

## 公開草案第 92 号「有形天然資源」の解説

公会計委員会政府会計専門委員会委員長 公認会計士 高橋 宏延<sup>たかはし ひろのぶ</sup>  
公会計委員会政府会計専門委員会副委員長 公認会計士 仲 友佳子<sup>なか ゆかこ</sup>

本稿では、2024 年 10 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 92 号「有形天然資源」（以下「ED 第 92 号」という。）について解説する。

### 1. 本プロジェクトの経緯

ED 第 92 号は、有形の天然資源に関する認識、測定、表示に関する会計基準案である。天然資源には、石油やガス等の地下資源、地下水や河川等の水資源、動植物等の生物資源が含まれ、多くの国及び地域は何らかの天然資源を保有している。天然資源の豊富な国及び地域では、天然資源がその財政状態に及ぼし得る影響は非常に大きい場合がある。

現行の IPSAS 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、幅広い天然資源そのものを扱うガイダンスは存在せず、IFRS 等の他の国際基準においても同様である。ガイダンスが存在しないため、政府は多くの場合、天然資源を探査又は採掘する権利を第三者に付与する前の段階で、天然資源から生じる性質、金額、時期及び不確実性について把握できていない（第 1 項）。天然資源に関する会計基準を開発することによって、天然資源に関する有用な情報が財務諸表上で提供されるようになり、公的部門の財務報告に関するアカウンタビリティと意思決定の目的に関しての情報の質が向上することが期待される（BC14 項）。

2018 年に行われた IPSASB の「2019 年～2023 年の戦略及び作業計画」（中期計画に相当）の公開協議において、関係者は天然資源に関する財務報告ガイダンスの開発を強く支持した。これに応えるため、IPSASB は 2020 年 3 月に天然資源プロジェクトを開始した（BC1 項）。

その後、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 5 月にコンサルテーション・ペーパー「天然資源」<sup>1</sup>（以下「CP」という。）を公表した。関係者から CP に寄せられたコメントを元に、2023 年 3 月から天然資源に関する会計基準の公開草案の開発に着手し、合計 8 回の会議における検討を経て、2024 年 9 月会議で ED 第 92 号を承認した。

ED 第 92 号の開発と並行して、広い意味での天然資源プロジェクトとして、鉱物資源に関する IFRS や IFRIC 解釈指針を IPSAS に取り込むためのプロジェクトが進められ、2024 年 9 月会議で二つの最終文書<sup>2</sup>が承認されている。

ED 第 92 号は 2024 年 10 月 24 日に公表され、コメント期限は 2025 年 2 月 28 日である。

なお、IPSASB は、天然資源は認識・測定の不確実性が高い場合が多く、ED 第 92 号や他の IPSAS に基づいて財務諸表が情報提供できる範囲はかなり限定されているので、非財務情報として提供される

<sup>1</sup> 解説記事あり。本誌 2022 年 11 月号、又は当協会ウェブページ（「専門情報」の「国際動向紹介」）を参照されたい。

<sup>2</sup> IPSAS 第 50 号「鉱物資源の探査及び評価」及び最終文書「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）」の二つの文書である。

べき情報も重要であると考えている。天然資源の非財務情報については、IPSASB のサステナビリティ報告基準（SRS）として別途ガイダンスを開発することが計画されている。

## 2. ED 第 92 号の全体構成

一般的な IPSAS 基準と同様に、下表の内容で構成されている。うち、本文と二つの付録は強制力があり、IPSAS 準拠の財務諸表であると主張するためには当該規定に準拠する必要がある。

### ED 第 92 号の章立て

本文	強制力あり
付録 A：適用指針	強制力あり
付録 B：他の IPSAS の修正	強制力あり
結論の根拠	
代替的見解	
適用ガイダンス	
設例	
GFS との比較	

ED 第 92 号の承認投票には 18 名中 2 名のボードメンバーが反対した。彼らの反対意見は「代替的見解（Alternative View）」として ED 第 92 号に掲載されている。

## 3. 用語定義と ED 第 92 号の適用範囲

ED 第 92 号は、天然資源と有形天然資源を以下のように定義している。

天然資源とは、以下の項目である。 <ul style="list-style-type: none"> <li>• 自然に発生している。かつ、</li> <li>• サービス提供能力、若しくは経済的便益を生み出す能力、又はその両方を具現化している。</li> </ul>
有形天然資源とは、物理的実態を有する天然資源をいう。

この定義案は幅広いため、一部の有形天然資源は、その主な使用目的に従って ED 第 92 号ではない他の IPSAS の範囲内になる。例えば、IPSAS 第 12 号「棚卸資産」、IPSAS 第 16 号「投資不動産」、IPSAS 第 27 号「農業」、IPSAS 第 45 号「有形固定資産」である。ED 第 92 号は、有形天然資源の定義を満たす全ての項目に適用可能であるが、上記のような他の既存の IPSAS の範囲内の天然資源には、ED 第 92 号ではなく当該 IPSAS を優先適用する、という残余アプローチがとられている。他の IPSAS ではなく ED 第 92 号が扱う有形天然資源の例としては、「保全（conservation）」目的で保有する有形天然資源が挙げられるが、保全目的に限定していない。

## 4. 有形天然資源の資産認識

ED 第 92 号は、有形天然資源を資産認識するための規準（要件）を、次のように定めている。

- その天然資源に関連する将来の経済的便益又はサービス提供能力が主体に流入する可能性が高い。
- 主体は、過去の事象の結果として有形天然資源を支配している。かつ、
- 有形天然資源が信頼性をもって測定可能である。

## 5. 有形天然資源の測定

有形天然資源の当初測定は、当該資源の支配が秩序ある市場を通じて取得されたかどうかによって、次のように決まる。

資源の支配の取得方法	当初測定
秩序ある市場を通じて取得した	取得原価
秩序ある市場での取引又は事象以外で取得した (例：非交換取引、又は主権の行使による)	みなし原価

有形天然資源の事後測定は、有形天然資源の区分表示項目（クラス）ごとに、歴史的原価モデル又は現在価値モデル（公正価値又は現在操業価値）のいずれかを会計方針として選択することができ、選択した測定モデルを継続適用する。

## 6. 有形天然資源の表示

ED 第 92 号の範囲内の認識された有形天然資源は、財政状態計算書上に区分表示しなければならない。また、保全目的で保有する天然資源は、「保全目的で保有する有形天然資源」として区分表示するか又は財務諸表の注記に記載する。

認識した有形天然資源については、資源の性質や種類、所在地や数量、会計処理単位の決定における判断、主体の目標達成に関連する有形天然資源の重大性、測定モデルと測定基礎、などの情報を財務諸表の注記で開示する。

また、有形天然資源が資産の定義を満たすが、当初測定においてその原価又はみなし原価が信頼性をもって測定できないために財務諸表上に認識しない場合には、当該資産に関する性質・種類・所在地・数量といった定性的情報、認識を妨げる測定上の困難、主体の目的達成に関連した当該資源の重大性などの情報を開示することとされている（第 55 項）。

## 7. 代替的見解

ED 第 92 号には、Patricia Varela 氏と Andrew van der Burgh 氏の 2 名による反対意見が代替的見解として掲載されている。彼らの反対理由は以下の 3 点に集約される。

- 天然資源を「自然に発生している」項目として定義しているのに、「ED 第 92 号の範囲内に該当する可能性があるが、保全のために保有しているものではない」有形天然資源を特定することができない。
- ED 第 92 号の要求事項とガイダンスは、保全のために保有している有形天然資源に特化していない。よって、保全のために保有している資源に関する不適切な財務報告につながる可能

性がある。

- 保全のために保有している有形天然資源以外の資源に ED 第 92 号を適用した場合、意図しない不適切な財務報告につながる可能性がある。

上記の理由から、彼らは、ED 第 92 号の範囲は保全のために保有している有形天然資源に限定すべきであると主張している。

## 8. フローチャート

ED 第 92 号は、天然資源の会計処理における範囲、認識、測定の各段階の判断を、フローチャートとして掲載している（本稿末尾を参照）。

## 9. わが国の政府会計

わが国の、国の財務書類、地方公会計（総務省による基準）、独立行政法人等の会計に関する基準では有形天然資源に特化した基準は定められていない。

以 上

