	<ul style="list-style-type: none"> • 資源に対しての管理責任を課す法律又は類似の措置を含め、その管理責任の性質

GPFR については、IPSASB の公表している 3 種類の推奨実務ガイドライン（RPG）の活用を提案している。

RPG の種類	天然資源との関連性と開示項目案
RPG 第 1 号「主体の財政の長期的なサステナビリティに関する報告」	<p>主体が、採掘又は天然資源の採掘権販売による将来のキャッシュ・フローを潜在的に認識できる場合は、こうした資源が主体の財政の長期的なサステナビリティに影響を与える可能性がある。</p> <ul style="list-style-type: none"> • 天然資源関連プログラムからの将来のインフローとアウトフロー予測、長期的サービスについての議論、プログラムの収益面と債務面、予測の基礎となる原則並びに仮定及び方法についての議論を報告
RPG 第 2 号「財務諸表の討議及び分析」	<p>天然資源関連プログラムとサービスの多くは、主体の GPFS に影響を与える。</p> <ul style="list-style-type: none"> • 天然資源についてのリスクと不確実性の討議。その討議には、

	<p>存在の不確実性並びに主体が天然資源から便益を得るための能力に関するリスク及び不確実性が含まれるが、これらに限定されるものではない。</p>
<p>RPG 第3号「サービス業績情報の報告」</p>	<p>公的部門の主体の多くは、天然資源に関連したサービスを提供している（例：第三者への地下資源の探査権及び採掘権の販売、又は特定の生物資源の保護）。</p> <ul style="list-style-type: none"> • 資源採掘、保護、又は保全プログラムの目的と業績指標など、操業面により焦点が当たる可能性がある。

以 上