
プロジェクト IFRS 適用課題対応

項目 【審議資料】IAS 第 41 号「農業」 生物資産への事後の支出

I. 本資料の目的

1. 本資料は、2019 年 6 月の IFRS 解釈指針委員会（以下「IFRS-IC」という。）会議において議論された、生物資産への事後の支出に関するアジェンダ決定案に対する当委員会の対応（案）の取扱いについて、アジェンダ決定案の内容をご説明し、当委員会の対応（案）についてご意見をいただくことを目的としている。

II. 議論の背景

2. IAS 第 41 号「農業」（以下「IAS 第 41 号」という。）は、企業に、当初認識時及び各報告期間の末日において、公正価値が信頼性をもって測定できない場合を除き、生物資産を売却コスト控除後の公正価値（fair value less costs to sell; FVLCS）で測定することを要求している。
3. しかしながら、要望書の提出者によると、生物資産¹の当初認識と収穫時点までの間の生物学的変化（biological transformation）に関連するコストの取扱いについては、明確ではないとのことである。なお、要望書の提出者は、本論点は生物資産の測定の論点ではないとしており、事後の支出の会計処理が、結果的に財務業績の計算書の表示に影響することから、その影響を踏まえ、事後の支出の採用すべき会計処理の方法を確認している。
4. 要望書の提出者は、生物学的変化に関連するコスト（以下「事後の支出（subsequent expenditure）」という。）の取扱いに次の 3 つの見解がある²と述べている。

見解 1：事後の支出は、発生時に費用処理する。

事後の支出を発生時に費用処理することで、財務諸表の利用者は生物資産の成長に伴い発生した事後の支出と区別して FVLCS の変動を把握できる。

見解 2：事後の支出は、その都度資産化する。

¹ 要望書の提出者は、大麻（cannabis）の生産に関するライセンスを保有する事業者の会計処理を想定している。

² 要望書に記載された事例について、別紙 2 に記載している。

このアプローチによれば、FVLCS の変動は、生物資産としての自然な成長に起因する結果として示される。

見解 3：事後の支出は、費用処理と資産化のいずれかを選択適用する。

企業は、IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積もりの変更及び誤謬」を適用し、目的適合性があり信頼性がある情報を提供できる会計方針を判断する。

III. 2019 年 6 月の IFRS-IC 会議

IASB スタッフの分析

5. IASB スタッフは、IAS 第 41 号に対する結論の根拠の B62 項を参照し、IAS 第 41 号は事後の支出の会計処理について特定していないと考えている。

IAS 第 41 号 B62 項企業の将来の

公正価値モデルでは当初認識後の支出を資産化する必要はなく、すべての事後の支出を費用として認識すべきだと考える人々がいる。また、子牛の分娩に対して支払われた獣医の報酬の場合など、どのコストを費用として認識し、どのコストを資産化すべきか、定めることが難しい場合があると主張する人々もいる。当理事会は、本基準では、生物資産に関連する当初認識後の支出の会計処理は明確に定めないことにした。公正価値測定アプローチでは不要と考えるからである。

6. 前項で引用した IAS 第 41 号 B62 項に基づき、IASB スタッフは、企業は、事後の支出の会計処理について、見解 1 と見解 2 のいずれの方法も適用することができ、IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積もりの変更及び誤謬」第 13 項³を適用し、それぞれの生物資産について、事後の会計処理について首尾一貫した会計方針を適用することになると考えている。
7. IASB スタッフはまた、企業は、IAS 第 1 号「財務諸表の表示」第 117 項から第 124 項の規定を適用し、財務諸表利用者の理解において有用であると考えられる場合には、会計方針を開示することが適切であると考えている。

(アウトリーチの結果)

³ 関連する会計基準の内容については、別紙 3 にお示ししている。

8. IASB スタッフは、本論点についてアウトリーチを実施し、13（監査法人7、基準設定主体4、規制当局2）の回答を得ている。IASB スタッフによると、ほとんどの法域において、事後の支出の金額に重要性がある一方、その会計処理の方法については、発生時に費用処理する方法と、都度資産化する方法が混在していたとのことである。

（基準設定アジェンダへの追加の要否）

9. IASB スタッフは、本論点について基準開発を行う場合は、以下に記載している IAS 第 40 号「投資不動産」（以下「IAS 第 40 号」という。）の結論の根拠 B40 項との整合性、及び IASB スタッフが実施したアウトリーチにおいて、水産業などのセクターでは公正価値の変動をよりよく反映する目的において資産化している事例が見られたことを踏まえると、費用処理よりも資産化を要求することになる可能性が高いと考えている。

IAS 第 40 号 B40 項

公正価値モデルでは事後の支出を資産化する必要はなく、すべての事後の支出は費用として認識すべきであると考えられる者もいる。しかしながら、事後の支出を資産化しないことは、財務業績の報告上、歪みを生じさせることになると考える者もあり、理事会はこの意見に同意した。したがって、本基準は、企業が事後の支出を IAS 第 16 号の自己使用不動産に用いられる判定基準と類似の判定基準を使用して資産化すべきかどうかを判断することを要求している。

10. しかしながら、IASB スタッフは、カナダ証券管理局（CSA）のスタッフが 2018 年 10 月に公表した注意事項（CSA Staff Notice）⁴を参照し、当該注意事項において、IAS 第 41 号に基づき企業が資産化と費用処理のいずれの方法を採用したとしても、投資者が知りたいと思う情報は、当期の販売に要したコストに関する情報であるとの指摘がなされている点に着目している。
11. IASB スタッフは、前項の内容を踏まえると、大麻産業への投資者は、大麻の生産と販売は、生物資産というよりもむしろ、IAS 第 2 号「棚卸資産」を適用し会計処理される棚卸資産の生産と販売により類似しているとの見解を持っていると考えている。
12. IASB スタッフは、事後の支出の会計処理について、企業に資産化又は費用処理のいずれを要求したとしても、それだけでは当期に販売された生物資産の累積コストに関する情報は提供できず、そのような累積コストを決定するには、各生物資産の販

⁴ CSA Staff Notice 51-357。IASB スタッフによると、カナダ証券管理局のスタッフは、大麻産業に従事する 70 の企業の開示を調査したとのことである。

売までの累積コスト、又は販売までの公正価値の累積変動額のいずれかを継続して把握することを要求する必要があると考えている。

13. しかし、IASB スタッフは、そのことは、少なくとも複数の生物資産に対し IAS 第 41 号における測定モデルのより根本的な検討 (fundamental consideration) が必要になると考えている。また、基準開発を行う場合には、必要なりサーチ⁵を行うための多くの時間と労力を要すると考えている。
14. そのため、IASB スタッフは、現時点で基準開発によってコストを上回る十分な改善を生み出すことを示す証拠は得られなかったとして、基準設定アジェンダに追加しないことを提案している。一方で、事後の支出の会計処理について、企業がどのように IAS 第 41 号及び関連する IFRS 基準の要求事項を適用するかについて説明するアジェンダ決定案を公表することを提案している。

IFRS-IC 会議での議論の結果

15. 文言に関する若干の指摘はあったものの、本論点を基準設定アジェンダに追加せず、スタッフ提案に沿った形でアジェンダ決定案を公表することに委員全員が賛成した。

今後の予定

16. IFRS-IC は、アジェンダ決定案について 2019 年 8 月 20 日までコメントを募集しており、今後の会議において、当該アジェンダ決定案を最終化するかどうかについて再検討する予定である。

以 上

⁵ IASB スタッフは、次のようなりサーチの例を挙げている。

- (1) 幅広い生物資産への投資者が必要とする情報。
- (2) すべての事後の支出が資産化されるべきか、特定の閾値を満たす支出のみ資産化すべきか。後者である場合には、その閾値、及び当該閾値が多様な生物資産に正しく機能するかどうかの検証。
- (3) 企業が生物資産へのあらゆる支出について当該閾値を満たすかどうかを識別することについての実現可能性。

別紙1 2019年6月のIFRIC Updateに掲載された「アジェンダ決定案」

の仮訳

生物資産への事後の支出（IAS第41号「農業」） - AP9

委員会は、IAS第41号を適用して売却コスト控除後の公正価値で測定する生物資産の生物学的変化に関連するコスト（事後の支出）の会計処理に関する要望を受けた。この要望書は、企業は事後の支出を資産化する（すなわち、資産の帳簿価額に加算する）のか、それとも、事後の支出を発生時に費用として認識するのかを質問していた。

委員会は、事後の支出を資産化するのか費用として認識するのかは、生物資産の測定には影響を与えず、純損益にも影響を与えないと考えた。しかし、純損益計算書における金額の表示には影響を与える。

IAS第41号は、事後の支出の会計処理に関する要求事項を定めていない。IAS第41号に関する結論の根拠のB62項は次のように説明している。「当（IASC）理事会は、本基準では、生物資産に係る事後の支出の会計処理は明示的に定めないことを決定した。公正価値アプローチでは不要と考えるからである。」

したがって、委員会は、IAS第41号を適用する際に、企業は事後の支出を資産化するか発生時に費用として認識するかのいずれかであると結論を下した。IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」の第13項を適用して、企業は事後の支出についての会計方針を生物資産の各グループに適用するであろう。企業はまた、選択した会計方針の開示が、それらの取引が報告された財務業績にどのように反映されているのかを財務諸表利用者が理解するのに役立つ場合には、IAS第1号「財務諸表の表示」の第117項から第124項を適用して、当該会計方針も開示する。

自らの分析に照らして、委員会は、生物資産への事後の支出の会計処理に関してプロジェクトを基準設定アジェンダに追加すべきかどうかを検討した。委員会は、現時点でこの事項に関する基準設定がコストを上回るのに十分な財務報告の改善をもたらすことを示唆する証拠を「まだ」得ていない。したがって、委員会は、この事項を基準設定アジェンダに追加しないことを「決定した」。

別紙 2 要望書において示された事例

1. 企業は売却コスト控除後の公正価値（FVLCS）で測定される生物資産（大麻）を有しており、2017年12月31日のFVLCSはCU200である。
2. 2018年の最初の四半期に、成長のためにCU300のコストを要し、2018年3月31日時点のFVLCSはCU600であった。

	見解 1 発生時に費用処理		見解 2 都度資産化	
	生物資産の残高	損益計算書への影響	生物資産の残高	損益計算書への影響
売却コスト控除後の公正価値（FVLCS） 2017年12月31日	CU200		CU200	
資産化の額			CU300	
費用計上額		CU300		
生物資産の成長に伴う FVLCSの変動	CU400	(CU400)	CU100	(CU100)
FVLCS 2018年3月31日	CU600		CU600	
純損益への影響		(CU100)		(CU100)

以 上

別紙3 関連する IFRS 基準の規定

IAS 第41号「農業」

定義

農業に関連する定義

5 次の用語は、本基準では特定された意味で用いている。

生物資産とは、生きている動物又は植物をいう。

生物学的変化とは、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。

売却コストとは、資産の処分に直接起因する増分コスト（金融コスト及び法人所得税を除く）をいう。

認識及び測定

12 生物資産は、当初認識時及び各報告期間の末日において、売却コスト控除後の公正価値で測定しなければならない。ただし、第30項で説明している、公正価値が信頼性をもって測定できない場合を除く。

IAS 第41号

「農業」に関するIASBの結論の根拠

事後の支出

B61 本基準は、生物資産に関連する当初認識後の支出の会計処理について、明確に定めていない。E65号では、生物資産を生産し収穫する際の原価は、発生時に費用として計上すべきであり、当該企業によって所有又は支配される生物資産の個体数量を増やす原価は、資産の帳簿価額に加算すべきであると提案していた。

B62 公正価値モデルでは当初認識後の支出を資産化する必要はなく、すべての事後の支出を費用として認識すべきだと考える人々がいる。また、子牛の分娩に対して支払われた獣医の報酬の場合など、どのコストを費用として認識し、どのコストを資産化すべきか、定めることが難しい場合があると主張する人々もいる。当理事会は、本基準では、生物資産に関連する当初認識後の支出の会計処理は明確に定めないことにした。公正価値測定アプローチでは不要と考えるからである。

IAS 第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」

会計方針の首尾一貫性

- 13 企業は、類似の取引その他の事象及び状況について首尾一貫してその会計方針を選択し、適用しなければならない。ただし、あるIFRSが特に異なる方針が適切である項目の区分を要求又は許容している場合を除く。あるIFRSがこのような区分を要求又は許容している場合には、各区分について首尾一貫して適切な会計方針を選択し、適用しなければならない。

IAS 第1号「財務諸表の表示」

会計方針の開示

- 117 企業は、重要な会計方針を開示しなければならない。これは以下で構成される。
- (a) 財務諸表を作成する際に使用した測定基礎
 - (b) 財務諸表の理解への目的適合性のある使用したその他の会計方針
- 118 企業が財務諸表に使用した測定基礎（例えば、取得原価、現在原価、正味実現可能価額、公正価値又は回収可能価額）を利用者に知らせることは重要である。企業が財務諸表を作成する基礎が、利用者の分析に大きく影響を与えるからである。企業が財務諸表で複数の測定基礎を使用している場合、例えば、特定のクラスの資産が再評価されている場合には、それぞれの測定基礎が適用されている資産及び負債の区分の目安を示せば十分である。
- 119 ある特定の会計方針を開示すべきかどうかを決定するにあたって、経営者は、その開示が、取引、その他の事象及び状況が財務業績や財政状態の報告にどのように反映されているのかを利用者が理解するのに役立つかどうかを検討する。各企業は、自らの営業の性質及び財務諸表の利用者がその種類の企業に開示を期待するであろう方針を考慮する。特定の会計方針の開示は、当該方針がIFRSが認めている選択肢から選択される場合には、利用者に特に役立つ。一例は、企業が投資不動産に公正価値モデルと原価モデルのいずれを適用しているのかの開示である（IAS 第40号「投資不動産」参照）。いくつかのIFRSは、特定の会計方針の開示を具体的に要求しており、その中には、IFRSが認めているさまざまな会計方針の中で経営者が行った選択も含まれている。例えば、IAS 第16号では、有形固定資産の各種類について用いた測定基礎の開示を要求している。
- 120 [削除]
- 121 当期及び過去の期間における金額に重要性がない場合であっても、ある会計方針が企業の営業活動の性質上重要となる可能性がある。IFRSで具体的に要求されていないが、IAS 第8号に従って企業が選択し適用している重要な会計方針のそれぞれを開示することも適切である。
- 122 企業は、重要な会計方針又は他の注記とともに、見積りを伴う判断（第125項参照）とは別に、

経営者が当該企業の会計方針を適用する過程で行った判断のうち、財務諸表に認識されている金額に最も重要な影響を与えているものを開示しなければならない。

123 企業の会計方針を適用する過程で、経営者は、見積りを伴う判断のほか、財務諸表に認識する金額に大きく影響する可能性のあるさまざまな判断を行う。例えば、経営者は、次の事項を決定する際に判断を行う。

(a) [削除]

(b) どのような場合に、金融資産、及び貸手について、リースの対象となっている資産の保有による重要なリスクと経済的価値のほとんどすべてが他の企業に移転されるのか

(c) 実質的に、特定の物品販売が融資契約であり、したがって収益を生じないものなのかどうか

(d) 金融資産の契約条件が所定の日元本及び元本残高に対する利息の支払のみであるキャッシュ・フローを生じるかどうか

124 第122項に従って行われる開示の中には、他のIFRSで要求されているものがある。例えば、IFRS第12号「他の企業への関与の開示」では、企業が他の企業を支配しているのかどうかを決定する際に行った判断の開示を企業に要求している。IAS第40号「投資不動産」では、不動産の分類が困難な場合に、投資不動産を、自己使用不動産及び企業の通常の事業の過程で販売目的で保有している不動産と区別するために企業が設けた判断規準の開示を求めている。

IAS 第40号「投資不動産」

IAS 第40号

「投資不動産」(2000年)に関する結論の根拠

事後の支出

B40 公正価値モデルでは事後の支出を資産化する必要はなく、すべての事後の支出は費用として認識すべきであるとする者もいる。しかしながら、事後の支出を資産化しないことは、財務業績の報告上、歪みを生じさせることになるものと考えられる者もあり、理事会はこの意見に同意した。したがって、本基準は、企業が事後の支出をIAS第16号の自己使用不動産に用いられる判定基準と類似の判定基準を使用して資産化すべきかどうかを判断することを要求している。

以上