

国際会計基準 (IAS) 第 41 号「農業」の生物資産 の会計方針と測定モデルの検証 —ASEAN 諸国のプランテーション産業 (パーム油産業) の実態 を踏まえて—

岡田 博 憲
関西学院大学大学院

要 旨

本稿では、ASEAN 諸国のプランテーション産業のなかで、とくにパーム油産業を展開する主たる企業の生物資産に係る会計方針の開示実態をもとに、アブラヤシのような果実生成型の生物資産の会計方針が、いわゆる「マレーシア型」と「インドネシア・タイ型」に分類されることを整理するとともに、最近の IASB による IAS 第 41 号の改訂の考えやその動向などの理論的整合性について検証する。

いずれの国の企業においても、果実生成型の生物資産が成長し、農産物が採取できる段階になる前に発生した支出を資産計上する点では共通するものの、その後の農産物の収穫期間にわたって当該資産を償却するかどうかについては考え方が異なっている。

一方で、IAS 第 41 号の改訂案は、果実生成型植物のみを IAS 第 41 号の範囲に含めないこととし、IAS 第 16 号を適用することを提案している。この提案によれば、果実生成型植物は、IAS 第 16 号が適用される有形固定資産として取り扱われ、同基準のすべての規定に準拠することになるが、果実生成型植物が成熟する前は累積原価⁽¹⁾で測定され、成熟した後の事後測定においては、IAS 第 16 号における原価モデルのほか、再評価モデルを選択することが可能となっている。

この検証を通じて、IAS 第 41 号の改訂案が、「マレーシア型」あるいは「インドネシア・タイ型」の分類と比較してどのような理論的整合性があるのかを明らかにするとともに、両者の考えを踏まえ、生物資産の測定モデルのあり方について検証を加える。

I はじめに

2012年6月30日、マレーシア会計基準審議会（MASB）は、農業および不動産業への国際財務報告基準（IFRS）の強制適用の延期を公表した。マレーシアでは原則として、2012年1月1日以後開始事業年度よりIFRSの強制適用が開始されているが、農業および不動産業については国際会計基準審議会（IASB）における議論の行方を見極めるために1年間延期（2013年1月1日以後開始事業年度から）されていた。しかし、IASBにおける議論が遅れていることを理由に、その適用を2014年1月1日以後事業年度からとさらに1年間延期したのである。

現行のIAS第41号「農業」においては、生物資産（biological asset: BA）を一律に公正価値で測定することを求めており、この適用にあたっては、マレーシアのようなプランテーションを重要な産業とする国の企業や会計基準設定主体からも懸念が表明されていた。伝統的にマレーシアやインドネシアにおいては、農業生産物のなかでもアブラヤシから採取できるパーム油の生産ならびに輸出が盛んであり、これらの産業に属する企業が、IFRSの強制適用にともなって公正価値測定をめぐる問題点に直面しているのである。一般的に何らかの収穫物を生む果実生成型の生物資産は、農産物を生産するためのいわば手段であり、製品を製造する機械と同様に、有形固定資産の会計処理を適用することが適切であると考えられている。しかしながら、現行のIAS第41号は、生物資産の要件⁽²⁾をみたすものはすべて一律に公正価値測定を求めており、生物資産に公正価値測定を強制する実務が、プランテーション産業に属する企業

の財務諸表の有用性を損なうものとして、MASBによるIAS第41号の適用延期の原因となっているのである。

この論点については、MASBが問題点の分析を行うと同時に、アジア・オセアニア地域の会計基準設定主体で構成されるアジア・オセアニア会計基準設定グループ（AOSSG）のワーキンググループがこの問題を検討し、関連する文書をIASBに提出している⁽³⁾。そこでは、果実生成型の生物資産は、機械設備といった有形固定資産に類似するものであるため、IAS第16号に従って会計処理すべきであるという問題提起だけでなく、これらの生物資産に対する市場が存在しないなかで公正価値測定を行うことに伴うコスト、複雑性、その評価の信頼性、ならびに公正価値測定に伴う純損益のボラティリティ等に関する懸念があると指摘している（AOSSG [2011], pp. 2-3）。

本稿では、主要なASEAN諸国のプランテーション産業（パーム油産業）の実態を踏まえて、企業が選択する生物資産に係る会計方針は、生物資産の生物学的変化がもたらす経済的実態を反映すべきであるという問題意識のもと、現行のIAS第41号ならびにIAS第41号改訂案の果実生成型生物資産の測定モデルが抱える問題点を明らかにするとともに、理論的および実務的に果実生成型生物資産についていかなる測定モデルが望ましいのか検証をおこなう。

そこでまず第2章において、ASEANにおけるプランテーション産業の現状について整理する。とくにASEAN諸国における主要産業の歴史的な変遷にともなう経済構造の変化のなかで、プランテーション産業がどのように変化してきたのかをマレーシアやインドネシアの主力産業であるアブラヤシから採取

されるパーム油の生産・輸出の現状に焦点をあてる。

次に第 3 章において、現行の IAS 第 41 号の基準と現行基準の改訂をめぐる動きを整理するとともに、そこで用いられる公正価値の概念を国際的な会計基準の枠組みのなかで整理する。

さらに第 4 章において、マレーシア、インドネシアおよびタイにおけるプランテーション産業（パーム油産業）に属する主要な上場企業の生物資産の会計方針に係る開示例を整理し、その特徴につき分類を試みる。

また第 5 章においては、生物資産に公正価値測定を用いることの問題につき、現行の IAS 第 41 号ならびにその改訂案の測定モデルが抱える問題点を指摘するとともに、アブラヤシの経済的実態を踏まえて、果実生成型生物資産のあるべき測定モデルを明らかにする。

II ASEAN におけるプランテーション産業の現状

第二次世界大戦前の ASEAN 諸国は、タイを除くすべての地域がイギリスやオランダといった欧米諸国の植民地支配のもとにあり、経済的にゴム、砂糖、ココナッツなどの農産物や石油などの鉱産物の生産に依存した一次産品輸出経済で形づくられていた。このうち農産物の多くは、プランテーションまたはそれらに準ずる企業、またはそれを取り巻く小農民（スモールホルダー）が生産を担っており、それが当時の ASEAN 諸国におけるプランテーション産業の特徴となっていた。

第二次大戦後に ASEAN 各国は次々に独立し、1950 年から 60 年にかけては輸入代

替工業化の流れが、1970 年から 80 年にかけては、輸出指向工業化が進展し、徐々に一次産品輸出型の経済モデルからの脱皮が進んでいった。その結果、各国経済に占める一次産品、とりわけプランテーション型産業の割合は急速に低下していったといわれている（加納 [2010], p 29）。

しかし、一方で、現在においてもプランテーション産業は ASEAN 諸国のなかでは主力産業のひとつであり、とくにコーヒー、茶、ゴム、アブラヤシなどのプランテーション農産物の生産とその加工品の輸出は、第二次大戦後も継続的に拡大してきたといえるのである。そのなかでもとくに注目されるのは、マレーシアやインドネシアにおけるアブラヤシの急速な生産拡大であり、とくにマレーシアにおいてはアブラヤシの生産が同国の農業部門の中心的産業となっている。

以下の表は、ASEAN 主要 5 か国における最上位輸出 3 品目の変遷を、1960 年から 2010 年まで 10 年単位で見ることにより、各国の経済構造の変化を把握しようとするものである。この表で明らかのように、各国とも時代が新しくなるにしたがって、従来の輸出用一次産品から製造工業製品の輸出への転換が図られており、このような経済構造の変化のなかで、プランテーション型産業とその産品が目立たない存在になっているようにも見える。たとえばマレーシアにおける GDP に占める農業部門の割合は、1970 年代には 28.8% あったものの、2011 年現在では 7.7% まで低下している（マレーシア統計庁 [2012], p. 23）。しかしながら、マレーシアを中心として天然ゴムの生産合計は 1960 年代からむしろ大きく伸びており、アブラヤシの生産とパーム油の輸出は未曾有の成長を遂げているのである。

表1 ASEAN五か国の最上位3輸出品目の変化（対輸出総額比（％））

年		1960	1970	1980	1990	2000	2010
国	順位	品目名	品目名	品目名	品目名	品目名	品目名
タイ	1位	天然ゴム (30.6%)	米 (17.0%)	原料別製品 (21.7%)	雑製品 (26.1%)	機械類及び 輸送用機器 (43.7%)	機械類及び 輸送用機器 (42.2%)
	2位	米 (30.5%)	天然ゴム (15.2%)	米 (14.7%)	機械類及び 輸送用機器 (22.0%)	原料別製品 (15.4%)	食料品及び 動物 (12.3%)
	3位	トウモロ コシ (6.5%)	果実・野菜 (11.0%)	天然ゴム (9.3%)	原料別製品 (13.7%)	食料品及び 動物 (14.1%)	工業製品 (12.2%)
フィリピン	1位	コブラ (24.7%)	木材 (23.8%)	砂糖 (11.4%)	雑製品 (16.4%)	機械類及び 輸送用機器 (36.9%)	機械類及び 輸送用機器 (70.1%)
	2位	砂糖 (23.8%)	砂糖 (18.7%)	ココナツ 油 (9.8%)	機械類及び 輸送用機器 (12.5%)	雑製品 (7.0%)	雑製品 (7.5%)
	3位	木材 (16.4%)	銅 (18.0%)	銅 (9.4%)	原料別製品 (9.3%)	食料品及び 動物 (3.4%)	工業製品 (6.6%)
インドネシア	1位	天然ゴム (45.0%)	鉱物性燃料 (32.8%)	石油・同製 品 (58.7%)	石油・同製 品 (29.0%)	鉱物性燃料 (25.2%)	鉱物性燃料 (29.6%)
	2位	鉱物性燃 料 (26.3%)	天然ゴム (23.6%)	ガス (13.2%)	原料別製品 (22.2%)	原料別製品 (19.9%)	工業製品 (13.9%)
	3位	錫 (6.0%)	木材 (10.0%)	木材 (8.3%)	ガス (14.4%)	機械類及び 輸送用機器 (17.3%)	機械類及び 輸送用機器 (12.4%)
マレーシア	1位	天然ゴム (61.2%)	天然ゴム (32.0%)	石油・同製 品 (24.7%)	機械類及び 輸送用機器 (35.7%)	機械類及び 輸送用機器 (62.5%)	機械類及び 輸送用機器 (43.9%)
	2位	錫 (17.3%)	原料別製品 (22.7%)	天然ゴム (16.4%)	石油・同製 品 (14.9%)	鉱物性燃料 (9.6%)	鉱物性燃料 (15.8%)
	3位	鉄鉱石 (4.8%)	木材 (15.8%)	木材 (14.2%)	木材 (9.6%)	雑製品 (8.0%)	雑製品 (9.5%)
シンガポール	1位	天然ゴム (41.0%)	天然ゴム (24.7%)	石油・同製 品 (28.5%)	機械類及び 輸送用機器 (50.2%)	機械類及び 輸送用機器 (67.4%)	機械類及び 輸送用機器 (51.1%)
	2位	鉱物性燃 料 (11.3%)	石油・同製 品 (23.1%)	機械類及 び輸送用 機器 (26.8%)	石油・同製 品 (18.1%)	石油・同製 品 (9.7%)	鉱物性燃料 (16.1%)
	3位	繊維製品 (4.1%)	機械類及び 輸送用機器 (11.0%)	原料別製 品 (8.3%)	雑製品 (9.0%)	雑製品 (8.1%)	化学製品 (11.3%)

出所：ASEAN-JAPAN Statistics 2011 ASEAN-日本統計集（日本アセアンセンター）より作成

次の表 2 は、マレーシアにおけるパーム油の輸出重量と輸出価額の推移を 1960 年代から 10 年単位でまとめたものである。マレーシアにおけるプランテーション産業の GDP に占める割合は大幅に減少しているものの、パーム油の生産に関しては、2011 年現在で農業部門における GDP の 37.0%を占めており（マレーシア統計庁 [2012], p. 24）、その輸出重量や輸出価額は、1960 年代平均と 2000 年代平均を比較して、重量で 63 倍、価額で 187 倍と大幅に増加している。

フリカであり、1970 年半ばまではアフリカ諸国の生産量が世界の他の地域を上まわっていた。しかし、1970 年末にマレーシアの生産がアフリカの全体を抜き、1990 年代初めには、インドネシアもそれを抜いた。このような ASEAN の両国における世界的に急激な増産は、食料加工技術の変化とそれとともにパーム油の需要の急増に加えて、アブラヤシの栽培技術の発達と単位面積あたりの収穫量が抜群に高いアブラヤシ単作プランテーションが拡大したことによると言われている。

表 2 パーム油のマレーシアからの輸出

区分	年度				
	1961-70 平均	1971-80 平均	1981-90 平均	1991-2000 平均	2001-2010 平均
重量 (千トン)	201	1,227	3,728	7,011	12,753
価額 (100 万米ドル)	38	569	1,468	3,206	7,131

出所：FAOSTAT Statistical database のデータから算出

一方で、マレーシアと並ぶパーム油の生産国であるインドネシアを見ても、その輸出重量や輸出価額は大幅に増加している。輸出重量に関しては、1960 年代と 2000 年代を比較して約 75 倍に、輸出価額は 253 倍にも増加しているのである。

このように、過去 40 年間の間にマレーシアやインドネシアのパーム油産業は急速に発達し、現在は全世界の生産量の半分にまで至っている。もともとアブラヤシの原産地は西ア

フリカであり、1970 年半ばまではアフリカ諸国の生産量が世界の他の地域を上まわっていた。しかし、1970 年末にマレーシアの生産がアフリカの全体を抜き、1990 年代初めには、インドネシアもそれを抜いた。このような ASEAN の両国における世界的に急激な増産は、食料加工技術の変化とそれとともにパーム油の需要の急増に加えて、アブラヤシの栽培技術の発達と単位面積あたりの収穫量が抜群に高いアブラヤシ単作プランテーションが拡大したことによると言われている。

Ⅲ IAS 第 41 号「農業」と公正価値の概念

1. 現行の IAS 第 41 号「農業」の概要

IAS 第 41 号「農業」は、農業活動に対す

表 3 パーム油のインドネシアからの輸出

区分	年度				
	1961-70 平均	1971-80 平均	1981-90 平均	1991-2000 平均	2001-2010 平均
重量 (千トン)	139	346	609	2,173	10,505
価額 (100 万米ドル)	24	145	193	852	6,072

出所：FAOSTAT Statistical database のデータから算出

る世界的な会計の多様性を背景に、2001年に国際会計基準委員会（IASB）によって発行された。本基準の目的は、農業活動に関連する会計処理および開示を定めることである。ここでいう「農業活動」とは、生物資産を販売または農産物への転換や追加的な生物資産を得るため、企業が生物資産の生物学的変化やその収穫を管理することをいう。また、「農産物」とは、企業の生物資産から収穫された成果物をいい、「生物資産」とは、生きている動物または植物をいう。さらに「生物学的変化」とは、成長、変性、生産および生殖させることによって生物資産を質的または量的に変化させるプロセスをいう（IASB [2011], par.5）。

IAS 第41号は、特に、生物資産の成長、変性、生産および生殖の期間中における生物資産の会計処理ならびに農産物の収穫時点における当初測定 of 会計処理を定めている。IAS 第41号は、生物資産の当初認識時から収穫時点に至るまでの間、当初認識時に公正価値が信頼性をもって測定できない場合を除いて、売却費用控除後の公正価値による測定を要求している。企業の生物資産からの収穫物である農産物については、その収穫時点においてのみ本基準を適用する。その後は、IAS 第2号「棚卸資産」または他の該当す

る基準が適用される。したがって、例えば、ぶどうを育てた業者がぶどうからワインを作る過程のような、収穫後の農産物の加工処理は取り扱わない。

現行のIAS 第41号は、さらに生物資産を消費型生物資産（consumable biological assets: CBA）と果実生成型生物資産（bearer biological asset: BBA）の2つに区別している。つまりCBAとは、それ自体が農産物として収穫される生物資産であり、BBAとは、CBA以外の生物資産である。たとえば、BBAは農産物ではないが、パーム油のような農産物を産出する。パーム油は、アブラヤシというヤシ科アブラヤシ属に分類される植物から採取される。その高さ10－20mになり、1本につき20－40枚の葉がつく。葉は羽状複葉で長さは10m前後であり、小葉は細長く数十cmから1m近くになる。葉の付け根に大きな房状に5cmほどの長さの卵形の果実がなり、1個の果房に対して1000個以上の果実がつく。果実は油分の多い多肉質の果肉（中果皮）と、同じく油分に富んだ1つの種子から構成され、重さは1房あたり40－50kgほどになる。この果肉と種子から油脂が取れ、農産物としてマレーシアやインドネシアを中心に大規模な栽培が行われている。アブラヤシからはパーム油が約25年間収穫

表4 IAS 第41号の適用範囲

IAS 第41号「農業」		IAS 第2号「棚卸資産」
生物資産 (Biological assets)	農産物 (Agricultural produce)	収穫後の加工処理による製品 (Products that are the result of processing after harvest)
羊 (Sheep)	羊毛 (Wool)	毛糸、カーペット (Yarn, carpet)
乳牛 (Dairy cattle)	牛乳 (Milk)	チーズ (Cheese)
ぶどうの木 (Vines)	ぶどう (Grapes)	ワイン (Wine)

出所：IASB [2011], par.4 を一部加工

できるが、最初の収穫までに 3－5 年、最盛期が 10 年－15 年後で、栽培のための投資をしても資本回収までに長期間を要すると言われている。このようにアブラヤシは、現行基準における BBA としてそれ自体収穫されることはないが、長期間栽培することによりパーム油という農産物が収穫されるのである。

IASC は、生きている動物や植物がもつ生物学的変化といった物質的な態様の変化が、直接的に企業の経済的便益を増加させたり減少させたりすることということを認識していた。つまり、生きている動物や植物が時の経過とともに成長、変性等によって質的、量的に変化することが、企業に将来キャッシュ・フローへの期待をもたらすと考えたのである。

IAS 第 41 号を最終的に基準化するにあたっては、このような生物学的変化を会計上表現するために、取得原価と公正価値のいずれが適正な測定基礎であるか検討する必要があった。最終的に IASC は、生物資産の公正価値の変動と企業の経済的便益への期待の変化の間に直接的な関係が存在するとの理由から、生物学的変化によってもたらされるその効果の変動は、生物資産の公正価値を参照することによって測定することができると判断したのである。その結果、コストの発生のパターンと経済的便益への期待との間には直接的な関係は存在しないものとして、現行の IAS 第 41 号から取得原価による測定基礎が排除されたのである。たとえば、アブラヤシの成長のパターンは、将来パーム油が採取されることによる当該企業の経済的便益への期待を惹起させるが、取得原価を測定基礎とするならば、少なくともパーム油が採取される 3－5 年後にならないと収入が認識・測定できないのである。それゆえ IASC は、生物資産からの期待される経済的便益の測定基礎として

公正価値をもちいることが、目的適合性、信頼性、比較可能性そして理解可能性といった財務諸表に係る質的特性と整合すると考えたのである。では、生物資産に適用される公正価値とはどのような概念であろうか。国際的な会計基準の枠組みのなかで整理する。

2. 公正価値概念の整理

2011 年 5 月 12 日、国際会計基準審議会（IASB）は、IFRS 第 13 号「公正価値測定」を公表した。この会計基準は、IASB と米国財務会計基準審議会（FASB）による、いわゆる「覚書」（Memorandum of Understanding: MOU）のプロジェクトのひとつである公正価値プロジェクトの成果である。

一方、FASB は、2006 年 9 月に財務会計基準書（SFAS）第 157 号「公正価値測定（Fair Value Measurement）」を公表しており（現在では、FASB による会計基準のコード化体系の Topic 820「公正価値測定」に組み込まれている）、公正価値によって測定することが要求または容認されている会計基準において、どのように公正価値を測定するのかについての指針を提供した。IASB が公表した IFRS 第 13 号は、SFAS 第 157 号に相当する会計基準を IFRS に含めることを意図したものである。IASB と共同で審議を行う過程で、FASB も米国会計基準（US GAAP）を一部改訂すべきであるという結論に至り、FASB は IFRS 第 13 号が公表された同日に、会計基準更新書（ASU）第 2011-04 号「Topic 820 公正価値測定：米国会計基準と国際財務報告基準における公正価値の測定及び開示に関する規定を共通化するための改訂」を公表した。IFRS 第 13 号と ASU 第 2011-04 号の公表により、公正価値測定に関する両会計基準の内容は、実質的に収斂したといっ

てよい。

IFRS 第 13 号によれば、「公正価値」とは、「測定日において市場参加者間の秩序ある取引において、資産の売却によって受け取るであろう価格または負債の移転のために支払うであろう価格をいう」と定義されている。

ところで、2010 年 7 月 9 日に ASBJ により公表された、企業会計基準公開草案第 43 号「公正価値測定およびその開示に関する会計基準」（以下、「ASBJ ED」という）によれば、「公正価値とは、測定日において市場参加者間で秩序ある取引が行われた場合に、資産の売却によって受け取るであろう価格または負債の移転のために支払うであろう価格（出口価格（Exit price））をいう」（第 4 項）とし、IFRS 第 13 号における公正価値の定義と共通化されていることがわかる。従来、わが国の会計基準では、「公正価値」に相当する概念としていわゆる「時価」という概念が用いられており、解釈上は国際的な会計基準の公正価値概念と同様の取り扱いがなされていたものの、今回の ASBJ ED で明示的にそれらと同様の定義が与えられることになったのである。以下、IFRS 第 13 号の公正価値の定義にもとづいて、(a) 測定の時点、(b) 取引主体、(c) 取引内容、(d) 取引価格といった 4 つの視点から公正価値概念を整理する。

(a) 測定の時点

「測定日において」とは、公正価値が測定時点の価格であることを明示しており、これは、測定時点で仮に取引をおこなったらいくなるかといった意味を含んでいる。

(b) 取引主体

公正価値は報告企業に固有の価値ではなく、「市場参加者の視点」からみた価値であるといえる。市場参加者とは、次のすべての特徴

を有する、資産または負債に関する主要な（または最も有利な）市場における買い手と売り手をいう。

イ) IAS 第 24 号「関連当事者に関する開示」に定義する関連当事者⁽⁴⁾ではなく、相互に独立している。ただし企業が、関連当事者取引が市場の条件で行われたことについて証拠を有している場合には、その関連当事者の価格を公正価値測定のインプットとして用いることができる。

ロ) 知識を有している。すなわち、利用可能なすべての情報（通常のデュー・デリジェンスによって得た情報を含むことがある）を用いて、資産または負債および取引について合理的な理解をしている。

ハ) 資産または負債に関する取引を行う能力がある。

ニ) 取引が強制されたものではなく、資産または負債に関する取引を行う意志がある。

(c) 取引内容

国際的な会計基準によれば、当該資産を売却しまたは当該負債を移転する取引とは、秩序ある取引（Orderly transaction）、つまり測定日前の期間における市場のエクスポージャーを想定し、情報の流布やマーケティングによる最も有利な価格での取引を測定日に行うものであり、強制された取引（たとえば、売り手が金融上の困難に直面している場合）ではないと定義している。

IASB が、2008 年 10 月に金融危機の混乱のなかで公表した「市場が不活発であるときの公正価値測定の適用に関する教育的ガイダンス」では、「強制された取引」について、需要と供給の不均衡（たとえば、売り手より

も買い手が少ない）は必ずしも強制取引の決定要因とはならず，売り手は財政的な逼迫にあるかもしれないが，それでも市場には 1 人以上の潜在的な買い手がいて当該商品をマーケティングする十分な時間があれば，市場で売却することは可能であるとしている（IASB [2008], par.24）。

（d）取引価格

公正価値は，測定日における秩序ある取引において，資産を売却することによって受け取るであろう価格または負債を移転するために支払うであろう価格をいうが，直接的に観察可能な価格も，評価技法を使って見積もった価格も公正価値となり得るのである。

公正価値の定義にもとづく価格は，いわゆる出口価格であるとされている。出口価格は市場参加者の観点から見た，資産に関連する将来キャッシュ・インフローおよび負債に関連する将来キャッシュ・アウトフローについての現在の期待をあらわし，必ずしも購入価格（入口価格）とは一致しない。また，出口価格は市場参加者が資産の売却で受け取り，または負債の移転によって支払う金額であり，報告企業が受け取る金額または支払う金額ではない。つまり，仮定された取引によって成立する価格であるといえる。

以上のように，公正価値とはまさに独立した第三者間で成立する市場価格であり，報告企業の立場から見れば，市場において資産を売却する際に通常成立する価格に他ならない。もし市場で取引されていない資産に公正価値測定を適用する場合，仮に市場で取引されたらいくらで売却できるかについて，各種の評価技法を使って報告企業が主体的に見積もる必要がある。そこでのパラメータに客観的な数値を採用したとしても，生物資産のすべてが市場において取引されていない現状におい

ては，測定の複雑性と主観性から実務的に生物資産に公正価値測定を適用することは非常に困難であると言わざるを得ない。また，実際に市場で取引されるのは生物資産から採取される農産物であって，その生産手段である生物資産でないことは明白である。

3. 現行の IAS 第 41 号に対する提案

2012 年 9 月，AOSSG は，国際会計基準審議会（IASB）に対して，現行の IAS 第 41 号の改訂を要請した文書を提出した。

この文書の目的は，BBA に対する定義を新たに加えるとともに，IAS 第 16 号「有形固定資産」の範囲のなかに BBA を含むことにある。つまり，CBA は従来どおり IAS 第 41 号の範囲に含まれるものの，BBA が有形固定資産と類似性を持つことから，BBA につき，IAS 第 16 号のなかの有形固定資産と同じ取り扱いをしようとするものである。

生物資産や農業活動に係る会計は，インドネシア，ブラジル，中国，インド，マレーシアといった多くの新興経済国において重要なものとされている。たとえば，第 1 章でみたとおり，伝統的にマレーシアやインドネシアではパーム油や天然ゴムの生産ならびに輸出が盛んであり，ブラジルは，コーヒーの生産に関して世界のリーダーである。また，インドは紅茶の最大生産国であり，中国の農産物生産高は世界で最も大きいものとなっている。

このような背景のなかで，2009 年 4 月にマレーシアのクアラルンプールでの Regional Standard Setters (RSS) ⁽⁵⁾ ミーティングにおいて，農業分野における AOSSG のワーキング・グループ（AOSSG WG）⁽⁶⁾ のメンバーが，現行の IAS 第 41 号の適用における多くの問題点を研究し，どのように改善すべ

きか検討することのコミットメントを再確認した。

また、2009年12月には、クアラルンプールで開催されたIASBの公正価値測定ラウンドテーブル・ミーティングにおいて、参加者たちがBBAの測定基礎として公正価値が妥当か否かについて問題提起するとともに、BBAが有形固定資産をもつ工場と比較しうることの見解を述べた。製造業の工場においては、有形固定資産は取得原価から減価償却累計額や減損損失累計額を控除した額で計上され、企業はそのまま有形固定資産を原価で据え置くか、公正価値で再測定することを選択しうる。参加者たちは、なぜBBAの会計処理の原則が、これら有形固定資産と異なるのかについて疑問を呈したのである。

その後2010年の1月において、AOSSG WGのメンバーは、現行IAS第41号の適用について、プランテーションの評価をめぐる問題点を明らかにしたレターをIASBに対して送るとともに、その年の4月には、韓国のソウルにおけるNational Standard Setters (NSS)⁽⁷⁾ ミーティングにおいて、AOSSG WGのメンバーが多数の適用上の問題点を取りあげ、NSSのメンバーもその年の9月に更に踏み込んだ議論をするためのミーティングに合意した。

このことを踏まえ2010年9月のイタリアのローマでのNSS ミーティングにおいて、AOSSG WGのメンバーがIAS第41号の適用上の問題点を提示し、ブラジル、カナダ、フランス、インド、南アフリカ、台湾、スーダンの代表者は、IASBがIAS第41号の見直しを検討することに対してのサポートを表明した。また、同月のわが国東京におけるセカンド・ミーティングで、それらの国が、中国、香港、インド、インドネシア、韓国、マ

レーシアといった国とともに農業分野におけるAOSSG WGを創設することに合意した。

このミーティングにおいては、AOSSG WGのメンバーは、BBAをIAS第41号の適用範囲外とし、IAS第16号のもとで測定されることを推奨していた。加えて、いまだ成熟していないBBAに対しては、成熟するまでIAS第41号における公正価値測定かIAS第16号における原価測定のどちらかを選択すべきであるとしていた。なぜこのような2つのオプションを推奨したのかといえ、公正価値アプローチは、乳牛のような消費型と果実生成型の両方の態様を組み込んだ生物資産に適しているが、パーム油栽培のような単一の果実生成型には原価アプローチが適しているからである。またCBAに関しては、AOSSG WGのメンバーは、IAS第41号による公正価値測定を推奨していた。しかし、このような提案は、ブドウの木といった特定のBBAでは機能するものの、家畜のような生物資産に対してはさらなる検討が必要であると考えられていた。また、ここでは、BBAとCBAの両方の態様をもつ生物資産の分類問題については言及されていなかった。たとえば、羊はウールという農産物を採取するという意味でBBAの態様を示すが、羊そのものを消費するという意味でCBAという態様をもっている。

以上のようなNSSでのフィードバックを経て、AOSSG WGはBBAとCBAの定義の改訂が必要だという提案をおこなった。

4. IASBによるIAS第41号「農業」の改訂の動き

IASBは2013年6月26日に、公開草案「農業：果実生成型植物（IAS第16号及びIAS第41号の改訂案）」を公表した。本公

開草案は、果実生成型植物（bearer plants: BP）（その生産物を除く）を IAS 第 41 号「農業」の範囲に含めないこととし、IAS 第 16 号「有形固定資産」を適用することを提案した。この提案は、第 2 項の AOSSG による取り組みを受けてのものである。本改訂が最終化された場合、BP は、IAS 第 16 号が適用される有形固定資産として取り扱われ、同基準のすべての規定に準拠することになる。なお、事後測定においても、IAS 第 16 号における原価モデルのほか、再評価モデルを選択することも可能となる。

一方、BP から収穫される農産物（たとえば、アブラヤシから採取されるパーム油）については、引き続き IAS 第 41 号が適用される。また、BP に関連する政府補助金は、IAS 第 41 号ではなく、IAS 第 20 号「政府補助金の会計処理及び政府援助の開示」に従って会計処理されることになる。

今回の提案において、IASB は、BP について新たな定義を提案している。つまり、本改訂案の適用範囲に含まれるのは、BP の定義を満たす生物資産のみであり、現在、IAS 第 41 号の適用範囲に含まれている他のすべての資産に影響はない。

BP は、以下の要件をすべて満たす植物として定義される。

- イ）農産物の生産または供給のために使用される。
- ロ）1 期間を越えて収穫をもたらすことが見込まれる。
- ハ）偶発的な廃棄により売却される場合を除き、植物のまま売却、またはそれ自体を農産物として収穫することが意図されていない。

販売のためにのみ保有される植物（たとえば、材木用の樹木）は、BP には該当しない。さらに、果実の収穫と、生きた植物または農産物としての販売（偶発的な廃棄による売却以外）という 2 つの使用目的を有する植物は、BP の定義を満たさない。たとえば、ゴムの樹液と材木用としてのゴムの木の両方を販売するという目的で、ゴムの木を保有する場合はこれに該当する。

植物と同様に、食肉用家畜も、畜産物として成長させる目的でのみ保有される場合があるが、食肉用家畜は、改訂案の適用範囲から明確に除外されている。これは、IASB が、改訂案を食肉用家畜に適用すると、測定モデルがより複雑になると考えているためである。

提案されている定義は、有形固定資産と同じ方法で使用される植物を捕捉することを意図している。IASB は、BP が、成熟した段階で生産寿命にわたり農産物を収穫する目的でのみ企業が保有する植物であると考えている。しかし、本提案では、農産物を生みだすものの、その生産寿命が 1 年未満である植物などが定義から除外されているが、その理由は明確ではない。

現行基準では、収穫前の BP と農産物は 1 つの資産（すなわち単一の会計単位）と捉え、資産の耐用年数に基づき非流動資産として表示されるが、改訂案によれば、BP と農産物は、2 つの資産（2 つの会計単位）に区分され、それぞれ異なる規定が適用される。この場合、おそらく BP は、引き続き非流動資産として表示される一方で、農産物は、成熟に要する期間に対応して流動資産として表示される可能性がある。

現行の IAS 第 41 号では、BP は、当初認識時と当初認識後のいずれにおいても、売却費用控除後の公正価値で測定される（ただし、

公正価値を信頼性をもって測定できない場合の例外規定が適用される場合を除く)。一方、改訂案では、以下を含む IAS 第 16 号のすべての認識及び測定規定が BP に適用される。

イ) 成熟前は、果実生成型植物は、「使用可能」になる前の自家建設工場や自家建設設備の会計処理と同様に、累積原価で測定される。

ロ) 成熟後は、企業は果実生成型植物の測定に関する会計方針を選択し、原価モデルと再評価モデルのいずれかに基づき測定を行う。

* 再評価モデルを選択する場合、帳簿価額が報告期間末時点で測定される資産の公正価値と大幅に異なることがないように定期的に再評価を実施する必要がある。

* 減価償却を行うために耐用年数を決定する必要がある。また、耐用年数については毎年、再検討することが求められる。

* 各報告期間の末日時点で、BP に関する減損の兆候の有無を検討する必要がある。減損の兆候がある場合、帳簿価額が BP の回収可能価額（処分費用控除後の公正価値と使用価値のいずれか高い方）を下回る場合、減損損失が認識される。

このように、AOSSG の議論のなかで無視されていた生物資産の成熟、未成熟の問題は、改定案においては考慮されている。

本改訂案によれば、BP に関する純損益のボラティリティは緩和されるが、BP から収穫される農産物の公正価値変動については認識することが求められる。また、BP の事後

測定には、IAS 第 16 号の原価モデルまたは再評価モデルを適用することができる。

ところで現行の IAS 第 41 号は、BP と農産物は、収穫時までは単一の資産として取り扱われるが、改訂案では、収穫前から BP と農産物を別個に認識することが要求されている。

農産物は、引き続き IAS 第 41 号の適用範囲に含まれ、売却費用控除後の公正価値で測定され、農産物の成長によって生じる公正価値の変動額は純損益に計上される。IASB は、それにより、農地で収穫される農産物と BP から収穫される農産物についての会計処理の整合性が担保されると考えている。結果的に、そうした農産物の公正価値変動は、引き続き各報告期間の純損益に計上されることに変わりはない。

本改訂によれば、企業は、IAS 第 16 号の再評価モデルを適用することにより、果実生成型植物を引き続き公正価値で測定することができるが、その場合の公正価値の変動額は、純損益ではなく、原則としてその他の包括利益に計上される。農産物と再評価モデルを適用した BP の会計処理の違いを仕訳で示すと次のようになる。

期末帳簿価額<期末における公正価値のケース：

農産物の仕訳

(借) 農産物 ×××

(貸) 農産物評価益（純損益）

×××

BP の仕訳（再評価モデル）

(借) BP ×××

(貸) BP 評価益（その他の包括利益） ×××

期末帳簿価額>期末における公正価値のケース：

（借）農産物評価損（純損益）	×××
（貸）農産物	×××
BP の仕訳（再評価モデル）	
（借）BP 評価損（純損益） ⁽⁸⁾	×××
（貸）BP	×××

なお、改訂案によっても、農産物は引き続き公正価値で測定されるため、公正価値測定の必要性が軽減される訳ではなく、また、純損益のボラティリティが解消されることもない。また、成長し農産物をもたらす BP とは区別して農産物の公正価値を測定しなければなくなるため、企業は適切な公正価値測定技法を決定する必要があるが、それにより測定の複雑性と主観性が増す可能性があると言わざるを得ない。

IV 現行の IAS 第 41 号の適用実態

それでは主要な ASEAN 諸国において、現行の IAS 第 41 号の適用実態はどのようなになっているのだろうか。プランテーション産業のなかでもパーム油の生産・輸出が盛んなマレーシア、インドネシアおよびタイにおける IFRS の適用状況を整理する。

マレーシアにおいては、2012 年からマレーシア会計基準（FRS: Financial Reporting Standards）の IFRS へのフルコンバージェンスが実施され、IFRS との差異は、その大半は適用時期に起因するもののみとなっている。しかし、先に述べたとおり、農業および不動産業については国際会計基準審議会（IASB）における議論の行方を見極めるために 1 年間延期（2013 年 1 月 1 日以後開始事業年度から）された後、IASB における議論が遅れていることを理由に、その適用を 2014 年 1 月 1 日以後事業年度からとさらに 1 年

間延期されている。

一方、インドネシアにおける IFRS の適用に関するアプローチは、自国の会計基準を維持しつつ、できる限り多くの IFRS と徐々にコンバージェンスしていくというものである。これはグラデュアル・アプローチと呼ばれている。グラデュアル・アプローチとは、2009 年 1 月 1 日時点で有効な IFRS と重要な点が同等となるようにインドネシア会計基準（PSAK: Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan）を順次改訂するものである。しかしながら 2011 年ならびに 2012 年から適用される主な改訂インドネシア会計基準において、現行の IAS 第 41 号「農業」に相当する PSAK は存在しない。現行 IAS 第 41 号は、インドネシアにおける多くの生物資産において、インドネシアの農業活動に適合しないものとして考えられており、IASB によって改訂された後に適用されるであろう。公正価値測定を求める現行 IAS 第 41 号とは異なり、PSAK は依然取得原価主義を採用している（PWC [2013], p 14）。

またタイにおける IFRS の適用に関するアプローチであるが、2010 年 7 月にタイの会計基準設定主体である会計職連盟（Federation of Accounting Profession: FAP）が、2011 年 1 月 1 日以降開始事業年度より、2009 年までに公表されている IFRS をほぼそのままタイ語に翻訳した新タイ会計基準（New TAS）をすべての企業に適用することを発表した。つまりタイは、コンバージェンス方式によって IFRS を導入することを決定したが、マレーシアやインドネシアと同様に IAS 第 41 号を含む一部の基準は適用除外となっている。

以上のことから、マレーシア、インドネシアおよびタイでは現行 IAS 第 41 号に相当する基準は適用されておらず、従来通り自国の

会計基準によって処理されている。

それでは各国のプランテーション産業における自国の会計基準はどのようになっているであろうか。これらをまとめたものが次の表 5 である。

シア会計士協会（MIA）がマレーシア証券取引所に上場するプランテーション産業に属する企業 43 社のアニュアルレポート（2006 年－2008 年）を調査したところ、生物資産の会計方針として資本維持法を選択する企業

表 5 各国のプランテーション産業における会計基準

国名	適用される会計基準	会計方針
マレーシア	マレーシア会計基準 (MAS) 第 8 号 (Accounting for Pre-cropping costs)	・ 資本維持法 (Capital maintenance method) (注 1) ・ 償却原価法 (Cost amortisation method) (注 2)
インドネシア	PSAK 第 32 号 (Accounting for forestry company)	インドネシア GAAP においては、森林事業に係る基準以外で農業分野に関する基準はなく、実務的には取得原価主義により処理されている。
タイ	TAS 第 32 号 (Inventories)	タイ GAAP においては、典型的な農業分野における会計基準は存在せず、実務的には販売用の生物資産に棚卸資産の会計基準が適用されている。また、その他の生物資産に関しては、取得原価主義により処理されている。

(注 1) 資本維持法とは、植林等に係る人件費、整地費用、金利、管理費用等の新たな植林の際に発生する累積原価をバランスシートに計上したまま償却せず、当該累計原価はその後のメンテナンスコストにより維持されとする考え方である。

(注 2) 償却原価法とは、生物資産の収穫期間にわたって、新たな植林の際に発生する累積原価を毎期均等に償却する考え方である。

表 6 は、マレーシア、インドネシアおよびタイにおいてパーム油産業に属する主要な上場企業の BA に関する会計方針である。これらの企業は、いわゆる植林支出 (Planting expenditure) の一部を生物資産として分類・表示していることに特徴がある。植林支出の定義は各社によって若干幅があるが、たとえばパーム油のプランテーションであれば、整地、植林あるいは樹木の維持管理等に関する支出をいい、新たにアブラヤシを植林する際の新規植林支出と、すでに開墾された古い土地に再度植林するための再植林支出がある。

マレーシアにおいては、多くの企業において償却原価法よりも資本維持法による会計方針が選択されている。表 7 のとおり、マレー

シアが 25 社あった (償却原価法は 14 社にとどまった)。とくにパーム油産業においては、ほとんどの企業において資本維持法が選択されており、これは、アブラヤシの全体的な経済的価値が、アブラヤシの収穫期間にわたって支出する事後的な維持管理コストによって継続的に維持されとする経済的実態を重視しているのである。本稿ではこれを「マレーシア型」の会計方針と定義する。

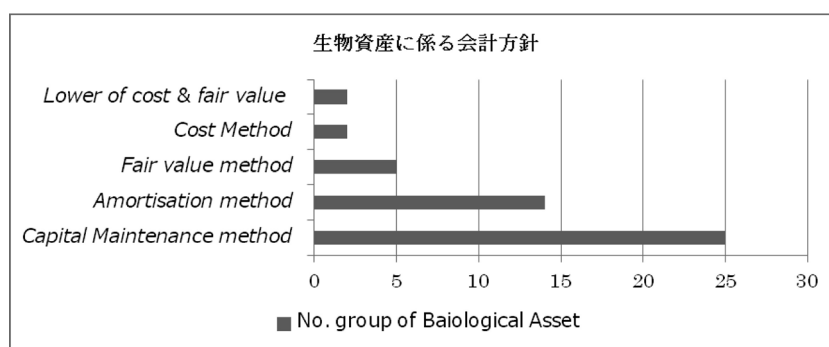
一方、インドネシアならびにタイのパーム油産業に属する上場企業においては、生物資産に係るコストを償却する処理を選択している。アブラヤシからパーム油が収穫される前の成長期間を「成熟前」ないし「収穫前」、収穫される後の期間を「成熟後」ないし「収穫後」⁽⁹⁾ とし、前者の期間に発生するコスト

表 6 主要な生物資産に関する会計方針

国 名	企業名	会計方針			
マレーシア	● Golden Land Brehad ● Genting Plantation Berhad ● IOI Corporation Bhd ● BLD Plantation Bhd ● Cepatwawasan Group Berhad	新規植林支出	BBA として取得原価による資産計上		未償却
		再植林支出	発生時に費用処理		
	● FAR East Holding BHD ● Hap Seng Plantations Holdings Berhad	新規植林支出	成熟前	BBA として取得原価による資産計上	未償却
			成熟後	発生時に費用処理	
		再植林支出	発生時に費用処理		
	● Harn Len Corporation Bhd	新規植林支出	成熟前	BBA として取得原価による資産計上	定額法による償却（25 年）
			成熟後	発生時に費用処理	
インドネシア	● PT Jaya Agra Wattie Tbk ● PT Astra Agro Lestari Tbk ● PT BW Plantation TBK	BBA として取得原価による資産計上	成熟前	未償却	
			成熟後	定額法による償却（20 年）	
	● PT Bankrie Sumatera Planmtation Tbk		成熟前	未償却	
			成熟後	定額法による償却（20－30 年）	
タイ	● Chumporn Plam Oil Industry Public Company Limited	BBA として取得原価による資産計上	収穫前	未償却	
			収穫後	定額法による償却（20 年）	
	● United Palm Oil Industry Public Company Limited		収穫前	未償却	
			収穫後	定額法による償却（25 年）	

出所：各社のアニュアルレポート（2012 年－2013 年）より作成

表 7 マレーシアにおける生物資産の会計方針



出所：MIA [2010], p 40

に関しては資産計上のうえ「未償却」として処理し、後者の期間、すなわち収穫可能期間にわたって定額法により償却する。この方法は適正な期間損益計算の観点から、アブラヤシの収穫期間における収益認識との対応関係を重視している。本稿ではこれを「インドネシア・タイ型」の会計方針と定義する。

マレーシアのケースをみれば、各社とも新規植林支出と再植林支出の区別したうえで、新規植林支出のみ生物資産として資産計上しているものの、多くの企業が生物資産を減価償却せず未償却としている。また、生物資産を成熟前と成熟後に区別し、成熟後に係る植林支出については発生時に費用処理している。これは、アブラヤシの場合、植林から3年－5年の間はパーム油が採取できないが、その後は毎年パーム油を採取できるという性質から来るものである。すなわち、いったんアブラヤシを植林すると、約25年の間コンスタントにパーム油を採取することが可能であり、再植林を行うことによりその期間は再度延長される。したがって、植林－再植林のサイクルのなかで、アブラヤシの経済的価値は維持されると会計上考えられている。

一方、インドネシアおよびタイのケースをみれば、生物資産を成熟前（収穫前）と成熟後（収穫後）に区別し、成熟前（収穫前）は生物資産を減価償却しないで取得原価のまま据え置くが、成熟後（収穫後）は収益の認識に対応する形で各社とも収穫期間（20年－30年）にわたって定額法により減価償却を行っている。マレーシアのケースのように、再植林支出の取り扱いは考慮されていないが、生物資産の生物学的変化にともない、成熟前（収穫前）と成熟後（収穫後）で会計処理が異なる点では共通している。

V おわりに

生物資産のなかでもBPは、建物や機械といった農業活動のなかでそのもの自体を費消する有形固定資産とは異なり、生物学的に成長、変性し、一定期間後に果実を生成することに特徴がある。しかもBPが成熟する前では、企業の将来キャッシュ・フローの源泉となる果実を生成することが不可能である。

現行のIAS第41号においては、生きている動物や植物の物理的属性の変化が直接的に企業の経済的便益を増減させるため、BBAを一律に公正価値測定することが望ましいと考えられている。しかし先に述べたとおり、BBAに対する市場が存在しないなかで公正価値測定を行うことは、コスト、複雑性、その評価の信頼性、ならびに公正価値測定に伴う純損益のボラティリティ等に関する懸念があると指摘されている（AOSSG [2011], pp. 2-3）。またElad [2004]によれば、農業分野に関する特別な会計基準の確立を歓迎する一方で、IAS第41号の公正価値測定がもたらす保有利得または損失の取り扱いを問題とし、特に、熱帯雨林諸国における原始的森林について、長期間の樹木の伐採搬出業の利権に係る自然資源会計の点で、満足いく解決策を提供するものではないとの実証的証拠を掲げている。確かにIAS第41号の公正価値測定が、補助金や人為的な政治的介入により偏向しがちである森林企業等による価格決定をめぐる、不公正取引に関する社会的衝突が正当化される場合に、理論的な役割を果たすことを期待する側面もある（川原 [2012], p. 202）。しかしながら、すべてのBBAが公正価値により信頼をもって測定できるという前提は、あまりにBBAの生物学的性質や生

産手段としてのその特性を無視したものであり、その点、改訂 IAS 第 41 号の公開草案は、より BBA の生産手段としての経済的実態や成長、変性等といった生物学的性質を考慮したものといえ、より理論的でありかつ、実務的にも優れた改訂であると考えられる。

しかしながらここで一つの疑問が生ずる。公開草案よれば、成熟前の BP と成熟後の BP を区別し、成熟前の BP は、「使用可能」になる前の自家建設工場や自家建設設備の会計処理と同様に累積原価で測定され、成熟後の BP は、原価モデルと再評価モデルのいずれかに基づき測定を行うとしている。そして原価モデルを選択する場合は、減価償却を行うために耐用年数を決定する必要がある。また、各報告期間の末日時点で、BP に関する減損の兆候の有無を検討する必要があるとする。減損の兆候がある場合、帳簿価額が BP の回収可能価額（処分費用控除後の公正価値と使用価値のいずれか高い方）を下回る場合、減損損失が認識されるとしている。したがって、公開草案は、先に述べた適正な期間損益計算を重視した「インドネシア・タイ型」の会計方針に近い考え方を踏襲しているといえる。ところが果実生成型の生物資産は、その収穫期間にわたり（天災などの環境変化がない限り）安定量の果実を生成し、寿命の終了とともに果実を生成する能力が終了する。しかし再植林を繰り返すことにより、全体の生物資産の果実生成能力は維持され、あらたな収穫期間がスタートするという特質をもっている。またマレーシアでの農業活動を行う主要な上場企業の開示例でも明らかとなおり、再植林に係るプログラムのもとでの BP は、そのプログラムの期間にわたってアブラヤシの経済的価値が維持されると考えられている。そうするならば、成熟後の BP を減価償却す

ることなく、成熟後のプランテーションの維持管理支出の費用処理を通じて、BP の取得原価を据え置くことの方が、BP の生物学的変化や経済的実態にあっているのではないかと考えられる。この点、現行の IAS 第 16 号の内容との整合性の問題や生物資産としての動物（消費型ならびに果実生成型）の測定モデルの整理が課題となるが、現行の IAS 第 41 号改訂案に係る測定モデルについて、「マレーシア型」の会計方針を踏まえたうえでの再検討が必要であると考ええる。

注

- (1) 累積原価とは、自家建設される機械装置と同様の方法で測定される原価をいう（IASB [2014], par.18）。つまり、機械装置が完成するまでに支出された原価が累積したものである。
- (2) 生物資産とは、植物や動物といった生体であり、企業等の経済主体が所有している資産である。IAS 第 41 号では、「生物資産とは、生きている動物または植物をいう」と定義されている（par.5）。
- (3) 2011 年 11 月に、AOSSG から IASB 宛てに IAS 第 41 号の限定的な改訂を提案するという内容のレターおよび作業グループにおける議論を集約した論点整理文書を送付している。
- (4) IAS 第 24 号によれば、「関連当事者とは、財務諸表を作成する企業と関連性のある個人または企業をいう」とし、関連当事者の範囲を具体的に定義している（IASB [2009], par.9）。
- (5) Regional Standard Setters (RSS) は、地域レベルの IASB の基準設定プロセスにおける重要な参加者であり、IFRS の基準を開発するときの IASB における情報源とともに広報手段であって、指定されたプロジェクトの開発を援助するものである。
- (6) AOSSG WG は、特に会計基準の開発における AOSSG の目的を実行し達成する内部の組織である。
- (7) National Standard Setters (NSS) は、国家レベルの IASB の基準設定プロセスにおける重要な参加者であり、IFRS の基準を開発するときの IASB における情報源とともに広報手段であって、指定されたプロジェクトの開発を援助するものである。
- (8) 有形固定資産の帳簿価額が再評価の結果とし

て減少した場合、その減少額は費用として純損益で認識しなければならない。つまり BP の場合、当該評価損はその他の包括利益ではなく、純損益として計上される。ただし、同一資産について、再評価の結果として増加した帳簿価額の増加額である「再評価剰余金」(revaluation surplus) が貸記されている場合、当該再評価剰余金の範囲内では、純損益ではなくその他の包括利益として計上される (IASB [2004], par.40)。

- (9) 成熟前(収穫前)と成熟後(収穫後)とは、アブラヤシが十分に成長し、将来の経済的便益を生み出す上での重要な生物学的変化が終了するか否かの時点を用いる。つまり、農産物が収穫可能になる時点であり、アブラヤシの植林に関して、成熟前(収穫前)に整地費用や維持管理費用、金利などの累積原価が発生し、これらが生物資産として資産計上される。

参考文献

- 岡本幸江 [2002], 「アブラヤシ・プランテーション開発の影」, 日本インドネシア NGO ネットワーク。
- 加納啓良 [2010], 「東南アジア・プランテーション産業の脱植民地化と新展開—インドネシアとマレーシアのアブラヤシを中心に—」, 『東洋文化研究所紀要』第 158 冊。
- 川原尚子 [2012], 「農業活動における公正価値測定の意味合い—国際会計基準 (IAS) 第 41 号「農業」—」, 『商経学叢』第 59 巻第 1 号。
- 企業会計基準委員会 [2010], 企業会計基準公開草案第 43 号「公正価値測定及びその開示に関する会計基準 (案)」, 2010 年 7 月。
- マレーシア統計庁 [2012], Selected agricultural indicators 2012.
- AOSSG [2011], Appendices part2 to Issues Paper on IAS 41.
- Elad, Charles [2004], “Fair value accounting in the agricultural sector: some implementations for international accounting harmonization”, *European Accounting Review*.
- Elad, Charles and Kathleen Herbohn [2011], “Implementing fair value accounting in the agricultural sector”, the Institute of Chartered Accountants of Scotland: ICAS, Edinburgh UK.
- FASB [1985], SFAC6, Elements of Financial Statements.
- FASB [2006], SFAS No. 157, Fair Value measurement.
- IASB, <http://www.ifrs.org/>
- IASB [2001], Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements.
- IASB [2004], IAS16, Property, Plant and Equipment.
- IASB [2008], Measuring and disclosing the fair value of financial instruments in markets that are no longer active.
- IASB [2010], IAS2, Inventories.
- IASB [2011], IAS41, Agriculture.
- IASB [2011], IFRS13, Fair Value Measurement.
- IASB [2012], Staff Paper, AOSSG Issue Paper on IAS 41.
- IASB [2013], Exposure Draft of proposals to include bearer plants within the scope of IAS 16 Property, Plant and Equipment.
- IASB [2014], Staff Paper, Feedback from comment letters on the June 2013 Exposure Draft.
- MASB [2005], FRS101, Presentation of Financial Statements.
- MIA [2013], Accountants today.
- PWC [2013], IFRS and Indonesian GAAP (PSAK): similarities and differences.

(2014 年 4 月 2 日審査受付
2014 年 7 月 30 日掲載決定)