果実生成型植物の会計処理に係る問題点の検討

—公開草案「農業：果実生成型植物（IAS 第16号とIAS 第41号の修正案）」に対するコメントレターの分析—

玉川 絵美

要 旨

2014年6月、国際会計基準審議会は、「農業：果実生成型植物（IAS 第16号とIAS 第41号の修正）」を公表し、生物資産のうち果実生成型植物には、国際会計基準第16号「有形固定資産」が適用されることとなった。この基準の修正は、アジア・オセアニア会計基準設定主体グループをはじめとする諸団体の果実生成型植物の会計処理に対する懸念を改善したものの、「果実生成型植物のもとで成長する果実の会計処理」という新たな問題を浮き彫りとした。

I はじめに

2014年6月、国際会計基準審議会（International Accounting Standards Board, IASB）は「アジェンダ・コンサルテーション2011」のプロジェクトの1つであった「農業：果実生成型植物（IAS 第16号とIAS 第41号の修正）」を公表し、その審議の結果、2016年1月1日以後に開始する事業年度より、生物資産のうち果実生成型植物¹には、国際会計基準（International Accounting Standards, IAS）第41号「農業」に代わり、IAS 第16号「有形固定資産」を適用している。

このプロジェクトは、マレーシア会計基準審議会（Malaysian Accounting Standards Board, MASB）をはじめとするアジア・オセアニア会計基準設定主体グループ（Asian-Oceanian Standard-Setters Group, AOSSG）²が、生物資産に公正価値測定を適用する

1 果実生成型植物とは、次の要件を満たす「生きている植物」である（IASB 2014a, p. 4）。

(a) 農産物の生産または供給のために使用される

(b) 1会計期間を超えて収穫をもたらすことが見込まれる

(c) 偶発的な廃棄による売却を除き、生きたまま、もしくは農産物として売却する見込みがほとんどない

2 アジア・オセアニア会計基準設定主体グループ（AOSSG）とは、アジア・オセアニア地域の会計基準設定主体が集まったグループである（AOSSG 2015, <http://www.aossg.org>, 2015年5月21日アクセス）。

ことへの懸念を IASB に示したことにより取り組まれた。

現行の IAS 第 41 号は、生物資産と農産物に対して公正価値による測定を求めている³。しかしながら、成熟した果実生成型生物資産 (Bearer Biological Asset, BBA)⁴ は機械等の有形固定資産と同様の性質を有していること、また、BBA を取引する市場が存在しない中で、BBA に公正価値測定を適用することへの懸念より、AOSSG ワーキング・グループ⁵ は、BBA に対して IAS 第 16 号に準拠した取得原価による会計処理の適用を求めている。

この基準の修正を行う過程において IASB は、2013 年 6 月、公開草案「農業：果実生成型植物 (IAS 第 16 号と IAS 第 41 号の修正案)」(以下、「ED [2013]」とする) を公表した。ED [2013] に対して 72 のコメントが寄せられ⁶、果実生成型植物の会計処理に関して検討すべき主要な問題点が 2 つ、浮き彫りとなった。それは、「果実生成型植物のもとで成長する果実の会計処理」と「果実生成型植物を『成熟』とみなすタイミング」である。

そこで、本稿第 2 章では「果実生成型植物のもとで成長する果実の会計処理」を、第 3 章では「果実生成型植物を『成熟』とみなすタイミング」について検討することにより、果実生成型植物の会計処理に係る問題点について、望まれる今後の対応を明らかにする。

II 果実生成型植物のもとで成長する果実の会計処理

現行の IAS 第 41 号によると、果実生成型植物のもとで成長する果実は、当該果実が収穫されたときに「農産物」として、売却費用控除後の公正価値で測定される (par. 13)。しかし、今回の基準の修正の結果、果実生成型植物のもとで成長する果実は「消費型生物資産」(Consumable Biological Asset, CBA) とみなされ、当該果実は「果実が成長を始

3 生物資産とは「生きている動物又は植物」であり、農産物とは「企業の生物資産からの収穫された成果物」である (IAS 第 41 号, par. 5)。

4 果実生成型生物資産 (BBA) とは、消費型生物資産以外の生物資産であり、消費型生物資産 (CBA) とは、「農産物として収穫されるか、又は生物資産として販売可能な生物資産」である (IAS 第 41 号, par. 44)。

5 2010 年 9 月に行われた AOSSG の会議で、AOSSG ワーキング・グループが結成され、構成国は、中国、香港、インド、インドネシア、韓国、マレーシアである (AOSSG 2011, p. 7)。

6 公開草案「農業：果実生成型植物 (IAS 第 16 号と IAS 第 41 号の修正案)」(ED [2013]) に対して 72 のコメントが寄せられ、IASB のスタッフペーパーにおいて、ED [2013] のコメント回答者の組織形態および団体の所在地域が公表されている (IASB 2014b, par. 4)。なお、本稿での検討項目に対する ED [2013] のコメント回答者は付録 A に記載しており、本稿は、それらをもとに検討している。

めたとき」から公正価値で測定される（IASB 2014a, p. 4）。ED [2013] のコメント回答者の約半数が、この会計処理に対して支持を示さなかった（IASB 2014b, par. 104）。

表 1 は、果実生成型植物のもとで成長する果実の会計処理に関してコメントを寄せた ED [2013] のコメント回答者を、組織形態別、また、地域別に示している。

表 1 果実生成型植物のもとで成長する果実の会計処理に関して指摘した ED [2013] のコメント回答者

		地域						総計	
		アジア	アジア & オセアニア	オセアニア	アフリカ	ヨーロッパ	ラテンアメリカ		グローバル
組織形態	Accounting Body (公認会計士協会等の会計に関連する団体)	2		1	1	1			5
	Standard Setter (会計基準設定主体)	3	1	1					5
	Accounting Firm (会計事務所)				1			3	4
	Preparer – Plantation Company (財務諸表作成者—プランテーション保有企業)	3			1	5			9
	Preparer – Other (財務諸表作成者—その他)					1			1
	Government (政府関連組織)	1							1
	Regulator (規制当局)	1							1
	Individual (個人)			1		1	1		3
総計		10	1	3	3	8	1	3	29

(出所) ED [2013] に対して寄せられたコメントより作成。

表 1 より、果実生成型植物のもとで成長する果実を「果実が成長を始めたときから公正価値で測定する」ことに関して懸念を示した ED [2013] のコメント回答者のうち、組織形態別の観点からはプランテーション保有企業が多く、地域別ではアジアが多いことがわかる。また、プランテーション保有企業の中でも、ヨーロッパに所在する企業の値が最も高いことも注目すべき点である。

表 1 で示した 9 社あるプランテーション保有企業のうち、7 社がアジアにプランテーションを保有しており、そのプランテーションの主な所在国は、インドネシアもしくはマレーシアである。つまり、ヨーロッパに所在するプランテーション保有企業も、実際の農業活動は「アジア」で行っている。ゆえに、果実生成型植物のもとで成長する果実に対する懸念は、アジア、特に東南アジアにおいて強いと考えられる。

また、果実生成型植物のもとで成長する果実に関して意見を述べた ED [2013] のコメント回答者のうち、公認会計士協会等の会計に関連する団体（Accounting Body）と会計基準設定主体（Standard Setter）（以下、両組織をあわせて「会計関連団体」とする）か

らの指摘も多く、プランテーション保有企業の数とあわせると、果実生成型植物のもとで成長する果実に関する意見を述べた ED [2013] のコメント回答者の約 65% を占める。ここから、果実生成型植物のもとで成長する果実の会計処理に係る ED [2013] での言及が、理論と実務の両方の面で受け入れ難いものであると推測する。

そこで、プランテーション保有企業と会計関連団体がなぜ、そのような意見を述べたのか、また、果実生成型植物のもとで成長する果実の会計処理方法の提案について検討する。

1 プランテーション保有企業の見解

果実生成型植物のもとで成長する果実の会計処理に関する指摘を述べたプランテーション保有企業 9 社の、果実生成型植物のもとで成長する果実の捉え方には 2 通りある。9 社のうち 4 社は、果実生成型植物のもとで成長する果実を、成長段階にある「仕掛品」として、残りの 5 社は、成長段階にある「農産物」として捉えている。

果実生成型植物のもとで成長する果実の捉え方は異なるものの、当該果実に公正価値測定を適用することがふさわしくないと考える理由は、9 社とも共通している。それは、果実生成型植物のもとで成長する果実の数量や異なった成長過程にある果実の生物学的変化を実査することは不可能であり、また、異なった成長段階にある果実のための市場がない中で決定される当該果実の価格も「判断」の要素が強くなるため、測定された公正価値の主観性が強くなることである。

果実生成型植物のもとで成長する果実に公正価値測定を適用することへの懸念は同じであるが、果実生成型植物と当該植物のもとで成長する果実の性質を異なる観点から捉えていることにより、2 つの異なる会計処理が提案されていると考えられる。

まず、果実生成型植物のもとで成長する果実を仕掛品とみなすプランテーション保有企業は、果実生成型植物は「繰り返し」果実を生成することに着目し、「果実生成型植物＝有形固定資産」として捉えている。つまり、この提案では農業活動特有の性質を考慮せず、当該果実に対して、IAS 第 2 号「棚卸資産」に基づく会計処理を提案している。

果実生成型植物が IAS 第 16 号の適用範囲内となり、果実生成型植物という有形固定資産のもとで成長する、成長段階にある果実を仕掛品としてみなすことは、機械という有形固定資産から生産される製品のうち、生産途中であるものを仕掛品とすることとの首尾一貫性を保持している。

一方、果実生成型植物のもとで成長する果実を成長段階にある農産物として捉えることは、農業活動特有の性質を考慮した考え方だといえる。そのため、農業活動に関する会計処理を定めている IAS 第 41 号に基づき、公正価値測定が提案されていると考える。

2 会計関連団体の見解

果実生成型植物のもとで成長する果実に関して、10 の会計関連団体が指摘しており、表 2 では、AOSSG を除く会計関連団体の果実生成型植物のもとで成長する果実の会計処理に関する提案を示している。なお、AOSSG に関しては別途検討を行う。

表 2 会計関連団体の果実生成型植物のもとで成長する果実の会計処理に関する提案

	指摘された果実の範囲	指摘内容	詳細	指摘した会計関連団体
果実生成型植物のもとで成長する果実	成長段階にある果実全体	公正価値で測定	収穫時に IAS 第 41 号に基づき公正価値で測定	AASB ICAA
			果実が成長するために要した費用は、当該果実が収穫されたときに公正価値として認識	ICPAK
			果実生成型植物のために要した費用は、発生時に費用処理	
		費用で測定	CASC	
		指摘のみ	MASB EFARG	
	年間を通して収穫できる果実		収穫時に公正価値で測定	ASC
			ガイダンスの提供	IAI
			公正価値測定の適用免除	ICAI

(出所) ED [2013] に対して寄せられたコメントより作成。

会計関連団体からの提案には 2 つのパターンがある。1 つは、果実生成型植物のもとで成長する果実全体に対する提案であり、もう 1 つは、そのような果実の中でも、年間を通じて収穫できる果実に対する提案である。

指摘されている果実の範囲に相違はあるものの、表 2 で示したすべての会計関連団体が同じ理由を根拠としている。それは、各会計関連団体が指摘した範囲における果実生成型植物のもとで成長する果実が成長段階にある場合、当該果実を公正価値で測定することは信頼性に欠けるということであり、これは、プランテーション保有企業 9 社が示す理由と一致している。しかしながら、表 2 から明らかであるように、会計関連団体が提案する当該果実の会計処理方法は様々である。

「農業：果実生成型植物 (IAS 第 16 号と IAS 第 41 号の修正)」が公表された際、IASB のフーガーホースト (Hans Hoogervorst) 議長が、MASB、AOSSG、そして新興経済国協議グループ (Emerging Economies Consultative Group) の有用なインプットに対し感謝の念を示したように (IASB 2014c, p. 1)、この基準の修正に関して、

AOSSG は多くの意見を IASB に対して発信してきた。そこで、果実生成型植物のもとで成長する果実に関する AOSSG の見解を検討する。

3 AOSSG の見解

AOSSG は、ED [2013] に対するコメントとして、果実生成型植物のもとで成長する果実の公正価値測定の時期を、果実が成長を始めたときからではなく「収穫時」とし、IAS 第 41 号に基づき会計処理を行うことを提案している。その理由に、果実生成型植物と当該植物のもとで成長する果実のそれぞれに適用される会計処理方法があげられる。

成熟した果実生成型植物は、IAS 第 16 号に従い、原価モデルか再評価モデルのいずれかによって会計処理が行われ、企業が再評価モデルを選択した場合、期首と期末における公正価値の変動額はその他の包括利益に計上される。一方、果実生成型植物のもとで成長する果実は、IAS 第 41 号に従い公正価値で成長と共に測定され、期首と期末における公正価値の変動額は純損益に計上される。

このような異なる処理を行うことは、財務諸表の複雑性を強めてしまうため、果実生成型植物と当該植物のもとで成長する果実は、果実が農産物として収穫されるまで区別されるべきではないという見解を AOSSG はもっている。

4 IASB の決定

プランテーション保有企業や会計関連団体から様々な意見が寄せられたが、IASB の決定は ED [2013] で示された提案から変更されなかった。その理由は次の通りである。

IASB は、果実生成型植物のもとで成長する果実を、当該果実の成長と共に公正価値で測定することは、将来、企業が認識するであろうキャッシュ・フローに関する、財務諸表利用者にとって有用な情報を提供し、また、果実生成型植物のもとで成長する果実を公正価値で測定することが困難な場合もあることを認識しながらも、地中で成長する農産物にとっても同様の困難がある場合があると述べている (IASB 2014a, p. 9)。

そこで IASB は、当初認識時において果実生成型植物のもとで成長する果実の公正価値が信頼性をもって測定できない場合、IAS 第 41 号パラグラフ 30 で示されている例外規定を適用し⁷、取得原価で測定することを提案している (IASB 2014a, p. 9)。つ

7 IAS 第 41 号パラグラフ 30 によると、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、当初認識時に限り、原価償却累計額および減損損失累計額を控除した取得原価で測定することができる。

まり、果実生成型植物のもとで成長する果実は、当初認識時は「公正価値」と「取得原価」のいずれかでの測定が可能となり、当初認識後の測定は、公正価値によって行うことになる（IAS 第 41 号, par. 12, par. 30）。

果実生成型植物のもとで成長する果実を公正価値で測定することは、経営者の判断と見積りが多く求められるため、主観性が強くなることが、ED [2013] のコメント回答者の指摘であった。一方、取得原価で当該果実を測定する場合、発生した費用は果実生成型植物と当該植物のもとで成長する果実に配賦することが求められ、この配賦を行うことも、経営者の判断と見積りを伴うこととなる（IASB 2012, par. 91）。つまり、果実生成型植物のもとで成長する果実を公正価値、取得原価のいずれの方法で測定するにせよ、当該果実の成長と共に測定することは判断と見積りが発生するため、IASB の見解は、ED [2013] のコメント回答者が寄せた指摘の根本的解決とはなり難いと考える。

一方、果実生成型植物のもとで成長する果実を収穫時に公正価値で測定するならば、当該果実は農産物として収穫され、販売できる状態であるため、売却するための市場が存在する。その場合、当該果実の公正価値測定を行う際の問題点である判断と見積りが発生しないため、公正価値を客観的な値として入手することができると考えられる。

これらのことより、果実生成型植物のもとで成長する果実を、「成長と共に」公正価値測定を行うことの意義を見出すことは難しく、多くのプランテーション保有企業や、東南アジアを中心とした農業活動が主要産業である国の会計関連団体から指摘されていることを踏まえると、今後、検討と改善の必要性を見出すことができる。

Ⅲ 果実生成型植物を「成熟」とみなすタイミング

果実生成型植物を IAS 第 16 号に基づいて会計処理すると、測定の対象となる「果実生成型植物」が、「経営者が意図した方法で稼動可能にするために必要な場所及び状態」になるまで、費用は取得原価として累積され、その状態になったとき、当該果実生成型植物は成熟したとみなされ、減価償却が開始する（par. 20, par. 55）。そのため、果実生成型植物をいつの時点をもって成熟とみなすか、明確にする必要がある。

表 3 は、果実生成型植物の未成熟と成熟の区別について指摘をした ED [2013] のコメント回答者である。

表 3 よると、未成熟と成熟の区別について指摘をした ED [2013] のコメント回答者は、

表3 果実生成型植物の「未成熟」と「成熟」の区別について指摘をしたED [2013] のコメント回答者

	地域							総計
	アジア	アジア & オセアニア	オセアニア	アフリカ	ヨーロッパ	ラテンアメリカ	グローバル	
組織形態	Accounting Body (公認会計士協会等の会計に関連する団体)	3		1	2	1		7
	Standard Setter (会計基準設定主体)	2	1			3	2	8
	Accounting Firm (会計事務所)						7	7
	Government (政府関連組織)	1						1
	Regulator (規制当局)						1	1
	Preparer-Plantation Company (財務諸表作成者-プランテーション保有企業)					1		1
	Preparer-Representative Body (財務諸表作成者-代表組織)			1				1
	Preparer-Other (財務諸表作成者-その他)					1		1
	Individual (個人)						1	1
総計	6	1	2	2	6	3	8	28

(出所) ED [2013] に対して寄せられたコメントより作成。

公認会計士協会等の会計に関連する団体や会計基準設定主体、および会計事務所が多い。その一方で、プランテーション保有企業を含む財務諸表作成者からの指摘は少ない。果実生成型植物を、理論上、成熟としてみなすことは困難であるが、成長段階にある果実の公正価値測定とは異なり、未成熟と成熟に区別することは、実務においては困難ではないのかもしれない。

そこで、果実生成型植物を成熟とみなすタイミングについての会計関連団体および会計事務所と AOSSG の見解について検討した上で、IASB の決定について検討する。その後、プランテーション保有企業の財務諸表を用いて、検討を加える。

1 会計関連団体および会計事務所の見解

果実生成型植物を成熟とみなすタイミングについて、22 の会計関連団体および会計事務所から指摘があった。AOSSG を除く 21 の会計関連団体および会計事務所からの指摘の理由は大きく 2 つある。

まず 1 つ目にあげられる理由は次の通りである。果実生成型植物は、「経営者が意図した方法で稼働可能にするために必要な場所及び状態」となったときに成熟しているとされる。しかしながら、「経営者が意図した方法」の解釈の仕方により、果実生成型植物を成熟とみなすタイミングが企業ごとに異なることになり、つまり、成熟とみなす

イミングが多様化することになる。

機械等の有形固定資産は、試運転を行うことにより「経営者が意図した方法」で使用できるか否かを判断することが可能である。しかし、果実生成型植物は「生きている植物」であり、季節や天候、その他の事象に依存しながら徐々に成長している。そのため、果実生成型植物のもつ性質そのものは、機械等の有形固定資産と全く同じということとはできない。これが2つ目の理由である。

そこで21の会計関連団体および会計事務所が示した果実生成型植物を成熟とみなすタイミングの提案を検討すると、次に示す3つに分類することができる。

- ① 果実生成型植物が、はじめて果実を生成したとき
- ② 果実生成型植物が生成する果実が、商業用としての価値を有するとき
- ③ 果実生成型植物が、成長を終えたとき

21の会計関連団体および会計事務所の見解では、②「果実生成型植物が生成する果実が、商業用としての価値を有するときに、当該果実生成型植物を成熟とみなす」という提案が大半をしめている。しかし、③「果実生成型植物が、成長を終えたとき」に果実生成型植物を成熟したとみなさない限り、果実生成型植物は成長を続けているものの、減価償却を開始することになる。

2 AOSSGの見解

AOSSGは、果実生成型植物の成長と減価償却開始時期について次のような見解を述べた上で、果実生成型植物を成熟とみなすタイミングを明確にすべきだと指摘している。

果実生成型植物が成熟するタイミングを、②「果実生成型植物が生成する果実が、商業用としての価値を有するとき」とする場合、果実生成型植物は生産量を増やすための成長段階にあるため、生産量を増加させるために要した費用は果実生成型植物の価値の増加として累積されることになる。つまり、果実生成型植物の価値増加のために直接必要とした費用を見積ることが求められ、これを実際に行うことは複雑かつ困難である。

また、果実生成型植物を、③「果実生成型植物が、成長を終えたとき」の時点をもって成熟とみなす場合、果実生成型植物は成長を終えており、果実生成型植物の生産可能量は最大となっている。しかしながら、「商業用」としての価値をもつ果実を生成する

ようになってからは長い期間が経過していることになる。

3 IASB の決定

これらの意見を受け IASB のスタッフは、成熟とは「果実生成型植物が、商業的価値のある果実を生成し始めたとき」であるというガイダンスを追加することを IASB 理事会に提案するとしたものの (IASB 2014d, par. 44)、2014 年 6 月に公表された「農業：果実生成型植物 (IAS 第 16 号と IAS 第 41 号の修正)」では、ガイダンスは追加されなかった (IASB 2014a, p. 7)。

IASB によるこの決定は、果実生成型植物を保有する企業の経営者に、果実生成型植物を成熟としてみなす際の判断を今後も委ねることを表すが、表 3 からわかるように、プランテーション保有企業をはじめとする財務諸表作成者からの指摘は少ない。これは、実務において、明確なガイダンスが存在しなくても未成熟と成熟の区別を行うことができると推測できる。そこで、プランテーション保有企業の財務諸表を用いて検討する。

4 財務諸表を用いた実務面からの検討

表 4 は、プランテーション保有企業がアブラヤシとゴムの木を、植樹後、成熟とみなすまでの期間と、成熟とみなした後に適用する減価償却方法と耐用年数を示している。

表 4 より、企業により多少の違いはあるがアブラヤシの場合、アブラヤシが成熟の

表 4 アブラヤシとゴムの木が成熟するまでに要する期間と減価償却方法および耐用年数

企業名	アブラヤシ		ゴムの木	アブラヤシとゴムの木に適用する減価償却方法	
	植樹後、成熟とみなすために要する期間とプランテーションの状態		植樹後、成熟とみなすために要する期間	減価償却方法	耐用年数
PT Astra Agro Lestari Tbk	3 - 4 年	また、新しい FFB (Fresh Fruit Bunch) が 1ha あたり、4-6t 生成したとき	5 - 6 年	定額法	20 年
PT Perusahaan Perkebunan London Sumatra Indonesia Tbk	3 - 4 年		5 - 6 年	定額法	20 - 25 年
PT Austindo Nusantara Jaya Tbk	3 - 5 年	・プランテーションの 70% のエリアが収穫できる状態になっているとき ・FFB の重さが平均で 3.5Kg になったとき		定額法	20 年
PT BW Plantation Tbk	4 年			定額法	20 年
PT Jaya Agra Wattie Tbk	4 年		5 - 6 年	定額法	25 年
PT Sampoerna Agro Tbk	4 年		5 - 6 年	定額法	20 年
PT Sinar Mas Agro Resources And Technology Tbk	4 年			定額法	25 年
PT Tunas Baru Lampung Tbk	4 - 5 年			定額法	25 年

(出所) 各社のアニュアル・レポート (2013 年度) より作成。

状態とみなされるのは、植樹後約4年であり、ゴムの木の場合、植樹後5-6年である。また、アブラヤシ、ゴムの木ともに20-25年で経済的寿命をむかえると考えられている。

これらのことより、果実生成型植物を成熟とみなす具体的なガイダンスがなくても、いずれの企業も、おおよそ同じタイミングで果実生成型植物を成熟した状態としてみなしていることがわかる。つまり、果実生成型植物を成熟とみなすタイミングに係るガイダンスは、財務諸表作成時および財務諸表利用者が意思決定を行う際に重要な影響を与えるものではなく、現段階において、明確なガイダンスがないことが財務諸表の有用性に与える影響は少ないと考える⁸。

IV おわりに

「農業：果実生成型植物（IAS第16号とIAS第41号の修正）」は、生物資産のうち果実生成型植物のみを対象とした会計処理の修正である。今回の基準の修正は、AOSSGをはじめとする諸団体の果実生成型植物の会計処理に関する懸念が改善された、有用な基準の修正であると考えられる一方で、「果実生成型植物のもとで成長する果実の会計処理」という新たな問題を浮き彫りとした。

果実生成型植物のもとで成長する果実は、当該果実を「成長と共に」公正価値で測定することが求められている。しかしながら、成長段階にある果実の公正価値は信頼性をもって測定することが難しく、また、IASBが示した当該果実の会計処理方法も、ED[2013]のコメント回答者の指摘に対する根本的な解決策とは言い難い。よって、今後、検討と改善が必要であると考ええる。

果実生成型植物の会計処理に関するもう1つの問題点であった「果実生成型植物を『成熟』とみなすタイミング」は、ED[2013]のコメント回答者の多くが会計関連団体および会計事務所であったこと、また、いずれのプランテーション保有企業もおおよそ同じタイミングで果実生成型植物を成熟とみなしていることより、現段階において、果実生成型植物を成熟とみなすタイミングに関するガイダンスがないことによる影響は少ないと考える。

8 なお、岡田（2014）では、マレーシア、インドネシアおよびタイにおける生物資産の会計方針を検証しており、ED[2013]での提案が、インドネシアおよびタイの会計方針に近い考え方であるとし、果実生成型植物の測定方法に関して、マレーシアの会計方針を踏まえた再検討が必要であると述べている（69-73頁）。

付録 A

“Comments on ED/2013/8 Agriculture: Bearer Plants (Proposed amendments to IAS 16 and IAS 41)”, <http://www.ifrs.org>.

Asia-Oceania Standard-Setters Group (AOSSG)	Australian Accounting Standards Board (AASB)
Autorité des Normes Comptables (ANC)	Baker Tilly
Bayer, KWS SAAT AG & Syngenta International AG	BDO
Camellia Plc	China Accounting Standards Committee (CASC)
Clair-George, Michael A. St.	Consejo Mexicano para la Investigacion y Desarrollo de Normas de Informacion Financiera (CINIF)
CPA Australia Ltd & Chartered Accountants Australia (ICAA)	CPA Australia Ltd & Chartered Accountants Australia (ICAA)
Deloitte & Touche CPA	Deloitte Touche Tohmatsu Limited
Dutch Accounting Standards Board (DASB)	Ernst & Young Global Limited
European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG)	Ernst & Young Global Limited
Genting Plantations Berhad	Financial Reporting Council (FRC)
Hong Kong Institute of Certified Public Accountants (HKICPA)	Group of Latin-american Accounting Standard Setters (GLASS)
Institute of Certified Public Accountants of Kenya (ICPAK)	Indonesian Institute of Accountants (IAI)
International Organization of Securities Commissions (IOSCO)	Institute of Chartered Accountants of Zimbabwe (ICAZ)
Jardine Matheson Limited	Japanese Institute of Certified Public Accountants (JICPA)
Malaysian Accounting Standards Board (MASB)	M.P.Evans Group Plc
Milne, John	MAZARS
PureCircle Ltd.	Moore Stephens LLP
REA Vipingo Plantations Limited	R.E.A. Holdings Plc
RSM International	Ribeiro, Douglas
Singapore Accounting Standards Council (ASC)	Securities and Exchange Board of India (SEBI)
Société International de Plantations d'Hévéas (SIPH)	SIPEF
The Institute of Chartered Accountants of India (ICAI)	South African Institute of Chartered Accountants (SAICA)
Winemakers Federation of Australia (WFA)	The Ministry of Finance of Republic of Indonesia

参考文献

Asian-Oceania Standard-Setters Group (AOSSG) (2015), “About Us”, <http://www.aossg.org>.

AOSSG (2011), Annexure ‘A’, “Issues Paper on IAS 41 Agriculture”.

International Accounting Standards Board (IASB) (2012), IAS 41 Agriculture: Bearer Biological Assets (BBAs), “Accounting for bearer biological assets”.

IASB (2014a), “Agriculture: Bearer Plants (Amendments to IAS 16 and IAS 41)”.

IASB (2014b), Agriculture: Bearer Plants, “Feedback from comment letters on the June 2013 Exposure Draft”.

IASB (2014c), Press release, “IASB issues amendments to IAS 16 and IAS 41 for bearer plants”.

IASB (2014d), Agriculture: Bearer Plants, “The three main issues raised by respondents to the Exposure Draft”.

岡田博憲 (2014) 「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－」『国際会計研究学会年報』2013 年度第 2 号, 2014 年 7 月, 57-74 頁。