

令和 5 年 6 月 7 日現在

機関番号：11101

研究種目：若手研究(B)

研究期間：2017～2022

課題番号：17K13817

研究課題名（和文）農業会計における測定属性の理論形成と財務指標の開発

研究課題名（英文）Alignment of measurement in agricultural accounting and performance indicators

研究代表者

内藤 周子 (NAITO, Shuko)

弘前大学・人文社会科学部・准教授

研究者番号：10610181

交付決定額（研究期間全体）：（直接経費） 1,500,000円

研究成果の概要（和文）：本研究の目的は、農業会計に関する収益の認識・測定に着目し、測定属性の理論形成と財務指標の開発をすることである。このために本研究では、果実生成型植物を中心とした農産物の成長過程と経済的実態を踏まえた収益の認識・測定について事例を観察し、会計学上の測定との整合性を検討している。本研究の特徴は、第一に、測定属性の基盤となる思考について考察を行う点にある。第二に、収益の認識・測定にかかわる問題意識のもと、農業従事者に聞き調査を行う点にある。第三に、農産物の高付加価値化には、地域における複数の主体による連携が不可欠であるという思考を基礎として、長期的な視点での農業を観察することである。

研究成果の学術的意義や社会的意義

本研究の学術的・社会的意義は、財務会計を基礎として次の三点について検討したことである。第一は、概念フレームワークにおける財務会計の目的について分析することである。概念フレームワークは、財務会計・財務報告についての基礎的な前提や諸概念が体系的に要約・整理されているため学術的意義がある。第二は、公正価値、あるいは公正価値に代わる理論的に整合性のある測定属性について検討した点に学術的意義がある。技術的な問題はないにもかかわらず、公正価値による測定を適用せず、取得原価で測定を行う企業がほとんどであるからである。第三の研究課題は、財務情報と非財務情報について論じた点に学術的意義がある。

研究成果の概要（英文）：The purpose of this study is to examine a theory of measurement attributes and develop performance indicators, focusing on the revenue recognition and measurement in agricultural accounting. To this end, this study observes case studies on the recognition and measurement of revenue based on the biological transformation and economic reality of agricultural products, particularly bearer plants, and examines their consistency with accounting measurements. The characteristics of this study are, first, that it examines the thinking underlying measurement attributes. Second, we interviewed farmers with an awareness of the issues related to the revenue recognition. Third, the ideas that cooperation among multiple actors are indispensable for the high added value of agricultural products, we will observe agriculture from a long-term perspective.

研究分野：会計学

キーワード：財務会計 農業会計 国際会計

## 1. 研究開始当初の背景

国際会計基準審議(International Accounting Standards Board: IASB)は、2014年に農業及び本基準に関連のある固定資産の会計基準の一部(IAS 41 Agriculture, IAS 16 Property)について改訂を行っている。これらは、果実といった消費型植物と、果樹といった果実生成型植物についての分類を規定している会計基準である。この改訂以後、IAS 41は、果実生成型植物を有形固定資産と同様に基本的に取得原価で会計処理することにはなったものの、依然として企業が生産する農作物のほとんどを占める消費型植物については公正価値(fair value)で測定するものと規定している。公正価値を農業に適用する理由として、当該基準によると、林業に従事する企業は、取得原価を適用すると、植林後30年後の最初の収穫及び販売時点まで、何ら収益が計上されることがないが、公正価値を用いると植林から収穫に至る期間を通じて公正価値の変動が報告されることを挙げている(IAS 41 IN4)。しかし、果実生成型植物の農産物の成長過程をとらえて、公正価値で測定し、財務諸表に認識する有用性について理論的な説明がなされていない。さらに、パーム油を採取するといった大規模なプランテーションビジネスにおいて、IAS 41による公正価値を用いた測定を適用する企業がほとんどないのが現状である。また、農業のような一次産業から生じた成果としての収益の認識・測定は、事業の成否を判断する上で課題となる。そこで、果実生成型植物を中心とした農産物の成長過程と経済的実態について、事例を通して、その課題の解決策を提示する必要がある。

## 2. 研究の目的

本研究の目的は、農業会計に関する収益の認識・測定に着目し、測定属性の理論形成と財務指標の開発をすることである。このために本研究では、果実生成型植物を中心とした農産物の成長過程と経済的実態を踏まえた収益の認識・測定について事例を観察し、会計学上の基礎理論における測定との整合性を検討している。本研究の特徴は、第一に、基準設定主体が設定する会計基準における測定属性の基盤となる思考について考察を行う点にある。第二に、農業にかかわる成果としての収益の認識・測定が、事業の成否を判断する上で課題となっているという問題意識のもと、農業従事者に対して聞き取り調査を行う点にある。第三に、農産物の高付加価値化・地域ブランド化には、地域における複数の主体による連携が不可欠であるという思考を基礎としていることから、その成果が発現するまで長期的な視点を持つ農業について観察することである。

## 3. 研究の方法

上記の目的を達成するために、次の三点が論点であると認識し、財務会計における思考を基礎として、測定属性と財務指標のそれぞれの観点から研究を進める。

第一の研究課題は、概念フレームワークにおける財務会計の目的について分析することである。概念フレームワークは、財務会計・財務報告についての基礎的な前提や諸概念が体系的に要約・整理されているものであるため、概念フレームワークの目的に関する検討は、測定属性の基礎概念に関わるため重要である。

第二の研究課題は、公正価値、あるいは公正価値に代わる理論的に整合性のある測定属性についてである。消費型植物を公正価値で測定することができる市場があるという意味で、公正価値で測定するための技術的な問題はない。それにもかかわらず、公正価値による測定を適用せずに、取得原価で測定を行う企業がほとんどである事実を踏まえると、重要な検討課題である。取得原価及び公正価値等の測定属性に関わる学説や各国の基準等の文献調査を通じて、これまで会計学上で行われてきた測定属性における基礎概念に関する検討を行う。

第三の研究課題は、財務情報と非財務情報についてである。周知のとおり、財務諸表において表現されている財務情報は、過去に生じた経済的な成果である。主に財務諸表のうち、損益計算書上に事業の効果が反映される。より具体的には、事業を集約することと等によるコストの削減や、新商品を開発して販売することによる売上増加といったことが挙げられる。一方、将来に生じる経済的な効果は、非財務情報として表現されうる。事業化に関連する主体が関わるインフラの整備(農作物及び地域ブランドの構築にかかわる制度整備等)は、直ちに財務的なプラスの効果が出現するものではない。また、それらは複数の経済主体の連携、産業クラスターの形成がなされて生じるものと考えられる。事業化によって生じる経済効果は、即座に財務諸表において測定されるものではない。そのため、将来に生じる経済的な効果が表現される非財務情報に関する検討を課題としている。

## 4. 研究成果

以下では、主たる研究成果について説明する。

### (1) 財務会計・財務報告に関する概念フレームワークにおける基盤思考

この研究成果は、Naito(2018)として公表している。以下、論文の内容を簡潔に要約する。この研究では、複数の会計基準設定主体による概念フレームワークの目的について分析を行って

いる。より具体的には、3つの概念フレームワーク（IASB(2018)、IASB(2010)、ASBJ(2006)）における重要な用語を絞り込んでいる。その結果、ASBJは特定目的の概念フレームワークであり、投資家志向の情報ディスクロージャを目的としていることを明らかにした。さらに、IASBの概念フレームワークよりもASBJの概念フレームワークの方が、情報(information)という言葉が頻出していることが明示された。いずれの概念フレームワークも同様に、財務報告の目的は、将来のキャッシュ・フローを見積もることや受託責任を果たす情報の提供であると広く認められている。そのような理解の上、ASBJでは資本市場のプレーヤーを明示して列挙する一方で、一般目的の概念フレームワークであるIASBでは利用者(user)という表現を多用していることが確認された。複数の概念フレームワークを分析することで、基準設定主体が設定する会計基準における測定属性の基盤となる思考の背景を明らかにしている。

## (2)農業における収益の認識

この研究成果の一部は、Naito & Carpenter (2018)として公表している。以下、論文の内容を簡潔に要約する。この研究は、日本におけるコメの自然栽培を行う農業従事者の特性を明らかにするために探索的因子分析を行うものである。その結果、業務効率化、人間関係、革新的工夫、開放的な精神の4つが認められた。自然農法は慣行農法に比べて経済的なリスクが大きい、農業従事者は、熱心に農法を追求し、より大きな社会的・環境的目標にも取り組む傾向にあることも明らかになった。

また、コメの自然栽培を行う農業従事者における収益の認識に関わる現地での聞き取り調査において「苗半作」や「苗八作」という言葉が聞かれた。この言葉の意味は、苗の出来によって作柄の成否の50%から80%が決定するということである。そのような事前調査を踏まえ、種籾入手から現金入手までの各段階でいつ儲かったと感じるかについて質問票調査を行った。その結果、多くの農業者は収益の認識に関して苗の段階ではまだ儲かったと感じていないことを明らかにした。自然栽培という特別な工夫を行う意識の高い農業者であっても、天候・害虫といったコントロール不能な要素が多い農業において利益をあげることは難しいからであると考察できる。本調査の対象となっている農業者は、収益の認識について保守的な傾向にあるといえる。公正価値のような評価属性は、現場感覚とは合っていないことが明らかになった。

## (3)農業従事者に関わる財務情報と非財務情報

この研究成果は、内藤(2022)として公表している。以下、論文の内容を簡潔に要約する。持続可能な社会発展・環境保全を行う企業への評価の高まりから、多様な利害関係者の要請に応える情報を提供することの重要性が増加している。そのような背景を基礎として、本稿は、上場企業と資本関係があり、地域に根差したビジネスを行う農業法人の個別的な事例を用いて、広範な利害関係者にたいする非財務情報の在り方について検討を行っている。持分の概念が明確でない広範な利害関係者にかかわる会計責任の解除は、会計学の本質とは別の次元にあることを指摘している。それと同時に、事業内容及び地域における活動といった非財務情報を任意で公表することは、広範な利害関係者に魅力を発信してより良い関係を築くものとなっている。

## (4)利益情報の集約及び分解に関する開示思考

この研究成果は、内藤(2023a)として公表している。以下、論文の内容を簡潔に要約する。東京証券取引所においてIFRSを適用する企業が増加し、日本におけるIFRSの存在感が増すなかで、利益情報の集約及び分解とともに損益に関する項目の注記開示の重要性はますます高まると考えられる。さらに、「収益又は費用が通例ではないかどうかを判定するにあたり、企業は、当該収益又は費用の種類と金額、再発の予想を考慮しなければならない」(IASB(2019) paras. B68-69)としていることから、会計人による判断を伴う部分が多くなると考えられ、原則主義を重要視する思考がより進展する方向性にある。公開草案において、IFRSに準拠した項目と、IFRSに準拠しない項目の調整表を用いて透明性を確保するという思考が表れていることを指摘している。

## (5)農業従事者と複数の企業の連携

この研究成果は、内藤(2023b)として公表している。以下、論文の内容を簡潔に要約する。地理的に優位ではない中小企業者あるいは小規模企業者の事例を挙げ、クラウド会計の活用に関するインプリケーションとして次の2点を挙げている。第1に、中小企業は、資金的・人材的に不足することが、クラウド会計などを活用しない決定的な理由ではないという点である。第2に、本事例における経営者は、会計専門職としての顧問税理士に対して、ビジネス遂行のための会計を求める点である。また、当該経営者は、販路を持たない農業従事者とバイヤーのニーズに応える有益な情報を持つことを副次的に明らかにしている。

## 5. 主な発表論文等

〔雑誌論文〕 計5件（うち査読付論文 3件/うち国際共著 0件/うちオープンアクセス 0件）

1. 著者名 Shuko Naito, Carpenter Victor	4. 巻 7
2. 論文標題 Rice Production and the Natural Farming Movement in Japan : A Study of Farm Management Issues and Approaches	5. 発行年 2019年
3. 雑誌名 人文社会科学論叢	6. 最初と最後の頁 123 ~ 138
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 Naito Shuko	4. 巻 41
2. 論文標題 Conceptual Frameworks in Financial Accounting; A Comparison of the Structures of Standards Setters	5. 発行年 2018年
3. 雑誌名 『弘前大学経済研究』	6. 最初と最後の頁 1-11
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 内藤周子	4. 巻 45
2. 論文標題 農業法人を取り巻く広範な利害関係者に関する情報開示事例 Beer Experience株式会社への聞取調査を基礎として	5. 発行年 2022年
3. 雑誌名 弘前大学経済研究	6. 最初と最後の頁 1-11
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 内藤周子	4. 巻 14
2. 論文標題 IFRSにおける利益情報の集約及び分解に関する開示思考	5. 発行年 2023年
3. 雑誌名 人文社会科学論叢	6. 最初と最後の頁 149-160
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 内藤周子	4. 巻 50
2. 論文標題 地域に根ざした企業におけるクラウド会計活用事例 青森県三八上北地方と世界を繋ぐ中小企業	5. 発行年 2023年
3. 雑誌名 産研論集	6. 最初と最後の頁 17-24
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6件 (うち招待講演 0件 / うち国際学会 2件)

1. 発表者名 内藤周子
2. 発表標題 利益情報の分解・集約に関する基盤思考
3. 学会等名 日本会計研究学会第98回東北部会
4. 発表年 2020年

1. 発表者名 Naito Shuko, Victor Carpenter
2. 発表標題 Performance evaluation of natural farming in paddy rice fields
3. 学会等名 Asia-Pacific Management Accounting Association 2018 Conference in Tokyo (国際学会)
4. 発表年 2018年

1. 発表者名 内藤周子
2. 発表標題 農業会計に関する基準を適用する企業における利益分析
3. 学会等名 日本会計研究学会第95回東北部会
4. 発表年 2019年

1. 発表者名 NAITO, Shuko
2. 発表標題 Conceptual Frameworks: A Text Mining Approach
3. 学会等名 Meditari Accountancy Research Conference 2017 Annual Meeting (国際学会)
4. 発表年 2017年

1. 発表者名 内藤周子
2. 発表標題 農業会計における収益認識
3. 学会等名 日本会計研究学会第93回東北部会
4. 発表年 2018年

1. 発表者名 内藤周子
2. 発表標題 デジタル技術を活用する中小企業におけるクラウド会計の活用
3. 学会等名 中小企業会計学会第10回全国大会
4. 発表年 2022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
---------	---------