

フードビジネスのための会計基準

－ IAS 第41号における認識と測定に関する検討－

Accounting Standards for Food Business: A Review of Recognition and Measurement on the IAS41

吉田 洋
Hiroshi YOSHIDA

フードビジネスに関する会計研究のひとつに、農業活動に関する会計基準の検討がある。常に農業活動は取得原価により処理されてきた。しかし、IAS 第41号「農業」では、公正価値が使用されることで、認識と測定に関する変化が生じた。公正価値モデルを採用するIAS 第41号の適用は、一部の生物資源や大部分の農産物に市場価格が存在することによるものであると考える。これに加え、国際会計基準委員会 (IASB) の「フレームワーク」に見られる理解可能性、目的適合性、信頼性、比較可能性など財務諸表の主要な質的特性を考慮していると考えられる。

As one of the accounting researches on the food business, the accounting standard is examined concerning agricultural activities. Historically agricultural activities have always been accounted for by cost. But, the adoption of the IAS 41 which embraces the fair value model caused the changes of accounting recognition and measurement. This may be because the market prices exist for some biological assets and most agricultural products. In addition to this, the IAS 41 is useful to check the main qualitative characteristics of financial statements as outlined in the IASB's Framework such as understandability, relevance, reliability and comparability.

キーワード：国際会計基準 (IAS) 第41号, 公正価値モデル, 認識と測定

International Accounting Standards (IAS) 41, fair value model, recognition and measurement

はじめに

フードビジネス (食品関連産業) とは、食品産業 (食品製造業, 食品流通業, 外食産業) と農林水産業をいう。

フードビジネスに必要な会計研究のひとつに、農業活動に関する会計基準の検討がある。これは、食料品の原料の多くが農業の成果によるものであるからである。

したがって、フードビジネスの会計を議論するに際

し、農業活動を取り扱うIAS 第41号 (以下IAS41とする) はその根幹をなす基準であるといえる。

とはいえ、農業活動についての会計指針は、国ごとの基準設定機関がそれぞれ断片的に作成されていた。さらに、農業活動のその性質上、伝統的な会計モデルを適用しようとするれば、不確実性や矛盾が生じる。特に、生物資産の実質を変える生物的变化に関連する決定的な事象は、取得原価と実現を基礎とした会計モデ

ルでは取り扱いが困難であることから会計処理の多様性が生じていたのである。

しかし、小規模な農業企業といえども、外部、特に銀行や政府機関からの資本及び補助金を求める場合は、一般的な目的の財務諸表を作成することがますます要求されるようになっており、さらには規制撤廃の国際的な傾向が、農業活動の規模、範囲、及び商業化の増大をもたらしたという事実もあり、1994年当時の国際会計基準委員会（以下 IASC とする）は「農業に関する国際会計基準書の策定」を決定したのである¹⁾。

常に農業活動は取得原価により処理されてきた。しかし、IAS41「農業」では、公正価値が使用されることで、収益の認識と測定に関する変化が生じた。本稿では、収益の認識と測定に焦点をあてて検討したい。

1. 農業活動の定義と IAS41の適用範囲

常に農業活動は取得原価により処理されてきた。これは、現在の日本でも同様であるし、例えば、農業国であるニュージーランドでも同様であった²⁾。

しかし、国際会計基準では、IAS41において農業活動に関する会計基準が規定され、その内容は、「農業活動に関連する会計処理、財務諸表の表示、及び開示を規定すること」³⁾であり、その範囲は生物資産、収穫時点における農産物、及び農業活動に関連する生物資産に対する政府の補助金の会計に適用される⁴⁾。したがって、農業活動に利用されていない生物資産は IAS41の適用範囲から除外され、さらには農業活動に関連する土地及び農業活動に関連する無形資産についても除外される。

IAS41において、「農業活動」とは「企業が販売のため、農産物又は新たな生物資産への生物学的変化を管理すること」であると定義されている⁵⁾。IAS41には、「農業活動」という用語が「家畜の飼育、林業、一年生植物又は多年生植物の収穫、果樹の栽培およびプランテーション、草加栽培、養殖漁業（魚の養殖を含む）」といった広範囲の活動をさすことが明記されている⁶⁾。

農産物においては、その収穫時点においてのみ IAS41が適用される。その後の、農産物は IAS 第2号（以下 IAS2とする）「棚卸資産」に基づき処理される。これは、概念上の理由というよりも、むしろ実務上の理由によるものであり、農業活動と他の製造過程を区別することの難しさを考慮に入れてからであろう。さらに、IAS41は収穫後の農産物の加工は取り扱わない。

図表 1

生物資産	農産物	収穫後の加工の結果としての製品
羊	羊毛	毛糸、カーペット
植林地における樹木	丸太	材木
植物	綿花	綿糸、衣類
	収穫されたさとうきび	砂糖
乳牛	牛乳	チーズ
豚	食肉処理体	ソーセージ、ハム
灌木	葉	茶、煙草
ぶどうの木	ぶどう	ワイン
果樹	収穫された果実	加工された果実

出所：IASB, IAS41, *Agriculture*, IASB, January 2001 (amended March 2004), para.4.

たとえそのような加工処理が農業活動の論理的かつ自然な延長線上にあり、発生する事象が生物学的変化と類似しているとしても、IAS41には含めないのである。IAS41には次のような例が記載されている⁷⁾。

ぶどうからワインを作る過程は、イースト菌により糖類をアルコールに変換する過程であるが、これは農業活動の範囲に含まれない。同様にチーズの生産も農業活動の定義から外れる。

繰り返しになるが、IAS41は収穫時点の農産物にのみ適用されることであり、このことから収穫前の農産物は、収穫が行われる生物資産の一部とみなされる。その結果、例えば、ぶどうの木になっているぶどうは、収穫されるまで、ぶどうの木の一部として会計処理されるのである⁸⁾。

IAS41では、図表 1 のように、わかりやすく、「生物資源」、「農産物」、「収穫後の加工の結果としての製品」に分類されている。「生物資産」と「農産物」が IAS41で取り扱われ、「収穫後の加工の結果としての製品」は IAS 2「棚卸資産」で取り扱われる。

2. 公正価値の使用

IAS41でいう、公正価値とは、「取引の知識のある自発的な当事者間で、独立第三者間取引のより資産が交換され、又は負債が決済される価額」⁹⁾をいう。公正価値とは簡潔に言えば、時価評価のことである。

IAS41において、公正価値を用いる理由は何か、この基準の特徴は公正価値に基づく測定に大幅に依存している。同基準の策定段階においては、IASC の理事

会には公正価値をめぐる以下のようなかなりのコメントが寄せられた。

公正価値を支持する論拠のいくつかを挙げれば次のようである¹⁰⁾。

①生物資産から期待される将来の経済的便益の測定において、公正価値は、以下のような理由で取得原価よりも目的適合性、信頼性、比較可能性及び理解可能性の点で優れている。

- ・多くの生物資源について観察可能な市場価格を形成する活発な市場が存在するため、公正価値の指標としての時価の信頼性が高まっている。

- ・「連産品や共通原価が存在する場合、インプットとアウトプットが正しく関連付けられず、そのため生物学的変化の異なる成果の間で原価が複雑かつ恣意的に配分されるような状況が発生する可能性がある」ことから、生物資産の取得原価に基づく測定は公正価値に基づく測定よりも信頼性が低くなることがある。

②生産と市場のいずれもが不安定な状況下にある比較的長期で継続的な生産サイクルの場合、会計期間はサイクル全体を反映しないことが多い。そのため、会計期間の経営成績あるいは財政状態を測定するためには、期末における測定値が（取引時点と比較して）より大きな意味を持つことになる。

③取得原価アプローチでは、動植物は取引時期により異なる価値で処理されるのに対して、公正価値に基づく測定では、類似する資産は同一基礎により測定、報告されることから、比較可能性と理解可能性が高まる。

これに対して、公正価値に反対する主張を支持する論拠のいくつかを挙げれば次のようである¹¹⁾。

①取得原価は独立第三者取引の結果であり、したがって当該時点の公開市場における価値の証拠を提供し、単独で検証可能なことから、原価の測定値としての信頼性が高い。

②公正価値は時として信頼性をもって測定できない場合があり、財務諸表の利用者は、公正価値として示される主観的で検証不能な仮定に基づく数値の表示により誤解させられる可能性がある。

③市場価値は変動しやすく、また周期的であり、測定の基礎としては適切でない。

農業活動の固有の特徴のため、農業活動に関連する生物資源については公正価値モデルの適用を要求すべきである結論に達したが、一方で、場合によっては、公正価値が信頼性をもって測定できないことがあ

る¹²⁾。しかし、標準的な処理や許容される代替処理といった選択肢を認めるのではなく、市場により決定される価額又は価値が利用可能ではなく、かつ公正価値の代替的な見積りが明らかに信頼できない場合は、信頼性の欠如による例外を認めることにしている。その場合、「生物資産は、取得原価から減価償却累計額及び減損累計額を差し引いた価額で測定するべきである」¹³⁾としている。

3. 認識と測定

会計上の認識行為とは、企業の経済事象を会計的に把握するための基礎概念をなす、資産・負債・資本・収益・費用などについて、その計上のための具備条件を何に求めるかをいう。また、会計上の測定行為とは、会計は元来、貨幣計数計算であることから、その金額の大きさの決定つまりは価額の測定がなされることをいう。

IAS41では、どのような場合、認識・測定行為がおこなわれるのか次に見てみよう。

(1) 認識

IAS41では、生物資産又は農産物について次のすべてに該当する場合のみ、認識しなければならないとしている¹⁴⁾。

- (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従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持って測定できる。

(2) 測定

生物資源は、「当初認識時及び貸借対照表日において、公正価値が信頼性をもって測定できない場合を除き、その見積販売時費用控除後の公正価値で測定しなければならない」¹⁵⁾とされ、「当初認識及び見積販売時費用控除後の公正価値の変動によって発生する利得及び損失は、発生した期の損益に算入しなければならない」¹⁶⁾とされている。

農産物に対する規定も生物資源と同様で、「収穫時点において、その見積販売時費用控除後の公正価値により測定しなければならない」¹⁷⁾とされ、「見積販売時費用控除後の公正価値で当初認識することにより生じた利得及び損失は、それが発生した期の損益に計上

しなければならない¹⁸⁾とされている。

そのような考えは、原則的に活発な市場で成立した市場価格に基づいて評価が行われる。わが国においても米、麦などの農産物は、生産者米価等の政府買入価格が決定していることにより、収穫した段階で収益を認識する収穫基準が認められている。

公正価値の算定に関して、活発な市場が存在するかどうかは重要である。

「活発な市場が存在する」場合、その市場における相場は当該資産の公正価値を決定する際の適切な基礎となるので問題はないし、複数の異なる活発な市場が存在する場合であっても、企業は最も有利な（最も高い）価格を用いることは要求していない。

しかし、「活発な市場が存在しない」場合、見積公正価値を決定するため、取引日と貸借対照表日間の経済的状況に重要な変化がない場合の、直近の市場における取引価格、類似資産の市場価格に、差異を反映するために必要な修正を加えたもの、輸出用トレイ当たり、ヘクター当たりで表せる果実の価値やキログラム当たりで表される牛の価値のような分野ごとの基準値が利用される¹⁹⁾。その他に公正価値の決定にあたり、その資産から得られると予想される正味キャッシュ・フローを現在の税引前の市場利率によって割引計算した現在価値を用いる方法²⁰⁾や、最初のコストが発生してから生物学的変化がほとんど起こっていない場合などは、公正価値の近似値として取得原価を利用する手法がある²¹⁾。

それでは、信頼性をもって公正価値が測定できない場合はIAS41ではどのように規定しているのでしょうか。

IAS41では、あらゆる生物資産の公正価値は信頼性をもって測定できると仮定している。この仮定の反証には生物資産の当初認識時に、市場によって決定される価格又は価値が得られず、またそれに替わる公正価値の見積額が明らかに信頼できないと判断される場合のみ可能である。その場合、その生物資産は減価償却費累計額及び減損損失価値額控除後の取得原価で測定しなければならない²²⁾。一度公正価値による測定をしたならば、継続して公正価値による測定をしなければならないとしている²³⁾。これは市況が下降した状況になったときに、企業が恣意的に信頼性欠如を口実に公正価値による測定をやめてしまうことを排除するためであるのではないかと懸念される²⁴⁾。

むすびにかえて

食料品の原料の多くが農業の成果によるものであることにより、フードビジネスの会計を議論する場合、農業活動を取り扱うIAS41の検討はその出発点である。

農業活動は従来から常に取得原価で処理されている。公正価値モデルを採用するIAS41の適用は、一部の生物資源や大部分の農産物に市場価格が存在することによるものであると考える。しかし、それだけの理由でこのような資産を公正価値で測定するわけではない。国際会計基準審議会（IASB）の「フレームワーク」に見られる理解可能性、目的適合性、信頼性、比較可能性などの財務諸表の主要な質的特性を考慮していると考えられる。

財務諸表の利用者は生物資源の市場価格については容易に理解できる。しかし、市場価格が存在しない場合、IAS41によれば、企業は代替的な方法を利用して、それが存在すると仮定した場合の市場価格を見積もらなければならない。このような評価が、例えば取得価格などよりも容易に理解できるか否かは議論の余地があると思われる。

現状では、この評価モデルの採用は、個別開示が要求される大規模な農業活動を行っている多国籍企業はそれほど多くないため大きな問題にはならないが、IASを適用する必要がある小規模な農業企業にとって負担になる可能性があることに注意しなければならない。

なお、フードビジネス会計の必要な農産物収穫後の加工の結果としての製品はIAS 2「棚卸資産」16項A²⁵⁾において取り扱われるので、別稿であらためて検討したい。

参考文献

- 1) IASB, *IAS 41 Agriculture*, IASB, January 2001 (amended March 2004), para.B5(2004).
(日本公認会計士協会国際委員会訳、国際会計基準書2001、同文館、851-890(2002)。参照以下同じ)
- 2) Accounting Research and Standards Board New Zealand Society of Accountants, *Technical Practice Aid No.5 Valuation of Livestock in the Financial Statements of Farming Enterprises*, New Zealand Society of Accountants(1986).
- 3) IASB, *op. cit.*, Objectives.
- 4) *Ibid.*, para.1.

- 5) *Ibid.*, para.5.
- 6) *Ibid.*, para.6.
- 7) *Ibid.*, para.10.
- 8) 新日本監査法人（訳），国際財務報告基準の会計実務 第6巻 開示その他，レスクネクシス・ジャパン，平成18年7月，325(2005).
- 9) IASB, *op.cit.*, para.9.
- 10) *Ibid.*, para.B16.
- 11) *Ibid.*, para.B17.
- 12) *Ibid.*, para.B19.
- 13) *Ibid.*, para.B20.
- 14) *Ibid.*, para.10.
- 15) *Ibid.*, para.15.
- 16) *Ibid.*, para.26.
- 17) *Ibid.*, para.13.
- 18) *Ibid.*, para.28.
- 19) *Ibid.*, para.18.
- 20) *Ibid.*, para.20.
- 21) *Ibid.*, para.24.
- 22) *Ibid.*, para.30.
- 23) *Ibid.*, para.31.
- 24) 坂田圭子，国際会計基準第41号「農業」の意義と課題，東京農業大学生物産業学部網走寒冷地農場年報，2003. 03，66-67(2003).
- 25) IASB, *IAS 2 Inventories*, IASB, January 1993 (amended March 2000), 16A(2000).

