

IPSAS 第 50 号「鉱物資源の探査及び評価」及び「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委員長 公認会計士 仲 友佳子^{なか ゆ かつこ}

本稿では、2024 年 11 月に国際公会計基準審議会（IPSASB）より公表された IPSAS 第 50 号「鉱物資源の探査及び評価」（以下「IPSAS 第 50 号」という。）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）」（以下「IPSAS 第 12 号の修正」という。）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「IPSAS 第 50 号」と「IPSAS 第 12 号の修正」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現在、有形天然資源の認識、測定、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が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、「IPSAS 第 50 号」と「IPSAS 第 12 号の修正」は、当該ニーズに応えたものである。

IPSASB は、2023 年 3 月の会議で本プロジェクトに着手し、その後 2023 年 12 月の会議で公開草案（ED）第 86 号「鉱物資源の探査及び評価」と ED 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）」を承認、2024 年 1 月に公表した。

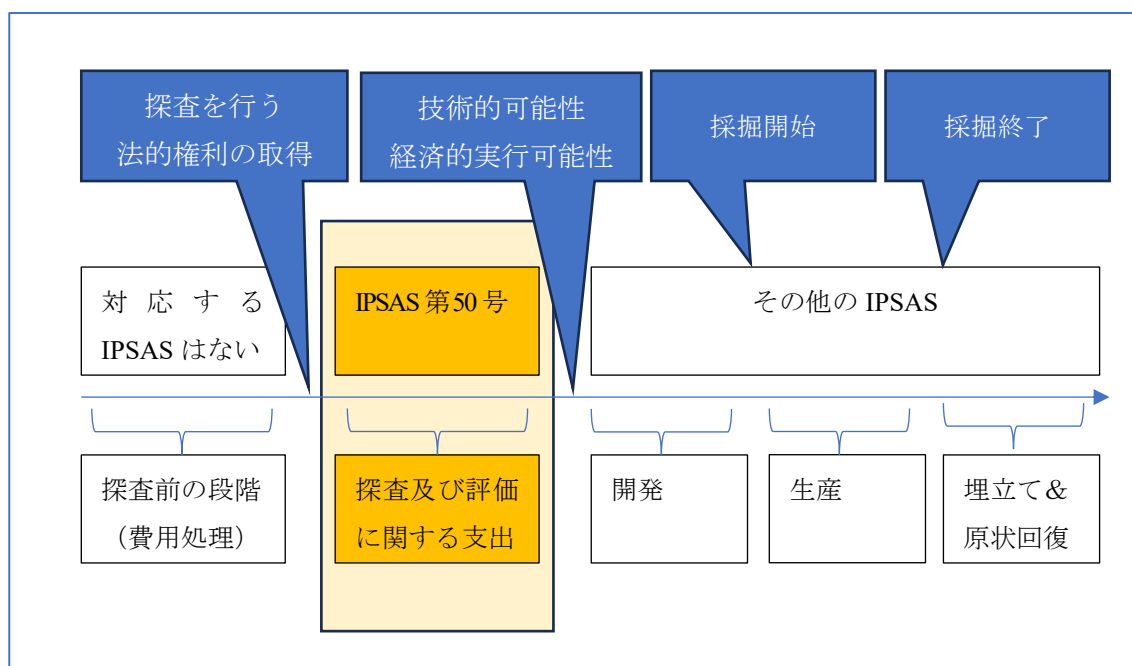
ED 第 86 号と ED 第 87 号に関係者から寄せられたコメントの多くは賛成意見であったため、ED 第 86 号と ED 第 87 号の提案に沿って最終文書の開発が進められた。2024 年 9 月の会議で、「IPSAS 第 50 号」と「IPSAS 第 12 号の修正」が承認され、同年 11 月に公表された。

2. IPSAS 第 50 号

IPSAS 第 50 号は、IFRS 第 6 号「鉱物資源の探査及び評価」（以下「IFRS 第 6 号」という。）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。

IPSAS 第 50 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及び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 IPSAS 第 50 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。当該会計方針は、継続適用しなければならない。IPSAS 第 50 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、IPSAS 第 50 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。

IPSAS 第 50 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・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

IPSAS 第 50 号と ED 第 86 号の主な相違点は、以下のとおり。

- 事後測定について、ED 第 86 号は歴史的原価モデルと現在価値モデルの選択を提案していたが、IPSAS 第 50 号は商業的な性質の探査及び評価に適用されると整理されたことを受け、現在操業価値を含む現在価値モデルへの言及を避け、歴史的原価と公正価値の選択に変更された。

3. IPSAS 第 12 号の修正

IPSAS 第 12 号の修正は、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」という。）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さらに多量の物質（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、次のいずれかで測定する。

- 歴史的な原価から、償却累計額及び減損損失累計額を控除した金額 又は
- その再評価額（再評価日の公正価値からその後の償却累計額及び減損損失累計額を控除した後の金額）

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。

IPSAS 第 12 号の修正は、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」の付録（適用指針）として追加された。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。

IPSAS 第 12 号の修正と ED 第 87 号の主な相違点は、以下のとおり。

- 剥土活動資産の事後測定について、ED 第 87 号は、歴史的な原価と再評価額（いずれも減価償却累計額と減損損失累計額の控除後）の選択を提案していた。IPSAS 第 12 号の修正では、再評価額の場合には公正価値から減価償却累計額と減損損失を控除した金額を使用することとし、現在操業価値の使用を排除している。

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、採掘に関する支出を対象とする会計基準は定められていない。

以 上