

農業生産物における原価評価の意義と課題 ——会計公準論における構造的公準の視点からの接近を中心として——

小田 滋晃・珍田 章生

Shigeaki ODA, Shosei CHINDA : The Significance of Accounting Measurement in Agricultural Production : From a Viewpoint of the Structural Theory of Accounting Postulates

Agricultural accounting in Japan has developed traditionally being influenced by agricultural situations of that time and accounting trends. Especially, every effort was made to refine the evaluation of agricultural assets as a unique theme concerning agricultural accounting. However, it was unreasonable to assume that structural limitation in corporate accounting is as same as limitation in agricultural accounting.

Three reasons for this are : ①Much management is in a state of “unseparated household economy and management”. ②Since there is a technical limitation in the cost accounting, it is difficult to impute the cost appropriately. ③In recent years, there is a larger trend of emphasizing solvency as accounting information, thus the value of agricultural assets tends to decrease in value.

In the present research, we reexamined the limitation of corporate accounting that has been accepted until now in agricultural accounting, and based on specifying a unique limitation that matches the actual agricultural management, we redefined which information is more important to maintain and develop agricultural management.

1. はじめに

農業生産物の評価については、古くはシュマーレンバッハが「農業経営上の会計制度の歴史では実際その大部分は評価方法の歴史である¹⁾」と述べている。また、近年では、国際会計基準書第41号「農業」の策定プロジェクトにおいて、農業生産物の評価が最大の論点となった。このように、農業生産物の評価は、今日もなお古くて新しい課題であり続けているといえる。農業生産物の評価に関わる論点は、会計の構造的制約を所与としつつ、その時代の農業情勢や一般会計学の潮流に影響を受けながら、時代の要請に応えるべく変化してきたといえる。企業会計において、工業製品などの製造物の評価は原価によって行われているが、農業会計では必ずしも原価によって評価が行われているわけではない。その理由は、すでに先行研究によって様々な視点から論じられているが、実際の農業生産物の測定属性は、その場の要請に応じた評価方法の組み合わせによって評価されてきたと考えられる。

2. 課題と方法

(1) 課題・方法

本稿では、農業会計が取り扱う特有の資産、すなわち生物資産²と農産物³（以下、これらの総称として「農業生産物」と呼ぶ。なお、本稿では上記の二つに加えて内給生産物も含める）の会計上の測定属性について、原価評価を行うことの意義と課題を整理することを目的としている。その際、製造物の測定属性としての原価評価が、農業会計では無条件には受け入れられていない理由を、会計本来の構造的制約とそれに対して一般会計学が基本的に想定していない農業の特質⁴の観点を踏まえて整理する。これにより、農業会計が将来、農業生産物の測定属性の選択をどのように行っていくべきかという点に一定の方向性を与えることができる。

会計公準は、とりわけ構造的公準は、会計本来の構造的な制約であり、この制約によって会計は作り出せる情報に制約が課される。このため、これまでの農業会計がこの制約の中でどのような会計情報が優先されてきたのかという観点は、農業生産物の測定属性の選択にあって重要な背景となってくる。そこで、本稿では、会計公準論に依拠しつつ、農業生産物の評価を論ずるうえで暗黙裡に仮定していた制約を一般会計学と農業会計学との対比を通じて解明するという方法を採用する。その際、農業生産における対象作目の差異についても一定の考察を加える。

(2) 分析視角としての会計公準

会計公準に関する研究は、その歴史も古く、これまでに膨大な研究成果が蓄積されてきている。会計公準論は、論者の会計観に依存する部分が多いが、会計公準の「公準」という言葉が意味するところに関する見方は、「自明の仮説」＝「基本的コンベンション」と、「前提」＝「会計の目的」とその捉え方に大きく分けて整理することができる⁵。

前者はいわゆる「構造的公準」⁶と呼ばれ、会計が行われる環境や会計実務から帰納的に導かれた基本的概念であり、①エンティティの公準、②会計期間の公準、③貨幣的評価の公準、として一般的に知られているものである。構造的公準は規範的な性格はほとんど有しておらず、それは、会計構造に対する制約を司る概念だといえる。一方、後者は「要請的公準」と呼ばれるものである。それは、会計理論への演繹的接近の拠り所となる基本思想であり、会計職能論、会計主体論、概念フレームワーク論などさまざまなアプローチによって研究が進められてきた。

構造的公準は、会計が扱う情報の範囲に関する制約であるため、しばしば重要な情報の捨象や情報同士の競合という課題を惹起する。たとえば、エンティティ⁷の公準は、所有と経営が未分離の企業における会計や企業集団の会計において会計単位をいかに設定するのかという問題を提起する。また、会計期間の公準は、損益の期間帰属問題の根本原因である。さ

らに、貨幣的評価の公準は、非貨幣情報の捨象や貨幣価値変動による会計情報の劣化の問題を本質的に抱えている。

こうした構造的公準に端を発する諸論点は、会計に対する複数の要請を要請的公準にしたがって取舍選択し、要請間のバランスをとることで解決を図ることになる。このうち、「情報利用者の意思決定有用性」という要請的公準に最もかなった方法の組み合わせを模索する方法が、いわゆる意思決定有用性アプローチである。一般会計学における意思決定有用性アプローチは、企業経営の最大のリスク保持者としての株主ならびに将来的な株主としての投資家を主な情報利用者として想定している。しかし、農業会計においては、税務目的や経営管理、あるいは与信の判断のために会計を行うことはあっても、投資家を想定した会計はほとんど行っていない。したがって、農業会計において構造的公準に基づく諸問題を要請的公準によって解決しようとする場合、企業会計とは異なる視点が重要になってくる。

このように農業会計と会計公準の関係は、構造的公準による問題提起と、要請的公準による問題解決の関係が成り立っている（表1）。以下、先行研究の再整理を行う上では、先行研究が構造的公準をどのように受け入れ、その背景にはどのような要請的公準を前提としていたのか、という側面に注目し整理していくこととする。

表1 会計公準と論点整理

構造的公準	構造上の論点	農業会計学での具体的論点（例）	要請的公準からのアプローチ
エンティティの公準	エンティティの範囲の解釈	家計・経営未分離の経営におけるエンティティの範囲	会計情報の「有用性」の再検討 (要請的公準の農業会計的解釈)
会計期間の公準	収益費用の期間帰属	- 収益認識基準の選択 - 収穫物・立毛の評価方法	↓ 有用な会計情報概念の検討
貨幣的評価の公準	非貨幣データの捨象	重要な物量データの貨幣的再評価方法	↓ 具体的会計手続の検討

3. 会計公準論からみた先行研究の再整理

(1) 農業会計学領域における会計公準研究

農業会計と会計公準の関係について直接的に言及した貴重な先行研究として、阿部[1990]がある⁸。阿部は、構造的公準として、「エンティティの公準については、（中略）農業の場合には相当問題となりうる重要な仮定である」と述べ、要請的公準として、「目的適合性」をあげている。以下、阿部[1990]の研究を概観しておこう。

構造的公準としてのエンティティの公準におけるエンティティの解釈といえ、一般的に

出資者から切り離された企業そのものとして解釈されているが、農業の場合は、①農家（経営一家計未分離）、②農業共同経営（経営一家計分離、労働—資本未分離）、③農業会社（中小会社；労働—資本分離、資本—経営未分離）、④農業株式会社（大企業；資本—経営分離）という4つの段階にある会計主体⁹を対象とすることがその特性である。しかし、その農業会計の特性のように見える①②③の段階にある会計主体についても、当時の中小商工業者向けの簿記の一般的基準が、①所得計算目的、②中小企業金融の円滑化、③事業経営の合理化、という3点を目的として整備されており、経営形態の分類のみの単純なアプローチでは農業会計の特性を十分に見出せない。そこで、「農業生産に特有の諸種の性質」、すなわち、自然的制約と土地利用という産業的特徴から派生した、①有機的生産、②作期の制約、③長期性の3点が農業会計に課す制約の解明こそが農業会計学研究の必然的な課題となる。農業会計が独自に内包する構造的制約の存在は、「貨幣的測定、会計単位、会計期間という尺度、空間、時間という一般に測定上の問題がある。これについても農業に特有の問題をどこまで考慮するかである¹⁰」という記述にもあるように、企業会計を農業にそのまま適用できない一つの根拠と目されている。

一方、要請的公準にあたる記述として、阿部論文では「当然に財産の保全、資金の流動性の維持、利益の分配と各種利害関係の持続的調整である。農業を営む場合においても、会計の機能は会計主体によって異なることは自明¹¹」と述べられている。このことは、阿部が、「農業会計においても利害調整機能を第一の使命として認識しつつ、農業における会計主体の特殊性が利害調整の具体的なあり方に影響を与える」と考えていたことを示している。以上における阿部の所説は、農業会計が調整すべき利害関係の複雑さの目安として会計主体を四つの段階に分類するところを起点としている。この研究は、農業会計のスタイルが、農業経営をめぐる利害関係の範囲と会計測定上の技術的制約の相互関係によって決定されていることを明らかにしており、一般会計学の成果を農業会計学に吸収する際に踏まえておくべきポイントを示しているという意味で、それ以降の農業会計研究のスタイルに大きく影響を与える貴重な研究成果であるといえる。

そこで、次に三つの構造的公準の観点それぞれにおいて農業生産物評価に関する先行研究の論点整理を行っておう。

（2）エンティティの公準 —会計主体論に注目した研究—

阿部[1990]は、会計主体の相違の視点に測定の技術的制約の視点を加えることで、一般会計学と農業会計学の出発点の違いを明確化し、両者の比較研究の途を開いた。農業会計における会計主体の研究は、農業会計の研究に不可避なテーマであり、会計主体という用語が出現する以前から様々な先行研究で言及されている。会計主体論は、演繹的・規範的アプローチの原点といえるものであり、そこから農業会計に関わる様々な問題が研究されてきている。

会計主体論は、会計の指導理念の拠り所としての企業観として、「所有主理論」「代理人理

論」「企業主体理論」などの分類から出発する¹²。農業会計においては、こうした分類に代わる会計の指導理念として、阿部[1990]に代表される農業の主体的特質を出発点に、農業独自の特性（たとえば、作目、気候、地理的条件、生産技術、経済環境、その他）を組み合わせた考察がしばしば試みられている。

特に家族農業経営の会計については、家計と経営が一体不可分である農家の実態の捉え方をめぐって、多くの研究が蓄積されてきている¹³。古くは、近藤[1938]が、「家事費用は農業経営からの自給物によることが多く、（中略）一個の経営内の労働力の再生産費として観ることが適当¹⁴」、と述べている。また、大槻[1941]は、「農家の所得経済行為に供用する一切の財は、之を所得経済がその母体経済たる農家経済より出資受けせるものと仮に看做¹⁵」することで農業簿記・会計の枠組みを構築している¹⁶。昭和初期の農業会計研究史上、両者は二つの潮流を築いたが、農家経済全体を視野に入れている点において共通している。ところで、資本や労働の抛出者としての家計に注目するだけであるならば、ことさらに農家と商工業世帯の会計の違いを強調する必要はない。この点について、菊地[1986]¹⁷は、農業会計の特徴点について、①乳牛や果樹などの育成期と用役期の判断、②家計仕向の評価、が農業会計の特徴だと指摘している。菊地の研究は、非常に高度な会計的判断に加え、農業経営の自給的側面に農業会計の独自性があることを示したものといえよう。

その後、常秋[1992]は、会計主体としての農家が、①農業経営＝利益基準、②家庭経営＝効用基準、という2つの価値判断基準を内在していることを解明した¹⁸。また、吉野[2008]は、酪農家が「経営収支よりも家計費なども含む農協との取引収支に注目している¹⁹」実態を明らかにしている。これらの研究は、既往の農業会計研究が培ってきたエンティティの公準の捉え方に一定の裏づけを与えるものとして注目できる。

かくして会計主体に着目した研究は、先の近藤[1938]に見られるような家族経営と企業経営の二項対立的な視点²⁰から出発し、阿部[1990]が両者の非連続な関係を示したといえる。そして、その後の研究は、会計主体の分類からそれぞれの会計主体について分析を深めていく方向へ向うことになる。会計主体論に依拠した研究は、会計方針を決定する者を直接的に考察の対象とし類型化しているので、その結果導き出される会計方針には強い説得力がある。しかし他方で、多様性に富む実際の会計主体をいくつかのパターンに類型化するだけでは十分とはいえず、導きだされた会計方針や会計手続が実際の情報ニーズに必ずしもフィットしない可能性があるという欠点を持つ。この研究アプローチをもって、家族経営と企業経営の中間ともいえるべき小規模法人経営や集落営農にふさわしい一意の会計手続を提示できない現状を振り返ると、会計主体の類型化をより精緻にしていく余地が残されているものと考えられる。

以上の経緯を踏まえ、農業生産物の評価の視点に立ち返ってみよう。既往の会計主体に注目した研究にあっては、まず農業経営の大宗が家族経営で占められている実態に着目していた。家族経営にとって農業生産物は、販売収入の源泉であると同時に、内給生産物や自家消

費としての側面もあり、家族農業経営の生命線となる農家の生計を維持するために必須の財としての性格があった。さらに、家族経営におけるエンティティは家計と経営とが一体となったものであることと単純な利害関係とが相俟って、農業生産物について何らかの会計的認識を是とする結論は見出せるものの、原価評価に対する特段強い要請は見出せない。

（３）会計期間の公準 —近代会計学の影響—

次に会計期間の公準についてみていこう。エンティティの公準に関わる「家計と経営の一体不可分」の課題については、複式簿記を採用することによって、少なくとも勘定組織上は形式的に所有と経営が分離しているとみなすことが可能となる²¹。この擬制により、農業会計は企業会計の手法を取り入れることがより容易となった。

構造的公準としての会計期間の公準は、永續企業を前提とする企業会計にとって、会計期間の必然性をあらかず公準である。農業生産物の評価に関しては、会計期間に生産期間が跨る場合や、通常一年とされる会計期間よりも生産期間が長い場合、決算時に生物資産の評価が不可避となることが論点となる。特に、ペイトン＝リトルトン『会社会計基準序説』[1940]により、資産の取得原価評価と収益の実現主義を軸とする、いわゆる「取得原価主義会計」の考え方が会計学の主流を占めるようになって以降、生物資産の評価と取得原価主義会計の両立に最大の苦心が払われるようになった。

ペイトン＝リトルトン[1940]は、「原価の凝着性」や「費用と収益との対応」といった会計の基本的諸概念を整理し、取得原価主義会計の確立に貢献した。取得原価主義会計によれば、生物資産を生産原価で評価し、収益の実現に伴って利益を認識する。こうした計算思考は、経営資源を多方面から調達して運用し、複雑な利害調整を前提とする株式会社制度に最適な仕組みであったが、経営資源の調達先がそれほど多くなく比較的シンプルな利害関係が想定される農業には必ずしも最適とはいえなかった。この利害調整をめぐる背景の違いは、例えば自然増価に対する考え方の違いとなって表れる。同著には、自然増価について、「収益として報告されるべきではないと云っても、この現象の貸借対照表的な観点より見た現実又は重要性を否定すると云う意味ではない」と、取得原価主義会計と自然増価のジレンマを色濃くにじませた記述があり、「この問題を解決する一番良い方法は、報告の焦点として慣習的に一年を用いることを止めて（中略）当初の期日から最後の処分の日までに必要な期間を（会計期間として）用いることにある²²」と、結論している。

これについて、阿部[1974]²³は、ペイトン教授の「生産期間を一つの会計年度とする」という主張に対して、「期間損益計算という前提の公準をなくしてしまうことになるのではないか。つまり期間の解決を期間に求めるのはやはり承服しがたいことである。慣習的な1年ないし半年ということは理論的に根拠がないとしても、会計実践として10年に一回の報告ということは報告機能としてどのような意味をもつことになるかは疑問である」と指摘し、「販売主義の立場を厳密に適用することと、期間損益計算による収益の把握とは両立しがた

い」と述べている。阿部の見解は、「会計期間は、費用収益の対応と情報的な価値との相対的な関係で決まっていべきとする」というものであり、当時において示唆に富んだものであったといえる。

ペイトン＝リトルトン[1940]の費用収益対応原則は、後年、「会計専門家の強迫観念」²⁴といわれるまでに人々に深く浸透していく。実際、ペイトン＝リトルトン[1940]以降の農業会計は、取得原価主義会計と農業生産物の評価を両立させるための「対応」を解明することに苦心してきたといえる²⁵。菊地その他[1981]の共同研究である『「農業会計原則」の定立に関する研究」²⁶は、まさにこうした苦心の集大成として位置づけることができる。しかし、対応そのものは、努力と成果の因果関係に関する推論にすぎず、具体的な事象について一意の対応関係を提示することは極めて高度な難問であることから、これ以降、費用収益の対応を意識した研究は退潮傾向となっていく。

ところで、上記の研究の流れとはやや異なる視点として、こうした対応原則に関する問題の発生原因が、農業生産物に原価計算が適用できないという技術的な制約にあることを明確に指摘したのが、加用[1973]²⁷である。加用は、農業に企業会計原則のルールをそのまま適用することの難しさについて言及している²⁸。動態論に立脚する企業会計原則の考え方によれば、生産物の原価計算的把握が非常に重要な意味を持つ。ところが、加用は、①作物の原価計算期間が会計年度に収まらない場合があること、②中間生産物や家族労働力の内部取引的記録やその評価が必要なこと、という二つの制約を挙げ、「農業複式簿記は原価計算的簿記の性格をもちえない²⁹」とし、「期末棚卸によって、会計期間に費消された生産手段の費用（材料費等）が算出できるから、（中略）期間費用は算定しうるが、（中略）原価として把握されず、（中略）生産物を媒介せずに、期間的な費用と収益の対応が把握されるに止まるので（中略）当期の製品原価を算出するに不可欠な（中略）期末の圃場の立毛評価のごときは無意義³⁰」と結論付けている。

このように会計期間の存在は、期末時点における農業生産物の評価という非常に重要な論点を惹起した。ペイトン＝リトルトン[1940]の影響があまりに大きかったため、農業生産物の評価の目的もまた、財務報告上の資産評価の側面に強い関心を払わざるをえなかったといえよう。後年、H.Thomas Johnson & Robert S Kaplan[1988]³¹は、原価計算の目的が、財務報告に限定されることで経営意思決定への適合性を喪失していった歴史を明らかにして脚光を浴びた（レレバレンス・ロスト）。この適合性の喪失に関連して、阿部[1974]や加用[1973]の研究は、生産サイクルが1年以上の農業生産物に対して、短期間で生産される工業製品と同様に原価評価を適用することの意義を根本から問うきっかけを与えてくれる。

（４）貨幣的評価の公準 —農業生産物評価の重要性の低下—

農業会計も会計の一分野である以上、農業生産物を貨幣的に評価せねばならないのは当然だが、その際に生じる課題についても古くから認識されてきている。Thaer[1837]³²の頃には

すでに、農業生産物の測定属性についての記述がなされており、そこには費用価の考え方がみられる。しかし、自然増価のような農業生産物の物量と価値の増加現象に対して適切な会計的評価をしなければならない、という認識とは裏腹に収益認識との間に大きなジレンマあったことは、前述のペイトン＝リトルトン[1940]のとおりである。阿部[1980]は、「貨幣に換算するよりもまず一年の生活の資材を物的に確保したいという動機が第一次的には極めて強くあった³³⁾」とし、財産の保全という観点からすれば、物量数値もまた重要な情報であることを指摘している。阿部の指摘は、会計の領域として物品会計という領域も存在することを再認識させるものだが、それは同時に農業会計にあつていかなる情報が有用なのか、さらには農業生産物を貨幣価値に換算すること自体の意義について根本的な問いを投げかけている。

貨幣的評価を前提とする会計が、「対応」概念の影響を多分に受けていたことはすでに述べたとおりである。しかし、農家負債問題等、資金繰りを原因とした農業経営の廃業の増加により、徐々に農業経営の実務上役立つ情報として、「対応」した損益情報よりも、支払能力の情報が農業経営の生命線として注目されるようになってきた。前述のとおり農業生産物の評価は財務報告上の要請を受けてのものであったが、支払能力の算定を重視する立場からすると農業生産物の保有量を示す情報は、必ずしも常に貨幣的に換算されている必要はない。むしろ、貨幣情報と物量情報が適切に使い分けられている必要がある。小家[1980]は、「農家の営農を農業経営自体の維持存続、発展の面で考える場合では、営農の所得稼得は、営農活動の意義としては必要条件とすべきところとなるが、それだけをもって十分条件とはおよそなし得ることにはならない³⁴⁾」と、農業経営の確立に必要な点として、計画的な資金運用と内部留保を挙げている³⁵⁾。計画的な資金運用と内部留保が、計数管理における重要なポイントであることは、八巻[1992]³⁶⁾、山岸[1995]³⁷⁾[1996]³⁸⁾による月別収支の事例研究や、天野[2000]³⁹⁾による農家の経済構造と災害抵抗性との関係に関する研究によって、徐々に裏付けられてきている。また、この時期、農業会計の分野においては資金繰りを意識した農業簿記書⁴⁰⁾が公刊されており、さらに近年では二川・古塚[2005]によって自計式農家経済簿に基づくキャッシュ・フロー計算書の作成方法に関する研究が行われている。

このように、近年の農業会計の研究は、会計測定の対象となる経営資源の重要性に応じて会計測定の精度に強度の差異をつける発想に移り変わってきた。ここに1980年代以降、会計情報への関心が農業生産物から資金繰りや資産運用に変化するに伴い、農業生産物の測定属性を論ずる研究上の意義が一旦は薄れていったことが見て取れる。

4. 作目別にみた原価評価の意義

前節で紹介した先行研究から得られる示唆は、全ての作目の会計について等しく当てはまるものではない。農業生産と一言で言ってもその中身は極めて多様であり、実際の農業会計

の実務においては、農業生産物の原価評価の意義は、農業経営の具体的な現場ではその要請の強度に大きな差異が生じていると考えられる。そこで、三つの構造的公準の観点それぞれから作目別に原価評価の要請の強度に関して検討を行っておこう。なお、ここでは、水稻、畑作（北海道に代表される大規模輪作）、野菜（露地・施設）、果樹、畜産、モヤシ・キノコ類（工業的生産が可能な作目）等の生産経営に着目し、その一般的な有り様を想定して試論的に検討することとする。ただし、ここでの検討の結果は現段階においては一定の仮説としての位置付けを持つと考える。

（１）エンティティの公準からみた作目別の会計的特徴

先行研究によれば、会計単位は会計主体の特徴に従うというものであった。この考えに従うならば、会計主体としての家族経営は、家産の維持・拡大や所得・効用の最大化を目指すという前提のもと、家計と経営双方の収支を対象とする会計単位が志向される。一方、法人経営においては、所有と経営の分離ならびに複雑な利害関係者の存在を前提として、経営のみを対象とする会計単位が志向される。農業生産物の会計的評価方法は、一般的に原価評価と市価評価とに大きく分かれる。原価評価の長所は、農業生産物とそれに対して費やされた経営資源を因果関係で結びつけ、利害関係者の納得感を高めることができる点にある。したがって、農業生産物の原価評価は、広く一般から経営資源を調達して運用し、相対的に利害関係が複雑な法人経営に選好されやすいと考えられる。以下、作目別の一般的な経営形態について概観してみよう。

水稻作経営は、広く家族経営によって営まれているが、法人経営も存在する。また、近年は、集落営農もその存在感が強まってきている。集落営農の経営形態は、集落ぐるみの共同経営のような形態から一般的な法人経営と変わらない経営形態まで多様であり、会計情報に対するニーズも様々であると考えられる。集落営農はその経営形態により家族経営と法人経営の中間に位置するものと考えられる。

畑作経営、とりわけ北海道に代表される大規模輪作経営は家族経営が主流であり、また組勘を通じた農協への資金的依存が極めて強いといえる。

野菜作経営は、家族経営を主流としつつも、少数ではあるが法人経営も存在する。野菜作は、機械化一貫体系化が一般的に困難な作目であることから、水稻作のように農地の集積による規模拡大は一部存在はするが一般的には難しい。このため、法人経営にあっても家族経営の延長的な性格を持った経営が多く、複雑な利害関係を有する法人経営は一部に限られると考えられる。

果樹作経営も家族経営が主流であり、自家労働力に経営資源のほとんどを依存していると考えられる。

畜産経営は、広く一般的に家族経営によって営まれている。しかし、法人経営における大規模な経営も存在する。

モヤシやキノコのような、工業的な生産が可能となった作目については、法人経営によって営まれることが主流となっており、株式市場に上場している企業によって生産されている場合もみられる。

以上、農業経営における法人格の有無は、農業経営を巡る利害関係の複雑さについて一応の指標となるとする観点から、作目ごとに主流をなす生産経営について一般的にみられるところを概観した。

(2) 会計期間の公準からみた作目別の会計的特徴

期末時点で農業生産物が存在する場合、何らかの会計的な認識・測定を行う必要がある。その際、測定属性を議論する前提として、そもそも期末時点で農業生産物が存在する可能性を検討する必要がある。また、原価評価の長所は、農業生産物とそれに対して費やされた経営資源を因果関係で結びつけ、利害関係者の納得感を高めることができる点にある、と述べた。しかし、農業生産物の販売が主な収入源でない場合、農業生産物の会計測定の誤差は重要でない場合がある。この代表的な例が、その他の収益部門の存在や補助金などの存在である。そこで、以下、作目別の一般的な経営形態について概観しつつ補助金に関しても適宜言及することとする。

水稻作経営は、家族経営の場合、所得税計算の関係上、会計期間が一般に暦年に設定されている。会計期間が暦年であれば、水稻の作期は会計期間に包含されるうえ、収穫後の米の保管は集荷業者が行う商慣行が一般的であるため、期末の農業生産物の評価が事実上不要となる。しかし、転作や裏作が存在する場合や法人経営のような場合には、期末に農業生産物が存在する可能性があり、いかなる測定属性を採用するかが問題となってくる。さらに、水稻作には転作等にかかる補助金が交付されるケースも極めて多い。

畑作経営、とりわけ輪作を行う経営については、常に生産を行っている可能性が高いことから、期末農業生産物の評価が問題となる。また、畑作は補助金が重要な収入源になっていることも重要である。

野菜作経営は、同一品目を連続して、あるいは異なる品目を組み合わせて一年間に何度も栽培することがある。それに加え、法人経営も一定存在するため、期末に農業生産物が存在する可能性が高く、それらの評価に関して測定属性が問題となろう。

果樹作経営は、果樹自体が永年性作物であり、大植物としての減価償却に伴う固定資産評価が問題となるが、その前に成園・未成園の判断や育成期間の評価の方法が問題となり果樹経営独自の測定属性に関わる重要な論点を有している。

畜産経営は、日々継続的に生産活動を行っており、その意味では全ての生産活動が休止することはほとんどない。このため、農業生産物の評価方法は従来から重要な論点であったといえる。また、大家畜においては上述の果樹等の大植物と同様な評価方法の問題も測定属性に関わる重要な論点となっている。さらに、補助金が交付されるケースも多い。

モヤシやキノコのような、工業的な生産が可能となった作目は、複数の生産ラインを基礎として統計的な品質管理に基づいた正品化率に裏打ちされた生産活動を日々継続的に行っている。そのため、工業的な意味での原価計算に対する要請が強く打ち出されている。

このように、一年間連続的に生産を行っている作目の場合、期末に農業生産物が存在し、その評価が問題となってくる。しかし、農業生産そのものの収益よりもその他関連部門の収益や補助金等の収入がそれを上回る場合、期末の農産物の評価方法の違いが利害関係の調整に重要な役割を持たない可能性もある。

（３）貨幣評価の公準からみた作目別の会計的特徴

貨幣評価の公準は、とりもなおさず非貨幣データの捨象を意味する。自然環境下で生産を行う農業にとっては、生産物の成否はコントロールできない部分が多く、しばしば収量を大幅に低下させる災害も発生する。さらに、作目によっては農業生産物の価格変動が大きく収益について予測できない部分も多い。こうした収量変動に伴う「損失リスク」と市場での事後的な価格形成に伴う「収益変動リスク」に対して、当該経営を支えるものは、財務的な体力と将来的な予想収益力である。前者の財務的体力については、農業に限らず多くの中小企業に見られるように、経営者個人の財産など、会計上認識されていない資産によっている場合がある。後者の将来的な予想収益力については、価格下落時にあっても価格水準の上昇を待って収益を挽回できる潜在的・安定的な生産力が基礎となる。ところが、こうしたリスクに対する担保力を示す指標は、会計情報の中には存在しない。したがって、農業経営者は「損失リスク」と「収益変動リスク」の存在を所与とし、単年度の業績評価にあたっては、会計情報に依存する程度は一般に低いと考えられる。こうした考え方に対して、次の二つの理由が指摘できる。まず、第一に、どの作目にも一般的に共通する点として、多くが家族経営によって営まれている点である。家族経営の業績評価基準の一つとして家産の豊かさが考えられ、この家産の豊かさが潜在的な経営体力となりうる。ところが、家産の豊かさは所得だけではなく、生活の「質」によって満たされる場合もあり、必ずしも貨幣単位で測定できるとは限らない。したがって、会計上の利益の減少が家族経営にとって直ちに経営存続上の重大な結果を招く指標になるとは言い切れない。また、第二に、企業会計においては、翌年度の利益をより良く説明できることが良い利益としての一つの特徴とされているが、「損失リスク」と「収益変動リスク」を多分に内在する農業会計にあつては、当該年度の業績が来年も続くとの予想は一般には実現できない場合が普通である。その場合、耕地面積や家畜頭数などの量的指標や農産物の味等の品質などの質的指標の方が、将来の収益性を予想する上で有効な可能性もあり、特定の経営に焦点を当てれば経営指標間の中で会計情報が非貨幣情報に劣後している可能性も見逃せない。そこで、これらについて作目ごとに概観しておこう。

水稻作経営については米価が低位ながらも安定しており、価格の変動リスクも一般に小さいと考えられている。一方、作柄は天候に左右されるため、一定の「損失リスク」を内在さ

せているといえよう。畑作経営についても、ほぼ水稻経営と同様であると考えられる。

野菜作経営は、一般に収量変動に伴う価格の変動が大きいといえる。その意味で一定の「損失リスク」と「収益変動リスク」とを内在させているといえよう。価格の下落を補填する野菜価格安定制度も一定の地域はカバーしているが、その効果は十分ではなく、多年度を通算しての業績評価志向が一般的となっている。

果樹作経営は収量変動と共に価格の変動が大きい作目である。収益減少を補填する制度も基本的にはなく、多年度を通算しての業績評価志向が一般的となっている。

畜産経営は、他の作目と比較して安定的な生産が可能である。価格は、鶏卵や鶏肉については、比較的安定しているといわれており、会計情報による業績評価についても信頼性が比較的高いものと想定される。

モヤシやキノコのような、工業的な生産が可能となった作目については、会計情報の信頼性は工業生産と同程度に高いと考えられる。

(4) 作目ごとにみた農業生産物の原価評価の意義

以上の検討から、原価評価の要請の強度に関する判断については、三つの構造的公準におけるいくつかの要素が重なり合っているものと考えられる。ここでは、上述した条件を作目ごとに横断的に整理しておこう。

水稻作経営については、原価評価に対する要請を弱める要素として、一部の法人経営以外では①利害関係が単純である、②作期が会計期間の中に包含される、③不作のリスクが常に存在する、④補助金の交付を受けている経営がある、という四点が指摘できる。一方、原価評価に対する要請として、一部の法人経営では①利害関係が複雑で、②会計期間の設定によっては、作期が会計期間に包含されない、さらに、水稻作経営一般の特徴として③転作や裏作を行っている場合がある、④米は貯蔵が可能、という四点が指摘できる。

畑作経営については、原価評価に対する要請を弱める要素として、①ほとんどが家族経営であり利害関係が単純である、②不作のリスクが常に存在する、③補助金の交付を受けている経営が一般的である、という三点が指摘できる。一方、原価評価に対する要請として、①輪作を行っており、期末に農業生産物を保有している可能性が高い、②貯蔵がきく作物も多い、という二点が指摘できる。

野菜作経営（露地・施設）については、原価評価に対する要請を弱める要素として、①法人経営を含めて多くの経営は利害関係が単純である、②作期が会計期間の中に包含される、③露地栽培の場合、不作のリスクが常に存在する、④価格変動が大きいという、補助金制度が不十分なので、単年度での業績評価が困難である、⑤貯蔵が難しい、という五点が指摘できる。一方、原価評価に対する要請として、施設栽培の場合、通年生産しているため、期末に農業生産物を保有している可能性が高い、という要素が考えられる。

果樹作経営については、原価評価に対する要請を弱める要素として、①ほとんどの経営が

家族経営で営まれ、利害関係が単純である、②不作のリスクが常に存在する、③価格変動が大きいうえ、単年度での業績評価が困難である、④長期の貯蔵が難しい、という四点が指摘できる。一方、原価評価に対する要請として、永年作物であり実体として無視できない、という要素が考えられる。

畜産経営については、原価評価に対する要請を弱める要素として、①法人経営を含めて多くの経営は利害関係が単純である、②補助金の交付を受けている経営もある、という二点が指摘できる。一方、原価評価に対する要請として、①一部の畜産品は貯蔵が可能である、②通年生産のため、期末に農業生産物を保有している、③安定した生産ができ、単年度の評価に馴染みやすい、という三点が考えられる。

モヤシやキノコのような、工業的な生産が可能となった作目については、原価評価に対する要請を弱める要素を取って指摘するなら、①貯蔵がきかない、という要素が考えられる。一方、原価評価に対する要請として、①通年生産のため、期末に農業生産物を保有している、②安定した生産ができ、単年度の評価に馴染みやすい、という工業生産と同様な点が考えられる。

5. 結 び

(1) まとめ

本稿では、農業生産物の評価方法における原価評価について、農業生産物に対しては無条件に受け入れられていない理由がいくつかの条件の組み合わせで決定されていることを、会計基準とりわけ構造的基準の視点から明らかにしようと試みた。

まず、エンティティの公準については、先行研究によれば、会計単位は会計主体の特徴に従うというものであった。法人経営において原価評価が選好される理由は、原価評価が、農業生産物とそれに対して費やされた経営資源を因果関係で結びつけ、利害関係者の納得感を高めることができる点にある。したがって、原価評価は広く一般から経営資源を調達して運用する法人経営に選好されやすいと考えられ、家族経営の会計においては農業生産物の原価評価に対するニーズは相対的に少ないと考えられる。

次に、会計期間の公準については、期末時点で農業生産物が存在する場合、何らかの会計的な認識・測定を行う必要がある。また、農業生産物の販売が主な収入源でない場合、農業生産物の会計測定の誤差は重要でない場合がある。この代表的な例が、その他の収益部門の存在や補助金などの存在である。農業生産物の原価評価に対するニーズは、作期と収益構造に依存すると考えられる。

最後に、貨幣評価の公準について、不作による「損失リスク」と価格変動による「収益変動リスク」など、会計情報に反映されていない重要な情報がある場合には、原価評価を採用

し厳密な期間帰属を意図するよりも、その他の非貨幣データで情報を補うことを前提に原価評価を採用しない方が合理的な場合もありうる。

実際の農業経営はこれら三つの構造的公準に関連する条件への当てはまりの水準の強度に大きな差異がある。これらの差異によって、原価評価の意義も変わってくるものと考えられる。

(2) 今後の展望

農業会計は、農業経営を取り巻く農業情勢に影響を受けつつ、家計の維持、損益計算、支払能力の表示等といった、各時代に要請される農業経営の生命線たる情報を提供するように重心を移してきた。家計の維持発展を経営目標とする家族農業経営にとって、農業生産物の量的質的な多寡は、まさに経営目的そのものであると同時に、課税所得を決定するためにその会計的評価が重要となる。ところが、多くの農業経営者にとって、損益計算のために農業生産物を原価評価する試みにどれほどの追加的情報価値があったのかという点については、いまだ十分に明らかになっていない。そして、厳しい農業情勢下にあつて農業経営者の現実的な会計情報は、経営の死活問題に直結する資金繰り計算に往々にして重きがおかれ、それは農業生産物の貨幣的評価に優越する場合もあり得ると考えられる。

農業生産物の価値が農業経営の価値そのものであつた時代においては、実務と理論の両面で農業生産物の評価こそが農業会計学の中心であつた。しかし、近年の農業には、家族経営だけでなく株式会社を含む多様な経営形態が出現してきており、それらの多様な農業経営も含めて農業生産のみに依存した収益構造ではなく、加工、流通、小売、観光、旅行、教育等、と結びついて付加価値を生み出してくる六次産業型の経営も多数出現してきている。こうした経営の生命線は、農業生産物だけではなく付加価値を生み出すもう一つの事業活動に移りつつある場合もみられる。さらに近年は、農業の環境問題への配慮や地域社会への貢献などが注目され、それらの事業活動情報の開示に関する研究も進んでいる。農業生産物の評価が農業会計学の重要な課題であることは今後も変わらない。しかし、それだけではなく、多様な農業経営において今後課題となろう統治(ガバナンス)と執行(マネージメント)の分離の問題も含め、具体的な農業経営の方向性と目的とが何であるのかを見定め、それらを認識・測定し、作成された情報を開示し、監査することを農業会計学の主要な研究課題に位置付ける必要があろう。農業会計は何を記録し、何を計算し、何を開示すべきか。農業会計の新たな展望は、実のところ農業経営の収益構造を支える経営資源の把握にあるものと考えられ、ここに農業会計学の新たな可能性が、経営者を含む「人」の評価の問題とも合わせて存在すると考えるところである。

注

- 1 E.schmalenbach, *Dynamische Bilanz*, 7Aufl., Leipzig, 土岐政蔵訳『動的貸借対照表論』第7版, 森山書店1950, 訳書p.13.
- 2 生きている動物又は植物。IAS41号, para.5
- 3 企業の生物資産の収穫物。IAS41号, para.5
- 4 農業の特質は、互いに関連している次の3点に要約される。①技術的特質、②商品的特質、③主体的特質
- 5 両者の区別に関する具体的例示については、阪本安一「会計学の前提と会計の公準」, 『企業会計』, 1966.9を参照。
- 6 「構造的公準」「要請的公準」の分類については、新井清光『会計公準論（増補版）』, 中央経済社, 1978, 補論部分を参照。
- 7 本稿におけるエンティティは、いわゆる「会計単位」、すなわち会計が実施される範囲を意味する用語として使用する。
- 8 阿部亮耳「会計公準、会計原則と農業会計」, 『現代農業会計論』, 富民協会, 1990, 第1章
- 9 本稿における会計主体は、会計方針を決定する者を意味する用語として用いる。
- 10 前掲阿部, 1990, p.16
- 11 前掲阿部, 1990, p.10
- 12 会計主体論については、前掲新井[1978]参照。
- 13 なお、家族経営に関する分析は、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, が詳しい。
- 14 近藤康男『農業簿記学』, 日本評論社, 1938, p.92.
- 15 大槻正男『農業簿記原理』高陽書院[1941], 本稿は『昭和前期農政経済名著集⑩ 農業生産費論考 農業簿記原理』, 農文協[1979], p.81を参照。
- 16 小家龍男「わが国における農業簿記学の展開—その方法論に関する考察」『農業研究センター報告』Vol. 1, 1983, p.260. ここで小家は、大槻簿記について、「昭和年代初期は、農業が破局的な困窮に陥った時期であり、(中略)農家のとり得る方途は、できる限りの勤儉と、それによる貯蓄のほかはなく、したがって農家の記帳目的は、所得と家計費の計算を行うとともに農家経済余剰の形成をとらえるところに向ったことになる」と、農業経営の生命線が家計にある観点から大槻簿記の理由を至当と評している。
- 17 菊地泰次『農業会計学』明文書房, 1986, pp.9-10.
- 18 常秋美作『農家経済と会計』農林統計協会, 1992, 「第1章 農家経営の二元的会計実体」を参照。
- 19 吉野宣彦『家族酪農の経営改善』, 日本経済評論社, 2008, p.163.
- 20 前掲, 近藤[1983], p.3-6.
- 21 倉田貞『新版複式農業簿記』, 大明堂, 1979, はしがき.
- 22 William A Paton & A.C.Littleton, *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, 1940, American Accounting Association, 中島省吾訳『会社会計基準序説』森山書店, 1953, 訳書pp.92-93.
- 23 阿部亮耳「ペイトン教授の農業会計に関する所論について」, 『農業財務会計論』, 1974, 第5章。
- 24 Reed K Storey & Sylvia Storey, *The Framework of Financial Accounting Concepts and Standards*, FASB Financial Accounting Series, Special Report, 1997, (財)企業財務制度研究会訳『財務会計の概念および基準のフレームワーク』中央経済社, 2001, p.84
- 25 対応は価値移転を通じて果たされる。価値移転に関する研究を以下に例示しておく。
 - ・小倉栄一郎「農業会計研究上の若干問題」, 『会計』第58巻第2号, 森山書店, 1950.8, pp.15-28.
 - ・杉村道男「農業会計における資本循環過程」, 『会計』第94巻第3号, 1968.9, pp.141-152.

- ・馬場英夫「価値移転の問題に関する一考察 ―農業簿記理論上の基本問題―」『金沢経済大学論集』第10巻第1号,1976.8,pp.1-14.
- 26 菊地泰次研究代表『「農業会計原則」の定立に関する研究―昭和54・55年度文部省科学研究費研究成果報告書―』[1981]
- 27 加用信文「農業複式簿記の理論的構造」,『農村研究』,第37号,1973.9,本稿では『昭和後期農業問題論集18 経営計画論・簿記論』,農文協,1983, pp283-320所収を参照した。
- 28 前掲,加用[1973],pp285-287
- 29 前掲,加用[1973],pp290
- 30 前掲,加用[1973],p.291
- 31 H.Thomas Johnson & Robert S Kaplan , RELEVANCE LOST:THE RISE AND FALL OF MANAGEMENT ACCOUNTING , Harvard Business School Press,1988,鳥居宏史訳『レレバレンス・ロスト―管理会計の盛衰―』,白桃書房, 1992, 訳書pp.115-140第6章「原価管理から原価計算へ: 適合性の喪失」を参照されたい。
- 32 Thaer, Albrecht Daniel, Grundsätze der rationellen Landwirthschaft, 1837,アルブレヒト・テアー著; 相川哲夫訳『合理的農業の原理 上巻』 § 246, 農山漁村文化協会, 2007.11, 訳書pp254-261.
- 33 阿部亮耳「農業経営と農業簿記」,『現代日本の農業経営』,富民協会,1980、p159.
- 34 小家龍男『農業簿記 自立化のために』,明文書房,1980,p.202.
- 35 上掲,小家[1980],p.213-214.
- 36 八巻正「農業法人経営における資金管理法―資金運用表の適用―」,『北陸農試農業経営研究資料』第39号,1992.2.
- 37 山岸高信「大規模水田作営農集団における財務管理の特徴」,『農業研究センター経営研究』第30号, 1995.5
- 38 山岸高信「土地利用型農業経営における財務の安定性―月別の収入・支出構造の分析による接近―」,『農業研究センター経営研究』第35号, 1996.12
- 39 天野哲郎『農業経営のリスクマネジメント―畑作・露地野菜作経営を対象として―』,農林統計協会,2000, pp.17~37
- 40 例えば、楠本雅弘『複式簿記を使いこなす―農家の資金管理の考え方と実際―』,農文協,1998.
- 41 二川智恵・古塚秀夫「自計式農家経済簿に基づくキャッシュ・フロー計算書の作成方法に関する研究」,『農林業問題研究』第158号,2005.6.
- 42 平成22年度より民主党政権下において「戸別所得補償制度」が導入される。
- 43 家串哲生『農業における環境会計の理論と実践』,農林統計協会,2000.
- 44 香川文庸・小田滋晃「農業経営の社会的責任とアカウンタビリティ」,『農林業問題研究』第44巻第3号, 2008.12,pp.6-20.

(受理日 2011年1月13日)