

原価計算と商的農業

伊 伏 彰

- 一、開 題
- 二、商的農業
- 三、原価計算展開上の基本問題
- 四、原価計算の適用
- 五、結 辞

(一) 開 題

小稿は商的農業会計の一環として農業経営に経営管理思考を導入する意図のもとに、原価計算の適用を試みるものである。

今日、農業経営の新しい動向として、農民経済の商品化率の急速な発達に伴ない、商品市場と密接に結びついた商品生産農業経営を看ることができる同時に経営の拡大化、生産の計画化、新技術の導入が積極化し、従来の余剰農産物の販売と云う閉鎖的、生業的農業経営から、100%商品生産のための開放的、企業的農業経営の転換に特徴づけられ、農業経営に新たなインパクトを与えている。これまでの農業経営の経営技術は、実体的な品種改良や栽培技術の展開として一方に偏していた。その意味で経営経済学的展開は等閑視されて来た嫌いがある。それには歴史的、社会的、経済的要因が指適できるが本稿では論外とする。かような農業経営の新しい動向を一つの現実として認識し、これを商的農業と把握し、経営経済学的立場から接近するであろう

(二) 商 的 農 業

ここに商的農業とは、農業自営者が自己の産出物を商品として計画的に生産する（市場生産、注文生産の型態を採る）農業経営方式を指す。したがって従来のいわゆる自家消費後の余剰生産物の商品化を結果する小農的農業経

営方式ではなく企業として一定の目的，すなわち利潤追求，所得増大を意識する農業経営方式である。われわれは斯様な商的農業方式を，従来の小農的農業方式と積極的に区分する，それには完全商品化を意図する農業経営者の姿勢の中に単なる商品生産者としてではなく，農産物の商品化を企業家的経営者として遂行する過程に留意すべきである，そこに他部門の商品生産者（商工業）が考慮する同質の資本家的企業としての〃経営の場〃が，組織，觀念されるところとする。

專業的農業経営は企業型態として，現実には殆どがその零細性を否定し得ないが，いわゆる私企業としての個人企業の範ちゅうに属するものと思考する。個人企業の特徴は「経営と所有」の未分離の状態で，その上「経営と労働」とが一致している状態を指適できるが，具体的には「賃労働なき経営」が看られる專業的農業経営の実態はその典型の一つである。しかしながら，ここにかかる農業経営を企業（個人企業）として概念するならば，企業の維持，成長のための考慮，行為が一定の原則にもとずき始動する基盤を認めざるを得ない，もっとも法人企業のごとき近代的企業とは質的，量的に相違するにしても，経営に関する企業家的配慮は本質的に異なるものではない。工的企業は市場から購入した原材料，機械設備等の生産手段と労働用役をインプットし，そのアウトプットとしての生産物を高品市場に販売して利潤（所得）を得る組織である。商的農業経営は，その意味で最終的には農業所得を確保することに工的企業と同一のプロセスを追従する。ただ企業としての発展段階の時点で社会的，経済的特性を呈示する所以に近代企業と区別されるに過ぎない，したがって商的農業は，従来の生業的農業とは基本的に異なった側面を看るのである，同時に農業経営が個人規模から脱皮して，規模の拡大，零細性の克服すべき農業経営の方向として協業化，法人化の胎動も無視できない動向であろう。

以上に述べたごとく商的農業の企業性意識をを提として，次に経営上の課題を組成する若干の契機を原価計算展開上の手掛りとして指適して置こう。

農業生産物に対する当局の指導，政策は，安価な多量食糧の確保，提供にあった。そこには，消費者の立場からする物価政策的配慮の下に，展開されてきたもので，生産者の立場からの社会的，経済的配慮は必ずしも充分ではなかった。農業経営は劣悪な経済機構に配置され，生産者の疎外感の中で商

品化の機会を有せず低生産性、低収益性に甘んじて来た一つの要因は、企業として育成せず、企業ありながら企業性を認めないとする経済政策の一環として理解する。その意味で農業政策の構造的基盤の再検討が望まれる。

商的農業経営を意図する農業経営者は、農業経営を企業としての観点からすなわち企業経営として出発点を定礎すべきである。

農業経営者は企業家的判断に立脚し、単なる実体的生産技術の合理性だけを追求するだけでなく、資本の投下、運用、回収、分配、再投資と云う資本循環の合理性を洞察すると同時に究極的には企業所得の増大をはかる方向に努力すべきであろう。そのためには経営適正規模の決定、生産資源の効率的利用、結果として生産費の低減のための諸策を考慮されるであろう。

商的農業経営者は、複雑化した市場活動、生産活動を的確に把握企業の方角を誤りなく日常の経営活動を調整、統制し企業の維持と成長をはからねばならない。そのためには、計数的管理にもとずき科学的に経営される要がある。その役割を有効に果たす科学（技法）として、原価計算を商的農業に導入する積極的意義を見出すのである。

(三) 原価計算展開上の基本問題

商的農業経営を個人企業として理解した、農業経営に生起する諸問題を企業経営一般に関与する諸問題と等置する際、問題解決の一方法として、計数管理的思考の展開、いわゆる原価計算適用の礎地が賦与されるであろう。

近時、広義に於ける原価計算の目的とするものに以下のものが指適されている。

- 1 財務諸表作成するのに必要な原価を集計すること。
- 2 価格計算に必要な原価資料を提供すること。
- 3 原価統制ならびに原価低減に必要な原価資料を提供すること。
- 4 予算の編成ならびに予算統制に必要な原価資料を提供すること。
- 5 経営構造に関する基本的事項についての意志決定に必要な原価情報を提供すること。
- 6 経営比較に必要な原価資料を提供すること。

以上の諸目的を持つ原価計算は、目的如何によって極めて多様性を持つ、

その点、農業経営に原価計算を適用する際、農業経営の実態に即して目的的に展開する必要がある。

以上の見解にもとずき考察を進める、さきにわれわれは商的農業経営を個人企業の範ちゅうに把握した、そこには指適したごとく「所有と経営」とが未分離の段階であり、「経営と労働」とが一致している事実を見る、そのことから商的農業営は、スタッフ的要素とライン的要素とが同一人格の中で混成して、経営が行為されること、しかも企業外部に対する利害者関係は法人企業と比較して、その交叉が限定され殆ど閉鎖的であり、単純な構成を呈すること、したがって基的には経営者が自己営経行動を自己統制する意味での経営情報の入手が問題とされるべきであり、その意味で企業外部に提供される、(1)の財務諸表作成の目的は農業経営にとって、さして重要でない。むしろここでは内部報告、内部経営計算として個人企業により重点的に要請されるべき性向のものであといへる、以上の考察から、以の要点を得る。

農業経営が原価計算の適用にさいして留意すべき基調として農業経営の実態に即して考察すべきである事、その事から農業経営にあっては内部計算として経営内部に奉仕する役割を機能する事に原価計算適用の基本的視角を求めねばならない。

今一つ適用にあたって考察されるものは原価計算適用の前提となるべき条件の吟味であろう。その意味で先ず基本的に考慮すべきは原価計算そのものの展開の方法である、広義の意味での原価計算は総合的な会計制度の一環として簿記組織と有機的に結合し、常時継続的に行われる制度としての原価計算、すなわち、原価計算制度と、随時、非継続的に行われる非制度的な原価計算とが大別される。

われわれは、ここに制度としての、すなわち原価計算制度の展開を目論むならば、しかるべき簿記組織の完備を前提とされねばならない。現状に於ける農業経営の実態は単純な記帳すら一般化して居らず、いわんや複式簿記の導入以前の段階として大局的に把握せざるを得ない、而して現段階に於いて原価計算制度としての展開は断念しざるを得ない。したがって非制度的な特殊原価計算の展開に限定されんとする。

つぎに問題とすべき前提条件は自家労働、自家所有の土地の評価である。

農業経営は利潤計算方式をとり得ない企業体として一方に於いて特性がけられている。「農業は企業でなく生業である。」と断定する見解もある。いわゆる賃労働者なき経済と称される所以である。わが国農業経営は小農範ちゅうに属し、そこには資本の明確な確立は認められず資本制的生産関係が未確立である、この小農経営に農業会計の特殊性が存するのであり、「賃労働部分の未確立は資本を成立させず利潤問題も生じない、利潤、資本計算の不要な所に高度な計算合理性を有する複式簿記が機能する必要性がない」とする見解には一面同意せざるを得ない。すなわち以の図式のごとく資本家的企業における資本循環は粗収入から投下資本が回収され余剰として粗収入 G_2 から前払資本 G_1 を控除した残余 g を利潤として算出するが、家族経済にあっては生産に資本 G_1 のみでなく自家労働 A_1 をも前払する。ここでは粗収入 G_2 から G_1 を控除した残は労働収入として所得を構成する。

資本家企業 $G_1 \rightarrow W_1 \cdots W_2 \rightarrow G_2 (G + g)$

個人企業 (家族経済) $\frac{A_1}{G_1} > W_1 \cdots W_2 \rightarrow G_2 (G + A)$

チャヤーノフの指適するごとく、ここでは、「労働力の恢復に用いられる金額は資本家的経済では、物質的前払資本の一部分を構成するが家族経済では経済主体の所得として表はれるという事である、その際、この額の大きさは資本家的経済では労賃という客観的な国民経済的範ちゅうによって決定され全ての個別経済において同一である」とし、自家労働については「家族経営における中心的、支配的大いさは家族の内部構成、その主観的特性、その他一連の要因によって決定される年労働収入である。」とする見解から自家労働の客観的評価の至難さを指適している。

農業経営に生産手段として機能する自家所有にもとづく土地の評価、並びに土地用役費の評価も問題である。

われわれはこの問題解決のため一種の擬制的評価を結果するのであるが、理論的にはつぎの如き説明をする。原価計算上原価は〔基礎原価＋附加原価〕として算出されんとする、すなわち支出に裏付けられた原価を基礎原価とし支出に裏付けられない原価を附加原価として概念規定を与へ、附加原価は支出に裏付けられない原価計算上の原価として認識、測定されるものを指す、

経営資本の利子費，個人企業又は人的会社に於いて労働する企業主の計算上の企業家賃金，自己所有土地の計算上の賃借料等は原価計算上，原価に計上する付加原価として把らへる事によって計算可能となる。問題は計算上の評価であらう，理論的には機会原価の適用にて充分であらう。

われわれは完全商品化を目論む農業経営方式にあつては，家族労働を主体とする経営を企業範ちゅう（個人企業）に即して考察を展開するたてまへを推進した，そのために擬制的資本，擬制的労賃支払の虚構的工作を想定されるにせよ，原価計算という一つの技法を適用する際の技術論として解決しざるを得ない。以上の考察から農業経営に適用される原価計算は，内部報告を主とする経営内部計算であり，制度的には複式簿記との関連を見出さない特殊原価計算である。又，個人企業特有の自家労働，自家所有の土地評価に関する問題は，原価計算上の概念，附加原価の援用で解決できるとした。農業法人として農業経営が行はれる場合は，原則として原価計算制度として展開され得るのでこの限りではない。

（四） 原価計算の適用

以上の基本的理解の下に原価計算を商的農業経営の実態に即して適用を一般論として展開してみる。既述したごとく，列举した原価計算の諸目的に，農業経営者に基本的に役立つ原価資料の提供と云う基準をベースにテストするなら以下のものがさしあたって集約できる。

- 1 価格計算目的……実際原価計算
- 1 原価管理目的……標準原価計算
- 1 計画設定目的……直接原価計算

商的農業経営は，企業として維持，成長していくために，より高い収益性より大きな農業所得を志向せねばならない，そのためには農業経営者は動的な経営環境に弾力的に，しかも最適に順応するために原価計算が如何に役立つかを上述の諸目的ごとに解説を試みるならば次の如きであらう。

- 1 価格計算目的……実際原価計算

農産物の生産に実際に消費した経済価値を計算する，すなわち実際に要した原価を計算する意味で実際原価計算と称しているもっとも典型的な原価計

算方式である，その目的とするところは，価格格算定にある。商的農業は市場生産を一義とすることから一般に特殊な場合（注文生産）を除き価格算定の必要性を認められない，けだし農産物は市場価格として経営外部によって所与のものであるからである。但し実際原価計算は以下の事由により，農業経営者は有利な経営資料として役立て得る場合がある。すなわち価格政策としてである。

特定農作物の収益性を比較考慮し，より大きな収益性をもつ農作物の生産選択を行う場合である。そのためには比較される特定農産物の実際生産原価と市場価格の差としての収益が資料として把握されなければならない。また負の収益を得る場合は当然，作付，ないし，生産は中止されるであろう，この意味で実際原価の算出は採算計算の一つとして機能する。

今一つは経営外部が公共的な立場から政策価格（公定価格）を特定農産物に決定する場合である。その際，価格決定の一要素として生産費補償額が実際原価として算定される必要が生じる。

2 原価管理目的……標準原価計算

商的農業経営者は農業所得の向上を一義的に優先すべきである。個人企業の農業経営にあっては農業所得から所定の家計費を控除した余剰こそ企業利潤と呼ぶにふさわしい実体である，したがって利潤の確保は一に農業所得の大きさに規制される。利益業績の改善には五つの方途がある。

- a. 製品売価の引下げ
- b. 売上高の増加
- c. 新製品の導入
- d. 技術の改善
- e. 原価の引下げ

この点，農業所得の増進も同様に考慮されるであらう。農業経営にとってもっとも，利用可能な方途はd. 技術の改善，e. 原価引下げであらう。原価管理は原価引下げと密接な関連を持つ，原価引下げには二つの側面がある，一つは生産原価の絶体額の適当な水準まで引下げる側面であり，他は引下げられた絶体額の水準を有効な原価管理によって維持することである。われわ

れは引下げられた絶体額を，原価標準として把らへ，原価管理は，そのように設定された原価標準を如何にして維持するかが問題である。これには標準原価計算が有効的役割を占める，原価管理の手續は原価標準の設定，標準からの差異の測定，差異の原因分析，実際原価を標準原価に接近させるための是正措置の実施から成っている。標準原価計算は，その意味で標準の設定を基点とする。これには製品原価を構成する各原価要素ごとにあらかじめ標準となる費消価値を設定しなければならない，経営に支へられた諸条件の中で努力すれば達成可能な原価標準を合理的に如何に設定するか，経営者は，利用可能な生産設備，作業方法，資材等の総合的点検から改善，革新の余地を吟味しその基礎に立って原価標準を設定すべきである。つぎに標準原価表を示す。

直接材料費	材 料	標準消費量	標準単価	合 計
直接労務費	作 業	標準時間	標準賃率	
製造間接費				

※直接経費は直接材料費に統合する。

ここで留意することは農産物は一般に長期の生産期間を要することであるしたがって生産期間を適当に細分し，細分期間ごとに標準を設定すべきであらう。

各原価要素ごとに原価標準が設定されると実際原価の測定が行はれる，操業と同時に原価が発生するから所定期間ごとに，標準原価に対する実際原価の差異を算出する，かくして得た差異が有利か不利かを総括表にまとめる。

	標 準 額	実 際 額	原 価 差 異
直接材料費			
直接労務費			
製造間接費			

原価差異の不利は原因分析の上統制可能なかぎり即刻、是正措置を採られるであらう。有利な差異は原価効率の良好な状況であり短期的には何等の措置を要しない。すなわち「例外の管理の原則」が適用される所以である。農業経営に標準原価を導入する積極的意義は不要なロス、ムダを一切排除し原価効率の向上にある、かくして得られた生産費の引下げは、市場価格が所与のものである限り収益性の増進を約束する。しかるに商的農業経営に標準原価計算を導入する際、若干の問題点を指適しておく。すでに論じた如く原価計算の適用は農業経営の実態に即して考慮すべきを基本条件とした、すなわち非制度的原価計算の展開である、しかるに標準原価計算は標準原価計算制度として展開してこそ良く、その機能を発揮すると理解されている。したがって非制度的標準原価計算は自ら制約される。同時に山辺教授も指適される如く、「標準原価計算の展開は実際原価計算が完備される要件を持つ、けだし材料の価格標準や労働の賃率標準設定、又は製造間接費の予算作成業は当該企業の過去における実際経理の累積なくしては到底不可能である」、以上の見解から標準原価計算の展開は、限定されたものとならざるを得ない。この点標準原価計算は必ずしも総原価の標準設定を志向する必要はない、構成原価要素の一要素を摘出し、それに標準原価を適用する事も可能である。農業経営にあっては生産費に占める最大の原価要素は材料費であると云はれている、われわれは材料費の原価管理を徹底する手続として標準原価の導入は所与の目的を達成するに十分な役割を演ずるものと期待できる。すなわち標準材料費と実際材料費との差異を、数量差異と価格差異とに差異を算出し原因分析の上改善措置を施し、その上追跡調査を実施する事により材料費の原価管理が完成する。特に現状の農業経営には物量学理としての数量差異の分析は緊急の用務であらう。投下肥料、投下飼糧の効率の改善に標準原価の果たす役割は大きい。

3. 計画設定目的……直接原価分析

内部経営管理目的に役立つ原価計算の一つとして直接原価計算がある。この計算の基本的思考は経営構造を一定とし、その中で生産、販売量の短期的変動が利益に如何なる影響を与えるかを分析するにある。では直接原価計算手続きを要約し、その適用が農業経営に如何に役立かを論じてみる。先づ農

業経営が一定期間、発生する所要原価を操業度、売上高、生産高との関連で把握すれば、操業度の変動に共れて、比例的変動傾向を示すいわゆる変動費と、固定的傾向を示す固定費とが得られる。固定費は生産、販売量が変動しても一期間の総額としては一定である原価であり、変動費は生産、販売量の増減に比例して総額が増減する原価（直接原価）であると云はれている。この二つの原価の範ちゅうから以下の計算方式が構成される。

$$\text{I} \quad \text{売上高一変動費} = \text{限界利益（利益十固定費）}$$

$$\text{II} \quad \text{限界利益一固定費} = \text{営業利益}$$

営業利益を増大するには、固定費が一定である限り限界利益を増大する必要がある、なを限界利益を制約するものは売上高と変動費である。この事實は利益構造、すなわち原価、操業度、と利益関係が容易に検討はれる事を意味する、以上の理解の下に商的農業経営に直接原価計算が如何なる役割をはたすか例示してみよう。

（販売数量の増減）

特定生産物の限界利益率 $\left(\frac{\text{限界利益}}{\text{売上高}} \right)$ が判明していると、売上高の増減による営業利益は事前にしかも容易に把握できる、例へば以下の資料にもとずき、10%の売上増加は営業利益 $\yen 120,000$ を算出する。

売上高 \yen	1,000,000	売上高	$= 1,000,000 \times 110\%$ $= 1,100,000$
限界利益率	20%	限界利益	$= 1,100,000 \times 20\%$ $= 220,000$
固定費 \yen	100,000	営業利益	$= 220,000 - 100,000$ $= 120,000$

（製品品種構成の変化）

A.B.Cの相異なる農産物を生産する商的農業経営を仮定しよう、しかして得られた資料がつぎの通りであるとする。

	A	B	C	合 計
売 上 高	¥ 380,000	¥ 180,000	¥ 100,000	660,000
変 動 費	¥ 285,000	¥ 120,000	¥ 60,000	465,000
限界利益	¥ 95,000	¥ 60,000	¥ 40,000	195,000
固 定 費				120,000
営 業 利 益				75,000
限界利益率	(25%)	(33.3%)	(40%)	

ここで更に一定額¥100,000の売上高の向上を推進させるならば、A・B・Cのどの品種を選択する事が有利か、あるいはどの品種を重点的に生産すれば業績改善にもっとも効果的かを、問題とする際、経営者は有効な資料を得ることができる。すなわちA品の場合は、限界収益が¥25,000、B品¥33,300、C品 ¥40,000となり、C品の売上増加が全体として得られる営業利益を向上させる、結論として限界利益率が高い程、利益に貢献する度合いが高い、勿論、利益条件として利益構造が一定であり、固定費は常に¥120,000の場合である。このように品種が数種生産される場合、限界利益率の大小は最も有利な選択を経営者にもたらす。

(原価の変化)

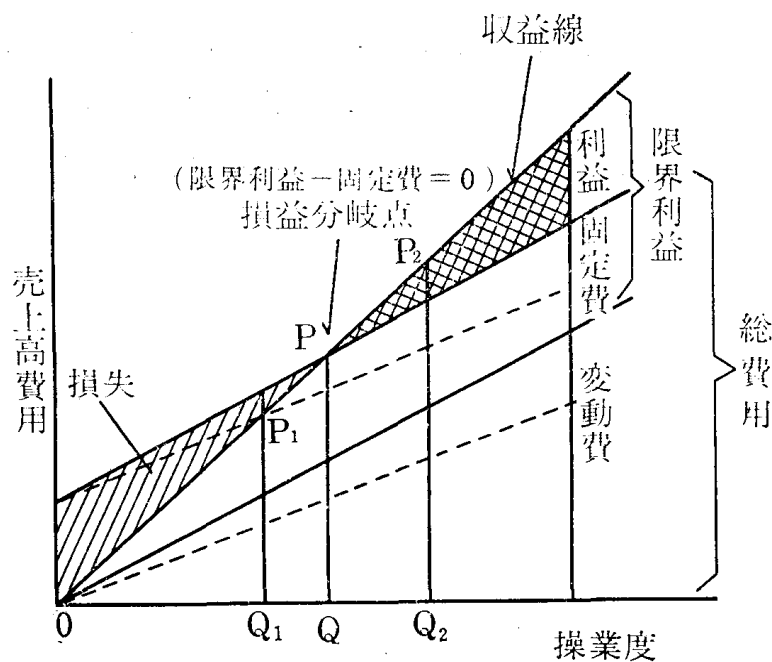
利益構造のメカニズムから、売上高の向上を見込めない場合の限界収益の向上を期す経営者は、変動費の削減にこれを求める事ができる、すなわち変動費率 $\left(\frac{\text{変動費}}{\text{売上高}}\right)$ の引下げである。一定額の利益の確保には変動費率をいくらにすべきか、逆に変動費率を引下げた場合、利益額はいくら増加するであろうかの関係が明瞭となる。

(自家生産か購入か)

農業経営にあっては資材費（材料費）の生産原価に占める割合が大きい、したがって資材費の低減は農業経営のキーポイントでもある。特に酪農に於いては飼糧の自家生産か、購入か、素牛（もとうし）の自家生産か、購入かが問題となる、すなわちいずれが経営にとって有利であるかとして。この際

両者の原価比較が行はれる、購入原価は所与のものであり、自家生産の原価算出がなされる要がある、後者の原価計算は、当経営が遊休設備を所有する時、生産に所要する原価は追加的に発生する変動費である、そうでない場合は固定費の追加分も要するのであらう。あらかじめ固定費と変動費とが準備されている際はこの種の決定問題に有益な資料を提供するであらう。

以上若干の適用を試みた、ここに一貫する思考は短期的利益計画を設定する際に、商的農業経営者が配慮すべき要件である。すなわち商的農業経営から一定の希望利益（家計費、所得税、拡張資金、機械購入費）を得るためには、いくらの上高を必要とするか、いくらの方価を費消するか、そのためには如何なる利益構造を持つ品種を選択生産すべきか、また、後述する損益分岐点はどのようにになっているか総合的に判断をする必要がある。われわれはこれを利益図表として理解を容易にすることもできる。



縦軸に、売上高、費用を横軸に操業度をとる、収益線と総費用線との交点P.を損益分岐点、損益分岐点の右側が利益部分、左側が損失部分である。点線は変動費率の引下げによる、変動費線、総費用線、P₁はその時の損益分岐点

計画設定に役立つ原価計算として直接原価計算の役割を説述した、われわれはその際、経営構造が一定とする短期的展望の下での計画設定としてであ

った。商的農業経営は既述したごとく企業経営として志向せねばならない、そこには長期的展望にもとづくすなわち経営構造の革新を伴う計画設定が考慮される、経営規模の拡張、設備機械の導入等は、複雑な経済計算を必要とする、これに役立つ原価計算として特殊原価がある。

未来原価、差額原価、延期可能原価、現金支出原価、回収可能原価、回収不能原価、置換原価がそれである。統計的、技術的に調査、測定する事で有益な原価情報を提供するであらう。

(五) 結 辞

商的農業経営に計数的管理手法を積極的にとり入れるべく、原価計算の必要性を、きわめて一般論的に解説を試みた。商的農業の典型である果樹、畜産、園芸、花卉のいずれかを生産する農業経営では「如何なる種類のまたは品種の生産を選択すべきか」、^①「生産費の引下げには」^②という実際的問題に遭遇する。より基本的には経営構造の観点から利益計画を設定し目標利益を達成するよう経営活動を統制する必要がある、原価計算はこれ等の諸問題に有効な役割を機能すると確信して疑はない。従来、農業技術は生産技術的展開に偏重していた、現在でもその傾向が看られる。農業経営が経営として成立するには経済計算を無視できない、近似的経営管理の技術導入をはかる意義をここに認める。農業経営の実態から原価計算の展開は制約されたものとならざるを得なかった、すなわち特殊原価計算としてである。原価計算は原価計算制度として一般会計と有機的に総合して展開する際、その機能の完璧さを発揮する、その意味で農業経営に複式簿記の導入が事前に解決されなければならない。また有利な農業経営にも規模拡大の論理が肯定される、しかるに農業土地法による土地取得の制限は一つの溢路ではあるが農業が生業から企業へ、靈細性から大型農業経営へ脱皮する傾向を部分的ではあるが認め得るならば農業会計は企業会計の適用を疎外する根拠は見当らない。商的農業会計は企業会計方式を継承するべく、今後の研究を期待される所以である。

参 考 文 献

1. Shillinglaw. Cost Accounting'. "Analysis and Control".
2. Schmalenbach. grundlagen der Selbstkostenrechnung und PreisPolitik.
3. 山辺六郎。 原価計算論
4. 日本生産性本部 中堅企業のための管理会計
5. 理代経営会計講座 第四卷
6. 磯辺秀俊 共訳 チャーヤノフ原著。 小農経済の原理
杉野忠夫