

In depth

A look at current financial reporting issues

inform.pwc.com

pwc

September 2014

No.INT 2014-07

果実生成型植物の会計上の分類に関する修正

要点

国際会計基準審議会 (IASB) は、2014 年 6 月、国際会計基準 (IAS) 第 16 号「有形固定資産」および IAS 第 41 号「農業」の修正を公表しました。本修正は、ぶどうの木や油ヤシなどの果実生成型植物の定義を満たす生物資産に関する会計上の要求事項を変更するものであり、農産物を産出するために果実生成型植物を栽培する企業に影響を及ぼすこととなります。

果実生成型植物は、本修正の適用以前は IAS 第 41 号の範囲に含まれ、売却コスト控除後の公正価値で測定されていました。今後は IAS 第 16 号の範囲に含まれ、取得原価モデルまたは再評価モデルの使用が認められます。ただし、果実生成型植物の上に生育する農産物は、依然として IAS 第 41 号の範囲に含まれ、公正価値での測定が求められます。

本文書では、本修正の範囲および影響について解説します。

範囲

何が変わったのか？

成熟した果実生成型植物は、製造工程における機械に類似していると通常、考えられます。そのため IASB は、果実生成型植物について、IAS 第 16 号の適用範囲に含まれる有形固定資産と同じ方法で会計処理する必要があると判断しました。

IAS 第 41 号は、今回の修正以前は、農業活動に関連するすべての生物資産を、売却コスト控除後の公正価値で測定し、その公正価値の変動を純損益で認識することを要求していました。この会計上の取扱いは、これらの資産が生存期間中に受ける生物学的変化は、公正価値測定によって最も適切に反映されるという原則に基づいています。しかし、生物資産の中には、果実生成型植物と呼ばれる部分集合があり、これらは数期間にわたり農産物を生成するためだけに使用されます。果実生成型植物は、その生産期間の終了時に、通常は廃棄されます。果実生成型植物がいったん成熟した後は、農産物の産出を除いて、その生物学的変化は将来の経済的便益を生み出す上で、もはや重要ではなくなります。果実生成型植物が創出する唯一の重要な将来の経済的便益は、それが生み出す農産物から生じます。

果実や野菜などの果実生成型植物の上に生育する農産物は、果実生成型の家畜 (酪農用家畜など) の会計処理と同様に、IAS 第 41 号の適用範囲に今後も含まれます。

IASB は、果実生成型の家畜を IAS 第 16 号の適用範囲に含めると、取得原価モデルの使用がより複雑になるため、果実生成型の家畜に係る会計処理は変更しないことを決定しました。植物とは異なり、果実生成型

の家畜と消費型の家畜の区別は、よりビジネス・モデルに基づくことになり、期間にわたって変化する可能性があります。

果実生成型植物とは？

果実生成型植物は、その生産寿命にわたって農産物を生成するためだけに使用される、生きている植物です。例えば、油ヤシ農園では、果実を生成する樹木は果実生成型植物であり、一方、収穫されるまで樹木の上に生育する果実は農産物となります。ぶどう園では、ぶどうの木は果実生成型植物で、ぶどうは農産物となります。

IAS 第 16 号における「果実生成型植物」の会計上の定義

果実生成型植物とは、以下に該当するものをいう。

- (a) 農産物の生産または供給において使用する植物
- (b) 1 期間を超えて農産物を産出することが見込まれる植物
- (c) 農産物として売却される可能性がほとんどない生きた植物(付随的なスクラップとしての売却を除く)

材木などの生産物として収穫し売却するために生育する樹木は、果実生成型植物ではありません。また、トウモロコシや小麦などの 1 期間を超えて農産物を産出することのない一年生作物も、果実生成型植物ではありません。

1 つの植物が、(1) 農産物の産出と(2) 農産物として収穫し売却するという 2 つの用途をもって栽培される場合があります。例えばゴムの木は、生ゴムおよび木材の両方の用途のために栽培される場合があります。樹木から得た材木の売却が付随的なスクラップとしての売却でない場合、その樹木は果実生成型植物の定義を満たしません。

通常、農産物をもはや産出しない果実生成型植物は、生産期間の終了時に切り落とされ、スクラップとして売却されます。このような付随的なスクラップとしての売却は、その植物が果実生成型植物となることを妨げるものではありません。

PwC の見解

植物が果実生成型植物に該当するかどうかの判定は、その植物の認識後の測定に影響を与えるため非常に重要です。果実生成型植物の定義を満たすかどうか、特に、植物自体の売却が付随的なスクラップとしての売却であるかどうかの判定には判断を要します。

生産期間中の果実生成型植物の認識および測定

未成熟の果実生成型植物

果実生成型植物は、成熟するまでの生成期間に長い期間を要する場合があります。未成熟の果実生成型植物は、意図する用途に組み立てられる前の有形固定資産に類似しています。IASB は、自家建設の有形固定資産と同じ方法により、果実生成型植物が成熟するまで累積原価で測定することを決定しました。

原価の累積は、果実生成型植物が、経営者が意図する方法での稼働が可能となるために必要な場所および状態におかれたとき、すなわち、果実生成型植物が成熟したときに、停止します。

果実生成型植物は、IAS 第 23 号「借入コスト」における適格資産に該当します。特定借入および一般借入に係るコストは、IAS 第 23 号に基づき資産化されることとなります。

PwC の見解

未成熟の果実生成型植物の累積原価は、新たな概念となります(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く)。既存の IAS 第 41 号では、果実生成型植物は、売却コスト控除後の公正価値で測定されていました。既存の IAS 第 41 号は、成熟前および成熟後の農業活動に係るコストについて、会計上の取扱いを規定していません。そのため、企業はこれまで、通常、当該コストを資産化するか、もしくは発生時に純損益に費用計上していました。今後は、本修正により、当該コストを累積することが求められます。したがって、現在、会計方針として当該コストの費用計上を採用している企業は、成熟の前段階にある果実生成型植物に発生したコストを、自社のシステムで追跡し把握できるようにすることが求められます。

果実生成型植物の成熟時期に関する具体的なガイダンスはありません。例えば、油ヤシの木は 2 年後に農産物の生成が始まる可能性があるものの、生産量が最大となるのは 7 年後である可能性があります。ぶどうの木は、十分な量と高い品質の果実を生成するのに長い期間を要する可能性があります。企業は、果実生成型植物の成熟時期を判定する自社の会計方針を決定する必要があるといえます。

成熟した果実生成型植物

成熟した果実生成型植物は、減価償却累計額または減損損失累計額を控除した、取得原価または再評価額のいずれかを用いて測定されます。採用した会計方針は、首尾一貫して適用する必要があります。

再評価モデルを適用する企業は、果実生成型植物の帳簿価額が公正価値と大きく異ならないような頻度で定期的に行う必要があります。通常、再評価の調整額はその他の包括利益に認識し、資本に累積します。植物の帳簿価額の減少が従前の再評価剰余金を超える場合、その超過額を純損益で認識する必要があります。

果実生成型植物の帳簿価額は、その耐用年数、つまり農産物を産出する年数にわたって規則的な方法で償却されます。使用される減価償却方法は、当該植物の将来の経済的便益を企業が消費すると予想されるパターンを反映するものでなければならず、例えば、生産高比例法があります。ただし、IAS 第 16 号は、定額法などの他の適切な減価償却方法の使用も禁止していません。植物の耐用年数は、少なくとも各事業年度末に、定期的に見直す必要があります。

各報告期間の末日において、企業は、IAS 第 36 号「資産の減損」の要求事項の適用により、果実生成型植物が減損している可能性のある兆候があるかどうかを評価する必要があります。減損テストの実施が要求される減損の兆候としては、例えば農産物の市場価格の下落、干ばつや洪水などの自然現象、生産性の低下を引き起こすような植物の病気、および労働力の制約などがあります。

PwC の見解

IAS 第 16 号における再評価モデルを果実生成型植物に適用する場合、従前の再評価剰余金を超える部分を除き、公正価値の変動はその他の包括利益で認識します。この会計上の取扱いは、売却コスト控除後の公正価値の変動すべてを純損益に認識していた既存の IAS 第 41 号の要求事項とは、対照的です。

生育している農産物

果実生成型植物の上に生育する農産物は、生育している間は、売却コスト控除後の公正価値で測定され、その公正価値の変動は純損益で認識されます。

生育している農産物を公正価値で測定することは、農産物の売却から見込まれる収益のうち当該企業が実現可能な将来キャッシュ・フローについての有用な情報を財務諸表の利用者に提供することになります。農産物の公正価値測定には、評価技法が用いられます。収集した過去および現在のデータが、インプットとな

る可能性もあれば、使用するインプットを裏付ける証拠を提供するものとなる可能性もあります。例えばヤシ油の業界においては、過去の生産量、果実の品質、および収穫した農産物の現在の市場価格などのデータが、公正価値の見積りに含まれるいくつかの重要なインプットになるといえます。その結果として得られる公正価値は、重要な観察可能でないインプットが関与するため、国際財務報告基準(IFRS)第13号の公正価値ヒエラルキーにおけるレベル3の測定となる可能性があります。

企業は、例えば当初の成長期間など、農産物の当初測定に重要な実務上の困難が生じた場合には、IAS第41号第10項および第30項に基づく公正価値測定の免除に対する要求事項を満たすかどうかを検討する必要があります。

IAS第41号第10項は、過去の事象の結果として企業が資産を支配しており、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く、かつ、その資産の公正価値又は取得原価が信頼性をもって測定できる場合のみ、生物資産を認識することとしています。IAS第41号第30項は、市場で決定された価格また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と判断される場合は、農産物を取得原価モデルで測定することを要求しています。「明らかに信頼できない」という用語は、IFRSにおける他の基準では用いられておらず、基準の目的から、これを満たすのは高いハードルがあります。例えば、最終的な農産物価格の大きな変動は、見積りが明らかに信頼できないことを正当化することにはなりません。資産の生産サイクルが非常に長く、先物市場価格がないという事実についても、当該資産を公正価値で測定しないということの正当化にはなりません。

この免除規定は、農産物の当初認識時から、公正価値が信頼性をもって測定できるようになる時点まで適用可能です。IAS第41号は、農産物が公正価値で測定されていない場合でも、公正価値として算定される可能性の高い見積りの範囲、および公正価値が信頼性をもって測定できない理由の説明を開示するよう、企業に要求しています。

PwCの見解

本修正に基づく公正価値の仕組みは、既存のIAS第41号とは異なります。既存のIAS第41号では、果実生成型植物は、その上に生育する収穫されていない農産物とともに、1つの資産として会計処理され、公正価値で測定されます。本修正では、果実生成型植物および農産物は2つの別個の資産として会計処理され、測定されます。売却コスト控除後の公正価値による測定は、果実生成型植物の上に生育する農産物にのみ求められます。

果実生成型植物の上に生育する農産物の公正価値測定には判断が要求されます。また、当該公正価値測定は、IFRS第13号におけるレベル3の測定に該当する可能性が高いといえます。この会計上の取扱いは、類似する農業活動を行う他の企業との比較可能性に影響を与える可能性があります。

また、どの時点で公正価値を適用するか決定にも、判断を要します。報告企業は、これらのいずれの判断においても明確な会計方針を有する必要があり、またさまざまな企業との比較において、財務諸表の利用者に役立つ透明性のある開示を行う必要があります。

収穫された農産物

収穫された農産物は、収穫時点で売却コスト控除後の公正価値で測定されます。IAS第41号は、収穫時点の農産物の公正価値について、常に信頼性をもって測定できるとしているため、収穫時点で公正価値測定が免除される可能性はありません。収穫された農産物の売却コスト控除後の公正価値は、IAS第2号を適用する際の、棚卸資産のみなし原価となります。

PwCの見解

上記のように、農産物の当初の成長段階で公正価値測定の免除を適用する企業は、その公正価値が信頼性をもって測定できるようになった場合には、当該農産物を公正価値で測定することが要求されます。どの時点で公正価値が信頼性をもって測定できるようになったかを決定するには判断が必要となります。IAS第41号は、収穫時点の農産物の公正価値は常に信頼性をもって測定できると規定しているため、企

業が収穫に近い期間に公正価値が信頼性をもって測定できないとしつつも、収穫時点では公正価値による利得を計上することは通常ないといえます。

経過措置

この新たな要求事項は、2016年1月1日以後に開始する事業年度より適用されます。早期適用も認められます。

現在IFRSを適用している企業であるか、または初度適用企業であるかに応じて、企業は、本修正を完全適用するか、または関連する経過措置を適用することになります。

現在IFRSを適用している企業が本修正を最初に適用する場合、財務諸表に表示される最も古い比較対象期間の期首時点の公正価値を、期首時点の果実生成型植物のみなし原価として使用することを選択できます。公正価値と帳簿価額(すなわち、既存のIAS第41号により算定された売却コスト控除後の公正価値)との差額は、表示される最も古い事業年度の期首時点で、期首利益剰余金に認識されます。

IFRSの初度適用企業は、IFRS第1号「国際財務報告基準の初度適用」が規定する、有形固定資産のみなし原価に関する免除規定を適用することができます。移行日時点の公正価値による免除規定(前述のIFRSを適用している企業に対するものと同様の免除規定)に加え、IFRSの初度適用企業は、移行日時点またはそれ以前における従前の会計原則に従った再評価額をのみなし原価として選択することができます。この免除規定は、再評価額が公正価値、または取得原価や償却後原価(例えば、一般物価指数または個別物価指数の変動を反映するように調整したもの)と概ね同等である場合に、適用することができます。またIFRSの初度適用企業は、公正価値に影響を与える事象(例えば、民営化や株式公開)を契機とする公正価値測定を、測定日時点のみなし原価とすることもできます。

PwCの見解

現在IFRSを適用している企業は、既存のIAS第41号にもとづき、売却コスト控除後の公正価値ですべての生物資産を測定してきました。本修正の適用により、移行日時点の売却コスト控除後の公正価値を、2つの構成要素(果実生成型植物および農産物)に配分する必要があります。果実生成型植物の「売却コスト」が重要な場合には、それらのコストを除去するように果実生成型植物に配分する公正価値を調整する必要があるといえます。本修正の適用により、移行日時点で果実生成型植物に配分された公正価値は、のみなし原価となります。

This publication has been prepared for general guidance on matters of interest only, and does not constitute professional advice. You should not act upon the information contained in this publication without obtaining specific professional advice. No representation or warranty (express or implied) is given as to the accuracy or completeness of the information contained in this publication, and, to the extent permitted by law, PricewaterhouseCoopers LLP, its members, employees and agents do not accept or assume any liability, responsibility or duty of care for any consequences of you or anyone else acting, or refraining to act, in reliance on the information contained in this publication or for any decision based on it.

© 2014 PwC. All rights reserved.

PwC refers to the PwC Network and/or one or more of its member firms, each of which is a separate legal entity. Please see www.pwc.com/structure for further details.