

# フードビジネスに関わる会計基準

－ IAS 第41号及び IFRS for SMEs 第29号を中心として－

## Accounting Standards for Food Business

－ Focusing on IAS 41 and IFRS for SMEs 29－

浮 田 泉\*

Izumi UKITA

### 抄録

フードビジネス研究の切り口のひとつとして、農業活動に関する会計基準の検討がある。国際財務報告基準（IFRS）では、これまでの取得原価による処理に換えて、公正価値による認識と測定が示されている。農業活動に従事する多くの事業体は小規模であるが、資金提供者からの要求や事業体を取り巻く環境の変化により、財務諸表に対する要求は高まっている。中小企業のための国際財務報告基準（IFRS for SMEs）においても、公正価値モデルが示されている。本稿では、IAS 第41号及び中小企業のための国際財務報告基準第29号を中心に、農業活動に関する会計基準について検討する。

### Abstract

As one of the accounting researches on the food business, the accounting standard concerning agricultural activities is examined. Agricultural activities have 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.

### 1. はじめに

フードビジネスは、経営学やマーケティングといった領域ばかりではなく、社会科学・人文科学・自然科学に幅広く関連がある。また、食料品の原料の多くが農業・漁業活動の成果によるものであることから、フードビジネスを研究するには、食品製造業、食品流通業、外食産業などの食品産業の他、農林水産業も含めて検討する必要がある。

2001年、国際会計基準審議会（以下、IASB）はIAS 第41号「農業」を公表し、その中で農業活動における会計基準が示されたため、認識と測定に関して変化が生じることとなった。さらに、

---

\* 関西国際大学人間科学部

2009年に公表された中小企業のための国際財務報告基準（IFRS for SMEs, 以下, 中小企業版IFRS）においても、同様の基準が規定されている。

本稿では、多岐にわたる領域と関わりのあるフードビジネス研究の一端として、農業活動に関する認識と測定、及び表示について検討する。

## 2. 農業に関する会計基準の必要性

IAS 第2号「棚卸資産」、IAS 第16号「有形固定資産」、IAS 第18号「収益」、IAS 第40号「投資不動産」の中に、農業活動に関係する資産、あるいはその資産から生じる収益が含まれているが、各基準の適用範囲から除外されていた<sup>1)</sup>。それは、農業活動に関する会計の多様性に起因する。各国の基準設定主体によって作成された会計指針は、一般に当該国にとって重要な農業活動に関する特定の論点を解決するために作成された、断片的なものであった<sup>2)</sup>。その上、生物の成長、退化、生産及び生殖といった生物資産の実質を変える変化に関連する事象は、取得原価と実現を基礎とした伝統的会計モデルでは、取扱いが困難である<sup>3)</sup>ことから、農業に関する会計基準が設定されていなかった。

農業活動に従事している大部分の事業体は小規模ではあるが、銀行や政府機関等の外部からの資本及び補助金を求めており、これらの資金提供者の財務諸表に対する要求は高まっている。さらに、規制撤廃の国際的傾向、国際上場数の増加数及び投資額の増加は、農業活動の規模、範囲及び商業化の増大をもたらしている。これにより、一般に認められた会計原則に基づく財務諸表の必要性が増しており<sup>4)</sup>、IASBによって農業活動に関する会計基準が設定されることとなった。

## 3. 農業活動の範囲

農業に関する用語は、次のように定義されている。農業活動とは、「企業が販売する目的で、生物資産から農産物又は新たな生物資産へと生物学的に変化することについて、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」であり、生物資産とは、「生きている動物又は植物」をいう。生物資産のグループとは、「同種の生物資産の集合をいい、企業の営業活動に利用する」ものであると定義されている<sup>5)</sup>。これらの事例を示したものが図表1である。

図表1 生物資産、農産物、及び加工製品の事例

生物資産	農産物	収穫後の加工の結果としての製品
サトウキビ農園 植物 乳牛、ヤギ 豚、ニワトリ（放牧） ヒツジ 植林地における樹木 ハーブ農園 ブドウの木、オレンジの木 果樹	収穫したサトウキビ 綿花 牛乳、ヤギのミルク 屠殺した豚、ニワトリ 羊毛 丸太 摘み取ったハーブ ブドウ、オレンジ 収穫された果実	砂糖及び糖蜜 綿糸、衣類 チーズ ソーセージ、加工したチキン 毛糸、カーペット 材木 乾燥させたハーブ ワイン、オレンジジュース 加工された果実

出所：IAS41 [2001], par4及び IFRS for SEMs29 [2009], Exhibit29.1より作成

## 4. 認識と測定

### (1) 認識

生物資産又は農産物を認識するために、企業は以下のすべての基準を満たしていなければならない<sup>6)</sup>。

- ①過去の事象の結果として、企業が当該資産を支配していること
- ②将来の経済的便益が当該企業に流入する可能性が高いこと
- ③当該資産の信頼性のある原価又は公正価値が、過度の費用又は努力なしに測定できること

### (2) 生物資産の測定基礎

生物資産と農産物とは、異なる会計処理を適用する。生物資産に関しては、公正価値が信頼性をもって測定できない場合を除き、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<sup>7)</sup>。生物資産の各グループに対して、公正価値又は原価モデルが適用される。それは、過度の費用又は努力なしに (undue cost or effort)、容易に公正価値が決定可能かどうかによる。生物資産については、公正価値が測定基準の初期値であるが、公正価値が過度の費用又は努力なしに容易に決定できない場合は、企業は原価モデルを利用する<sup>8)</sup>。

### (3) 農産物の測定基礎

企業の生物資産から収穫された農産物は、最初に収穫時点において、販売費用控除後の公正価値によって測定しなければならない<sup>9)</sup>。その測定値は、IAS 第2号「棚卸資産」又は他の国際財務報告基準の適用において、その時点での取得原価になる。販売費用控除後の公正価値による測定額は、棚卸資産に関する指針又は例外的なケースにおける他の適用可能な指針に基づいた原価となる。農産物を収穫した日から、農産物を農業活動の一部とはみなすことはできず、農産物を原価で測定するという選択はできない。

### (4) 公正価値測定の事例

中小企業版 IFRS において、公正価値による測定の事例が示されている<sup>10)</sup>。

期首における未収穫のサトウキビの公正価値は560,000ドルで、報告日には450,000ドルであったとする。期中に収穫された農産物の公正価値は、各収穫日において420,000ドルであった場合の期中における生物資産の公正価値の変動、及び当該会計期間の取引と事象を認識するための仕訳は、図表2のようになる。

図表2 公正価値変動の決定

期中における生物資産の公正価値変動の決定			
期首の公正価値		560,000	
控除：期中における公正価値による農産物から棚卸資産への移転		(420,000)	
報告日における公正価値調整前の生物資産		140,000	
報告日における公正価値		450,000	
控除：公正価値調整前の生物資産の公正価値		140,000	
期中の生物資産の公正価値変動		310,000	
(借) 生物資産 (期末の公正価値) (SFP)	450,000	(貸) 生物資産 (期首の公正価値) (SFP)	560,000
棚卸資産 (農産物) (SFP)	420,000	公正価値調整 (P/L)	310,000

## 5. 公正価値モデルの適用

### (1) 公正価値モデルの事例

生物資産の当初測定は、販売費用控除後の公正価値による。その後の各報告日においても、生物資産は販売費用控除後の公正価値によって認識し、販売費用控除後の公正価値の変動は、純損益で認識する。また、農産物は、収穫時点においてのみ、公正価値によって測定しなければならない。公正価値モデルは、過度の費用又は努力なしに、農産物の測定に適用される。

中小企業版 IFRS において、公正価値モデルの事例が示されている<sup>11)</sup>。

当期中に、4頭の雄牛をそれぞれ500,000ドルで購入した場合、2,000,000(500,000×4)ドルは、購入日における雄牛の公正価値であるとみなされる。当期中に、20頭の仔牛が生まれ、それぞれの公正価値は35,000ドルであった場合、期中の取引と事象を認識するための仕訳は図表3のようになる。

図表3 公正価値モデル

(借) 生物資産 (SFP) 2,000,000 飼育する雄牛の購入	(貸) 銀行預金/現金 (SFP) 2,000,000
(借) 生物資産 (SFP) 700,000 期中に生まれた仔牛の認識	(貸) 公正価値調整 (P/L) 700,000 (35,000×20)

### (2) 公正価値の階層 (Hierarchy)

活発な市場が生物資産において存在する場合には、その資産の公正価値の決定において、その市場での相場価格が適切な基礎であると規定している<sup>12)</sup>。すなわち、生物資産又は農産物について、現在の所在地及び状態における活発な市場が存在する場合、公正価値が当該市場における相場価格の基礎となる。企業が複数の異なる活発な市場を利用できる場合、企業が最も適切な市場を用いる<sup>13)</sup>。企業が実際に取引しようとしている市場の相場価格を利用する<sup>14)</sup>。これは、利用しようとしている市場を使うことによって、最も適切な測定値が得られるという見解を反映したものである<sup>15)</sup>。

活発な市場とは、次のすべての条件が存在する市場として定義される<sup>16)</sup>。

- ①市場で取引される物品は同質であること
- ②自発的な買い手と売り手を通常いつでも見つけることができること
- ③価格が公表されていること

活発な市場が存在しない場合、直近の市場取引価格のような、市場において決定された価格又は価値が利用可能であればそれを使う。しかし、生物資産に関して、市場において決定された価格又は価値が入手できないこともある。このような状況では、資産からの予想正味キャッシュ・フローの現在価値を使うことが示されている<sup>17)</sup>。

中小企業版 IFRS においては、活発な市場が存在しない場合、公正価値の決定にあたって以下のものを基礎とすると規定している<sup>18)</sup>。

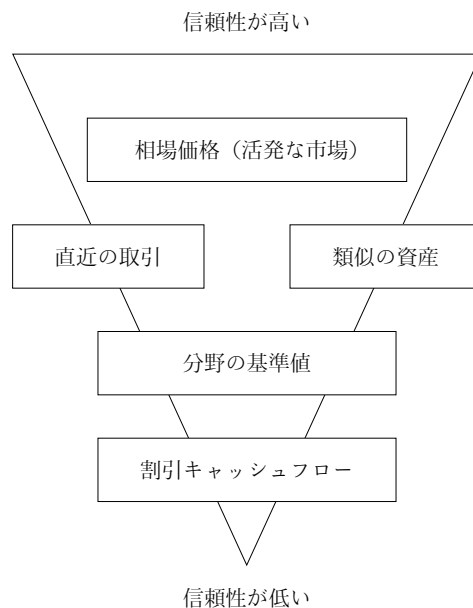
- ①取引日と貸借対照表日間の経済的状況に重要な変化がないと認められる場合、当該資産の直近の市場価格
- ②類似の資産の市場価格に、差異を反映するための必要な修正を加えたもの

- ③輸出用トレイ当たり、ブッシュル重量当たり又はヘクタール当たりで表される果実の価値や、肉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

公開草案E第65号では、どの基礎が望ましいか、すなわち活発な市場が存在しない場合の階層を設けなかった<sup>19)</sup>。詳細な階層は、生じ得るすべての状況を適切に扱う十分な柔軟性を提供しないであろうとの結論に達し、IASBは活発な市場が存在しない場合に詳細な階層を設定しないこととした。しかし、資産からの予想正味キャッシュ・フローの現在価値を使う可能性を避けるために、市場により決定された価格又は価値は、利用可能であればそれをすべて利用することを示した<sup>20)</sup>。

中小企業版IFRSにおいては、図表4<sup>21)</sup>のように、生物資産及び農産物に適用可能な公正価値の階層を示している。

図表4 公正価値の階層



現在の状況において、生物資産の市場価格（相場価格又は見なし価格）が入手できないとしても、公正価値は過度の費用又は努力なしに、容易に決定可能である。企業は、当該資産から得られると予想された正味キャッシュフローを妥当な現在の市場利子率によって割引計算した現在価値が、信頼性のある公正価値の測定結果になるかどうか、そして過度の費用又は努力なしに決定できるかどうかを熟慮しなければならない<sup>22)</sup>。

## 6. 原価モデルの適用

IAS第41号では、生物資産の公正価値が信頼性をもって測定できると仮定されている。しかし、生物資産の当初認識時点に、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ことが判断される場合に、減価償却累計額及び減損

損失累計額控除後の取得原価により測定しなければならない<sup>23)</sup>。

中小企業版 IFRS においてはこの原価モデルは、過度の費用又は努力なしに、容易に公正価値が決定できない場合にのみ利用されると規定している<sup>24)</sup>。しかしながら、原価の指針及び事例は示されていない。そのため、棚卸資産のような他の類似の資産に関する原価決定の原則を、生物資産の原価決定に利用することになる。

原価の事例には、家畜の購入価格及び農場へ生物資産を運ぶために必要な費用、並びに収益が獲得できる状態にするために必要なその他の費用がある。すべての原価は、その時点で直接負担するものである。たとえば、卵を産むことができる雌鳥に成長するまでは、飼料と共に生物資産の原価の一部として資産計上される。しかし卵を産む能力のある雌鳥に成長した後は、農産物を維持するための原価が費用化される。同様に、生長している（伐採するための）植林地において、農園が伐採のために準備する水及び肥料のようなすべての費用は、原価の一部を形成する。特定の生物資産に直接配分することができない通常の製造間接費、一般管理費及び類似の費用は、通常は費用化される<sup>25)</sup>。

## 7. 開示

### (1) 公正価値モデル

企業は、当期において生物資産及び農産物の当初認識において発生した利得又は損失の合計額、並びに生物資産の見積販売時費用控除後の公正価値の変動により発生した利得及び損失の合計額を開示しなければならない<sup>26)</sup>。

IAS 第41号では、多くの開示要件が規定されているが、中小企業版 IFRS では簡略化されており、公正価値モデルに関して、以下のものを開示することになる<sup>27)</sup>。

- ①当該生物資産の明細
- ②収穫時点における農産物及び生物資産の各カテゴリーの公正価値を決定する際に適用した方法及び重要な前提
- ③生物資産の帳簿価額の変動についての調整

上記の調整には、以下のものを含む。

- (a) 販売費用控除後の公正価値の変動により発生した利得又は損失
- (b) 購入による増加
- (c) 収穫や販売による減少
- (d) 企業結合による増加
- (e) 財務諸表上の正味為替換算差額
- (f) その他の変動

### (2) 原価モデル

生物資産の公正価値が信頼性をもって測定できない場合には、以下の追加的な開示が要求される<sup>28)</sup>。

- ①当該生物資産の説明
- ②信頼性のある公正価値が測定できない理由についての説明
- ③可能な場合、公正価値を表している可能性が高い見積額の範囲

- ④利用する減価償却法
- ⑤利用する耐用年数又は減価償却率
- ⑥期首及び期末における帳簿価額並びに減価償却累計額（減損損失累計額との合計額）の総額  
このうち、③の公正価値を表している可能性が高い見積額の範囲の開示は、中小企業版 IFRS  
においては要求されていない。

## 8. むすびにかえて

フードビジネスにとって重要な食品が、農業と密接に結びついていることから、農業活動に関わる会計基準について検討した。生物資産や農産物に市場価格が存在し、信頼性をもって公正価値が測定されると仮定していることから、IAS 第41号及び中小企業版 IFRS 第29号では、従来の取得原価での処理に変えて公正価値モデルが適用されている。企業の負担を考慮して、公正価値による測定の頻度を少なくすることを認めるべきであるとの意見もあった。しかし IASC の理事会では、継続した生物的变化という性質、財務取引と生物的取引の成果との間に直接的な関係がないこと、及び信頼できる公正価値が合理的なコストによって一般的に利用可能であることを理由に、公正価値による測定頻度を少なくすることについては却下している<sup>29)</sup>。

IAS 第41号では、生物資産の公正価値の測定可能性が推定されているが、中小企業版 IFRS 第29号では、生物資産の公正価値の決定は、過度の費用又は努力を要するとしている<sup>30)</sup>。また、IAS 第41号では、生物資産の当初認識からの公正価値の変動は、純損益で認識しなければならないが、中小企業版 IFRS 第29号ではこれに関する特別な記述がない。さらに、開示要件についても簡略化されるなど、小規模事業体の多い農業事業体にとって、適用しやすくなっているとも考えられるが、農業活動に限らず各国の企業活動の多様性を考慮した上で、独自の基準を設けている国もある。数多く残されている問題については、別稿であらためて検討したい。

### 【注・引用文献】

- 1) IASB, *IAS41 Agriculture*, IASB, January 2001 (amended March 2004), B4 (a).  
企業会計基準委員会日本語訳監修, 国際財務報告基準 (IFRSs®) 2007, レクシス・ネクシスジャパン, 2008年, pp.2075-2114, 参照以下同じ。
- 2) *Ibid*, B4 (b).
- 3) *Ibid*, B4 (c).
- 4) *Ibid*, B5.
- 5) *Ibid*, par5.  
IASB, *IFRS for SMEs 29 Specialized Activities*, International Accounting Standard Board, 2009.  
Mackenzie, Bruce, *Applying IFRS for SMEs*, Wiley, 2011.  
河崎照行監訳, 『シンプル IFRS』中央経済社, 2011年, 515-521頁, 参照以下同じ。
- 6) IASB (2001), par10.  
IASB (2009).
- 7) IASB (2001), par12.
- 8) IASB (2009).
- 9) IASB (2001), par13.  
IASB (2009).
- 10) IASB (2009) Example29.1.

- 11) *Ibid*, Example29.2.
- 12) IASB (2001), B27.
- 13) IASB (2001), B31.
- 14) IASB (2009).
- 15) IASB (2001), B31.
- 16) IASB (2001), par.8.
- 17) IASB (2001), B27.
- 18) IASB (2001), par18.  
IASB (2009).
- 19) IASB (2001), B28.
- 20) IASB (2001), B30.
- 21) IASB (2009) Exhibit29.3.
- 22) IASB (2009).
- 23) IASB (2001), par30.
- 24) IASB (2009).
- 25) *Ibid*.
- 26) IASB (2001), par40.
- 27) IASB (2009).
- 28) IASB (2001), par54.
- 29) IASB (2001), B32.
- 30) IASB (2009).

**【参考文献】**

吉田洋, 「フードビジネスのための会計基準」, 名古屋文理大学紀要第8号, 2008年.  
日本フードサービス学会: <http://www.jfgakkai.jp/>