

国際公会計基準審議会（IPSASB）

IPSAS 第 51 号「保全目的で保有する有形天然資源」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 仲友佳子

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 安池威志

本稿では、2026 年 1 月に国際公会計基準審議会（IPSASB）より公表された IPSAS 第 51 号「保全目的で保有する有形天然資源」（以下「IPSAS 第 51 号」）について解説する。

1. 本プロジェクトの経緯

IPSAS 第 51 号は、保全目的で保有する有形天然資源の認識、測定、表示に関する会計基準である。2024 年 10 月に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。）に寄せられたコメントレターを検討して開発された最終文書である。

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。地下資源の豊富な国々からガイダンスの開発要望が挙がっており、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。

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」¹（以下、CP という。）を公表した。CP の段階では石油・ガス・鉱物資源等の地下資源、水資源、動植物などの生物資源を含む幅広い天然資源が検討対象とされていた。

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、2024 年 10 月に公表した。ED 第 92 号は、CP よりも対象を絞り、有形の天然資源のみを対象として、認識、測定、表示に関する会計基準を提案していた。

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²が承認されている。

ED 第 92 号に寄せられたコメントの検討を 2025 年 4 月から開始し、2025 年 12 月会議まで合計 6 回の会議で検討を行った。2025 年 12 月に IPSAS 第 51 号をメンバー全員の賛成で承認し、2026 年 1 月に公表した。

ED 第 92 号では、他の IPSAS の範囲に含まれない有形天然資源を対象とする、いわゆる残余的

¹ 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。

² 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。

なアプローチが提案されていたが、最終的にはこの考え方は採用されず、IPSAS 第 51 号は、ED 第 92 号よりもさらに範囲を絞って、「保全目的で保有する」有形天然資源を対象としている。

2. IPSAS 第 51 号の全体構成

IPSAS 第 51 号は、全 53 ページと中規模の文書である。

一般的な IPSAS 基準と同様に、下表の章立てとなっている。うち、本文と付録 A・B は強制力を持っており、IPSAS 準拠の財務諸表であると主張するためには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	
適用ガイダンス	
設例	
GFSM2014 との比較	

3. 用語定義と IPSAS 第 51 号の適用範囲

IPSAS 第 51 号は、保全目的で保有する有形天然資源を次のように定義している。

保全目的で保有する有形天然資源

自然に発生した有形資産で、その劣化を防止するために管理されるもの。

ED 第 92 号では「天然資源」と「有形天然資源」をそれぞれ定義し、「有形天然資源」の代表例として保全目的で保有する有形天然資源を位置づけていたが、IPSAS 第 51 号は基準書の範囲を「保全目的で保有される」ものに狭めたことにより、それらの定義案は削除されている。

4. 保全目的で保有する有形天然資源の資産認識

IPSAS 第 51 号は、保全目的で保有する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、
- 保全目的で保有する有形天然資源は信頼性をもって測定可能である。

ED 第 92 号では一つ目の規準で経済的便益とサービス提供能力を併記していたが、IPSAS 第 51 号ではサービス提供能力のみを要件としている。保全目的で保有する有形天然資源は、経済的便益を生み出す財務能力ではなく、公的部門に特有の操業能力を重視して保有される、と整理されている。

5. 保全目的で保有する有形天然資源の測定

保全目的で保有する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における取引によって取得されたかどうかに基づき、次のように決まる。

資源の支配の取得方法	当初測定
交換取引を通じて取得した	取得原価
秩序ある市場における取引ではない（非交換取引などの）事象で取得した	みなし原価 (現在価値＝現在操業価値)

保全目的で保有する有形天然資源の事後測定は、当該有形天然資源の区分表示項目（クラス）ごとに、歴史的な原価モデル又は現在価値モデル（現在操業価値）のどちら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。なお、現在価値モデルを選択する場合、保全目的で保有する有形天然資源は操業能力のために保有されるので、公正価値ではなく現在操業価値の測定基礎を適用する。

6. 保全目的で保有する有形天然資源の表示

保全目的で保有する有形天然資源は、財政状態計算書上に区分表示しなければならない。

認識した保全目的で保有する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当該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、保全目的で保有する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。

7. ED 第 92 号との主な相違点

ED 第 92 号は、他の IPSAS の範囲に入らない有形天然資源を対象とする「残余基準」とすることを提案していた。この点には一部のメンバーから反対意見が寄せられており、ED 第 92 号に対するコメントレーターでも意見が割れた。検討の結果、IPSAS 第 51 号は残余基準ではなくなり、対象範囲を「保全目的で保有する有形天然資源」に明確に絞り込んでいる。

この基準書の対象範囲の変更に伴い、ED 第 92 号で提案していた「天然資源」「有形天然資源」の用語定義は IPSAS 第 51 号では削除され、「保全目的で保有する有形天然資源」の用語が定義されている。

また、「保全目的で保有する有形天然資源」は財務能力のためではなく、操業目的で保有するものと整理されたので、資産認識の要件から「経済的便益」に関する記載が削除され、「サービス提供能力」に関する要件のみが残されている。

8. 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