



IAS41 号における生物資産の会計処理をめぐる動向

—IASB 公開草案『農業：果実生成型植物』の公表を中心として—

姚 小 佳

1 はじめに

周知のように、国際会計基準委員会（以下では、IASC）は、2001年に国際会計基準第41号『農業』（以下では、IAS41号）を公表した。IASCは、「生物資産の実質を変える生物的变化に関連する重要な事象は、取得原価と実現を基礎とした会計モデルでは取扱い困難である（IASB 2001a, para.B4）」こと、や「生物学的変化がもたらした変化の効果は、生物資産の公正価値の変動に最もよく反映される（IASB 2001a, para.B14）」ことを理由にして、生物資産・農産物の評価について公正価値測定を採用することに至った。

しかしながら、一部の関係者は、生物資産のうちの果実生成型植物について、財の製造に使用される機械設備と形状以外に変わりがないため、IAS41号に基づいて会計処理されるのは不適切であると指摘している。国際会計基準審議会（以下では、IASB）は、それらの指摘を受け入れ、IAS41号の改訂プロジェクトを発足させ、2013年8月に公開草案『農業：果実生成型植物（IAS16号とIAS41号の改訂案）』を公表した。

当該公開草案の提案によれば、従来IAS41号の適用範囲である果実生成型植物は、有形固定資産として取り扱われ、国際会計基準第16号『有形固定資産』（以下では、IAS16号）に基づいて会計処理されるべきである。すなわち、果実生成型植物の本体については、IAS16号に基づいて計上されるが、果実生成型植物の生産物については、その成長に応じて販売から得られる収益が増加するため、従来どおり、IAS41号に基づいて会計処理されるのである。このような提案は、IAS41号における生物資産の会計処理に大きな影響を与えようと考えられる。

そこで、本稿は、IASB 公開草案『農業：果実生成型植物』がIAS41号における生物資産の取扱いへ及ぼす影響を検討することを目的としている。まず、IAS41号における農業

に関する重要な定義を提示し、生物資産の認識と測定の実行規定による取扱いを明確にする。次に、IASB 公開草案『農業：果実生成型植物』における果実生成型植物に関する提案を取り上げ、具体的な事例分析を行う。最後に、IASB 公開草案が現行の IAS41号にどのような影響を与えるかを検討する。

2 IAS41 号における生物資産の現行規定

2.1 IAS41 号における生物資産の現行規定

IAS41 号は、生物資産、収穫時点における農産物⁽¹⁾と一定の条件を満たす政府補助金⁽²⁾を対象としており (IASB 2001a, para.1)、資産評価について、取得原価と実現を基礎とした伝統的な会計モデルよりむしろ、公正価値測定を規定している。

IAS41 号は、農業という特定業種によって生じる論点を扱っているため、農業に関連する主要な定義を提供している。IAS41 号は、農業活動について、「生物資産を販売するため、農産物にするため、又は追加的な生物資産を得るために、企業が生物資産の生物学的変化又は収穫を管理すること (IASB 2001a, para.5)」と定義している。また、農業活動の定義における重要な概念である「生物学的変化」については、「生物資産の質的又は量的な変化を生じさせる、成長、変性、生産及び生殖のプロセスからなる (IASB 2001a, para.5)」と述べられている。さらに、IAS41 号は、生物資産については、「生きている動物又は植物 (IASB 2001a, para.5)」であり、農産物については、「企業の生物資産からの収穫された成果物 (IASB 2001a, para.5)」であると定義している。

IAS41 号は、生物資産又は農産物の認識について、次の場合に、かつその場合にのみ、行わなければならないと規定している (IASB 2001a, para.10)。

- (a) 過去の事象の結果として、企業が資産を支配している。
- (b) その資産に関連する将来の経済的便益が企業に流入する可能性が高い。
- (c) その資産の公正価値又は原価が信頼性をもって測定できる。

(1) IAS41 号は、収穫時点のみにおける農産物を扱っており、収穫後の農産物の加工処理については取り扱わない。収穫後の農産物の加工処理は、IAS 第2号『棚卸資産』又は他に該当する国際会計基準により会計処理される (IASB 2001a, para.B8)。

(2) IAS41 号の対象となる政府補助金は、以下の2項の条件を満たす必要がある。売却費用控除後の公正価値で測定される生物資産に関する無条件の政府補助金は、政府補助金を受け取ることになった時に、かつ、その時においてのみ、純損益に認識しなければならない (IASB 2001a, para.34)。売却費用控除後の公正価値により測定される生物資産に関する政府補助金に付帯条件がある場合、政府補助金が企業に特定の農業活動に従事しないことを要求されている場合を含め、当該企業は当該付帯条件が満たされた時、かつ、その時においてのみ政府補助金を純損益に認識しなければならない (IASB 2001a, para.35)。

また、生物資産と農産物の測定について、IAS41 号は、生物資産を当初認識時及び各報告期間の末日において、売却費用控除後の公正価値で測定しなければならないと規定している（IASB 2001a, para.12-13）。

2.2 消費型生物資産と果実生成型生物資産

IAS41 号は、開示に係る第41項において、「企業は、各生物資産のグループについて、説明を付さなければならない（IASB 2001a, para.41）」と述べている。具体的には、企業は、将来のキャッシュ・フローの時期を評価する際に有用な情報を提供するために、各生物資産グループについて、状況に応じて、消費型生物資産と果実生成型生物資産との区分、及び成熟した生物資産と未成熟の生物資産との区分にそれぞれを分けて、数字による説明を行うことが奨励される。例えば、消費型生物資産と果実生成型生物資産との区分にそれぞれの帳簿価額を開示し、さらに、それらの区分を成熟した生物資産と未成熟の生物資産を分けて、それぞれの帳簿価額を開示することである（IASB 2001a, para.43）。

消費型生物資産と果実生成型生物資産は、農業に関連する定義を示している IAS41 号の第5パラグラフにおいては定義されていないが、開示に関連する部分のみにおいて、次の通り言及されている。「消費型生物資産とは、農産物として収穫されるか、又は生物資産として販売可能な生物資産をいう（IASB 2001a, para.44）」。例えば、食肉生産のための家畜、販売目的の家畜、材木とするための樹木などである。一方、「果実生成型生物資産とは、消費型生物資産以外の生物資産をいう（IASB 2001a, para.44）」。例えば、乳を生産するための家畜、葡萄の木、果樹などである。

生物資産に関する IAS41 号の現行規定に基づけば、生物資産の分類、適用基準と測定属性を図1のように示すことができる。

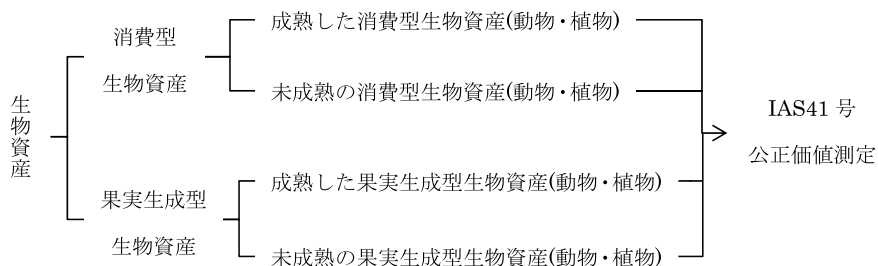


図1 IAS41号に基づく生物資産の分類、適用基準と測定属性

3 IASB 公開草案『農業：果実生成型植物』

3.1 IASB 公開草案における果実生成型植物に関する提案

繰り返すまでもなく、IAS41号は、公正価値測定が生物的变化を最も反映できるという重要な理由として、農業活動に関連するすべての生物資産を売却費用控除後の公正価値で測定することを要求している。IAS41号は、開示目的で消費型生物資産と果実生成型生物資産との差異を区別しているが、図1に示しているように、この2つの生物資産に対して同一の会計処理を要求している（IASB 2013, para.BC3-4）。

一部の関係者から、成熟した果実生成型生物資産が生物学的変化をもたらさないため、公正価値測定は成熟した果実生成型生物資産に適切ではないと主張され、成熟した果実生成型生物資産は、製造業設備に類似しており、IAS16号『有形固定資産』に基づいて会計処理を行うべきであるとIASB公開草案では提案されている（IASB 2013, para.BC5）。

IASBは、果実生成型生物資産に関して、IAS16号に基づく会計処理が、IAS41号の現行規定よりも、財務報告の利用者により有用な財務情報を提供するか否かを考慮する前に、まず、果実生成型生物資産を定義する必要があると判断した。IASBは、様々な議論を経て、IAS41号の修正範囲を農産物の生産又は提供のみに使用される植物に限定すると決定した^③（IASB 2013, para.BC10）。

IASBは、果実生成型植物に該当する植物について、以下の3つの条件をすべて満たさなければならないと提案している（IASB 2013, Draft Amendments to IAS41 para.5）。

- (a) 農産物の生産又は提供に使用される。
- (b) 1会計期間を超えて農産物を生産することが見込まれる。かつ、
- (c) 偶発的な廃棄により売却される場合を除き、生きている植物又は農産物として収穫する意図がない。

さらに、IASBは、表1のように、果実生成型植物の範囲から除外する植物を例示している（IASB 2013, Draft Amendments to IAS41 para.5A）。

IASB公開草案の提案によれば、果実生成型植物は、生産物の生産に必要な場所（location）

③ IASBは、IAS41号の修正範囲について、以下の4つのことを提案している。選択1の非代替的有用性モデルは、農産物の生産又は提供のみに使用される生物資産を修正範囲に限定するものである。選択2の優越有用性モデルは、農産物の生産又は提供に主に使用される生物資産を修正範囲に限定するものである。選択3の非代替的有用性モデル—植物のみは、選択1と類似しており、植物のみを対象とする。選択4の優越有用性モデル—植物のみでは、選択2と同様であるが、植物のみを対象とする（IASB 2013, Draft Amendments to IAS41 para.BC10）。

表 1 果実生成型植物に該当しない植物

果実生成型植物に該当しない植物	例 示
農産物として収穫されるために栽培される植物	材木とするための樹木
農産物の生産又は販売に使用される保有する植物のうち、農産物として収穫され、又は生きている植物として販売される（偶発的な廃棄により売却される場合を除き）意図がある植物。	果実の販売と材木の販売の目的の両方により保有する樹木
販売目的のために栽培される植物	園芸店で販売される植物
1年以内の作物	トウモロコシ、小麦
果実生成型植物の生産物	葡萄の木の上で成長している葡萄

出典：IASB 2013 (Draft Amendments to IAS41 para.5A) に基づいて作成したものである。

及び状態（condition）に置かれる前に、有形固定資産の自家建設項目と同様な会計処理方法で計上されるべきである。その結果、IAS16号における「建設（construction）」という用語の意味は、生産物の生産に必要な場所及び状態に置かれる前の果実生成型植物の栽培活動を包含することになる（IASB 2013, Draft Amendments to IAS16 para.22A）。IASBは、果実生成型植物は有形固定資産の定義を満たしており、農産物を生産する成熟した果実生成型植物は、商品を製造する機械設備の用途と類似していると述べている。つまり、企業に対して、果実生成型植物と有形固定資産から経済的便益を引き出す方法は非常に類似している（IASB 2013, para.BC19）というのである。

したがって、果実生成型植物はIAS16号に基づいて会計処理され、具体的には、未成熟の果実生成型植物は累積原価で測定され、成熟後の果実生成型植物は原価モデルと再評価モデルのいずれかに基づいて測定されると提案されている（IASB 2013, para.BC23-25）。要するに、IASB 公開草案の提案により、現行IAS41号における果実生成型植物について、果実生成型植物その本体は、有形固定資産として見なされ、IAS16号に基づいて計上されるが、その植物の生産物は、従来どおり、生物資産の一部又は農産物と見なされ、IAS41号に基づいて計上されるのである。

また、生物資産の開示について、IASB 公開草案は、IAS41号と同様に、生物資産をグループに分けて定量的な説明を提供することを奨励している。例えば、成熟した生物資産と未成熟の生物資産に分類したうえで、さらに、消費型生物資産と果実生成型生物資産に分類して開示する（IASB 2013, Draft Amendments to IAS41 para.43）。

したがって、果実生成型植物に関する以上のIASB 公開草案の提案により、図1が示しているIAS41号における生物資産の分類、適用基準及び測定属性は、図2のように変化することになる。

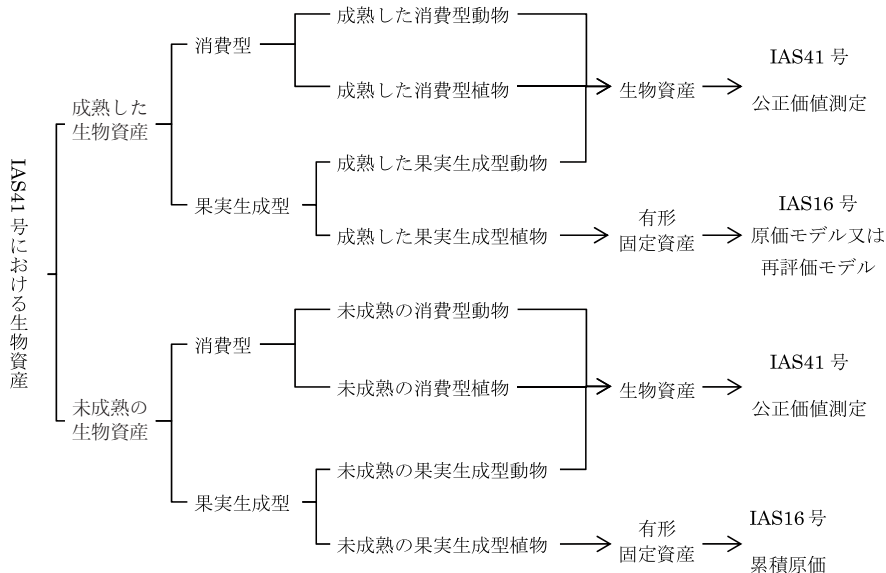


図2 IASB 公開草案に基づく生物資産の分類，適用基準と測定属性

3.2 IAS41号とIASB 公開草案における会計処理の比較

IASB 公開草案における重要な提案の1つは，果実生成型植物の適用基準について，従来のIAS41号からIAS16号に変更することである。以下では，事例を通じて，IAS41号とIAS16号に基づく会計処理の差異を明らかにする。

事例1 葡萄の木の事例（IAS41号）

A社は，栽培した葡萄をワイン製造業者に販売する業者である。葡萄の木は，20X1年4月はじめに成熟し，葡萄の木が成熟するまでに，育成に関する諸費用が毎四半期100発生し，さらに，成熟前には葡萄を生産しないと仮定する。10月初，A社は，葡萄を収穫し，1,500で販売した。A社の会計期間は，4月1日から3月31日までの1年間であり，四半期決算も行っている。					
葡萄の木の売却費用控除後の公正価値は，次のとおりである。					
	20X0年9月末	20X0年12月末	20X1年3月末	20X1年6月末	20X1年9月末
葡萄の木の売却費用 控除後の公正価値	800	950	1,050	1,500	2,500

事例1の葡萄の木は，生物資産のうちの果実生成型生物資産に該当する。したがって，現行IAS41号に基づけば，葡萄の木は，売却費用控除後の公正価値で測定される。事例1によると，葡萄の木は成長しているため，各期間における葡萄の木の公正価値が増加しつつあることが判明している。しかしながら，葡萄の木は20X1年4月はじめに成熟したため，その後，葡萄の木の本体における生物学的な変化はあまり見られない。したがって，20X1年6月末と9月末の時点における葡萄の木の公正価値の増加分は，成熟した葡萄の木ではな

IAS41 号における生物資産の会計処理をめぐる動向（姚）

く、葡萄の木の生産物である葡萄（果実）の成長による公正価値の増加分である。そのため、A社は、収穫時点までの葡萄（果実）の成長による公正価値の増加分を果実生成型生物資産（葡萄の木及び葡萄）の増加分として認識する。また、10月初に、企業は、葡萄を収穫し販売したため、果実生成型生物資産（葡萄の木及び葡萄）の公正価値が減少する。

以上の分析の結果、IAS41号に基づけば、A社は以下のように記帳することになる。

会計処理1—IAS41号に基づく会計処理

	借方	金額	貸方	金額
20X0年12月末	生物資産（葡萄の木・葡萄）	150	生物資産の売却費用控除後の公正価値の変動による利得	150
	葡萄の木の育成に関する費用	100	現金	100
20X1年3月末	生物資産（葡萄の木・葡萄）	100	生物資産の売却費用控除後の公正価値の変動による利得	100
	葡萄の木の育成に関する費用	100	現金	100
20X1年6月末	生物資産（葡萄の木・葡萄）	450	生物資産の売却費用控除後の公正価値の変動による利得	450
20X1年9月末	生物資産（葡萄の木・葡萄）	1,000	生物資産の売却費用控除後の公正価値の変動による利得	1,000
20X1年10月初	農産物（葡萄）	1,500	生物資産（葡萄の木・葡萄）	1,500
	現金	1,500	農産物（葡萄）	1,500

他方、IASB 公開草案の提案により、上記の事例1の葡萄の木は、果実生成型植物に該当するものであるため、葡萄の木の果実である葡萄はIAS41号に基づいて計上されるが、葡萄の木は、それが生産する葡萄とは別に、IAS16号に基づいて有形固定資産として取り扱われる。ここで、事例1にIASB 公開草案の提案を適用するために、以下の条件を追加する。

事例2 葡萄の木の事例（IASB 公開草案）

事例1を前提にして、以下のような条件を追加する。20X0年9月末における葡萄の木の累積原価は800である。また、A社において、葡萄の木が成熟した後、毎四半期の減価償却費は20である。そして、20X1年6月末に葡萄の木が生み出す葡萄の売却費用控除後の公正価値は450であり、20X1年9月末における葡萄の売却費用控除後の公正価値は1,500である。

事例2の葡萄の木は、果実生成型植物に該当するため、IASB 公開草案の提案により、IAS16号に基づいて会計処理が行われる。具体的には、葡萄の木の本体は、IAS16号に基づいて、成熟するまでは累積原価で評価されるが、成熟した後原価モデル又は再評価モデルで計上される。これに対して、葡萄の木の生産物である葡萄は、IAS41号に基づいて売却費用控除後の公正価値で測定される。

したがって、A社は、原価モデルを採用するならば、以下のように記帳する。

会計処理2—IASB 公開草案の提案に基づく会計処理

	借 方	金 額	貸 方	金 額
20X0年12月末	有形固定資産（葡萄の木）	100	葡萄の木の育成に関する費用	100
20X1年3月末	有形固定資産（葡萄の木）	100	葡萄の木の育成に関する費用	100
20X1年6月末	減価償却費	20	有形固定資産（葡萄の木） 生物資産の売却費用控除後の 公正価値の変動による利得	20
	生物資産（葡萄）	450		450
20X1年9月末	減価償却費	20	有形固定資産（葡萄の木） 生物資産の売却費用控除後の 公正価値の変動による利得	20
	生物資産（葡萄）	1,050		1,050
20X1年10月初	農産物（葡萄）	1,500	生物資産（葡萄）	1,500
	現金	1,500	農産物（葡萄）	1,500

上記の会計処理1と会計処理2により、A社の貸借対照表における葡萄の木と葡萄に関する表示は、以下の表2のように示すことができる。

表2 IAS41号とIASB 公開草案に基づく葡萄の木と葡萄に関する表示

	IAS41号	IASB 公開草案の提案
20X0年 9月末	資産の部 非流動資産 生物資産（葡萄の木・葡萄） 800 ...	資産の部 非流動資産 有形固定資産（葡萄の木） 800 ...
20X0年 12月末	資産の部 非流動資産 生物資産（葡萄の木・葡萄） 950 ...	資産の部 非流動資産 有形固定資産（葡萄の木） 900 ...
20X1年 3月末	資産の部 非流動資産 生物資産（葡萄の木・葡萄） 1,050 ...	資産の部 非流動資産 有形固定資産（葡萄の木） 1,000 ...
20X1年 6月末	資産の部 非流動資産 生物資産（葡萄の木・葡萄） 1,500 ...	資産の部 非流動資産 有形固定資産（葡萄の木） 980 ...
		流動資産 生物資産（葡萄） 450 ...
20X1年 9月末	資産の部 非流動資産 生物資産（葡萄の木・葡萄） 2,500 ...	資産の部 非流動資産 有形固定資産（葡萄の木） 960 ... 流動資産 生物資産（葡萄） 1,500 ...

表3に示しているように、IAS41号に基づいて、葡萄の収穫前に、葡萄の木は、葡萄とともに生物資産に計上されているが、IASB公開草案の提案により、葡萄の木は、葡萄と分離されていないにもかかわらず、それが生み出す葡萄とは別に、IAS16号に基づいて有形固定資産として取り扱われる。

4 IASB 公開草案が IAS41 号へ及ぼす影響

前述したように、IASB 公開草案『農業：果実生成型植物』は、果実生成型植物に関する会計処理の変更を提案したものである。そのため、果実生成型植物に関する IASB 公開草案の提案は、IAS41 号における生物資産の取扱いに影響を与えられられる。以下では、IASB 公開草案の提案が IAS41 号へ及ぼす影響を明らかにする。

第1に、果実生成型植物とその生産物について異なる会計処理を行うことになる。事例2が示しているように、果実生成型植物に該当する葡萄の木の本体とその生産物である葡萄は、収穫時点前に、生命状態上分離されていないにもかかわらず、IASB 公開草案の提案によって、葡萄の木は有形固定資産として取り扱われており、IAS16号に基づいて計上されるが、葡萄は生物資産としてIAS41号に基づいて計上される。同一生命体である果実生成型植物（葡萄の木）とその生産物（葡萄）について異なる会計処理を行うことは、従来IAS41号の現行会計処理への最も重要な影響であると考えられる。

第2に、果実生成型植物に関する明確な定義が提示される。先述したように、IAS41号では、果実生成型生物資産が定義されていないが、開示の部分において、果実生成型生物資産は、消費型生物資産以外のものであり、自己再生的であると述べている。すなわち、「自己再生的」は、果実生成型生物資産の1つの重要な特徴であると理解することができる。他方、IASB 公開草案は、果実生成型生物資産のうちの果実生成型植物について明確な定義を提供し、除外の例示をも挙げている。IASB が提供している果実生成型植物の定義は、①「農産物の生産又は提供に使用される」、②「1会計期間を超えて農産物を生産することが見込まれる」と③「偶発的な廃棄により売却される場合を除き、生きている植物又は農産物として収穫する意図がない」の3つの条件をすべて満たす必要がある⁽⁴⁾。

(4) この3つの条件に「自己再生的」の言葉の表現がないが、「農産物の生産又は供給に使用される」又は「…農産物を生産する…」のような表現は、「自己再生的」の意味を表している。すなわち、果実生成型植物の主要な役割は、事例の中の葡萄の木のように、自己（葡萄の木）が成長するのではなく、農産物（葡萄）を生産かつ提供することである。

第3に、IAS41号と比較して、生物資産の範囲が狭くなる。図1と図2に示しているように、IAS41号における生物資産は、消費型生物資産と果実生成型生物資産を含んでいるが、IASB公開草案の提案では、果実生成型生物資産のうち果実生成型植物が有形固定資産として取り扱われることになるので、生物資産は、消費型生物資産と果実生成型動物のみとなっている。この点について、IAS41号における生物資産、農産物及び収穫後の加工処理の結果である製品の例示は、以下のように変更されたことになる。

表3 IAS41号における生物資産の例示の変更

生物資産	農産物	収穫後の加工の結果として製品
羊	羊毛	毛糸、カーペット
森林における樹木 製材用の植林地における樹木	伐採された木	丸太、材木
植物	綿花	綿糸、衣類
	収穫された甘蔗	砂糖
乳牛	牛乳	チーズ
豚	屠殺体	ソーセージ、乾燥ハム
灌木、煙草植物	葉	茶、乾燥煙草
茶の灌木 ^(a)	葉	茶
葡萄の木 ^(a)	葡萄	ワイン
果樹 アブラヤシ ^(a)	収穫された果実	加工された果実 パーム油
ゴムの木 ^(a)	樹液	ゴム製品
(a) それらの生物資産は通常、果実生成型植物の定義を満たしており、IAS16号の適用対象である。それらの果実生成型植物が生み出す生産物は、例えば、葡萄、茶葉、果実及び樹液はIAS41号の適用対象である。		

出典：IASB 2013 (Draft Amendments to IAS41 para.4)

第4に、果実生成型植物とその生産物に関する貸借対照表上の表示が変更される可能性もある。表2に示しているように、IAS41号に基づけば、果実生成型植物とその生産物は、1つの生物資産として認識され、貸借対照表の非流動資産の区分に表示される。しかしながら、IASB公開草案により、果実生成型植物とその生産物は別々の測定属性に基づいて認識・測定されるため、果実生成型植物は、貸借対照表の非流動資産の区分に計上されるが、有形固定資産として表示される。一方、果実生成型植物の生産物は、果実生成型植物の本体と単独して会計処理され、農産物として収穫される生物資産という意味で、消費型生物資産に属することになる。そのため、その生産物は、生物資産として認識されるが、

その成熟期間が1年以内であれば、流動資産に計上される可能性がある⁽⁵⁾。例えば、事例2の葡萄は、生物資産として単独に認識・測定されるが、成熟期間が1年以内であるため、流動資産項目に計上することになる。

最後に、生物資産の開示方針は変更されていないが、具体的な開示方法には変更点がある。IAS41号もIASB公開草案も、生物資産の開示について、生物資産をグループに分けて定量的な説明を提供することを奨励している。しかしながら、図1に示しているように、IAS41号は、まず、消費型生物資産と果実生成型生物資産とに分け、さらに、成熟した生物資産と未成熟の生物資産とに分ける。他方、IASB公開草案の提案は、図2のように、まず、成熟した資産と未成熟の資産とに分け、次に、消費型生物資産と果実生成型生物資産とに分けると提案している。このように、消費型・果実生成型の分類より、まず成熟・未成熟の分類を行う方法に変更した1つの理由は、果実生成型植物が生物資産から除外されるからであると考えられるほか、もう1つの理由としては、生物資産について、消費型・果実生成型の分類一すなわち、生物資産の役割よりむしろ、生物資産の成熟度が重視されるようになってきたからであると解釈することができる。

5 終わりに

本稿は、IASB公開草案『農業：果実生成型植物』における果実生成型植物に関する提案を取り上げ、葡萄の木の会計処理に関する事例分析を通じて、当該公開草案がIAS41号における生物資産の取扱いにどのような影響を与えるかを検討したものである。

IASB公開草案におけるもっとも重要な提案は、果実生成型植物の会計処理について、従来のIAS41号ではなく、IAS16号に基づくことである。その理由は、成熟した果実生成型植物に関しては重要な生物学的な変化は起こらず、また、未成熟の果実生成型植物に関しては、成熟するまで生物学的な変化を受けているが、その成長期間中の公正価値情報については価値が少ないか又は価値がないからである（IASB 2013, para.BC23-25）とされている。

しかしながら、IASB公開草案が未成熟の果実生成型植物をIAS16号の適用対象にする

(5) 消費型生物資産は、当該生物資産の成熟期間により、流動資産又は非流動資産に計上することがある。例えば、成熟期間1年以上の家畜用の豚は、生物資産として非流動資産の区分に計上されるが、成熟期間1年以内のサトウキビについては、生物資産として流動資産の区分に計上される。後者の事例については、Associated British Food plc. の2012年度年次報告書を参照されたい。<http://www.abf.co.uk/documents/pdfs/ar2012/abf-annual-report-2012.pdf>

理由は不十分である。すなわち、未成熟の果実生成型植物に関する会計処理の変更の理由について、IASB 公開草案は植物の生長期間中の公正価値情報については価値が少ないか又は価値がないと説明しているが、果実生成型植物における生物学的変化を、公正価値ではなく、累積原価で測定する理論的な合理性が有するかどうか、最も重要であると考えている。生物資産がその他の資産と比べ一番異なる点とは、生物学的変化（成長、変性、生産及び生殖）が起きることである。生物資産のみにある生物学的な変化がもたらした変化の効果は、生物資産の公正価値の変動に最もよく反映されると IAS41 号は述べている（IASB 2001a, para.B14）。また、そう考えるからこそ、未成熟の果実生成型動物に関して公正価値による測定を要求しているのである。特に、未成熟の生物資産について、植物と動物とを分けて異なる取扱いをするには、成長期間にわたって生じる生物学的変化が公正価値との関連で植物と動物とで異なる点を明確にする必要があるが、その点が不十分であると考える。

また、果実生成型植物の成長に係る利益の計上について、IAS41 号に基づいて、未成熟の果実生成型植物の成長に係る公正価値の変動は当期の損益に含めることになるが、IAS16 号に適用する場合、原価モデルに基づけば、当該植物の育成に関する費用は、当該植物の累積原価に計上されることにある⁽⁶⁾。

そのほか、例えば、果実生成型植物の減損に関する考慮、成熟前の生産物の公正価値を信頼性をもって測定することなどの問題も生じると考えている。さらに、IASB の提案により、農産物を流動資産として表示する可能性があること、収穫前から果実生成型植物と農産物の認識タイミングの判断が困難であること、生産寿命 1 年未満の生産物を生み出す植物を定義から除外する理由は重要ではないことなども指摘されてきた。それらの問題点及び指摘を今後の研究課題としたいが、特に、IASB が果実生成型植物に IAS16 号を適用することについて、さらに検討する必要があると考える。

参 考 文 献

Ernst & Young (2010) *International GAAP 2010: Generally Accepted Accounting Practice under International Financial Reporting Standards*, Wiley. (新日本有限責任監査法人 (監訳) (2011) 『IFRS 国際会計の実務 International GAAP 下巻』レクシスネクシス・ジャパン株式会社)。
IASB (2001a) *IAS41 Agriculture*. (国際会計基準委員会財団 (編) (2012) 『2012国際財務報告基準』中央経済社)。

(6) 再評価モデルに基づけば、当該植物を公正価値で測定しても、公正価値の変動分は、その他の包括利益に計上されることになる。

IAS41 号における生物資産の会計処理をめぐる動向（姚）

IASB (2001b) *IAS16 Property, Plant and Equipment*. (国際会計基準委員会財団 (編) (2012) 『2012 国際財務報告基準』中央経済社)。

IASB (2013) *Exposure Draft Agriculture: Bearer Plants Proposed amendments to IAS16 and IAS41*.

池田健一 (2007) 「農業に関する国際会計基準 (IAS41) と我が国への影響」『会計・監査ジャーナル』第622巻, 2007年5月, 137-143頁。

井上善文 (2011) 「国際会計基準第41号『農業』の概要と特徴」『九共大紀要』第2巻第1号, 2011年9月, 51-59頁。

浦崎直浩・姚 小佳 (2012) 「IAS41号『農業』にみる公正価値会計の実務とその問題点」(日本簿記学会・簿記実務研究部会『地域振興のための簿記の役割—農業・地場産業を対象として—』最終報告 (2012) 所収, 155-174頁)。

大蔵省令第15号『減価償却資産の耐用年数に関する省令』(2012年1月最終改正)。

古賀智敏・國部克彦・鈴木一水・安井一浩・あずさ監査法人 (編著) (2011) 『国際会計基準と日本の会計実務—比較分析/仕訳・計算例/決算処理』同文館。

永利和裕・古塚秀夫 (2006) 「国際会計基準第41号『農業』のわが国への適用上の課題について—農産物および自己育成資産を中心として—」『農林業問題研究』第162号, 2006年6月, 60頁~64頁。

姚 小佳 (2012) 「IAS41 号が日本の農業企業へ及ぼす影響」(日本簿記学会・簿記実務研究部会『地域振興のための簿記の役割—農業・地場産業を対象として—』最終報告 (2012) 所収, 141-154頁)。