

簿記利用による農業経営分析指標の検討

桂 利 夫

1 は し が き

農家が利用する農業簿記および生産部門簿記には、当該年度の収支決算と共に収益性や生産技術診断のための若干の分析指標が用意されている。また農業経営分析手法を論じる著書・論文も少なくなく、農業経営診断のための各種分析方法が展開されている。しかしながら、これら分析指標のとりあげ方や内容は、個別経営の実態把握とさらに経営診断および経営設計を通じて経営の管理運営に役立たせるという共通目的をもつものとはいえ、かなりの相違がみられる。その第1の理由は、企業における経営分析手法に準じて行うか、あるいは農業経営の特殊事情に立却した独自の経営分析方法により行うかによる相違、第2には農業経営体の相定に関する相違、第3には経営分析の目的ないし着目点による相違、第4には経営分析のための諸資料の整備内容、第5には農家の分析結果の判断能力および利用領域による相違などがあげられよう。

さて、以上のような理由の如何はともあれ、広範多岐にわたる農業経営分析方法ないし分析指標をいま一度見直すことは、今後の農業経営分析方法を考えるうえに無意味でないと考え。本稿では、まず農業および企業の経営的相違点の検討を通じて、これが分析指標に与える影響を考察する。つぎに、農業経営分析方法を詳述する主要著書6点を選び、そこに採用されている各種分析指標を中心に比較検討を行い、さらに生産部門分析指標の構成内容の検討を試みる。

2 農業および企業の分析指標相違の検討

農業経営分析指標が広範に及んでいることを述べたが、その中で特に注目されるのは第1に指摘した企業経営に準ずる分析方法と、農業経営独自の分析方法との相違である。この両者の分析方法にはそれぞれの目的と意義があり、農業経営の実態把握あるいは経営の管理・運営に役立たせるために、どちらを採択すべきかは利用者の判断に待たねばならないが、農業経営分析指標の検討を進めるためには、この両者の分析指標設定の背景にある経営的相違点をみとっておく必要がある。

はじめに、企業における経営分析の内容を概観しておこう。経営分析のねらいを経済学辞典にみると「貸借対照表・損益計算書などの財務諸表や諸々の経営資料を吟味し、企業の収益力ないし支払能力を分析する¹⁾」と説明されている。つまり企業の経営分析には、通常、経営当事者が行う内部分析と投資家や金融機関などが行う外部分析とがあるが、経営当事者の立場からは、

経営の合理化や利益の向上など、経営の管理・運営に役立たせるための収益力や原価計算に関する諸分析が重視されており、他方、外部分析では、収益性のみならず弁済能力判断のための流動性に関する諸分析が行なわれるわけである。これら、企業の経営分析には、財務諸表を用いて行う収益性分析と流動性分析とがあり、さらに収益性分析の補足的指標として経営諸資料を用いて行う生産性分析とがあるが、これら諸分析の主要指標を掲げるとおおむね次のようである²⁾。

1) 収益性分析

①資本利益率（総資本利益率・自己資本利益率など）、②売上高利益率または売上高費用率（売上高総利益率・売上高営業利益率・売上高原価率など）、③資本回転率（総資本回転率・自己資本回転率など）、④諸資産回転率（売上債券回転率・商品回転率・材料回転率・固定資産回転率など）。

2) 流動性分析

①経営収支比率、②売上債権回転率、製品回転率など、③流動比率、当座比率、固定比率、固定長期適合率など、④自己資本比率または資本負債比率など。

3) 生産性分析

①価値的生产性（1人当り付加価値・資本額当り付加価値など）、②物的生産性（労働時間当り生産量・機械1台当り生産量など）。

以上に、企業における経営分析のねらいと主要な分析指標を掲げたが、農業経営独自の分析指標と異なる要因として、両者の経営内容にどのような相違点があり、分析指標にどのような影響を及ぼしているかをつきに考えてみたい。

1) 経営体の相違

企業経営は資本を唯一の経営体として、資本に対する利益（利潤）の追求を経営目標とする。これに対し家族的農業経営は、一般的に土地・労働・資本を経営体とする関係から、その経営目標は混合所得ないし各生産要素に対する帰属収益を追求することとなる。したがって経営分析において、企業が資本利益率や資本回転率をもって収益性の主たる判断指標とするのに対し、農業では各生産要素に対する帰属収益を擬制的な方法によって算出しなければならず、さらに帰属収益に関する各種効率分析を行なう必要がある。

2) 資産および資本構成の相違

農業における資産構成は、農業経営の特徴として土地・生産設備など固定的資産が資本投資の主たる対象となり、流動資産（当座資産および棚卸資産など）は商品を取扱う一般企業に比べて極めて少額である。このため、企業分析のねらいとする企業の安全性や支弁能力判断のための本質的な流動性分析にはなじまない一面があり、とくに土地資産の評価方法の如何によっては客観的な分析指数は得られ難い欠陥がある。他方、資本構成では、農業経営資本はオー

プン的なものでなく経営主個人の単独出資であり、借入資本は借入れに対する制約は比較的緩和されたとはいえ未だそのウェイトは企業に比べ相対的に低く、企業の立場における外部分析の対象としての流動性分析の意義はかなり低下するように考えられる。

3) 資本運用上の相違

これは利益獲得手段の相違によるものである。資本の調達および運用を利益追求の要とする企業では、各種資産の回転期間を短縮し、資本回転率を高めることを重視する関係から、資産ならびに資本回転に関する各種分析指標が用いられる。これに対し農業では、生産対象となる農作物は有機的生産であり、かつ季節性・長期性をもつがゆえに例外的作物（例えばプロイラーやハウス栽培など）を除けば、一般的に回転率や回転期間を中心とする収益性分析はなじみ難いように思われる。むしろ農業経営では、これら回転率指標に代るものとして、土地、労働、資本などの要素利用に関する技術的運用ならびに効率指標が代替されよう。

4) 農業経営における生産技術の特質

企業が利益の追求において資本の運用を重視するのに対し、農業では要素利用の拡大・効率化と共に生産技術の向上を図らねばならない。農業は各種生産部門から構成され、生産部門ごとに個有の生産技術が確立されているが、これらの生産技術の良否または効率を計測するための農業生産個有の分析指標が用意される必要がある。

以上に、農業および企業の経営分析指標設定を左右する主たる原因を、経営組織および生産の側面から簡単に述べたが、とくに農業は、財務公開の義務をもたないがゆえに、自由に経営分析指標を採択できるという特徴があり、次節に表示する農業独自の分析指標をみても分るように、以上の他にも企業経営分析手法では対処できない諸々の要素を内包している。

- 1) 文献[17]238頁参照。
- 2) 文献[16]407頁および[15]576頁参照。

3 農業経営分析指標の検討

農業経営分析は主に経営診断の立場から、要因と成果の関係を現わせる諸指標が設定されている。農業経営成果に影響を及ぼす要因には、経済的、物的・技術的、環境的あるいは自然的なものが考えられるが、財務分析の直接的な対象としては経済的要因と物的・技術的な要因だけが対象となろう。農業経営分析に通常用いられる具体的な要因指標としては、財務諸表の他に、経営規模ならびに生産に関する指標として、①農業経営地面積、田畑別耕地面積など、②農業労働日数、農業労働力単位、農業専従者数など、③作物別作付面積および同生産物生産量、④家畜飼養頭羽数、家畜飼養単位、同生産物生産量および主要経営用物財投入量などがある。

さて、農業経営分析における具体的な分析指標はどのように構成されているかを考察してみよう。試みに経営分析論が詳述されている代表的著書6点を選び、そこに採用されている各種

桂 利夫：簿記利用による農業経営分析指標の検討

分析指標を一覧的に表示したのが表1である。農業経営分析を方法論的に区分すると、農業独自の分析方法と企業経営に準ずる分析方法とに大別できるが、前者に属する分析方法として3点（Ⅰ・Ⅱ・Ⅲ）、前後者併用のもの1点（Ⅳ）、後者に属するもの1点（Ⅴ）を選び、さらに農業経営分析の全般的な比較検討の対象として企業経営分析1点（Ⅵ）の計6点である。

なお、この表に示された分析指標を考察するに当たって注意すべき点は、著書名（表1付参照）からも分るように、全書が必ずしも経営分析論の専門書ではなく、とくに（Ⅳ）および（Ⅴ）は、農業簿記解説の一環として代表的な分析方法を論じたものにすぎず、したがって本表は、分析指標の内容よりもむしろ分析方法に着目すべきであろうと考える。

まず（Ⅰ）の分析指標について検討してみる。著者は本表の分析（診断）指標設定のねらいについて「診断の中軸は、或る経営が資源をいかに能率的に運用しているかにあるのだが、この資源の能率的運用は、経営規模と密接に関連する。原因的指標は、規模指標と能率指標とに区分される。さらに、これらの指標は形式的ではあるが経済的指標と技術的指標とに区分しうる。物財的な表現をとった指標ないし経営の管理技術に直接的な連関を有するような指標を技術的指標とし、貨幣的な表現をとる指標、ないしは経営管理の技術に対して間接的な連関を有するような指標を経済的指標とする」と述べられており、規模指標および能率指標は、それぞれ経済的なものと技術的なものに区分され、技術的能率指標はさらに、粗収益構成に関わる分析指標と経営費構成に関わる分析指標および労働能率に関わる分析指標に区分されている。

分析指標は、内容的に生産資源の能率的運用に焦点がおかれているためか、収益性に関する経営成果指標については軽視の傾向がみられなくもない。さらに欲を云えば、資源の能率指標と併せて運用面の分析指標も望まれるところである。

（Ⅱ）の分析は、農業経営体が土地・家族労働・資本により構成される点に着目し、これら各生産要素利用の成果に及ぼす関係を、運用と効率の両側面から分析を行っている。まず成果指標では、農業純収益形成過程の分析として粗所得および失費の構成内容を検討すると共に、農用地純収益、家族農業労働力純収益、農業資本純収益など各生産要素別の収益性を吟味し、さらに利用効率をみるために、10a 当り、労働力単位当り、農業専従者1人当り、1日当り報酬など要素単位当りの収益性に関する分析が試みられている。その他にも生産性分析など幾つかの分析指標が取上げられている。

他方、これら成果に対する原因分析としては、生産的側面と生産要素利用の2側面からの分析が行われており、前者は耕種生産と養畜生産に関する生産能率に関する技術的・経済的諸分析が、後者は土地利用・労働力利用・資本利用に関わる技術的・経済的諸分析が試みられる。

以上の分析は、その目的および内容において先述した〔Ⅰ〕の方法とほぼ一致するが、その手法は、前者が経済的・技術的側面からの分析を試みたのに対し、当分析は経営体を組織する生産要素の機能的な側面から分析を行ったものと云えよう。

注）本表〔Ⅱ〕に掲げた分析指標は、菊地泰次著「農家の経営分析入門」から拾出したものであり、以

表1 主要著書にみられる農業経営分析指標

(I) 経営成果指標	(II) 経営成果の指標	(III) 所得指標	(IV) 財務諸表による分析	(V) 収益性分析	(VI) 収益性分析
1 戸当り家族労働所得	(1) 経営成果の指標 農業粗収益の種別構成比率 農業経営費の種別構成比率 農業純収益率 農用地純収益 10 a 当り農用地純収益 農業資本純収益 農業資本利回り 家族農業労働力純収益 労働力単位当り労働報酬 1 日当り労働報酬 農業専従者報酬 1 人当り専従者報酬 農企業利潤 経営地10 a 当り農業純収益 家族農業労働力単位当り農業純収益 農業資本1万円当り農業純収益 労働生産性 土地生産性 資本生産性 経営費または農業所得率	(1) 所得指標 純所得 経営者労働所得 経営能力報酬 (2) 経営規模 粗利益 総経営地面積 総作付面積 投入労働日数 経営資本総額 (3) 一般農業経営成果 総失費率 流動費率 租回転率 1 エーカー当り流動費 1 エーカー当り固定費 1 エーカー当り総失費 1 エーカー当り粗利益 1 人当り資本額 家畜から得た粗利益比 投下資本利潤率 (4) 作物部門効率 1 エーカー当り総作物生産額	(1) 財務諸表による分析 1) 損益計算書分析 自己資本利益率 総資本利益率 経営資本利益率 売上高純利益率 売上高営業利益率 売上高純利益率 売上高売上原価率 利益増減分析 2) 借対照表分析 流動比率 当座比率 固定比率 負債比率 固定資産回転率 総資本回転率 自己資本回転率 経営資本回転率 3) 損益分岐点分析 2) 家族労働経営としての分析 1) 成果指標 農業所得	(1) 収益性分析 1) 資本利益率 総資本利益率 経営資本利益率 自己資本利益率 2) 売上高純利益率 売上高純利益率 売上高営業利益率 売上高売上総利益率 3) 資本回転率 総資本回転率 経営資本回転率 固定資本回転率 (2) 財務流動性分析 流動比率 当座比率 固定比率 自己資本比率 固定資産対長期資本比率 3) 原価分析 直接材料費差異 直接労務費差異 製造間接費差異	(1) 収益性分析 1) 比率分析 ① 資本利益率 総資本利益率 自己資本利益率 資本金利益率 ② 売上高に対する諸比率 売上高純利益率 売上総利益率 営業利益率 経常利益率 営業外利益率 売上高原価率 材料・労務費等比率 販売一般管理費率 ③ 資本回転率と同期間 総資本回転率 総資本回転期間 ④ 諸資産回転期間 現金預金回転期間 売掛債権回転期間 製品・仕掛品等回転期間 固定資産回転期間
2) 技術的指標 経営地面積 家畜頭数 家畜単位数 労働日数 労働等量 標準労働日数 総生産労働単位 (3) 能率指標 1) 経済的指標 10 a 当り粗収益 10 a 当り純粗収益 経営費または農業所得率 2) 技術的指標 ① 粗収益指標 10 a 当り作物収量	(2) 耕種生産の指標 10 a 当り収量 作物収量指数				

補 述 夫：簿記利用による農業経営分析指標の検討

〔I〕	〔II〕	〔III〕	〔IV〕	〔V〕	〔VI〕
作物収量指数 乳牛1頭当り泌乳量 母豚1頭当り子豚頭数 鶏1羽当り産卵個数 家畜生産指数 粗収益指数 生産物単位当り販売価格 組織指数 ②経営費指数 10a当り経営費 10a当り肥料代 10a当り農薬代など 1頭羽当り飼料代 1頭羽当り飼料作付面積 家畜体重当り飼料代 家畜体重当り肥育期間 ③労働能率指標 1人当り作物作付面積 1人当り家畜頭数 主要作物10a当り労働投下量 家畜1頭当り労働投下量 1人当り生産労働単位数	耕地10a当り耕種粗所得 耕地10a当り耕種粗収益 耕地10a当り購入肥料費 耕地10a当り農用薬消費費 (3)養畜生産の指標 家畜単位当り養畜粗所得 家畜単位当り養畜粗収益 (4)土地利用の指標 耕地率 水田率 水田裏作率 耕地利用率 (5)労働力利用の指標 10a当り農業労働日数 10a当り耕種労働日数 家畜単位当り養畜労働日数 労働力単位当り農業経営地面積 労働力単位当り家畜単位 労働力単位当り農業投下資本 労働力単位当りの労働作業単位 労働力単位当り農業粗所得 (6)資本利用の指標 農業資産の構成	1エーカー当り作物収量 作物収量指数 ⑤家畜部門効率 給与飼料100ドル当り粗収益 家畜1頭当り生産物価額 家畜1頭当り生産物量 家畜1頭当り飼料費 (6)労働効率 1人当り作物作付面積 男子1人当り養畜部門生産額 1人当り粗所得 1人当り生産労働単位 (7)機械の経済性 作物1エーカー当り動力・機械費 作物1エーカー当り機械投下資本 (8)失費率 流動費率(対粗所得比) 固定費率(対粗所得比) 総失費率(対粗所得比) 1エーカー当り失費 (9)資本比率 粗利益100ドル当り資本額 1人当り資本額	農外所得 農家所得 企業利潤 家族農業労働力純収益 家族農業労働1日当り報酬 農業専従者報酬 農業労働1日当り純生産 経営地10a当り純生産 経営資本千円当り純生産 2)要因指標 ①経営規模指標 農業経営用土地面積 家畜飼養頭羽数 経営資本額 家族農業労働力単位数 ②経営要素間結合指標 耕地10a当り労働日数 耕地10a当り資本額 農業固定資本装備率 ③技術的能率指標 10a当り収量 1頭羽当り生産量 生産物単位当り各生産要素消費量	(4)付加価値分析 労働生産性 資本生産性 土地生産性	2)絶対分析 ・損益分岐点分析 利益増減分析 利益差異分析 (2)流動性分析 1)比率分析 經常収支比率 売掛債権回転期間 製品回転期間 買掛債務回転期間 流動比率 当座比率 固定比率 長期資本固定比率 資本負債比率 自己資本比率 2)絶対分析 収支分岐点分析 資金表による資金分析 (3)生産性分析 1)比率分析 労働生産性 資本生産性

〔I〕	〔II〕	〔III〕	〔IV〕	〔V〕	〔VI〕
	耕耘機利用耕地面積 耕耘機利用時間 耕地10a当り大農具投資額 耕地10a当り機械・機具費 農業資本回転率 労働作業単位農家投資資本 (7)部門構成の指標 部門別粗所得構成比率 部門別労働投入量構成比率 部門別労働作業単位構成比率 多角化指標	(00)所得比率 資本回転率 1 エーカー当り純所得 (01)部門の選択 単一部門から得られる粗所得比 養畜部門から得られる粗所得比 多角化指標			付加価値率 1人当り生産高 労働装備率 設備利用度 資本利用度 労働分配率 資本分配率 2)絶対分析 付加価値分岐点分析 付加価値増減分析

出所 (I) 上野重義「経営診断の指標」『体系・農業百科事典第V巻』農政調査委員会, 1965年。

(II) 菊地義次「農家の経営診断入門」家の光協会, 昭和39年。

(III) ホブキンス・ヘディ共著, 桑原・阿部・頼・桜井共訳「農業会計の理論と応用」富民協会, 昭和36年。

(IV) 阿部亮耳・頼平「農業簿記教本」明文書房, 昭和52年。

(V) 信田貞「実務・樹式農業簿記」明文書房, 昭和46年。

(VI) 国弘員人「体系・経営分析」ダイヤモンド社, 昭和50年。

上の他にも経営分析に関する各種分析指標が取上げられており、また生産部門分析のための各種分析指標も論じられているが紙数の関係で全部省略した。さらに、経営規模に関する指標もかなり多いが、これについてもすべて割愛した。

(Ⅲ)はアメリカにおける分析指標を参考までに掲げたものである。この分析方法もわが国同様に家族的農業経営を分析対象とするものであるから、僅かに表現上の相違がみられるが内容的には前2者と大差はなく、多くの共通の指標がみられる。分析指標の分類は必ずしも明確でないが、生産効率を重視した分析指標が整備されている。

〔Ⅳ〕の分析では、農業経営分析を2つの側面から行っている。すなわち、企業経営分析方法を用いて(1)財務諸表による分析を、農業経営独自の分析方法として(2)家族労作的経営としての分析を取上げている。この両者の分析指標は、それぞれの内容を見て分るように全く共通のものではなく、分析の視点を異にするものである。したがって(1)又は(2)の何れの分析方法を採用した場合にも一定の目的を果たせるものであるが、両者を併用すれば相互の欠陥を補完するものとして一層充実した分析結果が得られよう。

まず、(1)財務諸表分析についてみると、損益計算書分析、貸借対照表分析および損益分岐点分析から構成されている。これを企業経営分析標(Ⅳ)と対比してみると、財務分析の目的分類である収益性分析および流動性分析の中から、農業経営に適用可能な指標のみを財務諸表別に取上げたものであり、したがって、この中には農業生産固有の分析指標は全くみられない。他方、(2)家族労働経営としての分析では、これを成果指標と要因指標に大別し、さらに要因指標を規模指標・経営要素間結合指標・技術的能率指標に区分され、内容的には前3者と大差はなく、それぞれ代表的分析指標だけが取上げられている。

〔Ⅴ〕の分析は全く企業経営分析に準じた方法であって、この分析方法だけでは前節ならびに〔Ⅳ〕で述べたごとく、農業経営の実態分析としては欠ける点が多いように思われる。なお〔Ⅵ〕は企業経営分析の実態を農業経営分析との比較検討のため参考までに掲げたものであるが、収益性分析における資本利益率および売上高に対する諸比率は、農業独自の分析における経済的能率指標に相当し、また資本回転率と同回転期間および諸資産回転期間(または回転率)が農業における技術的能率指標に相当するであろう。同様に生産性分析も収益性分析の補完的指標とみることができ、農業における経済的・技術的能率指標に相当しよう。このように企業の安全性判断指標としての流動分析を除けば、殆んどが資本運用の効率指標とみることができる。

最後に、以上の分析指標の検討をふまえて取て問題点を提起するならば次の諸点である。

まず、農業経営の分析はどのような目的をもち、そのための分析指標とは如何なるものか、を明確にする必要がある。この点については表Ⅰの成果指標の表示にみられる如く、著書により大きな偏りがみられ、かつ効率指標との区別が明確でない点が見られる。例えば、要素単位当り純収益または報酬は、成果指標として促えるべきか要素の運用効率として促えるべきか等

が問われよう。。このことは、農業資本利回りが企業経営分析における資本利益率分析に相当し、これを資本の運用効率とみなすならば同様のことが云えよう。

能率（効率）についての分析指標分類は4者4様に異っている。いずれの分類基準も一つの分析対象を異った視点から分類しているものであるから、内容の適正判断は困難であるが、企業経営分析のごとき共通の分析指標分類基準を設定する必要があるであろう。例えば（Ⅱ）における耕種生産・養畜生産および各種要素利用と、経済的・技術的側面、運用と効率の側面あるいは収益性・流動性・生産性側面との組合せにおいて設定することも考えられる。

さらにいま一つは、各種指標分類に対する分析指標の位置づけが正しく行なわれているかということであり、この判別基準を明確にする必要がある。例えば（Ⅰ）においては、「10a 当り粗収益」が経済的能率指標に位置づけられているのに対し、「10a 当り経営費」や「同肥料費」が技術的能率指標に分類されており、分類基準が明確でない。また（Ⅱ）の事例における各生産要素利用の指標については、どの要素利用に属するかの判別基準を何に求めるかということである。指数を求める際の分母・分子の関係で決めるのも一と考えられるが、例えば要素結合指標である「家族労働力単位当り農業投下資本」は労働力利用と資本利用とのいずれの利用指標に属するか等の疑問がみられなくもない。

なお、企業経営分析法だけを適用する場合は、前節で述べた農業経営組織と農業生産の実態とを照らし合わせ、各分析指標の有用性をいま一度再検討する必要があるであろう。

4 生産部門分析指標の検討

生産部門分析は、通常、農業経営分析の一環として行なわれるが、最近では部門生産規模拡大に伴う専業経営のための部門簿記が各種出版され、それぞれ幾つかの部門個有の分析指標が付加されている。

生産部門分析方法は、分析対象となる生産部門を1個の独立的経営体とみなすがゆえに前述の経営分析の手法に準じて行えばよい訳であるが、生産部門には、農業経営分析の対象外である生産費分析および部門個有の技術的効率分析が必要であり、したがって本節では、生産費分析および技術的効率分析に焦点をあてて考察する。

(1) 生産費分析

生産物生産費の分析考察を進めるに当たって、まず考えなくてはならないのは、どのような生産費を分析対象とすることかということである。つまり農林水産省の生産費調査では、経営費に家族労働費を加えたものを第1次生産費とし、さらに資本利子および地代を含めたものを第2次生産費としていることは周知のとおりである。ところで、この両者のうちどちらの算定方式が妥当かの定説はないようであるが、個別農家の生産費分析を考える場合はどうなのであるか。この第1次生産費の内容は、企業における原価計算方式の内容、すなわち資本費用を加

桂 利夫：簿記利用による農業経営分析指標の検討

えないものと同一の意味をもつように思われるので若干その内容を検討しておきたい。わが国の企業における原価計算基準は、次の5つをあげている³⁾。

- (1) 財務諸表の作成に必要な真実の原価の集計
- (2) 価格計算に必要な原価資料の提供
- (3) 原価管理に必要な原価資料の提供
- (4) 予算の編成および統制のために必要な原価資料の提供
- (5) 型本計画のために必要な原価情報の提供

以上5つのうち、農水省の生産費調査や農家の生産費分析の立場に直接関係するのは(2)の「価格計算に必要な原価資料の提供」基準であるが、但し(2)については2つの利用側面がある。すなわち、1つは、得られるべき価格を、原価を出発点として算定することであり、いま1つは与えられた価格ではたして利益が上っているかを知るために原価を算定することである⁴⁾。すなわち、社会的な米価算定基準を求めようとする農水省の立場と農家の立場の相違がはっきりみられるわけである。

ところで、農家が与えられた市場価格に対する利益性判断のための生産費を考える場合に問題となるのは、資本利子・地代を含めない主産物単位当り生産費でもって、適切な収益性判断ができるかどうかということである。生産部門の収益性は、既に1日当り報酬・企業利潤など経営分析過程で求められており、生産費はむしろ、市場価格との直接的な対比を通じて総合的成果の判断に利用するものとみるならば、すべての用役費を算入した方が妥当と考えられる。さきの農水省方式にみられた第1次生産費中に労働費のみ算入する方法を、企業における原価計算に準ずるものとするならば、ここに注目すべき1つの意見がみられる。すなわち、企業における商品価格は製品原価に一定水準の利潤を上乘せして決定されるものであるが、国弘員人氏は企業利潤を①自己資本の利子、②危険料(危険補償料)、③その他の利益からなるものとして、「①自己資本の利子と②の危険料は、元来は費用なのであるが、現行の損益計算で、費用として計上することができないということになっているので、ただ形の上で純利益として算出されてくるものにすぎない⁵⁾」と述べている。つまり費用構成の妥当性を認めながら、一方では費用の主観的評価による企業成果の歪曲性回避のための企業会計諸則に規制されるものであることがわかる。

さて、このようにみえてくると、企業会計諸則に抵触されない私的な農家経済では、与えられた市場価格に対する利益性判断のための生産費は、家族労働費のみならず、資本利子・地代などすべての用役費を含む生産費こそ重視すべきものと思われる。

最後に生産費分析指標については、企業では原価差異や原価構成その他種々の分析がみられるが、農業の生産費分析では原価構成比率の他に、市価に対する有利性判断指標として生産物価格中に占める生産費率が求められている。

(2) 生産部門分析指標

農業経営を構成する各種生産部門には、農業経営分析指標では対応できない部門個有の技術的分析指標が必要であることを先述したが、その生産技術診断のための分析指標を含めて、部門分析指標はどのように構成されているかをみてみよう。検討の対象として耕種（共通）部門、肥育牛部門、ブロイラー部門、酪農部門、養豚部門（生産および肥育）、採卵養鶏部門の6部門を取上げ、各部門の分析指標を関係資料から拾出して表示したものが表2である。

この分析指標を一覧してまず気付くことは、耕種部門を除く養畜部門のすべてが、生産技術診断の分析指標に偏倚しており、経済的効率指標をなおざりにしていることである。さらに養

表2 生産部門別分析指標

1) 耕種（共通）部門	2) 肥育牛部門	3) ブロイラー部門
10a 当り 労働日数 〃 投下資本 〃 主産物生産費 〃 粗収益 〃 経営費 〃 純収益 経営費構成比率 純収益率 主産物収入に占める購入肥料費 主産物商品化率	年間1頭当り増体量 1日1頭当り増体量 1kg増体に要した飼料量 〃 養分量(DCP) 〃 養分量(TDN) 労働時間(1日1頭当り) 〃 (1kg増体当り) 枝肉歩留 脂肪交雑 枝肉規格	坪当り飼養密度 〃 飼養体重 年間餌付回数 育成率 とう汰・へい死率 商品化率 出荷率 平均出荷体重 1羽当り飼料消費量 1日当り増体重 飼料要求率
4) 酪農部門	5) 養豚部門	6) 採卵養鶏部門
経産牛換算 1頭当り所得 〃 濃厚飼料費 〃 粗飼料費 自給飼料1kg当り費用価 経産牛1頭当り平均体重 〃 産乳量 〃 濃厚飼料給与量 〃 粗飼料給与量 飼料自給率(TDN) 飼料養分所要量の給与割合 経産牛1頭当り労働時間 分娩間隔 種付回数 搾乳又は乾乳期間 繁殖適期月令 乳脂率	生産豚 年間分娩回転率 〃 哺乳開始頭数 〃 子豚仕上頭数 子豚仕上り率 受胎率 繁殖豚の供用年数 3週時子豚体重 肥育豚 平均出荷日令 1日平均増体重 事故率 増体1kg当り飼料給与量 飼料要求率 1日1頭当り労働時間 坪当り収容頭数	従業者1人当り成鶏羽数 年間育離回数 育成率 成鶏1羽当り飼料消費量 育成鶏1羽当り 〃 坪当り飼養許容羽数 坪当り飼養羽数 鶏舎利用率 生存率 更新率 へい死率 50%産卵日令 1羽当り年間産卵量 年間産卵率 平均卵重 飼料要求率

資料 1) 「農業経営改善ハンドブック」全国農業改良普及協会 昭和58年
 2) 「畜産技術ハンドブック」大阪府畜産会 1973年
 3) 菊地泰次著「農家の経営診断入門」家の光協会 昭和39年
 4) その他

桂 利夫：簿記利用による農業経営分析指標の検討

畜部門については、部門ごとにそれぞれ異った生産技術と経営における技術的ポイントがあり、共通指標も若干見受けられるが大部分は部門個有の分析指標で構成されていることである。

1) 耕種部門の分析指標は、菊地泰次著「農家の経営診断入門」より拾出したものであり、6つの部門の中で経済的効率指標が採用されている唯一の部門である。耕種部門は畜産部門にくらべ技術的分析指標は少い。なお当部門分析には以上の他に、成果指標として部門純収益、1日当り労働報酬、資本利回り、企業利潤などが設定されている。

2) 以下の養畜に関する分析指標は、その内容からも分るように生産技術を中心とする分析である。それぞれの分析指標から、各部門の経営に対する技術的ポイントが理解できる。2)の肥育牛部門では、飼料の給与内容と増体量の関係を重視し、その結果として肉質の分析を試みている。3)ブロイラー部門は、ひな育成に関する諸分析と増体に関する分析が行われ、4)酪農部門では産乳量との関係でとくに飼料の内容分析と母体の生理的分析が重視されている。5)養豚部門は生産豚と肥育豚からなり、前者は分娩能率と育成率を中心に、後者は増体ならびに飼料効率に関する分析に重点がおかれている。6)採卵養鶏では、ひなの育成、成鶏の更新、鶏舎の活用度および飼料消費と産卵状況に関する諸分析が試みられている。

以上の部門分析に関する諸指標の検討を通じて問題点を指標すると技術的着目的の相違があるとはいえ、部門間相互にさらに共通する指標がある筈であり、それら共通指標の格一的利用も考え直す必要であろうし、さらにいま一つは経済的な効率分析指標の採用なくしては、技術的診断は可能であっても経営診断とは云い難いであろう。

3) 文献[10]8頁参照。

4) 文献[10]10頁参照。

5) 文献[6]66頁参照。

5 む す び

執筆当初、従来から多くの識者によって述べられてきた農業経営分析ならびに生産部門分析の諸指標を、概括的に整理分類することを試みる予定であったが、結果的には単なる表示、検討に終らざるを得なかった。この理由は、まず筆者の分析論に関する未熟さにあることは云うまでもないが、いま一つは、農業経営分析論にみられる著述の内容の多くが抽象的または引用的であり、体系的分析方法を論じる著書は極めて少いことにもあった。

農業経営における分析論は、一方では、統計的思考による計量経済的分析、生産関数分析などの研究分野での進歩がみられるのに対し、財務分析論が上記のように軽視される傾向がみられるのは、研究対象としての斬新さに欠けるからとも思われ、さらに農業経営自体からも財務諸表の作成ならびに同分析の法的規制や義務付けを有しないことに理由するものと思われる。

ともあれ、個別農家の農業簿記記帳結果の財務分析は企業の立場と同様に経営の管理・運営に欠かせぬ要件であり、このような意味において、さらに体系的な農業経営分析論の確立を急ぐ必要がある。

参 考 文 献

- [1] 阿部・頼共著『農業簿記教本』明文書房, 昭和52年。
- [2] 大槻・桑原・菊地共著『農業簿記精説』富民協会, 昭和57年。
- [3] 神谷・沢村監修『新らしい農業分析』東京大学出版会, 昭和37年。
- [4] 菊地泰次『農家の経営診断入門』家の光協会, 昭和39年。
- [5] 国弘員人『体系・経営分析』ダイヤモンド社, 昭和50年。
- [6] 〃 〃 『財務分析の考え方』財政経済弘報社, 昭和44年。
- [7] 倉田 貞『実務・複式農業簿記』明文書房, 昭和46年。
- [8] 桑原正信編著『農業の経営分析』富民協会, 昭和40年。
- [9] 桑原・阿部・頼・桜井共訳『農業会計の理論と応用』富民協会, 昭和36年。
- [10] 小林健吾『最新原価計算論』中央経済社 昭和56年。
- [11] 鈴木福松編『農業経営調査・分析論』地球書 1983年。
- [12] 田中義英『複式農業簿記』産業図書, 昭和33年。
- [13] 若林・亀谷・竹土・高田共著『農協の経営分析』家の光協会, 昭和57年。
- [14] 上野重義「経営分析の指標」『体系農業百科事典』農政調査委員会 1965。
- [15] 青木 脩「生産性分析」『会計学大辞典』中央経済社, 昭和54年。
- [16] 国弘員人「財務諸表分析」『 〃 』 〃 〃 〃 。
- [17] 広瀬雄一「経営分析」『経済学辞典』岩波書店, 1965年。