

# 農業における管理会計の課題

阿部亮耳

## 1 はしがき

管理会計という用語は、会計主体の相違によって極めて異なった内容をもつ。たとえば、個人農業者にとっては慣用の語ではなく、通常は「農業経営の改善のために簿記を記帳し、記帳結果の分析・診断・設計を行なう」という表現の程度の方が馴染み深いところであろう。管理会計の定義は種々あるけれども、筆者はかつて1970年代に「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」と規定した<sup>2)</sup>。

1988年現在、20年足らずを経過して、日本の農業を取巻く環境は極めて厳しい状況となり、一方会計情報処理に関しては、急速なEDP(Electronic Data Processing)の発展に伴い、一般産業から漸く農業の内部にも浸透し始めてきている。ゆえに会計主体、ひいては経営管理、経営組織の相違により、管理会計の較差は極めて大きくなった。

1988年現在、畜産業における養鶏・養豚および施設園芸の一部には大企業の進出をみており<sup>3)</sup>、また個人農業者についても、一おう専業・兼業に区別して、専業農業者については相対的に大規模経営に専念している者もある。地域的には兼業も含めた農業生産者または関連する事業者、諸団体との連携等を考慮しない訳にはゆかない。

本稿では、まず第1に、農業における会計主体の変化と作目管理のあり方を概観した上で、第2に、農業経営における管理会計の基本問題の変化、特に電子情報処理を使用したとき、情報会計との関連する問題を、従来の管理会計の課題に加えて考察する。第3に、それらの考察に続いて、農業経営における管理会計の新しい道への模索を行なう。

- 1) 管理会計は、1.management accounting, 2.managirical accounting, 3.administrative accounting という語が“Kohler's Dictionary for Accountants” 6ed. Edited by W. W. Cooper, Yuji Igiri, 1983, Prentice-Hall, (染谷共次郎訳『コーラー会計学辞典』, 1973,丸善刊, Eric L Kohler, “A Dictionary for Accountants” 4ed, 1970, Prentice-Hall) あるが1.は種々の行政的な組織の水準についての情報と統御の必要性のために工夫されまたは採用された会計, 2.は意思決定に対する基準として数量的な情報に関する管理を提供しようと試みる会計の部分, 3.は一般に管理に関連する会計過程の部分とされる。

たとえば溝口一雄氏は、「企業会計をその経営管理的機能に即して理解した場合の呼称である」とする。神戸大学会計学研究室編 (第3版)「管理会計」『会計学辞典』 p217, 1976.10.同文館刊

- 2) 阿部亮耳 「農業会計の研究領域」『農業計算学研究』 第4号, 1970, pp43~47

- 3) 大企業の農業への進出については、阿部亮耳、「株式会社における農業会計—2株式会社の事例的研究—」、『農業会計の展開』明文書房刊、1981.pp27~40

## 2 農業における管理会計の主体

### 1) 農業における管理会計の主体の種類

農業における管理会計を行なうべき経営主体は、1988年現在、わが国ではいわゆる農家すなわち、個人農業者で家族あるいは少数の雇用者を有するものが依然として主流をなす。経営管理の主体は、たとえば業績管理であれ、意思決定であれ、いわゆる“単なる業主”という様な観点に立つものではない<sup>4)</sup>。確かに、戦後の農地改革の結果、農業者は殆んどすべて自作農となり、1960年以降、農業基本法の成立以来選択的拡大を目指し、大規模化の利益を追求して専作化の方向に踏み切った。しかしながら、農地改革の後遺症は、土地制度に大きな足枷を残し、一方、民法の改正に伴う均分相続の実施は、漸次その効果を現し、農地の集積維持を困難化し、細分化する方向に作用した。さらに、高度経済成長に伴う一般地価の高騰は、農地の移動を一層困難とし、耕種部門の拡大は思うに任せない。また一方、食生活の変化、特に米の消費量の減退等、産業としての農業の基盤は、わが国の高度成長の結果大きく変貌した。

そこで、まず或範囲まで農業経営の主体について、農林水産省の統計資料により、特に1970年以降の状態、あるいは1986~1987年現在の状態を確かめることとする。1970年はわが国の高度経済の終末に近く、間もなくオイルショックが、その後2回発生した。1985年のセンサスまでではもちろん、1986年秋以降の対外為替レートの激変に伴うわが国経済の変動および農業に関する影響を直ちに示すものではない。これについては、1986年ないし1987年の農業調査を使用することとする。(紙数の都合上、統計数字、比率等の表示は一切省略する。なお、出所は農林水産省統計情報部「ポケット農林水産統計-1988年版-」による)。

#### (1) 個人農業者以外の経営形態別農業事業体

1970年から5年毎に1985年までの農業センサス(各年2月1日実施)によりこれを概観する。個人農業者以外の農業事業体の分類と1985年現在数は、協業経営体(3,655)、株式会社(1,196)、有限会社(1,642)、その他の会社(127)、農協・その他の団体(1,498)、国・地方公共団体(1,227)、学校(808)、その他(2,074)で、総事業体数は計12,227体である。

さて、総事業体数はこの15年で特に増大した訳ではなく、協業経営体数は減少の傾向にあるが、根強く存在している。しかし、株式会社や有限会社は、むしろ増加の傾向にある様に見える。この中で販売目的が殆んどであり、事業体の絶対数はそれ程多いという訳ではない。

(2) 個人農業者

いわゆる農家について、専兼別、経営耕地規模別、経営組織別、農産物販売金額別、農業労働力保有状態別、男女年令別及び農業従事日数別等の戸数ならびに農業従事者数等について概観しておく。

第1に、専兼別農家戸数について、1987年度の農業調査によると、総農家数は、4,284千戸(100%)、専業農家631千戸(14.7%)、兼業農家3,653千戸(85.2%)であり、専業農家戸数は1975年の616千戸(12.4%)以降、絶対戸数は殆ど変化がない。最も変化の大きいのは第1種兼業で、1970年の1,814千戸(33.5%)が、1987年には632.2千戸と絶対数でも1,182千戸減少したことである。第2種兼業は、1970年の2,734千戸(50.8%)から1987年では、絶対数では287千戸の減少、比率では70.5%への増大をみた。

第2に、上述の専業農家631.2千戸(1987.2.1)について、経営耕地規模別にみると、北海道を除き都府県では、0.5ha以下が約1/3を占め、2ha以上は15.2%しかない。男子生産年令人口のいる世帯の最も多いのは、1~2ha階層で4割を占める。地域別には、専業農家は鹿児島(53.2千戸;23.0%)、北海道(48.5千戸;39.3%)、熊本(29.6千戸;23.4%)、長野(29.6千戸;23.4%)、広島(22.0千戸;5.9%)、茨城(22.0千戸;15.3%)の順となり、最下位はもちろん東京(2.1千戸;1.2%)である。(絶対戸数;専業農家率)

第3に、経営組織別農家数を1987.1.1.現在で概観する。単一作経営農家(農産物収入1位の部門の販売金額が総販売金額の8割以上を占める)が圧倒的に多く、2,628千戸(75.6%)、約4/3を占め、そのうち全体の中で稲作が52.5%であることはやはり注目に値する。その他は果樹(6.88%)、野菜(4.25%)、施設園芸等(1.48%)で、畜産(除養蚕)は全部合計しても104千戸、全国で約3%にすぎない。

第4に、農産物販売金額別農家数を1985.1.1.現在で概観する。総農家数4,376千戸の19%が無販売であるが、専業農家にも約13%無販売があり、年間10万円未満の7.4%を合わせると20.6%の比率となる。ゆえに、統計上専業農家といっても、事実上は497.2千戸、すなわち約50万戸が辛うじて10万円以上の農産物販売農家であるにすぎない。逆に第2種兼業農家も、100~300万円層が533.5千戸(17.9%)あり、300万円以上は6万戸(2.0%)の販売農家の存在が注目に値する。これは、産業としての個人農業者の存在を確かめる為に大切である。ただ1千万円以上は専業67.7千戸(10.8%)、1兼39.0千戸(5.0%)、2兼3.5千戸(0.1%)全国で110.2千戸と(2.5%)となる。

第5に、農業世帯員数は、1985.2.1.現在で、ほぼ3~4人が31.74%、5~6人が37.42%で、両者合わせて約7割弱となる。

第6に、農業労働力保有状態別農家数について、1987.2.1.の状況を概観する。男子農業専従者のいる農家は約120万戸で28%に過ぎず、しかもその中、約100万戸は1人で、世帯主と後継者2人以上は約18万戸4%にすぎない。

農業専従者不在の農家は2,762.4千戸(64.6%)に及び、専業も229.5千戸(36.35%)は全く基幹労働力不在という状態である。すなわち、専業といっても、この定義による基幹労働力は不足であり、充分農業をやり得るという意味では6割5分位でしかない。

さらにこれより憂慮すべきは、後継者の有無別農家数である。同一調査に基づいて、後継者不在農家は、1,913.6千戸(44.6%)に達する。しかも、専業農家631.2千戸のうちで何と479.9千戸(76%)が後継者不在であることに注目せねばならない。なお、1986年の自立農家の戸数は、調査対象農家の中の5.1%に過ぎないと報告されている。

最後に、自家農業従事者の男女別、年令別、農業従事日数別の員数を1987.2.1現在の農業調査報告書により考察する。150日以上男子農業従事者は、1,373千人(23.14%男子のみ)、女子農業従事者は1,304千人(24.07%女子のみ)に過ぎず、特に16~29才の若年層は、男子で719千人(12.1%)、女子355千人(6.5%)に過ぎず、その中で150日以上農業従事者数は不明であるが、比率から推察して、非常に少ないものと想定される。

以上の統計的概観からして、わが国における農業経営の管理会計の主体は、依然として個人農業者が主流をなすが、産業として成立する農業経営の主体は、極めて少数ではあるが、依然として家族の中の誰かが経営主として担当している形態を、以上の背景の下に考えざるを得ない。その個人農業者にとって、管理会計としての情報を提供する外部農業関係諸団体があり、拠点ではあるが、個人農業者にとっては限られたものとなるであろう。

## 2) 作目における管理会計のあり方

作目は種々あるが、たとえば稲作については機械化がほぼ全作業工程にわたって進むと同時に、上述の土地移転集積の困難性から、いわゆる請負耕作あるいは借地による規模の拡大がみられ、委託者と受託者との関係を今後一そう無視することはできない。しかも、各作業工程についての委託、あるいは全面的な委託が行われており、受託をも含めた個人農業者の規模拡大がさらに意図されている。

この点について、販売を意図して、たとえば稲作を営むか、価格の上下に拘らず、ただ受継がれた農地を利用して自給のためにのみ作物の生産を行うか、この境界は明確には一線を引き難いが、少なくとも、第2種兼業農家のみならず、専業農家もその年令構成からみると、単に生来習得した農業を採算を度外視して、趣味的に栽培し続ける老令の個人農業者も存在するが、この様な場合はすでに農業経営の産業としての管理者の範疇にはない。

専業農家といっても、また基幹農業労働者といっても、高令化が進行していることは否めない。高令化社会の到来と、一家族当たりの産児率の低小化を招来し、社会全体の結婚の選択の機会の減少を呼んでいる。まして日本の農家は一地域に固定され、場処を移動するという考え方はないのに等しい。また大干拓地に見られる一律減反などの農政の貧困も見逃せない。

## 阿部亮耳：農業における管理会計の課題

この様に農地と家族構成にまつわる意思決定能力、管理能力の制限を指摘せねばならない。自然農法などといわれるが、それは果たして産業としての農業経営を前提としての立場にあるものかどうか。自己の食品だけは可及的に自己の知識の及ぶ限り安全に作り、商品生産は必ずしもそうではないというような心理もみられるのである。

次に、作目の専作化大規模化が唱導されてきたが、たとえば稲作についても品種が異なれば栽培期間、作付時期、その他の栽培方法、労働配分等が異なり、同一作目とはいっても、その中での分化、危険分散等が行われていることを指摘しておかねばならない。これは、管理会計情報としては、品種別、組別の原価計算、ないし部門別計算の情報の必要性を示している。

またこれらの部門計算における作業の分化、あるいは大規模化により、これまで過少であり表面には計上されなかった費用の顕在化が行われ、これに対する対応を迫られ、それらの情報も必要となるであろう。

さらに、作目の受委託に伴う可能性の可否を決定する、作業工程別の原価計算が必要である。すなわち、外注加工賃を支払うのか、自家生産によるのか、各個人農業者がその対応を迫られるために、そのための情報が必要となる。

特にここで指摘しておきたいことは、地域農業における他の農業者との関係である。工業会計では“外注加工賃”という勘定科目が原価計算の勘定に從來より存在した。農業においても、上述の作目を生育せしめるとして、今日必ずしもたとえば播種より収穫まであるいはそれ以後の副産物あるいは残滓物の処理まで含めて、すべて一貫して個人農業者が担当するとは限らないということである。すなわち、1作目のある作業過程を他の農業者に委託することは珍しいことではない。すなわち、ある一作業工程は外注加工することとなる。自家でその作業工程を行なうよりは外注あるいは委託の方が有利であるという判断に他ならない。

この問題は農業の経営組織と大いに関連注目しなければならないところである。一方の極では、株式会社形態の1セグメント(segment)であり、今日会社の名称の如何に拘らず広義のバイオテクノロジーに着手している会社は非常に多いものと想像される。今日、上述の作目で、採卵鶏、採肉鶏、施設園芸(果菜、葉菜、花卉等)の生産物は、現実にこれらの主体によって製品化されている局面もある。他の一方の極は、個人農業者、いわゆる農家が、個別にまたは生産組織等によって農業生産を行なって対応しているのが現状である。

4) 東畑精一、『日本農業の展開過程』1936.4.岩波書店刊

## 3 農業経営における管理会計の再構築

### 1) 既往の農業経営管理会計

以前に筆者の示した農業経営における管理会計の研究領域は、前節に示した会計主体の変

化、すなわち、全体としてわが国の農業を取巻く環境の悪化、それによる産業としての日本の農業経営を支える組織の変化と、EDPの非常な発達とに対して、単に財務会計(制度会計)と管理会計との関連のみを意識している訳にはゆかない。

従来の研究領域を考えた場合に、農業経営の管理会計の課題としてきたことは、次のごとくであった。

- ① 農家や農業共同経営を主体とした時の管理会計とは何か。
- ② 農業の管理会計に対する技法の問題
- ③ 農業の経営管理の適用領域区分からみた問題
- ④ 農業経営の管理会計の機能からみた場合において
  - a) 業績管理会計の課題
  - b) 意思決定会計の課題

一般会計学において、伝統的な財務会計に対して、管理会計を別に主張した理由の中で

- 1) 規模の拡大と経営の複雑性
- 2) 固定資本の増大と重要性
- 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

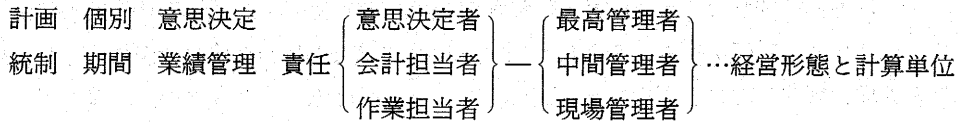
等々については、農業経営もそれらの点を相対的に認容するとして、家計と経営との未分離の段階では、財務会計と管理会計との分離について、それ程問題を感じてはいない。むしろ、家族経営という点を詳細にみる必要がある。

また、一般会計学において ASOBAT の意図するところは、むしろ財務会計と管理会計との統合を目指し、「会計を情報の利用者が判断や意思決定を行なうに当たって、事情に精通した上でそれができる様に、経済的に情報を識別し、測定し、伝達することである」とした<sup>5)</sup>。

そこで、一般会計学における管理会計の課題を、今一度振返ってみると次のとおりである<sup>6)</sup>。

- (1) 計算技法 (制度的なもの、対財務会計との区別の融合、財産保全と情報提供)
  - 実際原価計算
  - 部分原価計算
  - 標準原価計算
  - 直接原価計算
  - 直接標準原価計算
  - 経営比較, 限界分析, 経営統計, 線形計画
  - I.E.(industrial engineering)
  - OR(operation research)等
- (2) 管理機能 (財務会計との区別, 内部・外部)

阿部亮耳：農業における管理会計の課題



(3) 職能領域

{ 生産管理 販売管理 財務管理 }	予算統制	原価管理
	利益計画	価格政策
	資金管理	投資計画

(1)の計算技法に関しては、農業会計においては個人農業者に限っても、種々の試みがなされたことは周知のとおりである。いちいちこれらの業績を辿ることは割愛するが、未開拓の分野も勿論存在する。

(2)の管理機能に関しては、個人農業者のみを対象としても、既に第1節で確認した現状の家族構成となり、若干の雇用者を有する農業経営を対象としても、大企業とは殆ど正反対の長短が明白に出現する。家族内の作業担当、会計担当、意思決定について、若干それぞれの分担と責任はあるとしても、基幹労働者に管理機能は殆ど帰属することとなる。

ゆえに、作目や作業過程について、それぞれの計算単位としての情報は確かに欲求されているが、最高・中間・現場等の区分は殆んどなく、中核となる個人農業者の意思の継続性と鞏固性に管理会計の資料は依拠することとなる。

(3)の職能領域に関しては、まづ生産管理について、圃場管理、畜舎管理等に家族構成員間の少々の分担、責任、統制、計画はあるとしても、第3者からは十分な資料は殆ど得難く、かつ判断し難い実情であり、生産者自身の経験と記憶と少々の記録に頼らざるをえない。

販売管理、財務管理については、地域によっては、すべて農業共同組合に共同して管理が行われているところもあるが、それは勿論全部ではない。農協に依存せず、直接これらの販売、財務の管理について、比較的大規模の能力の優れた個人農業者は、自ら取引も管理も行ない、従ってそれらの関する情報獲得も意思決定し、固より個人で行なっているのである。

2) 情報会計との関連

現在における EDP と農業における管理会計との関連について、次に考察する。第1には会計主体との関連、第2に従前の手作業のみ止まる場合、第3に EDP の導入受入段階によって、大いに異なるものといわねばならない。これらについて、どの様な変改を生じているか、またその可能性を若干展望しておかねばならない。

これは、アメリカ合衆国は固より、わが国における EDP の急速な発達、一般会計はいうに及ばず、生物を生産物とする農業と、またその生産者の主流をなす家族経営による個人農業者の場合にも、少なからざる影響を与えており、今後一層その問題が加速されると思われるからである。

すでに別稿で觸れたごとく、個人農業者を会計主体と仮定しても、EDP 発展の状況に応じて、それなりの対応が示されてきた<sup>7)</sup>。さて、これらの EDP の発展の状況に応じて、農業経営の管理会計としての必要性を示しておくこと、それに応じたプログラムの開発なり、制度上の支援、筆者のいう個人農業者の情報の拠点からの支援がなお一層必要であろう。

農業における財務会計は、すべて対外取引による情報を基礎としているが、これについては、別に考察したところである<sup>8)</sup>。ただ、財務会計との関連も一層強くなったといわざるをえない。

既述の(3)の職能領域のうち、生産管理のみに限ってみても、これを端的にいうならば、手記法といわずパーソナルコンピュータ (以下 PC と略す) 利用による自己入力によろうとも、どれだけ作業員また作業管理の資料を記帳・入力することができるかに依存する。日々の作業、それは必ずしも 1 人とは限らず、またその作業に従事した人でないと不明である行為の実際 (作業時間、種類、作目、使用機具等) について、記憶によって可及的早く正確に記録するか、または入力するかは相違はあるが、必ずそれを必要として実行するか否かである。たとえば、万歩計はその人が 1 日何歩歩いたかを記録するにすぎないが、農業者の 1 日の行動を自動的に記録し得るところまで、EDP が発展すれば、直ちにその日までの作業管理の状況を把握し得るであろうが、残念ながら現実にはそれには遙かに程遠い状態にある。

ゆえに、その農業者の必要に応ずる資料を何等かの方法、たとえばメモ (野帳) 等へ一まず記入した上で、それを可及的早く自家入力すれば、PC の性能も格段の上昇を遂げたことであるから、入力以後の計算、表示、蓄積等の問題について、従来の手記法のみによっていた時よりは、能力を発揮し得る。

ただ、畜舎や施設園芸の温室のごとく、圍繞されて、EDP により統御し易い状態に接近すれば、漸次 EDP による個体管理なり施設管理がその能力を発揮することとなる。

販売管理、資産管理については、いわゆる外部取引であるから、必ずしも個人農業者独自の EDP 分散処理能力の向上のみに期待しなくとも、依然として一括処理あるいはそれに近い方法で、いわゆる拠点を通じて情報管理が可能となる。

また、先述の種々の手法による分析方法を使用して、情報拠点から個人農業者に還元、配付されたとしても、また個人農業者自身が分散処理により資料を作成し得たとしても、たとえば、その分析結果をどの程度個人農業者がそれらを理解して、意思決定あるいは業績管理に役立て得るかに問題がある。ただ、管理機能の分担については、家族経営の場合には融合しており、また短年度の結果では判断し難い点も農業経営の特質である。

5) ASOBAT (A Statement of Basic Accounting Theory の略称)。アメリカ会計学会、基礎会計理論報告書作成委員会 1966 年発表。

訳書、飯野利夫訳、『アメリカ会計学会、基礎的会計理論』、1969 年 国元書房刊。



#### 阿部亮耳：農業における管理会計の課題

- 6) たとえば、溝口一雄、「管理会計」、神戸大学会計学研究室編、『第三版会計学辞典』。pp217～218、「管理会計の発展」(同前) pp218～220。1976 同文館刊。
- 7) 阿部亮耳、『農業会計の展開』。pp101～103。明文書房刊、1981. 7。阿部亮耳、「情報革新と農業経営」、頼平・阿部亮耳編『農業経営の革新』、pp119～138、富民協会刊、1986.3。
- 8) 阿部亮耳監修、白川雄三製作、『パソコン農業経営複式簿記』1982.9.農林統計協会刊

### 4 行動科学との関連

前節で述べた生産管理の管理会計の課題としては、農業および家族経営の特質に依存して、業績管理や意思決定に関する情報の作成判断等について、一方ではEDPの発展に伴う対応に努めながら、個人農業者として、これらの点を克服すべき問題として、行動科学と農業経営における管理会計の課題に接近したい。

#### 1) キャプランの所説

キャプラン (Edwin H. Caplan) は、1971 年に ASOBAT 以降の管理会計に関連した AAA 委員会報告書で、Report of the Committee on Behavioral Content of the Accounting Curriculum' を提出している<sup>9)</sup>。この内容として

第1は、会計が行動 (activity) を志向している。多くの会計報告は意思決定のための情報提供を意図している。

第2は、会計教育は会計の行動的意義について、少なくとも最低の意識と知識とを提供しなければならない。という仮説を導いている。ゆえに、1) 行動の種類、2) 組織の水準、3) 研究方法、4) 問題領域の四つの中で、4) は会計との関係が特に深いとされている。この内容としては、①知覚 (perception)、②動機づけ (motivation)、③不安と葛藤 (anxiety & conflict)、④態度と態度変容 (attitudes and its change) の四つが挙げられている。以下、これらの四つの項目について、農業経営の管理会計という問題領域について考察し、新しい方向を模索したい。

#### 2) 新しい方向の模索

知覚として、まず「自己の部門活動と目標にかかわりのある状況に限られる傾向がある」と指摘されている<sup>10)</sup>。

農業経営にとって、専業か兼業か、自家用か販売用か (趣味は除くものとして) といった目標に大いに関係することは事実であり、また、家族内でも年令構成、知識、経験等により、また少数でも雇用者があれば異なる。

農産物の育成は他産業に比して期間が長く、毎年気象を始め自然環境の状況が異なり、これに対する知覚とそれに応ずる行動とを遅滞なくそれでいて要求される点に特色がある。工

業の如くあるところ迄は機械化されて、人間の行動対象の異質性をそれ程問題としないところまで到達した無機的な対象に対する管理とは異なるのである。この事は標準原価計算の例を持出する迄もなく、1作業に対する行動がどの様に違つか、数量化される以前の問題で、管理会計の範囲を逸脱するというよりは、それ以前の問題であるかもしれないが極めて重要である。

次に、動機づけについて、「何故ある行動を選び他を選ばなかったか、は人間の欲求と目標と個人の正確に関連する」とする<sup>11)</sup>。

農業の管理会計としては、たとえば、農作業日誌等の概略は、徳川時代からも存在したと思われる。また、農業者の自己の田畑を守り、収穫を高めるための知識は、勿論今日とは正に隔世の感がある。しかし、今日においてもなお記帳あるいは入力を通じての作目の管理は、ただそれは絶対的であれ相対的であれ、個人農業者の所得向上にだけ存在するものかどうか、満足要因と不満要因とをどこに見つけるべきかである。昇進とか身分地位とかは無関係とすれば、農作業そのものが好きか嫌い、仕事そのものの社会的相対的作業条件にも関係し、強く個人の生活との連結を無視するわけにはゆかない。貨幣化の以前に数量化をする。またなぜそれが必要であるかを動機づけとしてての要因としては確定しえない。

第3に、不安と葛藤の問題はどうか<sup>12)</sup>。

農業はごく特定の場合を除いて、まず作目の収穫、育成にかなり不安がつきまとう。もちろん、商工業の如く回転の早い代わりに、販売・財務管理の破綻は直ちに倒産に導かれる。しかし農業といえども少し大規模となれば同一であり、生産に長期を要することは繰返し述べるが不利な条件の一つである事は周知の通りである。

ゆえに葛藤はある地域社会の農業を想定した場合に、隣人の好況を内心では決して喜ばないという傾向が農村社会には強くはびこり、また日本農業の特長の一つとして、ほとんど新しい土地で農業を始めるという事がなく、自己の少ない農地を保守する傾向が強く、それを中心に拡大はしても離れることは殆んどない傾向にある。干拓地等の高能率の農業を羨む心理は、既存の農業者に無視し得ないものがある。これらの点については、たとえば、アメリカの農業経営の場合にはこの作目はこの地域には適しないから、農場を売却して、適地を見付けて別に始めるという感覚とは決定的に異なる。

第4に、態度と態度変容について考察する<sup>13)</sup>。

以上の様な個人農業者の態度は、管理会計の計画設定や情報収集について、種々の困難な垣根を形成している。既述のごとく、農業の管理会計の情報は圃場に関する限り他産業に比して遙かに開放的であり、施設園芸や畜産業の一部等で大規模化し、また工業化に近づく程閉鎖的となる。それは管理情報を他人に開放することの不利益を了知するからである。今後、農業に対するわが国における変貌が対外的にも対内的にも起こりつつあり、高令者農業と後継者難にあえぐ農業者にとっては、仲々この辺の重要な情報の収集が必要でありながら、む

## 阿部亮耳：農業における管理会計の課題

しる隠匿性を高めるのではないかと思われる。

- 9) 桜井通晴訳著、『A・A・A・原価・管理会計基準』（増補版）pp276～282.1975 中央経済社刊。なお、安国一、笠井賢治共訳『E・H・キャプラン、管理会計と行動科学』（Management Accounting and Behavioral Science by Edwin H. Caplan, 1971）1976年、白桃書房刊参照
- 10) 註8『前出』p279
- 11) 註8『前出』p279
- 12) 註8『前出』p280
- 13) 註8『前出』p281

## 5 む す び

第1に、わが国農業の産業としての存在価値をもつ農業経営の変貌を念頭において、農業における経営組織の会計主体を、特に管理会計の変改を考慮して、統計資料を用いてその弱体性の実体を再確認することに努めた。さらに、作目における専作化をみる一方、その作業過程において、管理会計の課題として目標とすべき新しい観点を指摘した。

第2に、約20年前の農業経営における管理会計について、諸種の技法が開発適用され、これが管理機能に及ぼす問題が、その生産、販売、財務等について論じられてきたが、1988年現在においては、EDPの極めて迅速な発展がこれの農業経営の管理会計に及ぼす課題を、とくに生産過程の管理について考察した。何となればこの点に最も困難な問題が存在しているからである。

第3に、以上の論述から、行動科学の管理会計への関連について、E. H. Caplanの所説に従い、知覚、動機づけ、不安と葛藤、態度とその変容について論じ、農業経営における管理会計の困難な諸点への課題へ接近を試みた。