

原価計算と商的農業（そのⅡ）

伊 伏 彰

1. 序

小稿は、拙稿「原価計算と商的農業」の続編である¹⁾。前稿では商的農業の意義と商的農業に対処する原価計算の必要性、役割、ならびに原価計算の適用、展開上の問題所在を指摘し、その展望、具体策について若干の私見を論述した。しかしてこの分野での原価計算の適用、展開にあたっては農業複式簿記の実務慣行が一般化されていない現状に即して原価計算は、その適用、展開を原価計算制度 (Kostenrechnungssystem) としてではなく、臨時的原価計算 (Sonderrechnung), あるいは帳簿外原価計算として考慮せざるを得ない制約下に、一つの方向づけを試みた。

周知のごとく原価計算は原価計算制度として展開する事実には、よりよく原価計算本来の諸目的を達成し得るものである。前稿の結辞にも指摘したごとく、原価計算は原価計算制度として一般会計と有機的に結合し展開する際、その機能の完璧さを発揮するものである。そのためには商的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。その基調として原価計算は会計制度の一環としての財務会計機構との融合が前提とされる。本稿では商的農業経営に原価計算を適用、展開する、今一つの方法として「原価計算制度」の配慮に徹して、これより派生する問題点に考察を加え見解を明らかにするであろう。

2. 企業としての農業経営

原価計算制度を適用、展開するにあたって、先づ農業経営を企業として把らえる事に理論構成の出発点を確保すべきであろう。企業会計を農業経営に導入を企てる根底には、適用受入基盤としての農業経営の企業ないし企業性の論議を要する問題でもある。前稿ではその点、不十分ではあるが論述した心算である²⁾。本稿では若干、整理の上、補筆しておく程度にとどめる。

既に前稿でも論及したごとく、商的農業経営者は企業ないし企業的感觉で利潤追求、農業所得の増大を究極目標として投下資本の回収、維持に積極的に留意する側面に従来の余

1) 拙稿「原価計算と商的農業」商経論叢第17号1968で十分に論じ得なかった箇所その後新たに補筆する必要から続編として、とりまとめたものである。

2) 企第会計の全面的適用を主張する立場上、農業経営の企業性を主張し得る根底を確認したい。何故なら企業あらずして企業会計の適用は困難であるから。詳細は拙稿、同論文4ページ以下。

剩農産物の販売という古典的小農経営方式とは異質な傾斜を認めて、ここに商的農業の企業性の論調として足掛を求めた。

すなわち「一定の大きさの資本が営利を目的として一定の事業に向って運営されているのが企業である³⁾」、斯様な農業経営においては生産物は営利のため、全て商品化を試み小額小量でも自家消費を目的としない全面的市場生産方式を採る、したがって全面商品化を意図する農業経営者の行動、意識は単なる商品生産者としてでなく、他部門の商品生産者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、観念され得るであろう。このことから商的農業経営は企業体として礎石し且つ農業経営者は、これに従事する経営管理職能を負わされた機能遂行者として理解されねばならない。以上の論述から商的農業経営は、当然つぎの三点において企業ベースに立脚した要件が強調される。

- 1) 経営主体制の確立
- 2) 近代的技術体系の合理性
- 3) 企業経済合理性の貫徹

商的農業の意味理解を上述に踏襲して企業組織の枠づけを試みるならば、その範囲、型態をどのように限定し把握するかが問題であろう、農業経営の実態に即してつぎの範ちゅうにおいて理解する。

(一) 個人企業

生業的農業経営と異なり積極的に利潤の追求、農業所得の増大を意図して完全商品生産を目論む生産方式を採る経営で、且つ企業性意識を全面的に打出した専業農家を個人企業の範疇に把らえる。個人企業といっても企業であるから企業体の維持、成長のための考慮諸策、経営意志決定が経済合理性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、制度的に相違するにしても、経営に關与する企業家的配慮は本質上同一である。

(二) 協業経営 (任意組合)

協業経営は農業経営の合理化、近代化を一層推進するため二つ以上の農業経営体が個々の経営規模ではなし得ない、経営生産上の諸条件を共同で克服するため経営の一部、亦は全般に涉って協業し経営体を組織したものである。協業により設置された経営組織体は制度上、容観化された存在として必然的に企業性格を顯示する。何故ならば協業経営で得られた成果ないし生産物は一義的には協業経営体に帰属するものであって、そこより協業経営体の参加者として出資負担、成果配分の問題が提起されるからである。その意味で個人企業よりは一步前進した企業特性を介在する農業経営組織体といえる。

(三) 農業生産法人

3) 近藤康男『農業簿記』1950年2ページ。

伊伏：原価計算と商的農業（そのⅠ）

協業経営に法人格を賦与したものが農地法2条7項に看る農事組合法人である。事業内容が農業及びこれに附帯する事業を営む以下の会社組織，すなわち合資会社，合名会社，有限会社等は農事組合法人を含めて一括して農業生産法人と称せられる。法人格を持つ以上の農業経営組織は近代的企業の範疇に属し完全企業体としての理解に多言を要しないであろう。

商的農業に原価計算を適用，展開するにあたって商的農業を営む経営組織体の範囲を以上の三つ，個人企業，協業経営（任意組合），農業生産法人に限定し，生業を基幹とする零細農家，これに類する兼業農家等は除外する立場を採ることを明確にして置く。

3. 農業原価計算制度の基本問題

（一）復式簿記について

我が国の農業簿記は京大式農家経済簿記を基調とする指導記帳が主翼である⁴⁾。この種の簿記は生業的，小農的農業経営を対象とする財務記録に重点を置いた家業経済の簡便な財務把握を指向した単式簿記であるといわれている。したがって京大農家経済簿記には自から限界があって，農業経営に企業家的配慮で農業経営を計画，管理を実施運営するための経営情報はこの種の簿記組織からは入手不能であり，その意味で全たく役立たないともいえる。しかるに商的農業経営は生業的農業経営とは本質的に相違する側面に，すなわち商品生産を一義的に指向し結果として農業利潤の追求を経営目標とする近代性に留意するならば当然，企業資本の循環過程，ないしは資本増殖過程を把握，追跡する会計手段としての復式簿記介入を期せざるを得ない。その意味において商的農業経営は復式簿記の適用地盤を十分に具備する資格を持つといえる。

広義の原価計算は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なわれる原価計算制度と，それとは反対に随時，非継続的に実施される原価計算とに分ち得るが本稿では原価計算制度としての展開を固執する立場上，復式簿記の記帳と組織の完備を前提とする。現状に於ける農業簿記の実態は単純な記帳すら実施されず，いわんや復式簿記以前の前段階として大局的に把握せざるを得ない。したがって現時点での原価計算の適用は常識論として非制度的な原価計算の適用，展開に限定されざるを得ない消極論に帰す。今日までに農業経営に記帳制度の完備が伴わなかった事由は，その適用性の困難な制約よりも経営自からの必要性を見出さなかった自律要因にある。既述したごとく商的農業経営は復式簿記導入の自律的誘因性を主張し得る，その意味で商的農業経営は積極的に簿記原

4) 農家経済簿記は近藤康男教授の説く「農民層に復式簿記の理解困難さから容易な単式簿記形式を採った妥協案であるとする」見解よりも農業経営自体に復式簿記導入の自律要因が存在しなかった側面に關心したい，現在までの農業簿記は，官庁等の資料蒐集に利用され記帳するよりも記帳させられた他律要因を呈した簿記でもあった。

理を応用して記帳組織を完備し、これを基底として近代的原価計算を展開されねばならない。農業複式簿記導入のための研究は今後の課題であろう。

(二) 償却性資産としての土地

経営資産としての「土地」は農業経営に於いては、もっとも基幹的生産条件である。農業生産は土地を基礎とする有機的生産構成を特性とし、工業生産での「土地」とはその機能に於いて異質なものが看られる。すなわち経営資産としての土地は一定面積の場という空間領域を提供するが、その機能に於いて工業経営では、その空間領域に生産設備、装備を整備、設置する事で生産活動を可能ならしめる。一方、農業経営では「場」という空間的領域よりも、土地それ自体が生産設備装置に相当し、農業経営に於ける土地は、むしろ耕地として理解することに工業経営の土地資産と区別する。会計上「土地一般」は固定資産として計上される。且つ減価しない永久性資産として土地用役の償却を認めないのが通説である。農業経営資産も非償却資産として一律に会計処理されている。この問題に対し若干の疑問を抱くものであるが若干私見を述べてみよう。

農業経営に投下された土地資産は減価しない永久性資産として是認するには早計である根本的問題は農業土地の利用が減価を来たすか否かに集約できる。

元来、農業経営に使用される土地を構成するものは一定面積と、それに附着する土壌(soil)ないし土壌組成成分である。亦これより形成される土地エネルギーを「地力」として総合的に把握可能である。農業資産としての土地は工業経営に看る物理的な一定占有地域を意味するのではなく「地力」として農業経営の一エネルギー起動源として理解する要があらう。しかも土地の呈供するエネルギーは土壌の有機構成により無限なものでなく、消耗、補充、再生の一連の循環を重ねて長期的には消失するものである。

斯様に土地を農業生産のエネルギー源として捉らへることで以下の論点が浮彫にされるすなわち地力は永久的に減価しないものではなく生産の継続、進行に共れて消滅を来たし生産に応じて地力は相対的に減少し減価するものである。地力を回復する手段を講じなければ土地は荒地と化し農地としては適さなくなるであろう⁵⁾。その事は恰かも機械装置が使用により物的減価を来たすごとく、土地なる機械装置が農産物の育成により地力の減退という物的減価を来たすものと理解するのに大差はない。

以上の説明から、地力は長期的には減退する。且つ一定の地力を維持するための費用投下を要する。この二つの要因から農業経営の土地を償却性資産として計上する見解が肯定可能な余地を見出す端初として理解する。例えば一定地力(生産能力)を維持するために減耗した地力を新たな費用投下により、常に回復容易である土地は取替資産的思考を、一方かような費用投下にも抱らず一時的には地力の回復を得ても長期的には回復されずして

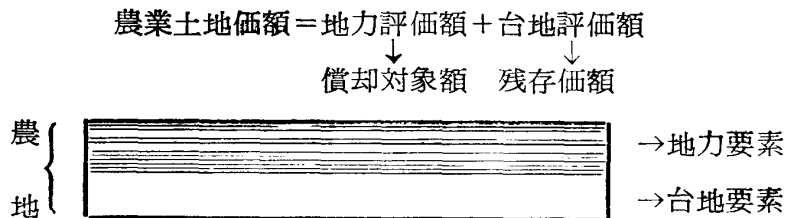
5) 原始農耕作に看る山焼畑地は端的な例であろう。

伊伏：原価計算と商的農業（そのⅠ）

地力の減耗を来たす土地は本来の償却性資産としての思考を考慮され得るのである⁶⁾。

つぎに農業土地の償却性を論議するにあたって農業土地の評価問題がある。

農業土地に対する評価は私見によると理論構成上二つの要素に分離し個々に評価を与へ合算した額で評価額とする。すなわち「地力の要素部分」と農業土地の位置する自然的、地形的、社会経済的条件に支配される「台地要素部分」の二要素に分離し個々に評価を与える。地力要素部の評価額は地力の減退に着目して償却対象とし、台地要素部分は減価しない固定額と理解する、しかし自然的、地形的、社会経済的利的に変動があればその限りでない⁷⁾。したがって台地要素部分の評価額は農業経経に於いては会計処理上、残存価格として理解する。



農業土地の評価を二つの要素の総合評価として把握できるなら、総合評価の中に占める地力要素が相対的に大なる場合は償却性資産として計上し、僅少の場合は重要性の原則にもとずき非償却性資産として実務処理が可能であろう。農業経営に於ける土地は工業経経におけるごとく減価しない永久性資産として同一視でき得ない特性を持つ。原価計算上、土地用役は生産物に価値移転し製造原価を構成するものと理解されねばならない。

減価償却計算の方法は地力を持つ特性からして、産高比例法、が一見妥当性を考慮でき得るが、この点、別稿を期したい。

㊦ 労務出資について

商的農業経営における労務提供者に何びとといえど企業に対して被雇用者の関係にあり全て賃金報酬が支払われるのを原則とする。したがって経営者ならびにその家族構成員が労務用役提供の主たるものであっても所定の賃金が支払れるたて前をとるのであるが、この限りに於いては経営上自家労働の問題は無視してもよい。しかし乍ら当該企業が建設途上にあり資本の蓄積が未だ充分でなく相当年数、収益の確保が困難なる場合したがって賃金支払不能にあつては自家労働の労務出資の問題が提起される。

会計処理上、労務出資は商的農業経営に如何に解決すべきか、先づ労務出資の労務用役の評価に求める必要がある。それには労務用役の消費内容が管理一般業務であるか、直接作業業務であるか又は間接作業業務であるかの消費内容の実態に即して、機会原価ないし

6) 地力は総合的なものである、一定の地力を常に維持するためには、絶えず消失分に対して補充が必要である。したがつて消失分を補充する側面に取替資産思考が配慮できる、併せて耕地によっては一時消失分の地力の回復が可能であっても長期的には地力の減退を来たすと仮定する。
 7) 道路、水利の開発、地域開発（工場用地、住宅用地）による影響で台地要素の評価に及ぶ。

は代替原価で評価される必要があろう。原価計算適用上、一般管理費、間接労務費、直接労務費の類別評価は明確に計上されなければならない。つぎに記帳処理上、労務出資はその消費額を当該企業への労務の現物出資と見做し、追加出資の一型態として理解する。すなわち資本取引としてである。

例えば果樹育成のため労務出資を見た場合、つぎの仕訳を施こし

(借方) 果樹育成××× (貸方) 未払労務費×××

期末に未払労務費勘定を労務出資勘定に振替へ、決算時点で出資者持分を明示する出資金勘定、あるいは資本金勘定に振替へる

(借方) 未払労務費××× (貸方) 労務出資×××

(") 労務出資××× (") 出資金×××

(借方) 労務出資××× (貸方) 資本金×××

別途、未払労務費を債務免除益とし、資本剰余金として処理する方法も考へられるが、いづにしても自家労働は資本取引として理解するのが妥当であろう。

(四) 育成原価

一般に農業経営の経営内容は動植物の生産育成と、その育成物を新たに生産手段として利用の結果、産出される果実にある。農業原価計算は農業生産物の生産過程の特性いわば工業生産の無機的生産と異にし、「育成」という有機的生産にあるといえる。この実態から原価計算は先づ育成のための原価計算を基調とする。つぎに当該企業の経営目的が、育成物の完成を以て経営内容とする場合と、育成完了した育成物に他の生産要素を投下して新たな給付の産出を目的とする場合とによって原価計算の領域が異なる。したがって原価計算は二つの計算体系が考察できるであろう。

1) 育成原価計算

育成物の完了を以て経営目的とする農業経営では、育成に要した一切の経済価値の犠牲額を算出、集計する育成原価計算である。育成原価は育成対象である給付について育成中の価値増殖を消費原価基準で総計する給付原価である。例えば肉牛を経営内容とする場合、仔牛を飼育、育成してこれを成体としての「肉用牛」を生産するとか、園芸蔬菜を経営内容とする場合は播種から育成して「園芸蔬菜物」を生産する育成過程は一面、育成物の価値増殖過程として把える事に、すなわち育成中に投下された費用は、育成完成までの原価を消費累積ならしめ、この費用は会計上育成資産の価値増加を来たすものとして把握できる⁸⁾。したがって生産過程は育成過程であり、この過程の計算は価値増殖計算として理解できる。

8) 価値増殖を市価主義で「期末市価－期首市価＝増殖額」とする見解もあるが、本稿では原価主義で育成資産の評価を支える建前を採る。

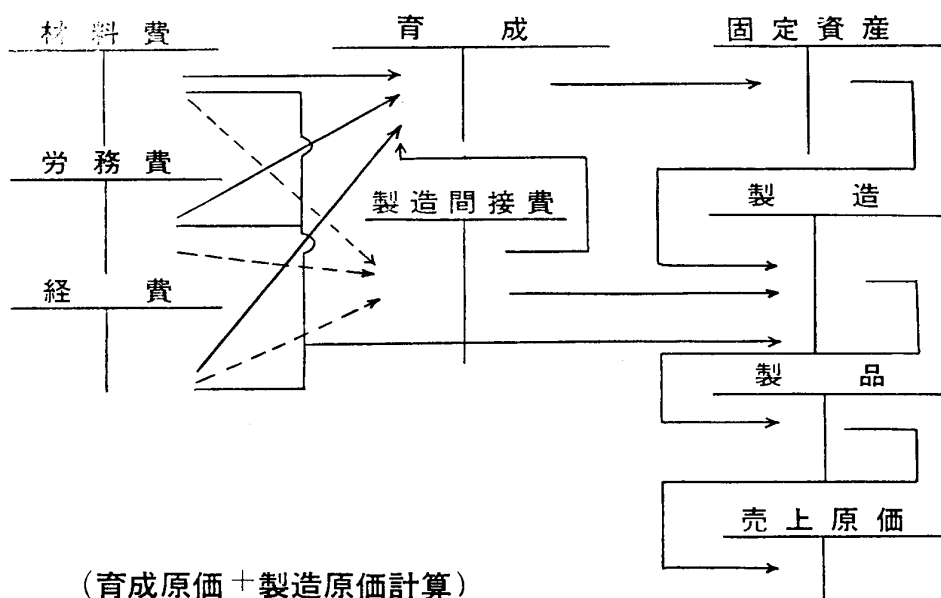
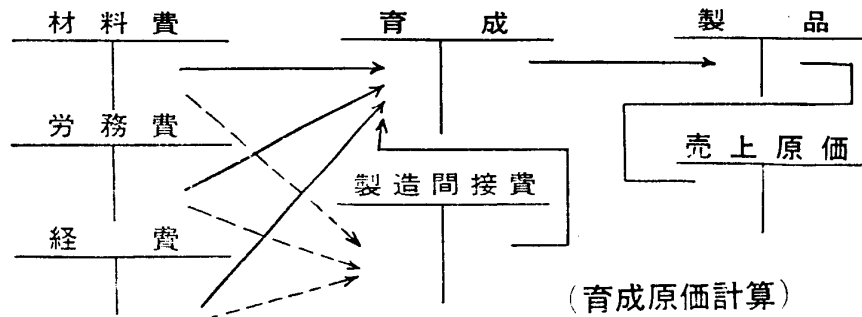
2) 育成原価計算 + 製造原価計算

つぎに経営内容が育成資産を以って最終目標としない場合を検討すると、例えば酪農経営において、「成体としての乳牛」を仔牛から育成する過程と育成された乳牛を収益財としてこれに新たな生産要素が投じられて「牛乳」となる最終給付物を産出する過程とが考察できる。あるいは苗木、種子の植付け播種から果樹園の「成木」を育成し、それより得られる果実生産を給付内容とする場合も同様である。

上述の経営内容に即して原価計算の対象ならびに、その展開は、生産年齢すなわち用役期に達するまで育成中に投下された費用は育成原価として把らへ価値増殖計算を試み、用役期に達したならば当該固定資産に振替へ最終給付産出のための用役財として機能する。したがって、この種の農業経営に適用、展開される原価計算は、一次的に育成原価計算を試み二次的に最終給付の対象物のためのいわゆる製造原価計算が実施される。以上の考察から、商的農業に展開される原価計算は二つの領域大系が考察できるであろう。

{ 育成物を最終目標とするが経営内容-----育成原価計算
 " " " " -----育成原価計算 + 製造原価計算

つぎに勘定記帳を図示する。



4. 結 辞

商的農業を企業ベースで理解する事で農業経営に計数管理思考の基本的論調としての原価計算適用の可能性を考察した。かくして原価計算導入を積極的に推進するため農業個々の経営構造から問題箇所を指摘し見解を明らかにした心算である。従来、農業経営技術は栽培技術的展開に偏重していた、今日農業経営が経営として成立するには経済性計算を無視できない、農業機械化、経営規模の拡大、併せて収益率の高い農作物、品種の選択と組合せ等は旧来の農業経営の感覚では対処なし得ない。企業内外の適確な状況判断と弾力的な適応には経営主体の経営意志決定に役立つ会計算料の提供を受けなければならないその意味で農業教育における、複式簿記、原価計算の指導強化をはかる必要がある。

(本稿は第28回日本会計学会総会に発表したものの一部要約である。)

参考文献

- 1) G.Shillinglaw: Cost Accounting Analysis and Control. (1967) .
- 2) E.Schmalenbach: Kostenrechnung und Preispolitik, (1956) ,
- 3) チャーヤノフ原著、磯辺秀俊・杉野忠夫共訳:『小農経済の原理』, 大明堂, (1967)。
- 4) 山辺六郎:『原価計算論』, 千倉書房, (1964)。
- 5) 現代経営会計講座第四巻, 東洋経済社, (1956)。
- 6) 日本生産性本部:『中堅企業のための管理会計』, (1966)。
- 7) 京都大学農学部農林経済学教室編:『農業経営と計算の研究』富民協会 (1968)。
- 8) 青木倫太郎:『管理会計』, 中央経済社, (1954)。