

農業会計の特質と農業経営会計学の研究領域について

貝 原 基 介

1 は し が き

わが国の農業簿記や農業会計に関する文献は、かなりの数に上っているけれども、それらの多くが農家簿記や農業簿記の解説であって農業計算ないし農業会計、さらにそれらと会計との関係や、領域、農業会計学の個有の研究領域等について必ずしも明らかにしていない。

一方、さいきんにおいては、ミクロエコノミックス (micro-economics) と農業経営学との関係が問題となり、さらにそれらと、会計、農業会計、農業会計学との関係について、個有の研究手法や研究領域等が検討されるようになってきている。

本稿は、こうした問題への一つの接近として、わが国における農業会計の特質や研究方法、ならびにその研究領域等について概観する。

2 会 計 と 農 業 会 計

われわれが、日常の会話で「会計」とか「お会計」というばあいは、代金の計算とか代金の支払いの意味である。しかし、一般的に「会計」は、もっと専門的な用語と考えられている。ところが、専門的な意味での会計はかなりあいまいに用いられているから、しばしばこれに対する限定が必要となり、定義が与えられている。

ここで、先ず会計に関する多少ちがった定義のいくつかをあげておくことは、農業会計の対象や領域を考えるために重要なことである。

木村国治氏は 1) 「会計とは、個別経済の財政状態を認識し、さらにこれを管理統制するためになす秩序的な記録計算の諸手続 (計算制度) をいう。」¹⁾ と定義し、木村重義氏は 2) 「会計一般を定義することは必ずしも容易ではない、会計 (accounting; Verrechnung) は、特定の経営の活動を記録するのに、貨幣額による計算をもってする場合であると表明すれば、ほぼ当たっているであろう。」²⁾ と述べている。黒沢清氏は 3) 「会計とは、企業の資本および、利潤計算のシステムである。」³⁾ と定義している。

アメリカでは、しばしば、公認会計士協会 (American Institute of Certificated Public Accountants) の会計用語公報 (Accounting Terminology Bulletins) の 4) 「会計とは、少

なくとも一部は財務的な性格を有する取引または事象を、有用な方法および金額で、記録し分類し、かつ要約するとともに、その結果を解釈する技術である」⁴⁾ という定義が引用されている⁵⁾。

また、アメリカ会計学会 (American Accounting Association) は、「基礎的会計理論に関する報告書」⁶⁾ において、6) 「会計とは、情報の利用者によって、情報にもとづく判断 (informed judgment) や意志決定ができるように、経済情報を確認し、測定し、伝達するプロセスである。」⁷⁾ と定義している。

これらの諸定義で、会計のおこなわれる場としての単位に関する限定がちがひ、1) では「個別経済」であり、2) では、特定の「経営」、3) では、「企業」となっている。

農業会計が、会計の下位概念であり、農業という種差によって特徴づけられるとすればこれら会計の限定によって農業会計もちがってくることになる。

いま、会計に、3) の定義を与えるとすれば、農業会計は、農企業における資本の運動過程を対象とすることになる。商工業には、企業とみなされる株式会社等がかなり支配的であり、したがって会計は、企業会計として発展した。一方農業においては、すくなくとも、わが国においては、これまで農企業として特徴づけられるような会計単位はきわめて例外的なものであり、したがって、この意味での農業会計はほとんど問題にならなかったといつてよい。むしろ、農業は、企業として分化発展しないまま、いわゆる未分化な生存的経済 (subsistence economy) としてみなされるものが一般的であったから、1) の定義が与えられる農業会計として今日に及んでいるといつてよい。

農業会計は、会計を農業によって特徴づけているものであり、この種差は、実は有機的生産といわれているものである。農業は、その本質的生産行程が、生物の生長 (個体の肥大) や繁殖 (個体の分裂) を利用する。したがって、資産ないし、具体的資本といわれるものに生物体が入ることもあるし、さらに、それを対象とした作業も、きわめて特徴的なものとなる。生産物が、食糧や衣料原料となることから、農業は、原始的生存経済として残る傾向をもっていたし、特徴的な生産行程が、会計の単位として、個人的ないし、家族的なものとして存続することとなっていたのである。したがって、かなり発展した経済においても、なお高度に自給的であり、1) の定義による会計を上位の概念とした農業会計が一般的であったと考えられている。

1) 木村国治著 会計学 評論社 昭和36年 3頁

2) 木村重義稿「会計」木村重義編集 体系会計辞典 ダイヤモンド社 昭和44年 1頁

3) 黒沢清稿「会計学の方法論的基礎」黒沢清責任編集 会計学の基礎概念 近代会計学大系 I 昭和43年 4頁

4) この訳は、西沢脩稿「経営情報システムとしての企業会計制度」黒沢清責任編集 前掲書 304頁より引用。

5) たとえば、Finney, H. A., Miller, Herbert E. *Principles of Accounting* Fifth Edition p. 1

には、“Accounting is the art of recording, classifying, and summarizing in a significant manner and in terms of money, transactions and events which are, in part at least, of a financial character, and interpreting the results thereof” と引用している。

6) *A Statement of Basic Accounting Theory* 1966.

7) この訳は、黒沢清 稿「これからの会計学」黒沢清責任編集 新しい会計学 第1巻 これからの企業会計 日本経済出版社 1967 5頁より引用

なお、西沢脩氏は、「会計とは、経済的情報を識別し、測定し、かつ伝達することによって、当該情報の使用者が情報を熟知した上で判断や意志決定ができるようにするための過程であると定義する」と訳している。前掲稿、前掲書、303頁

3 農業会計の対象と意思決定

農業会計の対象は、もちろん、農業として限定される特定の単位において、管理・処分される稀少な資源であるということができる。稀少な資源は、普通、経済財や用役といわれるものであって、これらが、主体によって秩序づけられていることを経済ということもできる。したがって、農業会計の対象となるものは、主体によって秩序づけられている経済活動としておこなわれている流れとしての経済財や用役、あるいは、流れが貯えられた状態での経済財である。この主体が実は経済の主体であるとともに、この主体が、会計における単位をつくりあげている。

農業会計の単位を構成する主体というばあい、しばしば、次の2つがあいまいに取扱われている。

第1は、主体構成の問題で、1) 個人で、意思決定が、全く個人的であるとみられるもの、2) 家族とか、協業構成員といわれる集会的構成であり、意思決定が、その独裁者によって、全く個人的であるばあいもあるし、民主的集団としておこなわれることもある。これらについて、個人と家族とが、不用意に同一に取扱われていることがある。

第2は、農業会計の主体が、経済的意思決定の主体として、機能的な消費者、生産者と、それらが構成する単位としての家計 (household) と経営 (firm) とのあいまいな扱いである。

消費は、資源を欲望の直接的満足にあてること、生産は、物理的、化学的、生物的な質の変化や、位置の変化、将来の使用に対する貯蔵という行動を通じて欲望を満足させるために資源を準備し、適用すること、さらに交換は、経済意思決定の他の単位から資源を獲得するために資源を使用することであるといわれている⁹⁾。

意思決定の単位として、これらを消費者、生産者といっている。

この消費という機能的主体が構成する社会的単位を普通家計とよんでいる。家計は、消費意思決定の主体が構成している組織であるから、その活動が、たとえ技術的にみると生産や交換であることも当然といわなければならない。たとえば、バターが1週間後のために貯えられる

こともあるし、反物が、ワンピースに変形されることもある。しかし、これらの行動が、家計という単位における欲望の直接的満足を目的としている限り、消費的意思決定によっておこる流れとしての経済財や用役であり、貯えとしての経済財である。したがって、これらは家計の会計の対象である。

貯蓄について、それから現在の消費と将来の消費という意思決定においてなされるものとみなされるならば、一応家計の会計の対象である。しかし、現在と将来に関するものであっても、社会的行動として、現在直接的に欲望満足にあてないで、他の意思決定単位に提供して、将来、現在以上の多くの財や用役を獲得しようとすることは、交換を通じての時間的相違による利益の獲得であり、1種の生産行動とみるべきで、この主体は生産者である。

家計における意思決定の主体は消費者であるが、消費のための反対給付は当然に必要であり、むしろその反面であるとみてよい。したがって、単に消費充当のため、他の意思決定の単位に労務を提供することや、貯蓄保蔵のため銀行にあずけ、利子を得ることなど、家計という単位における会計の対象とみることができる。したがって、家計を会計の単位とするなら、受取る所得と消費の流れとしての用役や経済財、流れの余剰、ないし貯えとしての経済財が、家計の会計の対象である。

未発展の経済における農業は、自給的であり、家計の会計の対象として取扱われている。

経営 (firm) とか企業 (business enterprise) は、他の単位との交換を通じて利益を得ることに従事するものであり、生産者という意思決定者の組織する単位である。

意思決定が単一の人によってなされるものを個人経営とか個人企業という。個人経営とか、個人企業といっても、正に個人であるばあいもあるし、家族という単位であるばあいもある。家族構成が成年の夫婦と未成年の子であるばあいには、単純に意思決定がなされているとみられるのが普通であり、1組以上の夫婦であるばあいには、独裁的に決定されていることもあるし、民主的団体としておこなわれていることもある。

農業経営が、親夫婦と子の夫婦を社員とした有限会社として構成され、運営されているものもある。家族的経営ではあっても、意思決定は団体的であり、生産者の会計をなしている。

個人的であれ、会社や政府という団体的であれ、農業生産者としての意思決定があれば、それによっておこる流れとしての経済財や用役があり、それが蓄えられたもの、つまり余剰としての経済財がある。個別的なこの流れと、流れの組織 (system) を分析し、測定して、この流れからできる余剰を測定し報告することは、むしろ農業経営の会計とよばれるべきであろう。

8) Lange, O. "The Scope and Method of Economics" *The Review of Economic Studies* Vol 13, pp 19-32 を参照。

3 農 業 会 計 の 領 域

会計の領域については、財務会計と管理会計の2分野があるといわれている。多くの論者によって指摘されているように、財務会計と管理会計の領域は、会計の目的や機能、対象の認識や計算方法などのちがいによっておこっている。

財務会計は、株主、債権者、課税者や売買関係者などに対して、客観的に検証できる資料として与えられる会計情報を目的とし、いわゆる報告機能に重要な意義があるとみとめられている。管理会計は、むしろ、計画や計画実行に関する意思決定に役立つための内部的会計情報を目的とし、経営の保全ないし、統制機能において意義あるものとされている。

対象の認識や計算についても、財務会計は、生じた過去の、実証できる資料に重点をおいた方法をとる。資産や費用の計算には、原則的に取得原価主義をとり、資料の分類は対象基準でおこなっている。管理会計は、計画やその実施に際しての意思決定に役立つ会計情報を与える目的をもっているのであるから、取得原価よりも、現在の取替ないし、機会原価が、適用されることになる。さらに、財務会計にとっての計算領域は、貨幣による歴史的な原価との関連に止められているが、管理会計にとっては、測定そのものがきわめて重要であり、数量的計算をも含めて、多元的な測定と評価が、重要な領域とされるようになっている。

アメリカ会計学会の管理会計委員会は、その報告書⁹⁾において、財務会計の基礎概念とされている11の中、これらが管理会計の領域に適用できるかどうかを検討し、次の諸概念が管理会計の領域に適用されるばあいには、ちがった意味をもつことを指摘し、さらに管理会計に適用する基礎概念を形成するよう主張している。この指摘は、重要であるから、次に概要を述べておきたい。

(1) 実 体 (entity)

財務会計では、企業が主会計実体とし、包括的に損益計算や財産計算をするが、管理会計(内部管理報告 internal management reporting)では、責任実体 (responsibility entities)、製品実体 (product entities)、あるいは、プロジェクト実体 (project entities) などの副実体 (subentities) 別に会計および報告がおこなわれる。

(2) 貨幣測定 (money measurement)

財務会計では、貨幣が測定尺度として用いられるが、管理会計では、非貨幣的な量的・質的測定資料が貨幣的測定を補い、またこの測定にあたっては、経済学・数学・統計的方法が会計のプロセスによるものを補足する。

(3) 原価基準および原価の流れ (cost base and cost flow)

財務会計では、実際取得原価主義が原則であるが、管理会計では、実際取得原価のほか機会原価・付加原価その他特定の経営意思決定に関する原価が使用される。

(4) 実現概念 (realization concept)

財務会計では、実現概念は、資産または負債における変動が会計記録上の認識計上を正当化するにたるほど確定的・客観的となったということが意味され、その時点として、販売先への財貨の引渡時点がとられる。これに対して、管理会計では、報告の焦点は過去よりも未来にあるので、財貨の引渡時点より早い時期に収益を認識したり、事業部相互間の社内振替取引を内部売上高として認識計上したりする。

(5) 対応概念 (matching concept)

財務会計では、会社会的な収益と費用が期間的に対応されるが、管理会計では、このほかに責任別、製品別、あるいはプロジェクト別の副実体別に個別的対応がおこなわれる。

(6) 客観性 (objectivity) と重要性 (materiality)

財務会計では、客観性に重点がおかれるが管理会計では、特定の管理目的ないし、必要性 (needs) に対する関連 (relevance), ないし有用性 (usefulness) がより重要である¹⁰⁾。

農業会計においては、今日まで、きわめて例外的なものを除いては、特に財務会計と管理会計とに区別された取扱いはなかったといつてよい。

けれども、わが国これまでの農業会計実務を検討すると、次のような諸特徴をみとめることができる。

- (1) 農家を一つの会計単位としていること。
- (2) 貨幣測定中心であり、一応取得原価主義をとっていること。
- (3) 原則的に、外部的な交換で、客観的な資料と考えられる対象について取引として記録し、計算していること。
- (4) 農家全体としての収益と費用が期間的に対応され、農家全体としての所得や財産の増減変化が計算されていること。

これらは、明らかに農業会計が、財務会計として特徴づけられる領域をもっていることを示しているといえよう。

しかしながら、他面において、次のような性格をもっていることも事実である。

- (1) 農業では、個人的経営 (家族的経営という意味も含めて) として営なまれているのが一般的であるから、税務に関係することを除けば、報告機能は余り重要であるとみとめられていない。
- (2) 個人的経営であるから、意思決定者と会計の担当者、農作業的労務者が同一人であるばあいが普通で、肥料使用量、収穫量等の記録や計算、さらには比較がおこなわれ、意思決定に役立てられている。
- (3) 実務上においてはきわめて稀であるが、研究調査には、一応農家を主実体として記録計算報告し、補助的に記録された量などによって部門計算をおこなっている。

これらの諸点から考えると、農業会計は、管理会計の領域に入っているとみることもできる。すでに述べたように、農業においては、家族経営が一般的であって（なお稀に家族的会社といわれるものや共同経営もあるが）主として要求される会計の機能は、内部的報告にあるということもできる。

そうであるとすれば、すくなくとも個別会計に関する限り、農業経営の会計の発展は、むしろ管理会計的領域にあるといわなければならない。

9) Report of the Management Accounting Committee, *The Accounting Review*, July 1962 pp. 523~537

10) この訳文は、吉田弥雄著 現代管理会計論 17-18頁より引用した。なお西沢脩稿「経営情報システムとしての企業会計制度」黒沢清責任編集 前掲書 312~313頁にも、同報告書の要訳が掲載されている。

4 農業経営の会計における測定

農業経営は家族的経営であっても、わが国の経済的環境においては、生存的農業経営 (subsistence farming) から離陸する段階に来ている。もちろん、それは、農業経営が、単なる企業として分化するという意味ではない。今日では、非農業における生産者の経済単位においてさえ、その目標が、産出、投入の差額の極大追求といった単純なものではなく、従業員、労務者の継続的な雇用や、経営それ自体の継続さえも重要なものとされるようになっている。

農業経営が、生存的経営から脱却して、現代の産業社会における平等な市民権をもつ単位として扱われるようにならなければならないということである。

農業経営にとっても、個人や、家族が、次のような条件をもつなら、企業ではなくても、農業経営そのものを会計の実体とすることが可能であり、かつ十分意義のあることである。

(1) 個人、家族ないし意思決定について1つの団体とみられる主体が、すくなくとも1定の期間継続的に農業生産をおこなうこと。

(2) この農業生産における産出価額が、投入価額よりも大きいことを期待するか、あるいは、産出額よりも投入額が大きいなら、その差額を小さくすることを期待した営みであること。

(3) このばあいの農業生産に対する個人および家族、あるいは構成員の労務、つまり労働投入は、主要な動機が、それによって直接的に快楽を味わうというよりも、就業であり、労務に対して、賃金率と労務時間の積として与えられるその報いを期待したものであること。

(4) 個人、家族、あるいは、共同的意思決定に参加する構成員が、当の農業生産をめざして労務を提供し、農作業をするばあい、その測定をも会計の対象とすること。

これらの中で、(4)は、とくに注意すべきであろう。一般的にいて、農業会計は、家族や構成員の労務をも投入として、労働時間、ないし、労働日数として記録し計算している。

これは、それを測定¹¹⁾していることになる。つまり、個人自身や家族、構成員の労働を対象とし、量化して数値を与え、実体間の関係として明らかにし、農業経営と、個人、家族各々、あるいは構成員との関係としているのである。

ただ、これが、取引として価格を形成していない、という意味で、取引としない計算方式をとるとすれば、正に財務会計である。これを明示的に測定し、評価し、記録計算し、報告することは、経営計画をたてる上にも、またそれを運営していく上でも、意思決定に対して重要な会計情報であるとすれば、むしろ管理会計の領域に入る。

このような測定と評価において、個人的経営の意思決定者が、農作業に働くことも、農業経営に対する投入、家計への反対給付の関係として明らかにすることになる。この測定と評価は、農業経営の実体と家計の実体を会計的な関係として確立しているのである。資金の流れにおいても、個人、家族、構成員の労務と、その反対給付としての経済力を測定し、評価し、賃金、ないし未払賃金とするなら家計の受取りがあり、経営と家計が関係づけられる。

農業経営に対する投資も測定されることになるし、さらに小中学校等に通学する家族の修学旅行積立貯金や、生命保険等々は、家計実体内の会計対象であることも明らかとなるであろう。

農業会計においても、会計情動的立場に重点をおけば、経営の計画や、運営のために、いっそうの意味をみとめる管理会計的となり、たとえ、個人的ないし、家族経営的であっても、農業経営を実体とした会計となり、さらに経営の部門も実体となるのである。

- 11) 長松秀志稿「会計的測定と経営情報システム—会計情報理論の構造」会計第94巻(第2号 昭和43年8月号) 260~276頁参照 とくに268頁

5 む す び——農業経営の会計学と農業経営学——

農業経営の会計学は、このようにして、農業経営を実体とし、意思決定によっておこされる流れや、その貯えの測定、評定、計算、報告に関する科学であるということが出来る。その対象は、経済財や用役、債権であり、測定については、客観的に取引されるものに止まらず、確立的分野にまでおよんでいる。財務会計とみられる税務の取扱いにおいてさえ売掛金の1.5%を引当金として、売掛金発生期間における損費として計上することがみとめなれているようになっているから、管理会計の領域は、測定、評価において、かなりの拡大がある。

したがって、マイクロエコノミクス、計量経済学、統計学、農業経営学などとの学問的境界が不明確となる傾向をもっている。農業経営学と、農業会計学とについては、これまで、学問的領域を明らかにしていなかったように思われる。

農業経営学においても、有機体説として発展した質的關係の考察から、量的分析へと発達してきている。

農業経営学は、目的に対する手段の關係に関する農学であり、応用的社会科学とみられるが、

農業経営の会計学も、管理会計の領域を強張するなら、実体における経済財や用役の流れ、それに関する債権と、その貯えに関する測定、記録、計算、報告に関する科学であり、目的適合性が追及されることになる。その限りでは、農業経営学と農業経営の会計学は、個有の学問的境界を失うように見える。しかしながら、農業経営の会計学は、その方法において、会計的方法として、一つの学問的個有の領域をもっている。この点について、マテシクの会計一般に妥当する統一的構造の確立に関する研究は注目されるべきであろう¹²⁾。

12) マテシクは、会計学を次のように定義している。

Accounting is a discipline concerned with the quantitative description and projection of the income circulation and of wealth aggregates by means of a method based on the following set of basic assumptions (after these assumptions are thoroughly tested they might be regarded as necessary and sufficient conditions) :

- | | |
|--------------------------------|---------------------------|
| 1. Monetary values | 10. Economic transactions |
| 2. Time intervals | 11. Valuation |
| 3. Structure | 12. Realization |
| 4. Duality | 13. Classification |
| 5. Aggregation | 14. Data input |
| 6. Economic objects | 15. Duration |
| 7. Inequity of monetary claims | 16. Extension |
| 8. Economic agents | 17. Materiality |
| 9. Entities | 18. Allocation |

Mattessich R. *Accounting and Analytical Methods* Measurement and Projection of Income and Wealth in the Micro-and Macro-Economics Richard D. Irwin, Inc. 1964.