

国際公会計基準審議会（IPSASB）

公開草案第 86 号「鉱物資源の探査及び評価」及び 公開草案第 87 号「露天掘り鉱山の生産フェーズにおける剥土コスト（IPSAS 第 12 号の修正）」の解説

公会計委員会政府会計専門委員会専門委員長 公認会計士 高橋 宏延
公会計委員会政府会計専門委員会副専門委員長 公認会計士 仲 友佳子

本稿では、2024 年 1 月に国際公会計基準審議会（IPSASB）より公表された[公開草案第 86 号「鉱物資源の探査及び評価」](#)（以下、ED 第 86 号）及び[公開草案第 87 号「露天掘り鉱山の生産フェーズにおける剥土コスト（IPSAS 第 12 号の修正）」](#)（以下、ED 第 87 号）について解説する。

1. プロジェクトの経緯

今回公表された ED 第 86 号と ED 第 87 号は、IPSASB で進行中の天然資源プロジェクトから派生して作られた。天然資源プロジェクトでは、地下資源、水資源、生物資源などの幅広い天然資源を念頭において、それらの認識、測定及び表示に関する新しい IPSAS を開発している。うち、地下資源に関する検討を行う過程で、鉱山に関連する国際会計基準審議会（IASB）の文書を IPSAS に取り入れることが提案され、天然資源の中核的な作業から切り分けて検討が行われた。

近年、鉱物資源の豊富な国などでは、国などが民間企業と生産物分与協定又は共同生産協定を締結している。つまり、国などが採掘権を許諾し、ロイヤリティ収入のみを得る従来の関与とは異なり、鉱物資源の採掘に自らに関与するようになっている。その結果、公的部門の主体では鉱物資源の探査及び評価に関する基準書へのニーズが高まっており、ED 第 86 号と第 87 号は当該ニーズに応えたものである。

IPSASB では、2023 年 3 月の会議で IFRS 第 6 号「鉱物資源の探査及び評価」に基づく公開草案を天然資源の公開草案とは分けて開発することが決定され、その後同年 6 月、9 月、12 月の 3 回の会議で検討を重ね、2023 年 12 月の会議で ED 第 86 号と ED 第 87 号の両方が全員賛成で承認された。

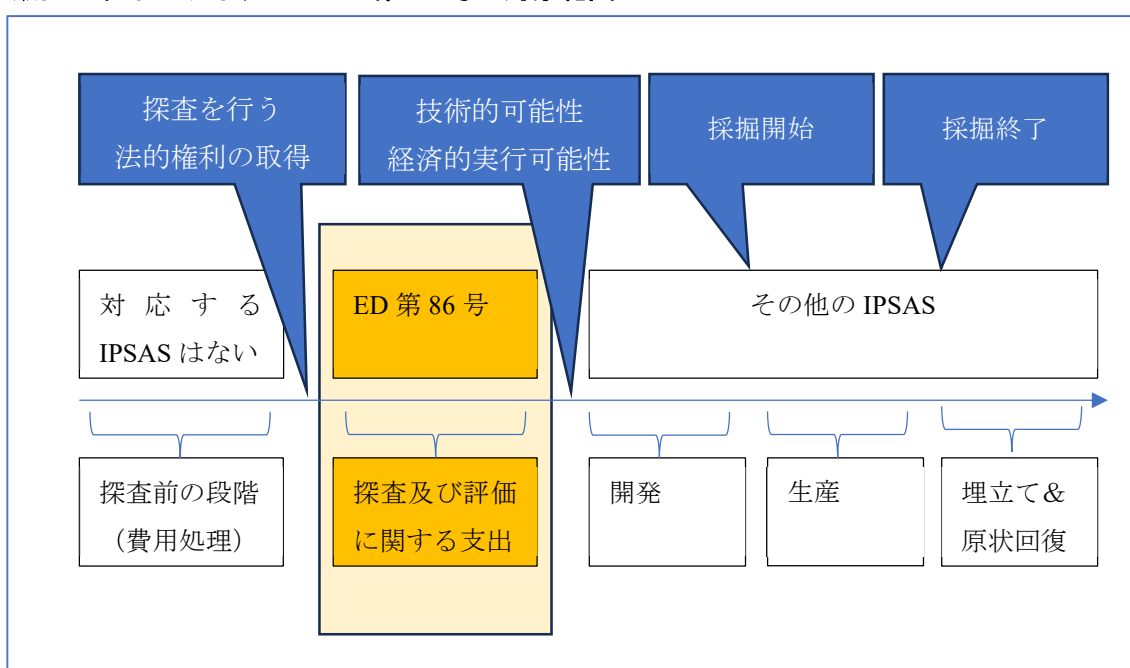
ED 第 86 号と ED 第 87 号は、両方とも 2024 年 5 月 31 日がコメントの提出期限である。

2. ED 第 86 号

ED 第 86 号は、IFRS 第 6 号「鉱物資源の探査及び評価」（以下、IFRS 第 6 号）に基づいて開発された文書である。内容はほぼ IFRS 第 6 号と同じで、IFRS 第 6 号からの変更は、IPSASB の用語や IPSASB 文書のフォーマットに合わせるための変更に限られている。ED 第 86 号はこの作成方針について関係者に意見を求めている。

ED 第 86 号は、「探査及び評価」の段階という、鉱物資源の探査を行う法的権利を取得した時点から、採掘の技術的可能性・経済的実証可能性が立証可能となるまでの限られた時間枠内の、「探査及び評価に関する支出」という限られた支出にのみ適用される。

鉱山のライフサイクルと ED 第 86 号の対象範囲



(IPSASB 2023 年 6 月会議資料を参考に筆者が作成)

探査及び評価に関する支出のうち、どの支出を資産として認識するのか、それとも費用として認識するのかについて主体が会計方針として決定する。当該会計方針については、首尾一貫して適用しなければならない。ED 第 86 号のガイダンスは探査及び評価に関する支出を「探査及び評価資産」として資産認識する場合について定めているので、当該支出を費用として認識する会計方針を選択した場合は、ED 第 86 号のガイダンスは適用されないことになる。

探査及び評価資産の当初測定の対象となる支出の例を以下に挙げるが、これが全ての支出項目ではないことに留意されたい。

- 探査権の取得

- 地勢的、地理的、地球化学及び地球物理学的研究
- 探査向け掘削
- トレンチ作業
- 標本採取
- 鉱物資源の採掘の技術的可能性及び経済的実行可能性の評価に関する活動

探査及び評価資産は、取得原価で当初測定する。認識後の測定は、歴史的な原価モデル又は現在価値モデルを適用する。測定モデルの詳細は、IPSAS 第 46 号「測定」が一般的なガイダンスを定めている。

ED 第 86 号が定める事実と状況（例：探査できる期間が当期に終了するか近いうちに終了予定であり、更新が期待されない）に当てはまり、かつ、探査及び評価資産の帳簿価額が回収可能価額を超過すると思われる場合には、減損を検討しなければならない。減損損失が生じた場合、その測定、表示及び開示は IPSAS 第 26 号「資金生成資産の減損」に従う。

探査及び評価資産は、その資産の性質に応じて、有形資産又は無形資産に分類して財務諸表に表示し、その分類を継続適用しなければならない。

探査及び評価資産については、次の開示を行う。

- 探査及び評価資産の認識を含む、探査及び評価に関する支出の会計方針
- 鉱物資源の探査及び評価から生じた、資産、負債、収益及び費用、事業キャッシュ・フロー及び投資キャッシュ・フローの金額

3. ED 第 87 号

ED 第 87 号は、IFRIC 解釈指針第 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）に基づいて開発された文書である。内容はほぼ IFRIC 第 20 号と同じで、IFRIC 第 20 号からの変更は、IPSASB の用語や IPSASB 文書のフォーマットに合わせるための変更に限られている。

露天掘り鉱山の事業活動において、主体は埋蔵鉱物へのアクセスを得るために鉱山廃石（表土）を除去することが必要となる場合がある。この廃石除去の活動は「剥土」と呼ばれる。廃石には鉱石が一定の割合で含まれている場合があり、剥土活動によって、主体には次の 2 種類の便益が生じる。

- 棚卸資産の生産に利用できる利用可能な鉱石の生成
 - 将来の期間において採掘される更に多量の物質（鉱石）へのアクセスの改善
- 剥土活動の便益が「棚卸資産の生産に利用できる利用可能な鉱石の生成」である場合は、その剥土活動のコストについては IPSAS 第 12 号「棚卸資産」に従って会計処理を行う。

剥土活動の便益が「鉱石へのアクセスの改善」である場合は、その剥土活動のコスト

は非流動資産（剥土活動資産）として資産認識する。

剥土活動資産は、取得原価で当初測定する。認識後は、取得原価、又は再評価額から償却累計額及び減損損失累計額を控除した金額のいずれかで測定する。また、剥土活動の結果としてアクセスが容易になった鉱石の集合体が識別された構成部分の予想耐用年数にわたって、生産高比例法を用いて償却する。

ED 第 87 号は、独立した IPSAS や解釈文書を開発するのではなく、IPSAS 第 12 号「棚卸資産」の適用指針として追加することを提案している。剥土活動のコストは最終的に棚卸資産に反映されることをその理由としている。このガイダンスをどこに含めるかについても、関係者の意見を求めている。

4. 我が国の政府会計

日本の政府会計には、国・地方自治体・独立行政法人等のいずれにおいても、鉱山の探査、評価及び採掘に関する支出の認識、測定、表示及び開示を扱う会計基準は定められていない。

以 上