

# 農業会計学の研究領域

阿 部 亮 耳

## 1 は し が き

農業会計学は「農業」という一つの産業を対象とした会計学の一分野であるとすれば、一方では農業という産業構造の変貌と共に、また他方では会計学それ自体の生成発展と共に、農業会計学の研究領域もそれに応じて変化して行かざるを得ない。

わが国の農業は、近年の急速な日本経済の成長の中にあつて、その変貌を余儀なくされつつあり、また会計学自体も管理会計の研究領域の拡大がしきりに論ぜられ、経営学や経済学との境界領域は一そう錯雑となつて来た。電子計算機の発達・導入による企業の計算実務の急速な変改と相俟つて、情報革命と称せられる通り、これに関する実務・理論の台頭をみる。これと関連して簿記理論の核心をなすものとされた複式簿記のみならず、行列簿記やベクトル簿記、あるいは多次元簿記についても論ぜられることとなつて来た。ゆゑに、ここおおよそ20年間のわが国の農業における変貌ならびに会計学における研究領域が拡大の方向を辿っている状態からみて、農業会計学の研究領域は、それ以前に考究されていたものよりは、色々の側面から変質、拡大される方向にあると思われる。

従来「農業会計」として狭義に考えられたものは「農業簿記」のことを意味し、広義には農業評価や生産費計算のことを含めた意味であるとされた。また逆に「農業簿記」という名称で上記の「農業会計」の広義の意味にも用いられていた<sup>1)</sup>。

ゆゑにまず農業会計学と会計学一般との伝統的な研究領域についての関係を整理すると共に、今後どのような新しい領域をも含めて研究領域とすべきかについての素描を行なおうとするものである。

- 1) 大槻正男 農業会計, 神戸大学会計学研究室編 会計学辞典, 昭和30年11月 730~732頁。「農業界においては、農業会計という用語が未だ一般に使用されるにいたらないで、農業計算または農業経理という用語がむしろ一般的に使用されている。」なお大槻教授は、対応する英語としては farm accounting を、ドイツ語としては landwirtschaftliche Verrechnung をあげておられる。

京都大学農学部農林経済学科に「農業計算学講座」が設置されたのは、大正15年6月であるが、この時「農業計算学」という名称を用いたことについて、橋本伝左衛門博士はつぎのように述べられる。「『農業計算学』という名称をとつたのはラウル博士が Landwirtschftliches Rechnungswesen といつていたので引いて来たのである。(中略)また講座名を農業簿記学としないで、あえて農業

計算学としたのは、そのなかに農業評価学も包含せしめようと意図したからであった。この本来の趣旨は、いつの日にか実現されることを、今日も私は希望してやまない。」

橋本伝左衛門稿、農林経済こと始め(四)、洛友会報 第21号 昭和34年11月 7頁。

なお、Dr. E. Laur のこの方面の代表的な文献としては、Grundlagen und Methoden der Bewertung, Buchhaltung und Kalkulation in der Landwirtschaft, 1928 857S の著書があるが、第1部の Grundlagen は5章に分れ、資本の分類、評価、償却、生産費計算、農業経営の成果が内容とされ、第2部は Methoden und System として単式簿記と複式簿記について論じられている。その後 Dr. Oskar Howald は1957年に Dr. Laur との共著で Bewertung, Buchhaltung und Kalkulation in der Landwirtschaft 243S の改著を出版した。

また山下勝治氏は、「会計は Accounting の邦語であり、ドイツ語には Accounting に相当する語はなく、Verrechnung (会計)、または Rechnungswesen (会計学) があてられているが、狭義の財務会計としては Bilanzlehre の方が適切である」とされる。山下勝治稿、「会計および会計学」、同上神戸大学会計学研究室編 会計学辞典。太田哲三博士も「第1次大戦後ドイツで経営計算学 (Betriebsrechnungswesen) と呼ばれるものが生じた」とされ、さらに「Schär が Buchhaltung は理論学科で、Buchführung を簿記実践として区別したため、Buchhaltung を会計学と訳する人もあるが、その内容は主として技術的である」とされる。太田哲三稿、新版会計学、昭和26年5月、2～5頁。

## 2 ミクロの農業会計

農業会計学の研究領域は経済体制により異なる。一国の経済体制が異なるに従い、当然その国の農業の生産態様や制度的組織も異なるからであり、資本主義経済体制の下における農業会計と、社会主義経済体制の下におけるそれとはその研究領域も異なる。

R. マテシヒは会計学の一般化を提唱したが、その分類として I. 貨幣計算会計と、II. 非貨幣計算会計とに2大分類し、Iをマイクロ会計とマクロ会計に分類した。さらにマイクロ会計を 1) 企業会計、a) 財務会計、b) 管理会計、2) 政府会計、3) 家計に3分している<sup>2)</sup>。

このマイクロ会計と称せられる個別経済主体の会計を研究領域とする場合に、その一特殊分科として、「農業会計学はどのような研究領域をもつか」について、まずさし当って本節では、会計主体と農業担当者との関連において、農業会計学と一般会計学との従来の関係を明らかにする。

まず第1に、農業を担当する個別経済主体として従来より論じられて来たものは、いうまでもなく農家における農業者である。一般に「家業」と称せられるものの本質は、生産を担当する部面としての経営と、消費を行なう部面としての家計とが未分離であるという点にある。農地の所有形態からは、地主、自作農、小作農に分類され、また農業者の農業を営む程度により専業、兼業の区分がなされるが、自作専業農に焦点を当てた場合にも、家計と経営の未分離ということにその特徴があった。ゆえに農業簿記学ないし農業会計学の研究領域としての特殊性は、農業生産自体の経営面における経済行為のみならず、家計をも含むという家業としての特殊性が必然的に強調せられたのであった<sup>3)</sup>。ゆえに自家労働力を簿記会計上どのように取扱う

かにより、農業簿記の関心の中心は、「農家所得」ないし「農家経済余剰」としてあらわれ、この農家の経済行為に関する情報の収集の手段として簿記という手法そのものが問題とされ、また具体的な様式も問題とされた。

ゆえに、最狭義に伝統的な農業会計学の研究領域を考えれば、個別農家経済の農業生産に関する経済事象の貨幣価値計算による情報について、その収集、記録、分類、総合、伝達と解されていたといえよう。

第2に、農業生産を担当する個別経済主体に関しては、わが国においては昭和35年以降農業の共同化の進展により、農業共同経営を独立した一つの会計主体とみて、その会計組織を考慮することが必要となった。この農業共同化の進展により、農業協同組合も農業生産を一部担当するものも発生したが、同時に制度上、任意組合の形態のみならず、その当時までほとんど問題とならなかった農業の生産法人について、すなわち、農事組合法人や有限会社形態をとる農業者についても農業会計の研究領域は拡大された。むしろこのような農業生産を行なう経営組織の形態変化は、家計と経営の分離による出資金勘定の出現により、企業会計への接近をもたらした。

第3に、農業協同組合の会計をどのような意味で農業会計学の研究対象とするかである。まず出資組合を対象とするとして、農業協同組合が自ら農業生産を行なう場合には、その農業生産に関する経済行為について農業会計学の研究領域となる。農業生産を最も狭義に考えた場合にも、農業協同組合は前述の農業共同化の線に沿って、たとえば稲作の請負耕作を行なったり、育雛所を設置して育雛事業を行なうごとく、農業生産を行なっているものがある<sup>9)</sup>。もちろん農業の範囲が当然に農業会計学の研究領域として問題となるだろう。アグリビジネスのような概念を用いることがなければ、いうまでもなく総合農協にせよ農業生産を直接事業とすることは例外的であり、購売、販売、信用、共済等の主要な事業に関しては、農業生産の意味を狭義に解する限り、この側面からは農業協同組合の会計全体を農業会計学の研究対象とすることは困難であろう。

農業協同組合の会計全体を農業会計学の直接の研究対象とする意義は、むしろ協同組合が農業という字を冠している点に求められなければならない。しからざれば、商業ないしは金融業の組合会計として論ずるのが最も妥当であろう。農業協同組合は農業者が相互扶助の原則により組合員たる農業者への奉仕を志し、農業協同組合法人の代表者は農業者であり、農業協同組合の最高の意思決定は農業者であり、また出資者は原則として農業者であるという点から、単位農業協同組合の会計を全面的に農業会計学の研究領域とすることは当然である。現実にはわが国における単位農業協同組合の正組合員数は1組合し1万名以上にも及ぶものがあり、また1組合の職員数は十数名のものから数百名に及ぶことを考慮すれば、数名の家族や小人数の農業共同経営と比較して著しく異なる会計の研究対象と考えられるのである。

農業者の代表者が最高意思決定機関を構成し、かつ農業者が本来出資者であるという論拠をもってすれば、現在の3段階制の下では、各府県単位の各種連合会と全国段階の連合会の会計も、これを農業会計学の研究対象となりうるであろう。

第4に、いわゆる一般企業が、すなわち企業会計の主たる対象は株式会社形態をとる大企業と考えられるが、たとえば農業生産をその事業としてたとえば養鶏を行なっているとすれば、その事業に関する限りでは、当然農業会計学の研究対象となる。農業会計学は会計学としては特殊の領域に属するものであろうが、この場合にも、プランテーションを行なう場合や、広義の農業に林業、水産業も含まれるものとすれば、株式会社形態をとる大企業についても当然農業会計学の対象となる。

第5に、政府や地方公共団体等が、その政策や行政上の任務を遂行するために諸種の農業や農業者に関する調査を行ない資料を作成刊行しているが、この場合とくに簿記を手段とする経済調査を行なっている。この場合には、農業者の外部者が農業生産に関する経済情報を収集し作成報告するという観点から農業会計学の研究領域になり、特に農業の税務会計の面において重要な分野をなす。なお、広義の農業として国有林、公有林等の会計の問題がある。

さらに政府ないし地方公共団体の会計のうち、農業者ならびに農業生産に関する財政に関しては、たとえば“食糧管理特別会計”は本来財政学の研究分野からも論じられようが、農業会計学の領域を広く考慮するならば、これも研究領域に含められよう。

さて、以上は資本主義経済社会における農業会計学の研究領域として、まず貨幣計算会計の中のマイクロ会計として農業会計を考慮し、その基準とし農業者という個別経済主体と農業生産という経済行為の2点からその領域を検討整理した。すなわち、第1に農業を何等かの程度で事業として行なっている個別経済主体は、その程度に応じてその会計が農業会計学の研究領域として論じられ考慮されるべきであるとした。ゆえに家業、共同経営、組合、法人、有限会社、株式会社、公企業、地方公共団体、政府等のいかなるものを会計主体として考察するとしても、農業生産に従事し関与する程度に応じて、その会計はこれを研究対象とするものである。第2に農業生産に従事する、いわゆる“農業者”に関してのその直接間接の経済行為について、その会計情報の提供を研究対象とすることである。この場合にその会計情報を提供するものは農業者それ自体だけでなく外部者をも含むものである。

会計学一般の研究領域に対する新しい考慮としては、単に従来の大企業、株式会社形態のみを中心とする企業会計に止まることなく、家計、組合、公企業、政府などについての総合が意図されている。その意味においては、農業会計と企業会計において双方で特殊と考えられる領域も統合しうるかもしれない。

本節の初めに述べた通り、経済体制の関連的事実として農業会計学ないし会計学をとらえ、上述のような資本主義経済体制の下における制度上の種々の会計主体について、自己完結的な

会計であるという点からミクロの農業会計としてこれをとらえたのである。

社会主義経済体制の下における農業の共同経営，たとえばソホーズやコルホーズ等においては，その会計自体は独立性をもたず，その個別経済計算は直接国民経済計算の中に包括される。国営企業・組合企業などの会計はすべて“基本環”としての役割を果たし，一社会主義国家の国民経済に直接奉仕する要員としての会計となる<sup>8)</sup>。ゆえにその会計は，資本主義経済体制の下におけるミクロ会計のごとく自己完結的ではなく，この点において会計の基本的な仮定が異なる。

資本主義経済体制の下においても，会計学を広義に解し，マクロ会計をその領域とすれば，社会会計もその中に包括しうる。この場合には社会会計の一部として，個別経済主体の会計数値が利用され，その結果は国民経済全般のために奉仕する役割を果たす。上述の意味において，資本主義経済体制の下においても，社会会計の一部として農業会計を考察しうるが，それはその接近方法を全く異にしたものである。社会会計は“会計なき会計”と称せられる通り，個別経済主体の会計資料等を中心とした生産，分配，消費，金融等の諸種の統計を複式簿記の会計モデルにあてはめた点にその意義が見出される。これについては農業生産という機能からみた農業部門の社会会計と，農業者という経済主体の部門を統合した農業者の社会会計が存在する。

以上のごとく，農業会計とは何かという一般論が，常に農業会計学の研究領域とされるが，次にミクロの農業会計において，これを財務会計と管理会計とに大別しておのおの研究領域について考察する。

- 2) Richard Mattessich は“Accounting and Analytical Methods” 1964 の第2章，第1節で会計学の定義を試み Micro-accounting について次のごとく述べている。

Micro-accounting, as here understood, includes (1) financial and funds accounting, (2) cost and managerial accounting and (3) periodic budgeting, each of this for (a) business enterprises, (b) non-profit organizations (eventually individual households), (c) government agencies, as well as (d) aggregates of several firms or other agencies belonging to one and the same administrative unit.

- 3) わが国の農業簿記という代表的な著書はすべて農家に関する簿記を取扱っている。大槻正男 改著 農業簿記 昭和33年9月，近藤康男 農業簿記学 昭和24年11月，田中義英 複式農業簿記 昭和33年3月
- 4) 拙稿 農業共同経営の財務会計に関する研究 昭和43年1月
- 5) 農業協同組合では，たとえば，ライスセンター事業，育雛事業等については，特別事業会計としてこれを取扱っている。
- 7) 企業会計においても，企業会計原則にもとずき，水産業を営む株式会社に対し水産業財務諸表準則が昭和25年6月1日に水産庁通牒1897号として出されている。
- 8) 松尾憲稿 ソビエト会計入門 昭和39年12月 6～7頁

### 3 農業における財務会計の研究領域

財務会計と管理会計との区別は、目的によって通常区分せられるが、佐藤孝一教授によれば企業会計における財務会計の特質ならびにその領域をつぎのように規定される。

「企業の内外生活において生起する経済価値変動事象を、法的諸制約下において、一定の理法と組織にもとずき、貨幣数値で計数的に把握し、一定期間および一定時点における企業経営の実体を全利害関係者に正確・明瞭に表示し、また、一定給付に対する経済価値費消の算定、未来の一定期間に対する予定数値の計算、計算結果の分析および批判をも行なう公共性・社会性・拘束性の強い会計領域をいう。」<sup>9)</sup>

敍上の意味のごとく一まず企業の財務会計の領域が示されたとして、農業会計において対象とする個別経済主体を前節のごとく理解したとすれば、農業の財務会計の領域をどのように解すればよいであろうか。

農家の場合には経営と家計とが未分離であり、出資者、経営者、会計担当者は同一家族員に止まり、また農業共同経営については漸く資本と労働の分離が認められうるかどうかという段階で、出資者たる構成員への財務報告が漸くその緒についた程度である。これらの段階においては、実質上对国家の関係において農業所得税を中心として考えられているという状態である。アメリカやその他の国々においても、農業の財務会計の領域に関する実際問題の中心はこの税対策についてである。また生産の範疇は異なるが、いわゆる中小企業（商工業者）が事実上対税関係を中心問題として考えているのも類似の事柄である。もとより、逆に制度金融ないしは補助金の関係で逆に国家公共団体と、また通常の債権者ないしは金融機関との関係として財務会計を考慮しうるであろう。また農業協同組合に関しては、組合員に対する報告が重要な目的として考慮されよう。

ゆえにまず第1に、農業の財務会計とは何かという一般的な基礎理論からはじまり、前節で述べたような農業会計の対象となる各個別経済主体について、おのおのその概念、本質、目的、体系分類のような全般にわたる問題から、公準、原則、慣習、手続などの基本的な研究を行なうこととなる。

第2に、財務会計の中心的課題は期間計算における損益ないし所得の確定であり、たとえば農家を対象とすれば粗所得と所得的失費、農家所得であり、農業経営を対象とすれば粗収益と経営費、純収益であり、会社では農業部門の事業損益の確定がその主要部門をなす。一般に期間損益計算に関する諸原則と具体的な計算の方法、項目、表示の型式が問題であり、農業会計についてとくに長期間を要する動植物の育成、増殖が問題となる。

第3に、農業の資産会計上の領域がある。その農業会計の主体の所有する資産について本質、項目、分類、評価、取得、育成、維持、更新、廃棄処分等の経済事象に関してこれを取扱かう。

従来から特に重点のおかれた研究領域であり、農業生産に固有の有生産資産に関する評価の問題、たとえば立毛、果樹、家畜など、それぞれの動植物についての評価や、また農地の評価がある。また自家労働の用役などとの関連で、いわゆる無市価物の評価がとりあげられた。一般に「農業評価論」として考えられて来ているが、アメリカでいう農場評価論 (farm appraisal) は、その中の一形態と考えられる<sup>10)</sup>。当然前項の損益計算論ないしは所得計算論との関連が農業資産評価論について考慮される。最近の用語に従えば、評価と共に広く「測定」という用語が用いられてきている。

第4に、農業の会計主体の自己資本と負債とを併せた持分会計に関する領域がある。農家から会社組織に至るまで種々の経営組織について論ぜられうるが、損益計算論と表裏一体の関係でこの領域の問題がある。これは簿記から会計への伝統的な財務会計の理論構造の発展の問題と関連する。

第5に、財務諸表に関する領域として、農業会計における本質、機能、分類、体系、用語、形式などの財務会計に関する報告機能をあげることができる。財産目録、貸借対照表、損益計算書ないし所得計算書、剰余金計算書、生産費計算書ないし製造原価報告書などの財務諸表が問題とされる。なお、企業会計においては、「各個別の法的実体を一つの経済実体とみなす」という観点から連結財務諸表が問題とされるが、農業共同経営や、あるいは農業協同組合の本支所会計等も併せて類似した領域がある。

第6に、財務会計の機械化に関する領域として、EDP等による各種の財務会計に関する情報の収集、記録、分類、総合、分析、報告、伝達等の方法が考慮される。この領域については、EDPの共同利用など、資本構成の低い会計主体について、どのように適合されるかは、極めて興味ある問題である<sup>11)</sup>。

第7に、農業会計の監査に関する領域がある。農業会計としては、農業協同組合に関する会計監査がその主たる領域をなして来た。また補助金、制度融資等に関連して外部監査または検査についての問題がある。本来企業会計においては、簿記、会計、監査は、実務と理論の検証という鼎立した形で発達したと考えられる。

第8に、農業の生産費計算論ないし原価会計論の領域がある。本来この分野は管理会計、とくに「業績管理会計」の分野に属する点が多いが、事後的に実際原価が、棚卸資産や売上原価に関する資料の収集、作成はもとより、上述の財務会計と有機的に結合する限り財務会計の研究分野となるものである<sup>12)</sup>。

第9に、資金会計の領域がある。農業の会計主体の資金運用表、予算関係の財務に関するものなどがその対象となる。

第10に、財務会計に結合する経営分析論があり、管理会計とその領域は交錯するが、財務諸表分析などかなりの部分がある。

最後に、以上に含まれない領域として、単に農業者のみの財務会計に止まらず、政府、公共団体等で行なわれる会計について、単にその政策、方途を決定するための財務資料の提供に止まらず、公企業や政府自体の農業に関する予算、決算についても財政学の分野と交錯してその研究領域があり、マクロ会計とも関連する。

- 9) 佐藤孝一 財務会計の本質、黒沢清主編 近代会計学体系 第V巻 昭和43年9月 18頁
- 10) W. G. Murray: Farm Appraisal 1940.
- 11) 近来アメリカにおいては、農業者が州立農家大学々金融機関と提携してEDPの農業簿記への適用の研究ならびに実用化が進んでいる。  
U. S. D. A., "Inventory of EDP Programs and Facilities" 1968, 8.
- 12) 農業の場合、固定資産の中に長期を要する育成動植物を含めるとすれば、当然これらの資産評価との関連でその生産費ないし原価が関連する。

#### 4 農業の管理会計の研究領域

農業における財務会計の研究領域を前節のごとく考察したとして、つぎに農業の管理会計の研究領域をどのように考えるべきであろうか。

まず第1に、農業の管理会計とは何かという概念、本質、目的のような一般的な問題が存在する。今ここで、一応農業の管理会計とは「農業経営の、または農業者の行なう事業の、経営管理のすべての過程について、貨幣数量的な情報を、その経営者、管理者に提供することを目的とする会計である」として、以下問題の考察をすすめよう。

大企業の一事業部門である農業の管理会計については、企業会計で問題とされる株式会社形態をとる大企業の管理会計に関する領域の中で、とくに農業の生産に関する経営管理の特徴にその焦点がしぼられるであろう。しかしながら、一般に農家や農業共同経営を対象として管理会計を考察するとなると、これらの農業経営の管理会計とは何かが問われなければならない<sup>13)</sup>。

第2に、農業の管理会計に関する技法についての問題がある。企業会計におけるものとしては、まず原価計算が18世紀の産業革命の結果新しい会計の領域として形成されたが、以来この原価計算を基盤として、標準原価計算ができ、この生産部門に限定された領域を広く企業の活動領域に拡大されたのが予算統制である。また、固定費の存在とその意義を確認する方法として、CVP分析、損益分岐点分析、さらには直接原価計算ないし変動原価計算がある。また、経営分析ないし経営比較と称せられる技法は、貸借対照表および損益計算書の分析から始まり、原価計算表の分析へと進み比率分析、標準分析が期間比較、部門比較としてとり入れられて来た<sup>14)</sup>。

もちろん農業会計にあってはその農業生産という特徴からして、農産物の生産費計算に関することであり、当初その財務簿記との関連において、複式簿記の農業生産への適用として、内部取引について討議されたのであった<sup>15)</sup>。



農業の生産費計算自体についてはすでに先学の幾多の業績をみることができるが、ここにおいては、主として 1) 生産費の構成範囲と費目の分類、2) 生産費構成要素のうち自給に属するものについての評価、3) 地代、利子等の利潤計算、4) 間接費、共通費の個別生産物への配賦について過去の実際原価がその研究の対象となった<sup>16)</sup>。つぎに現実の経営管理と未来の計画とを含めて、予算法や代替計画法などが取り入れられ、また農業経営分析、生産費分析などの分析法がとりいれられた。E.O. ヘディは「農業簿記の分析」として Farm Income Statement から始めて、経営成果の指標の利用や Farm Budget をとりあげ<sup>17)</sup>、W.Y. Yang は農業経営分析から同じく予算法などをとりあげた<sup>18)</sup>。

これらの農業の経営管理に関する資料の提供という観点から、その手法についての研究は今後いよいよ拡大発展するであろう。

第3に、農業の経営管理についてその適用される領域の区分からみて、農業の狭義の生産について、作物別、品種別、地域別、時期別等のまたはこれの組合せについての管理、設備管理、在庫管理、労務管理、資金管理、などの領域が挙げられよう。農家の場合には従来から労働日記帳という作業管理の面がとくに重視されて来た。

第4に、農業の経営管理の機能からみた管理会計の分類によるものがある。近来管理会計概念の拡大の方向がみられるが、第1は、経営者の組成職能に関する領域、すなわち、経営構造に関する経営意思の決定に関する領域で、これを「意思決定会計」と称する。第2は、経営者または管理者の執行機能、すなわち経常的な業務遂行に関する領域で、これを「業績管理会計」と称する。おのおの会計はその職能を果たすのに必要な会計情報を提供することである<sup>19)</sup>。

第2の「業績管理会計」が、一般に従来内部目的としての経営管理が狭義に考えられた場合であり、農業生産について各過程の標準を定め、その実施した結果を測定記録し、標準と実績とを比較し、その差異を分析し報告し、その後の措置を考えるということである。すでに、第2の範疇で述べた技法としてのバジェットイングなり、経営分析を考えるとこれが該当する。ただし、経常的な業務の遂行については、過去・現在・将来にわたりこの統制管理と計画とが相互に他を前提として循環しており、計画と統制管理とを機械的に分けることはできないであろう。この場合の計画というのは、将来の一定期間において展開される経常的な経営過程の道程を、あらかじめもっとも合理的に決定することであり年次、月次という期間の連続性があり、この計画数値が実際の業績を統制する基準となる。この計画の範囲をどう規定するにもよるが、経常的な経営過程という限定からすれば、従来の管理会計と称せられて来た領域は農業の場合についてもこの業績管理会計という狭義のものであったと思われる。

これに反して管理会計において新しく拡大された概念としては、第1の「意思決定会計」である。鍋島教授によれば、意思決定会計は経営者の組織職能にもとづく領域であるとして、「企業目的の実現との関連において、長期的な視点から、経営構造を常に最も合理的に構成し

て行く、経営者の創造的・革新的任務であり、いわゆる「戦略的意思決定」とにこの職能にはかならない。」と述べられている<sup>20)</sup>。

この経営構造を農業生産について考えてみるならば、まず第1に、大きくは農業を行なうということであり、もう少し細部について考えれば、作目、品種、家畜飼養の種類を決定することである。第2に、どのような立地にある農地を選ぶかであり、第3には、この農産物を生産するためには、どのような物的設備すなわち農舎、農機具、構築物等が必要であるかであり、農業も次第に固定設備の重要性は増大している。これに加えて、これら諸設備の能力、規模、配置の方式を決定する。第4に、どのようにしてこの目的を達成する人間の労働を組織的に考え得るかという人的開発育成のこととなる。第5に、これらに対する資本の投入の決定が問題となる。

以上のような「意思決定」についての「会計」として、おおよそ長期的に農業を行なう場合のすべての過程について、その数値的情報をすべて経営者に提供することを任務とする会計が問題とされる。ゆえにこの場合の意思決定は、農家、農業共同経営、農業協同組合、あるいは大会社の農業部門などおのおのの目的の実現との関連において行なわれるものであり、その一つ一つもまた多目的である<sup>21)</sup>。

さらに企業会計における「意思決定会計」の各論と考えられるものは、上述の組成職能からみて、たとえば製品開発会計、設備投資会計、研究開発投資会計などが挙げられている。このような企業における管理会計概念の拡大を、農業会計学の分野としてはどのように考えるべきであるかである。

さて近年会計学の研究領域の拡大についてしきり論議が行なわれているが、今1966年のアメリカ会計学会の会計の新しい定義を参照するとつぎのごとくである。

「会計を、情報の利用者が判断や意思決定を行なうにあたって、事情に精通したうえでそれができるように、経済的に情報を識別し、測定し、伝達することである。」  
また同じくつぎのようにも述べている。

「会計は、色々の問題に適用することのできる測定と伝達のプロセスである。<sup>22)</sup>」

以上の定義から、AAA が会計情報の名のもとに、財務会計と管理会計との統合をはかろうとしているが、同委員会は会計情報の判定基準として、1 目的適合性、2 検証可能性、3 不偏性、4 計量可能性の四つをあげている<sup>23)</sup>。

会計を上記のように考えた場合、情報の利用者について農業会計としてはどのような点が問題となるか。農家や農業共同経営におけるごとく、小人数の場合には、内部的な資料の提供、情報の交換を通じての農業経営の管理というものは、具体的にどのような意味をもつものであろうか。たとえば、2人の兄弟がある農場を共同で経営している場合に、1人が販売と金融ならびにある種の作物の栽培のみを担当し、他の1人が他のすべての農場の管理をしている場合

には、2人が相互に相手の仕事に関することを適宜口頭でも知らせ合えば、情報の交換はその時点で充分であるといえよう。まして、ただ1人の農業者がすべての業務に接しており、彼が経営者であり、管理者であり、情報の利用者であるとすれば、ある一時点について内部的には何等の交換の必要はない。ここに一経営年度というようような時間的差異を考えた場合、記憶の喪失をはじめとして色々の情報を必要とする。もっともこの場合の情報がたとえば判定基準としての上記のような四つの基準を満たさなければならないであろう。

企業会計において管理会計が従来の伝統的な会計とは別に主張された理由としては、しばしば次の理由があげられる。(1)企業規模の拡大と経営の複雑化、(2)固定資本の増加とその重要性、(3)変動の程度と速度の増大、(4)経営への社会的統制の増大、(5)原価の引下と価格の統制、(6)資本と経営との分離により雇用経営者が自身のために経営管理に全力を尽くす<sup>24)</sup>。上述の(1)~(4)については、農家や農業共同経営についても近年そのような傾向が認められるとしても、(5)の価格統制や(6)の点については、家計と経営の未分離ないしは資本と経営の未分離の段階では、それほど痛切に財務会計と管理会計との分離の問題を感じてはいないであろう。「分権的管理」ということが農業経営にとり入れられてはじめて同時点での情報の交換を通じての管理が問題となる。農業共同経営形態においてようやくそのきざしが認められるにすぎない。

農業の場合に経営管理の情報組織を広義に考慮して、政府や公共団体による農業者への農業のサービス機関や、農業者の相互扶助、共同利用に関する機関のサービスについても考慮する場合にはこれらのあり方も当然問題とされよう。

もちろんこのような AAA の定義した背景としては、コンピューターの発達と、そのより一そうの開発とによる将来の情報組織の確立が予想され、このために意思決定についての重要性が強調される点があると思われる。また現在のところ、企業会計における意思決定会計の分野の隣接科学との関連については全く定説をみないところである。また上述の AAA の判定基準からみても、「貨幣価値による評価」という従来からの会計公準とみられて来たものから、さらに拡大して非貨幣的計算も含むものと解せられる。以上のような思考を徹底すれば、意思決定そのものは、経済学ないし経営学の領域に止まるとしても、その情報を識別、測定、伝達する過程ないし手法は、従来の財務会計ないし管理会計でとられて来た手法はもとより、数学的、統計学的接近もすべて含まれることとなろう。ゆえに農業においても経営計画法や線型計画法を含めて OR などもすべて会計の範疇に含まれることとなる。

農業会計としては、当初に述べた通り、経済体制の関連的事実として、制度的要因により支配されざるをえない。情報の識別、測定伝達する過程を情報システムと呼ぶとすれば、農業会計における情報システムとは何かがまた改めて問われなければならない。ここでわれわれは、コンピューターによる情報革命と称せられる点で、農家や農業共同経営のような小人数でまた小資本で行なわれるものについて、どのような変革が事実上行なわれうるかに注目しなければ

ならない。

- 13) 農業協同組合の管理会計については、組合員である農業者にどのような奉仕を行なうか、ということを外関係とみて、組合の職員のみを対象とすれば、企業会計に近い形で論じられる。
- 14) 宮本匡章, 管理会計の史的発展, 黒沢清主編, 近代会計学大系 第6巻 第2章 昭和44年2月, 39~52頁  
なお, 木村和三郎氏は, 「原価計算が1870年代以降工場制工業において生成せることは確立された定説である」とされ, 「1770年代の英国産業革命初期において, 簡単な形式にしても生産費計算が行なわれ得たのは, 英国における農業改革がこれに先行して行なわれ, 資本家的農業経営が行なわれたためである。」として R. Hamilton の Field Book (1788) を挙げられるが, 農業生産費の原価計算というには尚程遠いとされる。木村和三郎, 原価計算論 1952 23~26頁
- 15) 大槻正男, 農業会計(前出)
- 16) 石橋幸雄, わが国における農産物生産費計算の史的発展, 農業経営経済学の研究 昭和33年5月 273頁
- 17) J. A. Hopkins and E. O. Heady Farm Records and Accounting, 4 ed 1955
- 18) W. Y. Yang, Methods of Farm Management Investigations 1958
- 19) 鍋島 達 近代経営管理の特質と管理会計論の体系, 黒沢 清主編, 近代会計学大系 第6巻 意思決定会計論 昭和44年12月 3~29頁
- 20) 鍋島 達 前出
- 21) たとえば個々の企業の目的を簡単に資本利益率の維持, 発展として一元的に理解せず多元的にこれを理解する説が多くなって来た。農家は財産保全とか農家所得向上とかこれも当初より多元的である。
- 13) American Accounting Association: A Statement of Basic Accounting Theory, 1966. 1p, 飯野利夫訳「アメリカ会計学会基礎的会計理論」, 1969 2~8 p。
- 23) 前出 訳書 11~20頁
- 24) B. E. Goetz Managerial Planning and Control, 1949. 9p で(1)~(4)を挙げている。

## 5 む す び

農業会計学の研究領域は, ミクロの会計主体の中で, 経済体制の関連的事実として, 農業生産に関する会計と, 農業者に関する会計とが, その核心として考えられる。マクロ会計は広義の会計の中に包括される。

農業の財務会計は, 制度上客観的な外部への報告を中心に考えられるが, 家業や共同経営の形態をとる農業者では事実上の関心は税対策にあるが, その研究領域は一般的な基本問題から期間損益, 資産, 持分, 財務諸表有機的関連をもつ原価計算ならびに経営分析などに区分される。

農業の管理会計については, 一般的な概念等から, 原価計算を核心にして代替計画法, 比率分析等の手法は, 日常の継続した農業経営の管理過程の統制ならびに計画のサイクルと噛みあった「農業の経営改善に役立つための資料の提供」ということであつた。農業の経営構造を組織することの情報を提供する「意思決定会計」については, すべてを含めた農業の情報システムをどう考えるかと同時に, 従来の伝統的な複式簿記を基盤にした貨幣計算会計のみならず, 非貨幣的情報をも含めた極めて広汎な領域を考慮せざるをえないのではなからうか。