

科学研究費助成事業 研究成果報告書

令和 3 年 6 月 7 日現在

機関番号：32702

研究種目：基盤研究(C) (一般)

研究期間：2017～2020

課題番号：17K04077

研究課題名(和文)国際会計基準第41号「農業」の適用実態調査に基づく公正価値会計の考察

研究課題名(英文)A Study on the Fair Value Accounting based on the Actual State of IAS41 "Agriculture" Adopting Companies

研究代表者

戸田 龍介 (RYUSUKE, TODA)

神奈川大学・経済学部・教授

研究者番号：00271586

交付決定額(研究期間全体)：(直接経費) 2,400,000円

研究成果の概要(和文)：本研究では、国際会計基準第41号「農業」を適用する世界の農企業が、当該基準をどのように実際に適用しているのかを明らかにした。その際、当該基準の特徴である公正価値測定に注目し、そこに内在する問題点を抽出した。

調査の結果明らかになったのは、当該基準を適用する世界の農企業は、公正価値測定に基づく多額の生物資産等を貸借対照表に計上していたことである。また、それらの公正価値変動額を、これも多額に利益構成項目として損益計算書に計上していたことも明らかになった。さらに、公正価値測定は、グループ内部の専門家の判断や経営者自身の計画・目標に大きく依拠している問題点があることも明らかになった。

研究成果の学術的意義や社会的意義

本研究の学術的意義は、これまで日本ではほとんど知られていなかった、国際会計基準第41号「農業」を適用する世界の農企業が、当該基準の中核である公正価値測定をどのように行っているのかという実態を明らかにしたことである。そこでは、特に公正価値測定差額について、これを企業利益の構成項目として財務諸表に計上している実態が明らかになった。さらに、公正価値測定が、グループ内部の専門家または経営者自身によって、あるいは経営者の策定する計画や目的に大きく依拠して行われていたことを明らかにしたことも、本研究の大きな学術的意義だと考えられる。

研究成果の概要(英文)：In this study, we clarified how the world's agricultural companies that apply International Accounting Standard No. 41 "Agriculture" actually apply the standard. At that time, we focused on the fair value measurement, which is a feature of the standard, and extracted the problems inherent in it.

As a result of the survey, it became clear that the world's agricultural companies that apply the standard recorded a large amount of biological assets, etc. based on fair value measurement on their balance sheets. It was also clarified that those fair value fluctuations were also recorded in the income statement as a large amount of profit components. Furthermore, it became clear that fair value measurement has a problem that it relies heavily on the judgment of experts within the group and the plans and goals of the management itself.

研究分野：会計学

キーワード：公正価値 国際会計基準 農業会計 生物資産 公正価値測定

1. 研究開始当初の背景

申請者は、当該研究の開始前において、日本における農業簿記を研究し、その成果をまとめ単著『日本における農業簿記の研究 戦後の諸展開とその問題点について』(中央経済社、2017年)として著した。本単著は高い評価を得、その証左として、2018年度の日本会計史学会賞を受賞するに至った。その後申請者は、農業簿記・農業簿記の研究を、日本にとどまらずに世界に広げることを指向した。その際、日本企業にもその適用が広がってきた国際会計基準(IAS、IFRS)に注目した。その中でも、特に国際会計基準第41号「農業」では、「取引を基礎とした取得原価会計モデル」(IAS41、B15)を否定し、当該モデルを「現在の公正価値を用いて生物学的成長を認識し測定するモデル」(同)で置き換えることを目指したものであった。しかしながら、世界の農企業が実際にどのような公正価値測定を行っているかは、日本ではほとんど知られていなかった。そこで、当該基準の適用調査により、国際会計基準採用の世界の農林水産企業が同基準第41号「農業」の適用に基づき実際に行っている公正価値測定の実態を明らかにしたいというのが、研究当初の背景であった。さらに加えて、そういった実態調査に基づき、公開農企業を主役とする日本の農林漁業の改革・発展に対して、簿記会計的視座から対処・対応策を提言したいと考えていた。

2. 研究の目的

周知のとおり、農業を中心とした第1次産業の発展は今や日本の国家的戦略課題とも言える。日本の農業の発展のためには、従来のような小規模兼業農家の「保護」ではなく、公開農企業を主役としてグローバルな「競争」にうってでる必要がある。そして、世界の公開農企業は、主たる会計基準として国際会計基準を適用しながら、グローバル競争を戦っているのである。本研究の目的は、そのような現状把握に基づき、特に国際会計基準第41号「農業」が要請する公正価値(Fair Value)の全面適用について、諸外国の公開農林水産企業や、彼らを統括する各国会計基準設定団体が、どのような会計戦略でそれに対処してきたのかを調査することであった。

加えて、国際会計基準が指向する公正価値会計そのものの是非についても議論したいということも研究の目的であった。国際会計基準第41号「農業」では、上述した通り、「取引を基礎とした取得原価会計モデル」を否定し、当該モデルを「現在の公正価値を用いて生物学的成長を認識し測定するモデル」で置き換えることを指向していた。そして後者のモデルは、「生物学的変化はいくつかの種類(成長、変性、生産および生殖)を生じさせるが、いずれも目に見え、測定が可能である」(IAS41、52)という認識に支えられたものであった。しかしながら、生物学的成長・変化は本当に公正価値(市場価格)で測定できるのか、また、公正価値測定された当該成長分を利益に算入させることの是非等について、本研究の実態調査に基づき改めて議論することも、本研究の重要な目的であった。

3. 研究の方法

研究の方法としては、当初は、国際会計基準を採用している世界の上場農林水産企業の実態調査を予定していた。例えば、国際会計基準第41号「農業」の基準設定当初、適用農企業として想定されていたと言われる東南アジアのプランテーション企業について、公正価値測定がどの程度実務的に行われていたのかの実態調査をする予定であった。そもそも国際会計基準第41号「農業」およびそこで説かれる公正価値測定は、東南アジアのプランテーション企業で栽培されるような熱帯雨林性の木で、一年で数メートルも成長する生物資産にはあてはまるとされていたからである。そこで、東南アジアのプランテーション企業は本当に全面公正価値会計を受け入れているのか、さらにそもそも、生物学的成長・変化は本当に公正価値(市場価格)で測定できるのか等について、現地企業担当者あるいは関係者にヒアリング調査することで、その実態を明らかにしたいと考えていた。さらに、インドネシアが国際会計基準第41号「農業」をカーブ・アウトしたという事実を重視し、同国の会計基準設定者にその実態・理由を詳しくヒアリング調査したいと予定していた。加えて、東南アジアだけでなく、オランダの「フードバレー」と呼ばれる農業展開地域において行われているワゲニンゲン大学を中心とした産官学の農業サポート体制についての現地調査も予定されていた。しかしながら、これら海外の実態調査を予定していた研究機関後半において、人類が予測もしていなかった現行のコロナ禍の世界的蔓延により、上記のような海外へ赴く実態調査についてはやむなく中止せざるを得なかった。

そこで、研究方法については、海外へ赴く実態調査から、主に、国際会計基準を採用している世界の上場農林水産企業が発行するアニュアルレポートの分析に舵を切ることとなった。国際会計基準第41号「農業」を採用し、よって生物資産等を貸借対照表に計上し、なおかつそれらの項目を公正価値測定している世界の農林漁業企業をできるだけ多くピックアップして、それら当該企業のアニュアルレポートを分析することとした。このような研究方法をとることで、国

際会計基準採用の世界の農林水産企業が同基準第 41 号「農業」の適用に基づき実際に行っている公正価値測定の実態を明らかにしたいという、研究当初の目的が達成できることが期待された。実際に、こういった調査に基づき、下記研究成果で述べるような、国際会計基準第 41 号「農業」適用企業が、どのような公正価値測定を行ってきたのかについての実態が明らかになったのである。

4. 研究成果

研究成果については、上記研究の方法でも最後に述べた通り、アニュアルレポートを分析することにより、国際会計基準第 41 号「農業」適用企業が、どのような公正価値測定を行ってきたのかについての実態を明らかにすることができた。特に、国際会計基準を採用するウクライナ農企業 Astarta、同じくスウェーデン森林企業 Holmen およびノルウェー水産企業 Marine Harvest のアニュアルレポート調査からは、日本ではほとんど知られていない公正価値測定の特徴的な実態が明らかになった。まず、各企業グループとも公正価値測定される生物資産を計上しており、またその変動額を利益構成項目として計上していた。さらに、これも公正価値測定される農産物を、棚卸資産として計上する場合があり、その変動額を、生物資産の公正価値変動額と同様に、利益構成項目として計上する場合があった。また、それ以外にも、それぞれ特徴的な公正価値測定項目が存していた。Astarta グループは、企業結合の結果獲得される「子会社取得関連利得」、および有形固定資産を公正価値で再評価することにより生じる「再評価剰余金」を計上していた。Holmen グループは、新たな伐木計画の策定し直しに伴い大掛かりな森林再評価を行い、それにより巨額の「比較可能性影響項目 (= 森林再評価額)」を計上していた。当該項目およびその測定額は、正式な財務諸表上は経年的な生物資産の公正価値変動額に紛れ込むため、特に注意が必要であった。Marine Harvest グループは、サーモン養殖に関する取得権利を公正価値測定により資本化し、「ライセンス」として計上していた。

国際会計基準第 41 号「農業」適用企業のアニュアルレポート分析により改めて指摘できることは、多くの世界的な上場農林水産企業グループとも、公正価値測定に基づく多額の農林水産関係の諸項目を財務諸表に計上しており、さらにそれら諸項目に関する公正価値変動額を多額に、しかも利益の構成項目として計上している実態があったことである。さらに注目されるのは、公正価値測定がグループ内部の専門家または経営者自身、あるいは経営者の策定する計画や目標に大きく依拠して行われていた点である。公正価値変動額が各グループの最終利益を構成する点に鑑みれば、国際会計基準第 41 号「農業」の適用により、外部公表利益の算定にグループ内部の予想・計画・目標等が大きく影響していた実態が指摘できた。これら明らかとなった諸点こそ、本研究の大きな成果と言えよう。

ただ、これにとどまらず、延長された研究最終年度において、当該研究期間全体を通じた研究に基づき、さらに大きな研究成果を出すことができた。その最たるものが、2020 年 9 月 5 日(土)に行われた日本会計研究学会第 79 回全国大会(Zoom 開催)の統一論題報告(座長: 戸田龍介)である。学会統一テーマは「会計思考の継承と発展」であったが、その統一テーマの下、申請者を座長とする会場では「北海道から考える会計」を会場テーマとして設定した。当該会場テーマ設定については、まず継承・発展すべき会計思考とは「貨幣額による計数的測定」であることを見定めた後、この測定について、これまで会計の測定対象とは考えられてこなかった自然資本や国立公園の環境に注目し、これら新たな測定対象が多数存する北海道を議論のスタートの場としたのである。

上記の視点は、本研究の成果から得られたものが大きい。国際会計基準第 41 号「農業」の適用に基づく公正価値測定は、これまでの取得原価を基本として期間配分を重視する伝統的会計思考とは大きく異なるものであったからである。調査対象である同基準を採用する世界の農林漁業企業は、各企業とも公正価値で測定される生物資産を財務諸表に計上し、その変動額を利益の構成項目としており、同様に、これも公正価値測定される農産物を棚卸資産として計上し、その変動額をまた利益構成項目としていることが本研究の結果明らかになっている。本研究から得られた以上のような諸点に基づいて、学会統一論題報告・討論では、時代の変化に対応した新たな会計測定の再構築を提言することができた。全国学会の統一論題報告という多くの研究者が注目する場において、意義ある提言が行えたことは、本研究の成果を証するものと考えられる。

5. 主な発表論文等

〔雑誌論文〕 計7件（うち査読付論文 1件/うち国際共著 0件/うちオープンアクセス 1件）

1. 著者名 戸田龍介	4. 巻 55
2. 論文標題 国際会計基準（IAS）第41号「農業」適用企業による公正価値測定に関する調査（1） -ASTARTA（ウクライナ農業）2012年度アニュアルレポートを対象として-	5. 発行年 2020年
3. 雑誌名 商経論叢	6. 最初と最後の頁 133-153
掲載論文のDOI（デジタルオブジェクト識別子） なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスとしている（また、その予定である）	国際共著 -
1. 著者名 戸田龍介	4. 巻 第70巻第1号
2. 論文標題 誰が為に日本の農業簿記は展開されたのか	5. 発行年 2018年
3. 雑誌名 企業会計	6. 最初と最後の頁 4-5
掲載論文のDOI（デジタルオブジェクト識別子） なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -
1. 著者名 戸田龍介	4. 巻 第70巻第2号
2. 論文標題 IAS第41号『農業』における公正価値測定が投げかけるもの	5. 発行年 2018年
3. 雑誌名 企業会計	6. 最初と最後の頁 4-5
掲載論文のDOI（デジタルオブジェクト識別子） なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -
1. 著者名 戸田龍介	4. 巻 第32号
2. 論文標題 日本における農業簿記の研究 そこから得られる簿記学への知見	5. 発行年 2017年
3. 雑誌名 日本簿記学会年報	6. 最初と最後の頁 25-31
掲載論文のDOI（デジタルオブジェクト識別子） なし	査読の有無 有
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 戸田龍介	4. 巻 第2号
2. 論文標題 農業簿記会計の根幹とディスクロージャー	5. 発行年 2017年
3. 雑誌名 ディスクロージャー & IR	6. 最初と最後の頁 80-85
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 戸田龍介	4. 巻 第197巻第5号
2. 論文標題 IAS第41号『農業』適用企業による公正価値測定の実態について Astarta, HolmenおよびMarine Harvestグループの2012年度アニュアルレポートを対象として	5. 発行年 2020年
3. 雑誌名 會計	6. 最初と最後の頁 28-41
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 戸田龍介	4. 巻 第199巻第1号
2. 論文標題 継承・発展すべき会計思考についての一考察	5. 発行年 2021年
3. 雑誌名 會計	6. 最初と最後の頁 57-68
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

〔学会発表〕 計1件 (うち招待講演 0件 / うち国際学会 0件)

1. 発表者名 戸田龍介
2. 発表標題 「北海道から考える会計 (会場テーマ)」 (日本会計研究学会第79回全国大会、統一論題報告 第2会場)、統一論題全体テーマ「会計思考の継承と発展」
3. 学会等名 日本会計研究学会第79回全国大会、統一論題報告 第2会場
4. 発表年 2020年

〔図書〕 計0件

〔産業財産権〕

〔その他〕

-

6. 研究組織

	氏名 (ローマ字氏名) (研究者番号)	所属研究機関・部局・職 (機関番号)	備考
--	---------------------------	-----------------------	----

7. 科研費を使用して開催した国際研究集会

〔国際研究集会〕 計0件

8. 本研究に関連して実施した国際共同研究の実施状況

共同研究相手国	相手方研究機関
---------	---------