

農業法人における会計の課題と方法

—農業生産法人の管理会計を中心に—

稲本志良

1 本稿の課題

本稿の主要な論点は、第1に、農業経営の経営形態間に見られる形式的・制度（法律）的側面と実質的・経済的側面における相違に注目しながら、農業生産法人における会計のあり方、特に経営管理と密接に関連する管理会計のあり方と課題について検討することである。第2に、以上の検討を踏まえて、家族経営（個人経営）に対比される農業生産法人（集団経営）を対象とした農業会計理論、特に管理会計理論の課題と方法について検討することである。先ず、本稿でこれら二つのことを検討する（1）現実的背景と、（2）理論的関心について述べておこう。なお、以下では一戸一法人をのぞいた農業生産法人に限定し、混乱をおこさないと判断される限り、それを単に法人経営と略して呼ぶ。

（1）ところで、わが国で法人経営に関する法的整備がなされて既に長い年月が経過しており、また多くの法人経営が成立・展開してきている。その法人経営に関して、最近、次のような実態やそれを背景にした指摘、すなわち、①法人経営の解散の事例、実質的な法人経営活動を中止している事例の増加、②法人経営における構成員、社員の高齢化、③法人経営における人間関係の困難さ、④法人経営における会計実践の不備などの指摘がある。これらの実態や指摘は、多くの場合、集団経営としての法人経営における経営管理の困難さ、非効率の発生し易いことと経営管理体制の不備ということと密接に関連していることは言うまでもない。

しかし、最近まだ小数事例ではあるが、経営管理の困難さを克服して注目すべき経営成果を実現している法人経営が成立発展してきている。そして、最近の水田農業をめぐる諸情勢、技術革新による水田作経営の最小適正規模の著しい拡大などを背景に、法人経営に対して多くの関心が寄せられてきている。このことは、法人経営がもつ土地（用役）、労働、資本などの要素調達、世代を越えた継承を含む農業経営の継続性に関する経営形態上の相対的有利性と関連している。法人経営がこの様な他の経営形態に比較した相対的有利性を発揮して、農業経営の一つの経営形態として機能し得るためには、経営管理体制を整備し、高度かつ効率的な経営管理能力をもつことが不可欠である。法人経営における会計実践は、これらの経営管理能力を反映すると同時に、それを支援する重要な経営管理手法であり、その意味で会計のあり方が重要になっている。

（2）筆者はかつて、「農業会計理論の対象としての家族経営」を本誌第18号に発表した。そこでの理論的関心は、農業会計理論の研究方法論にあり、工業、商業における企業、特に大

企業を対象に展開してきた会計理論を農業における家族経営に適用することの意義と限界をどのように考えるかということであった。この課題において、工業、商業に比較した農業技術の特質、企業に比較した家族経営の経営形態（企業形態）上の特質に先ず注目した。云うまでもなく、前者は会計理論の対象としての技術的特質であり、後者はその主体的特質である。本稿における筆者の理論的関心もこの延長線上にあり、集団経営としての法人経営を農業会計理論の対象にするとき、特にその主体的特質をどのように認識するか、そのうえで会計理論を適用することの意義と限界をどのように考えるかである。従って本稿では、これに関連して農業における個人経営としての家族経営に対して、また工業、商業における大企業に対して農業生産法人経営が経営形態上どのような共通点と相違点をもつかに注目しつつ、以下の検討を進めることが重要になっている。

以下2では、法人経営の会計理論の対象としての主体的特質について、特にその内部の経営構造について検討する。3では、法人経営の会計の領域と課題について、4では、法人経営の会計をめぐる理論的課題と方法について検討する。

2 農業生産法人の経営構造と経営管理

わが国の農業において経営体数では家族経営が大多数を占めているが、近年、農業経営の経営形態は多様化の方向にある。多様化の方向にある経営形態のなかで、ここでは個人経営としての家族経営、集団経営としての任意協業経営、法人協業経営（本稿ではこれを農業生産法人に限定している）に注目して、法人経営を中心にその経営構造について検討しよう。

家族経営と、任意協業経営及び法人経営の間の相違に関して先ず注目しておかねばならない点として、家族経営における家計と経営の未分離と任意協業経営・法人経営における家計と経営の分離という相違がある。この相違は、農業経営をめぐるいわゆる所有、経営、労働に関連する経営構造の相違、これに派生するその他の多くの相違をもたらす。表-1はこれらの相違に関して、8つの点についての相違を要約して示したものである。同表の8つの点に関する経営形態間の相違は、2つに大別される。一つは経営形態の形式的・制度的側面に関する相違であり、同表の（6）を除く7つの点に関する相違であり、二つは（4）と（6）が関連する経営形態の実質的・経済的側面に関する相違である。

先ず、後者に注目しよう。（4）の資本の源泉、（6）の意思決定に関する経営形態間の相違について重要な意味をもつのは、個人経営としての家族経営と、集団経営としての任意協業経営・法人経営との間の相違である。いうまでもなく、個人経営としての家族経営は、単一の所有者、単一的意思決定者（単一意思決定主体）を特徴にしており、集団経営としての任意協業経営・法人経営は、複数の所有者、意思決定者（集团的、組織的意思決定主体）を特徴している。これらの相違は、経営管理の領域、経営管理組織など、経営管理のあり方に関して重要な相違をもたらす。

次に後者、すなわち経営形態の形式的・制度的側面に関する相違に注目しよう。これに関す

表1 経営形態別にみた経営内部構造

	個人経営		集団経営	
	家族経営	任意協業経営	任意協業経営	農業生産法人
(1) 経営（企業）実体の性格	単独自然人	複数自然人	複数出資者から独立した法人	
(2) 事業の継続性	死亡によって終息	合意された期間 構成員の死亡による終息	永久ないし定められた期間	
(3) 責任形態	無限責任	無限責任	有限責任	
(4) 資本の源泉	個人の投資・借入金	構成員の提供（出資）・補助金	構成員、社員の出資・借入・補助金	
(5) 土地・土地用役の調達	相続・購入・借入	提供・借入	出資・購入・借入	
(6) 意志決定	所有者	構成員の合意	構成員・社員の合意	
(7) 利権の移転	個人経営の終息	協業経営の解体、もし構成員全体の合意がなされれば新しい協業経営の設立が可能	持分の委譲（構成員・社員間）は経営体の継続性に影響しない	
(8) 所有者の死亡	清算	清算または生存構成員への売却	法人経営に対しては影響なし、持分は遺産または相続によって残る	

る経営形態間の相違について重要な意味をもつのは、第1に、(1)の経営実体の性格、(3)の責任形態に関する家族経営、任意協業経営と、法人経営との間の相違である。これらは、各々の経営形態自体に関する形式的・制度的側面における相違であるが、農業経営をめぐるその他多くの法律や制度の適用に関して、例えば租税制度、社会保険制度の適用のあり方、制度融資、補助事業の対象の要件などにおいて様々な相違をもたらす。第2に、(2)の事業の継続性、(7)の利権の移転、(8)の所有者の死亡に関する一つは家族経営と任意協業経営・法人経営の間の相違、二つは任意協業経営と法人経営の間の相違が重要である。すなわち事業の継続性、経営体の継続性など農業経営の継続性は、実質的にみて個人経営と集団経営の間で大きな相違があり、又形式的・制度的にみて集団経営のなかで任意協業経営と法人経営の間では重要な相違がある。

以上で指摘したように、家族経営、任意協業経営、法人経営の間には多くの経営形態上の相違がある。このような相違、特に形式的・制度的側面における相違をもちながら、現実の法人経営は経営外部条件、経営内部条件に対応しながら様々な経営構造を形成し、また、それに対応した様々な経営管理を展開している。この点に関して本稿の課題に関連するいくつかの注目すべき動向として、(1)いわゆる所有、経営、労働機能の構成員間、社員間での分離を進めて、所有と経営・労働の分離、経営と労働の分離が進んでいる事例、(2)農業生産法人としての有限会社のなかで不均等出資制を採る有限会社が成立してきている事例、(3)以上の

ことと関連して、資本的結合・人的結合組織としての法人経営から人的結合組織としての性格の強い法人経営が成立・発展してきている事例などを指摘することができる。また、近年の経営外部条件、経営内部条件の変化や特質に対応したこのような法人経営の経営構造に関する対応と同時に、経営管理体制を整備し、効率的な経営管理を促進するための対応として、(4) 法人経営の組合長、社長の輪番制から適材適所の考え方によって固定制へ移行する事例、(5) 法人経営の収益の形式的な平等配分原則から基本給、職能給、能率給などの給与体系の導入、すなわち実質的な平等配分原則への移行によって、構成員、社員の動機付けを促進している事例、(6) 法人経営の構成員、社員間で経営管理及び作業をめぐって機能分担を進め、また雇用労働を導入してそれを含めて経営管理及び作業をめぐって機能分担を進めるなど、経営管理組織と作業組織を形式的、実質的に形成している事例などを指摘することもできる。

なお、農業会計理論の対象としての法人経営の主体的特質として、工業、商業における大企業に対比した法人経営の特質について述べなければならないが、これについては後に4で改めて述べよう。¹⁾

- 1) 農業生産法人に関するより詳細な経営理論的検討、農業生産法人の近年の動向に関する詳細な検討について、拙稿[2]を参照。

3 農業生産法人における会計の領域と課題

法人経営における会計の領域と課題について、一般に行われる方法に従って会計を財務会計と管理会計に大別して、各々について検討しよう。法人経営における財務会計の領域に関して、家族経営のそれと異なる点は、一つは法人経営に関してその設立・解散(清算)に関する家族経営が必要としない法人経営に独自の会計を必要とすること、二つは家族経営と法人経営の利害関係者をめぐる相違から派生する相違である。前者の相違は自明のことであり、ここでは特に後者に関して簡単にふれておこう。

家族経営と法人経営の利害関係者は、近年、多様化する方向にあり、この傾向に関しては両者間に大きな相違はないが、利害関係者の内容に関しては両者間に相違がある。特に異なる点は、家族経営の利害関係者に関しては外部利害関係者のみを考慮することで充分であるが、法人経営の利害関係者に関しては外部利害関係者と同時に内部利害関係者を合わせて考慮しなければならない点である。この点は、特に先に指摘したような近年の法人経営における所有と経営・労働の分離、経営と労働の分離、雇用労働力の導入とそれを含めた構成員、社員間の経営管理、作業における機能分担の進展に従って重要になる。以上の諸点を考慮して、法人経営における財務会計の領域を整理すると、以下の諸領域がある。

- ① 設立・解散(清算)にともなう会計
- ② 資金供給、税務、補助事業等をめぐる外部利害関係者への報告(会計)
- ③ 経営に参加する及び参加しない構成員、社員等の内部利害関係者への報告(会計)
- ④ 財産の保全と収益配分に関する会計

次に、法人経営における管理会計の領域について検討しよう。管理会計の領域に関して、家族経営と法人経営との間での相違は、云うまでもなく両者間における経営管理の機能と領域の相違と密接に関連する。いま、経営管理の機能を意思決定と動機づけの二つによって把握する立場にたつて、家族経営との相違に留意しながら法人経営の経営管理について検討しよう。

意思決定に関する家族経営と法人経営との間の相違は、一つは意思決定モデルのタイプに関する相違であり、家族経営のそれが単一意思決定主体として把握されるのに対して、法人経営のそれは集团的、組織的意思決定主体として把握される点にある。二つは、意思決定の領域（範囲）に関する相違である。意思決定の領域は、一般に、経営規模に比例して拡大する傾向にある。従って、家族経営よりも経営規模の大きい法人経営の意思決定の領域は、かなり広いと考えねばならない。先ず、この点について検討しよう。

近年、法人経営の意思決定の領域は、生産から販売、購買、財務など職能領域の側面で拡大すると同時に、各々の職能領域においても拡大してきている。このことは、一方で農業経営の環境条件の不確実性の強まりや経営合理化の要請の強まり、他方で借地による経営規模（面積）と作業受託による作業規模の拡大、技術と資本装備の高度化、雇用労働の導入、生産から販売、加工部門への拡張をともなった経営組織の複合化など、法人経営の内部の経営構造や経営行動の変化と密接に関連している。近年の農業経営の環境条件、法人経営に関して先に2で指摘した経営構造、またここで指摘した経営構造の変化に関連する新しい意思決定の動向についてみると、以下のような諸点を指摘することができよう。

- ① 環境条件の不確実性の強まり、経営合理化の要請の強まりに対応した短期・長期の収支・利益計画
- ② 経営規模の拡大、資本装備の高度化による借入金の増大と資金借入条件の多様化にともなう長期借入資金の管理、構成員・社員への収益の月別配分（関係者はしばしば月給とよんでいる）、雇用労働の導入と給与の支払の要請、経営規模の拡大による生産資材等の購入量の増大と大量・現金購入の有利性等による運転資金の増大にともなう運転資金管理
- ③ 規模拡大のための借入地、受託作業の増大にともなう地代管理、作業料金管理
- ④ 資本装備の高度化、雇用労働の導入と経営組織の複合化による共通費の増大にともなう共通費の部門間配分と管理
- ⑤ 経営管理と作業における機能分担制、経営組織の複合化にともなう業績評価とそのため
の振替価格の決定
- ⑥ 機械作業をめぐるいわゆる自製・外注の選択

このように、近年の法人経営における意思決定の領域は著しく拡大していると同時に、高度な意思決定技法を必要にしてきている。これに従って、法人経営の管理会計の領域も拡大すると同時に、高度な意思決定を支援する会計モデルの提供とその利用を可能にする会計情報、さらには経営情報の作成と伝達を不可欠の機能としてきている。

事例的ではあるが、近年の法人経営の意思決定の新しい領域として示した以上の諸点の多く

は、必ずしも法人経営に固有なものではなく、家族経営と法人経営間の経営規模を中心とする経営構造の相違にもとづく相対的な相違であることは言うまでもない。同様に、以上に指摘した法人経営の管理会計の領域と機能も法人経営の管理会計に固有のものではなく、両者間の相対的な相違をなすものである。これに対して、経営管理のもう一つの領域である動機づけ機能は、家族経営にはない法人経営に固有の経営管理の領域であり、両者間における絶対的な相違である。次に、この点について簡単に述べよう。

ところで、経営と労働において自己雇用を基本とする家族員（労働力・経営者）の協業組織である家族経営においては、家族員に対する動機づけ機能は必要ではないが、集団経営としての法人経営の経営管理においては動機づけ機能は重要である。²⁾ 一般に、動機づけは効率的な意思決定を促進し、また意思決定されたことが経営管理、作業の過程において効率的に遂行（実行）されるために行われる経営管理機能であるとされる。法人経営において、複数の構成員、社員による効率的な意思決定がなされるために、また、その意思決定事項が構成員、社員、雇用労働力によって効率的に遂行されるために様々な動機づけが必要である。ここではその動機づけについて深く立ち入る余裕はないが、これを管理会計との関連で云えば、動機づけと云う経営管理機能を支援するするのが業績評価会計、責任会計である。これらの会計技法は、経営管理組織、作業組織のもとでの分担関係を前提にして、各分担の目標と実績の提示、各分担（部門）の公正な業績評価の提示による効果を通した動機づけ機能を支援するための会計モデルである。

以上において検討したように、近年の法人経営の経営管理の領域は著しく拡大していると同時に高度化している。従って、それらを支援する会計の役割はこれまで以上に増大しており、かつ財務会計、管理会計各々においてその領域も拡大している。しかし、現実の法人経営における会計は、税務報告、構成員、社員に行う総会報告など一部の領域に留まっており、会計が真に経営管理を支援する機能を発揮するためには、発揮し得るためには多くの課題がある。特に、以下の諸課題があると考える。

- ① 所有・経営・労働の分離・統合による適正な編成
- ② 経営管理組織と作業組織の確立
- ③ 以上の組織に対応した帳簿組織と勘定組織の確立
- ④ 会計情報・経営情報の記録・作成・伝達・利用（会計実践）能力の形成

次に、これらの課題に関して法人経営を対象にした農業会計の理論的課題と方法について、大企業を対象にして展開してきている会計理論の適用の可能性と限界という視点を中心に検討しよう。

- 2) 農業における家族経営の経営管理組織について、擬制的に集団経営の経営管理組織と同様な視点から検討した拙稿 [1] を参照。

4 農業会計理論の課題と方法

1で指摘したように、工業、商業における大企業を対象にして展開してきた会計理論を農業経営の会計に適用する場合に、農業技術の特質、農業経営の主体的特質をどのように認識するかが理論上の基本的問題である。すなわち、このことが一般の会計理論を農業経営に適用することの意義と限界を検討するうえで、不可欠の論点になるのである。本稿ではこのような認識にたつて、農業生産法人の会計のあり方の検討を課題として、個人経営としての家族経営と集団経営としての法人経営の経営形態上の特質について検討してきた。以下、このような観点から法人経営を対象にした農業会計理論の課題と方法に関するいくつかの論点について検討しよう。

第1に、法人経営と大企業の経営形態（企業形態）上の特質について、特に本稿で課題としている管理会計のあり方と関連する経営管理組織と組織原理を中心に検討しよう。ところで、以上の検討で指摘したように、集団経営としての法人経営は個人経営としての家族経営といくつかの側面に関して経営形態上の性格を異にしている。その重要な点の一つが、近年の法人経営は家族経営にみられない経営管理組織と作業組織を形成していること、そしてその組織のもとで構成員、社員、さらには雇用労働力を含めて経営管理、作業の機能分担を進めている点であった。ここで法人経営と大企業における経営管理組織について比較してみると、以下の諸点を指摘できよう。

一つは、経営管理組織の規模に関する相違である。法人経営と大企業の経営規模、特に人的規模は著しい相違を有しており、この相違を反映して両者間の経営管理組織にも著しい相違がある。この相違は、経営管理における分業と専門化の利益、すなわち経営管理における規模の経済性の作用の程度に著しい相違をもたらすと同時に、経営管理組織の組織形態にも著しい相違をもたらす。

二つは、経営管理組織の運営原理に関する相違である。法人経営の一般的に云われる運営原理は、出資、出役、役割、収益の配分における平等の原則である。これに対して大企業の運営原理の典型的な特徴は、権限と責任の委譲にあり、これを基本とした多くの経営管理階層をもつ経営管理組織による運営にある。なお、法人経営の経営管理組織に関連する近年の動向として、3で指摘したような均等出資から不平等・傾斜的出資への移行、所有と経営・労働の分離や経営と労働の分離などの部分的進展、収益配分における形式的平等配分から実質的平等配分への移行、組合長・社長の輪番性から適材適所の考え方による人選への移行など、先に指摘した平等原則に部分的な変化も見られるが、基本的には大企業の運営原理とは大きく異なる。このような両者間の相違は、特に組織における動機づけ機能のあり方、従って業績評価会計、責任会計の位置づけに関して重要な意味をもってくる。

以上のことから容易に理解されるように、法人経営の管理会計のあり方を理論的観点から検討する場合、法人経営の経営管理組織をどのように認識し、またそれをどのように編成するか

が重要な理論的課題である。一般に、経営管理組織は4つのタイプ、すなわち直線組織、職能組織、直接参謀組織、委員会組織に大別される。現実の経営管理組織は、これら4つのタイプを組み合わせたものがほとんどである。経営管理組織の編成に関して、管理会計の理論的観点から云えば、機能分担の明確化、会計情報の効率的な作成と伝達ということを重要な基準として位置づけすべきである。このことはまた、後に述べる帳簿組織と勘定組織のあり方と関連している。

第2に、以上のような経営管理組織に関する考え方を基礎にして、管理会計理論・会計技法の法人経営における会計への適用の可能性と限界について検討しよう。周知のように、近年の会計理論は管理会計理論を中心にして著しい発展を遂げてきている。その管理会計理論の発展過程に関していくつかの特徴が指摘されている。一つは、意思決定を支援する多くの会計モデルの開発を中心に発展してきていること、二つは、それらが精緻な数理モデルとして発展してきていること、三つは、管理会計と財務会計の融合を志向して理論的発展を遂げてきていること、四つは、それらが行動科学の影響を受けながら発展する傾向にあること、五つは、一方で情報の理論、他方でコンピュータと結合して情報会計理論として発展する方向にあることなどの諸点である。

わが国の農業会計理論の歴史は既に古いが、簿記理論を中心に展開し、近年になって以上に指摘したような会計理論の発展の影響を受けて、この分野での研究が展開しつつある状況にある。特に、①標準原価、直接原価、差額原価概念とその分析技法の導入、②コストマネジメント技法の導入、③線形計画法、試算分析法、損益分岐点分析法の導入などがその例である。但し、④線形計画法、試算分析法、損益分岐点分析法などは、農業経営の経営計画法、経営分析法として導入されているものの、会計理論との関連を明示的にとりあげて理論的に展開したものは一部の研究に限定されている。しかも、線形計画法がもつ経営計画法（意思決定技法）としての会計技法以外の重要な側面についての理論的導入も、皆無に近い状況にある。

既に3で指摘したように、近年の法人経営の経営管理の領域は著しく拡大し、また高度化している。それに応じて、それを支援する会計の領域も拡大してきている。たしかに、大企業と農業生産法人とでは経営管理組織の規模と形態、組織の運営原理は異なっているが、両者が集団経営であり、集団における意思決定と動機づけを不可欠としていることに相違はない。この点から、管理会計理論、そして近年の管理会計における発展の成果を法人経営の会計に適用する場面は拡大してきている。農業会計理論の重要な課題は、大企業と法人経営の経営形態上の相違を明らかにし、管理会計理論の会計技法を適用することから生じる限界を明らかにすること、そして、法人経営の全体的な経営管理のあり方の理論的検討を通して、その限界を克服するための方向を提示することにあると考える。

第3に、農業会計理論の課題と方法について、それを情報会計理論との関連から簡単に検討しよう。先に指摘したように、近年の管理会計理論は、管理会計と財務会計の統合、管理会計を中心にした、また意思決定への関心を中心においた情報会計理論として発展する方向を強め

ている。農業会計理論がこのような情報会計理論の成果を導入することの意義として、多様化し、高度化する法人経営の意思決定に対応する情報システムをどのように形成するか、様々な数理モデルと結合した管理会計技法に対応する情報システムをどのように形成するかという課題に対してその理論的基礎を提供するということがある。この点に関する詳細な検討は他稿に譲らねばならないが、本稿の以上までの指摘と関連して言えば、農業会計理論の課題として、法人経営における経営管理組織・作業組織の編成とそこにおける人的機能分担、それと対応した帳簿組織と勘定体系の形成をどのようにするかということも指摘しなければならない。³⁾

最後に、農業会計理論の課題として次の二つの点も指摘しておかねばならない。一つは、法人経営における会計実践主体をどのように形成し、会計実践能力をどのように高めていくかである。二つは、このことと関連して法人経営における会計実践を支援する外部支援システムをどのように形成するかである。このことは、法人経営の内部会計情報システムと外部会計情報システムの構築と両者の接続のあり方の問題でもある。

3) 拙稿 [3] において農業経営の情報会計システムに関するより詳細な検討を行っている。

参 考 文 献

- [1] 稲本志良「農業会計理論の対象としての家族経営」『農業計算学研究』第18号 1985年12月
- [2] 〃 「大規模水田経営の成立・発展と農業生産法人の現代的意義」『農政調査時報』第395号、1989年8月
- [3] 〃 「農業経営分析と会計情報システムの役割」亀谷昶編『現代農業経営分析論』富民協会 1990年3月(予定)