

<研究ノート>

地域振興のための簿記の役割 (6)

—農家および農業法人に対するヒアリング調査を中心に—

戸田 龍介
岸 保 宏

目 次

1. はじめに
2. 新たな農家・農業団体のモデル分類
3. 独立志向を有する農家（モデル2-1）のヒアリング調査
4. 農業法人（モデル2-2）のヒアリング調査
5. 農商工連携事業体（モデル3）のヒアリング調査
6. モデル2-1 農家における継続的記録の重要性
7. モデル2-2 農業法人における複式簿記の重要性
8. おわりに

1. はじめに

現在、農業を巡る環境は激変期を迎えている。グローバル化が進む中、TPP交渉の中心的な議題も農業分野となっている。日本の農業は保護されてきた業種の筆頭とも言え、農協依存の体質から抜け切れていない。しかし、農業は産業として自立を求められており、新たな変化を迫られている。なにより、第2次および第3次産業の成長力が鈍化している日本において、農業を中心とする第1次産業は新たな成長産業として注目されている。そしてさらに、第1次産業を中心に第2次・第3次産業と連携した第6次産業化が、疲弊した地域経済を活性化させる切り札として期待されているのである。

農業を巡るこうした環境変化にもかかわらず、日本では家計と経営が未分離の状況にある小規模兼業農家が数の上では圧倒的の大多数であり、農業が真に産業化されているとは言い難い状況にある。結果的に、農業と簿記会計との関係においても、問題が山積してしまっている。戸田・岸保 [2012] (当研究ノートと同時同冊発行予定) は、農業を起点とした地域振興と簿記の役割とをクリアに抽出していくことを目的として、結果的に5つの農家および農業団体のモデル分類を行った。そこでは、現在の日本において圧倒的多数を占める小規模兼業農家を「モデル1」、営利のかつ自立的志向を有し農業経営を効率的に行おうとする個人農家を「モデル2-1」、同様の独立志向を有した農業法人を「モデル2-2」、農商工の連携により農業の産業化を目指す農商工連携事業体を「モデル3」、そして広範な資金調達活動を行うことを志向する農業関連上場会社を「モデル4」として分類した。

そこで必要とされた分類の視点は、全ての農業者を網羅しかつ段階的に捉えるという点ではなく、「地域振興のための簿記の役割」がクリアとなるかどうかという点にあった。当研究ノートにおいては、新モデル分類に基づくタイプの異なる農業者に対して直接ヒアリング調査を行い、どの農業者のモデルに「地域振興のための複式簿記の役割」が最もクリアにあらわれるのかを探っていく。

2. 新たな農家・農業団体のモデル分類

農業者に対する新たなモデル分類を提示する理由は、当研究ノートの共同執筆者である戸田と岸保で共同研究を進める中で、旧モデル分類の修正の必要性が強く認識されるようになったためである。日本簿記学会における簿記実務研究部会では、農業を中心とする第1次産業の活性化のために簿記がどのような役割を果たし得るのかを考察してきた。考察の結果は、簿記実務研究部会のメンバーが共同で著し2011年度日本簿記学会全国大会（法政大学）において報告・配布した『地域振興のための簿記の役割 —農業・地場産業を対象として— 〈中間報告〉』（以下『中間報告』とする）、および戸田〔2011（d）〕としてまとめている。考察に際して行ったのが、分析の対象となる農業者のモデル分けである。『中間報告』までの段階における旧分類として、現在の日本において圧倒的多数を占める小規模兼業農家を「モデル1」、ついで、営利的かつ自立的志向を有し農業経営を効率的に行おうとする農家を「モデル2」、最後に、農商工の連携により農業の産業化を目指す大規模農業法人を「モデル3」とした。『中間報告』における暫定的な結論は、モデル3農商工連携事業体こそ、地域振興の核となり得、かつそこでこそ複式簿記が必要とされるのではないかというものであった。

しかしその後、2012年度の最終報告に向けて調査を続ける中で、複式簿記の役割をクリアに抽出するためには、旧モデルの追加・修正が必要であることを強く感じるようになった。この直接の契機は、次章で述べる東広島市のある農業組合法人へのヒアリングであった。ヒアリング先の農業組合法人は、法人化に際して複式簿記の導入・活用が大変役に立ったということで、ヒアリング自体は有意義なものとなった。ただ、特に農商工の連携をとっているわけではなく、かといって個人農家あるいはその集団というわけでもなく、上記旧モデル分類のどれにも正確にはあてはまらなかった。むしろ、旧モデル分類は、農家および農業法人の全てを網羅的に分類したのではなく、農業における複式簿記の役割を明示的に捉えるための分類であった。しかしながら、複式簿記の役割を明示的に捉えるにあたって、何らかの不都合のある場合は、当然のことながら当初の目的に沿ってモデルを修正する必要があることになる。また、以前から分類上困難だったものとして、農業を扱った国際会計基準（以下、IASあるいはIFRSとする）であるIAS第41号のような会計基準が対象とする農業関連組織のモデル分類問題があった。

これらの問題を解決するために、我々は農家および農業団体の新たなモデル分類を提示することにした。まず、現在の日本において圧倒的多数を占める小規模兼業農家を、旧分類と変わらず

「モデル1」, ついで, 営利的かつ自立的志向を有し農業経営を効率的に行おうとする個人または小規模農家を「モデル2-1」, そして同様の独立志向を有した農業法人を「モデル2-2」とし, 旧モデル2を2つに分割した。新たに分類された「モデル2-1」および「モデル2-2」は, 旧分類では, いずれもモデル2とされていたものである。新たな分類では, 営利的かつ自立的志向を有し農業経営を効率的に行おうとする農家・農業団体を, 個人農家が主体となっているモデルと, 集団で営農し基本的に農業法人となっているモデルとに分けることにした。さらに旧モデル分類においてもモデル3と位置づけていた, 農商工の連携により農業の産業化を目指す事業体を, 旧分類と変わらず「モデル3」とした。最後に, 広範な資金調達活動を行うことを志向する農業関連上場会社を, 新たに「モデル4」とした。このように, 旧分類では3つだったモデルを, 新たに5つのモデルに分類したわけである。以下に, 農業者のモデル分類についての新旧対照表を示す。

図表 1

旧分類	新分類	対 象
モデル1	モデル1	小規模兼業農家
モデル2	モデル2-1	独立志向を有する個人農家
	モデル2-2	農業法人
モデル3	モデル3	農商工連携事業体
—	モデル4	農業関連上場会社

当研究ノートでは, 上記新分類による5つのモデル分けの方が, 旧分類による3つのモデル分けより, どのモデルにおいて「地域振興のための簿記の役割」がよりクリアに現れるか示し得ると考えている。ただし既述のように, 上記新分類は決して段階的なものではないし, ましてやすべての農業者を網羅しているわけではない。

次章以降は, 新たなモデル分類に基づくヒアリング調査の結果を示していく。具体的には, モデル2-1農家を2件, モデル2-2農業法人を2件, モデル3農商工連携事業体については関連事務所を1件, それぞれヒアリング調査を行った結果を順次示す。

3. 独立志向を有する農家（モデル2-1）のヒアリング調査

本章では, 新たに設定したモデル2-1に該当する農家に対するヒアリング調査を2件報告する。簿記実務研究部会メンバー有志^{注1)}は, 2012年1月14日, 東広島市八本松の個人野菜農家協伸男氏にヒアリング調査を行った。

協氏は現在, アスパラガス, なす, ピーマン, 長ネギなどの野菜を栽培しているが, その圃場は以前は米を栽培していた。しかし, 協氏が農業を始めた5年ほど前から野菜一本に切り替えたそうである。理由は, 米価の低下が避けられないことや余剰米や海外からの輸入米が増えることを予想し, 「食べる農業」あるいは「事業としての農業」を目指したからである。そのために,

アスパラガスなど、脇氏の農地が所在する盆地特有の寒暖の差が激しい気候に適したものしか栽培しない戦略を立てた。なお、脇氏は建設の型枠に使う金具を製造する会社も営んでいて、その技術を生かしアスパラガス栽培のための独自の栽培装置を自作している。

脇氏が有する農業経営の意識と方法は、一般の小規模兼業農家（モデル1農家）とは異なる。脇氏は、補助金依存や農協依存の農業のあり方に厳しい目を向けていた。特に補助金依存に否定的な理由は、「自分で計算しなくなる」からとのことである。また、現在政府が進めようとしている農業の（単純な）大規模化、特に集団営農に対しては、補助金ベースでやっと採算が採れるようなやり方だとして否定的であった。さらに、集団営農は、集団指導により一人一人が自分で考える農業をしなくなる危険性を指摘している。以上の脇氏の見解からも、氏を独立志向を有する個人農家（新モデル分類2-1）として位置づけられるものと考えている。

脇氏は、「農業は土づくりに始まって土づくりに終わる」として、農業で一番大切なことは土づくりであると主張する。脇氏によれば、農業開始の初期費用はおおよそ5千万円ほどだったそうだが、この金額のほとんどは主に「土づくり」に費やしたそうである。このため、農業を始めて2年は赤字だったとのこと。また脇氏は、農協の営農指導とは異なる独自の土づくりを行っている。農協の営農指導では通常土壌の深さを15センチと指導するようだが、脇氏はその3倍の45センチまで土壌を盛り上げている。我々も実際に脇氏の農場を見せてもらったが、事実土壌はフカフカの状態で高く盛り上がり、野菜の根がその奥底まで伸びて栄養が行き届いていることが窺えた。農協指導を鵜呑みにせず独自の考えで試行錯誤している脇氏は、この点からも、独立志向を有する個人農家（モデル2-1）と位置づけることが可能だと思われる。そして、このような努力と工夫により育まれた土により栽培される脇氏の農作物は、圧倒的に糖度が高いため^{注2)}、価格の値崩れをしない作物として、「県内のスーパーやホテル、県内外の中国四国地方の大学生協やコンビニへ契約出荷するなど、多彩な販路」（日本農業新聞、2012年2月28日、16面）で流通されている。

上述のような評価の高い農作物であるが、これらの販売について脇氏は、まずどれだけ出荷・販売するかという量を決定し、その後に栽培計画を立てるとのことであった。例えば、出荷量を100に決定すると、農作物の自然増減に備え150の量を植えるそうだ。ここで仮に、農作物が予定より50多く収穫された場合、その50は近隣の方々や縁故者などに配るそうである。また出荷量についても、市場が120欲しいところたとえ120収穫されていても、あえて100にとどめて出荷するということである。つまり脇氏は、価格主導権を農家サイドが握る戦略をとっているのである。これについて脇氏は、「自分の商品はいくらで売れるんか、これがなきゃ農業やっちゃいかん」と主張している。なお脇氏は、農作物の原価については、販売価格のおおよそ70%（原材料費30%、人件費20%、その他20%）ぐらいと見積もっているようであった。ただし、農業に関する記録はこまめに付けている脇氏も、原価については細かい記録・計算に基づいて推定しているわけではないようであった。それでも、原価率をおおよそでも把握しているのは、個人

農家では珍しいと思われる。これについては、鉄工所経営の経験が大きいのではと推測される。

脇氏の農作物の出荷先については、農協が約 30%，その他既述の多様な販路が約 70% だそうである。農協に出荷するのは、値段が高値で安定していると判断した時のみである。その他独自の販路については、さらにチャンネル数を増やすことを心がけているとのことである。儲けを出すために脇氏が考えていることは、原価率の削減などではなく、出荷価格の見極めと出荷数量のコントロールであるようであった。脇氏の農作物は特別な人気があるため、出荷価格は基本的に脇氏の言い値になり、また出荷数量も、相手の要望量に対して、たとえ全量栽培できていたとしても少なめに出荷することは既述のとおりである。脇氏栽培の作物に対する「渴望」を、農家側がイニシアチブをとってコントロールできているようであった。

脇氏は、上記のような各種の戦略を考える上で、記録の重要性は認識しており、各種の記録・記帳を手書きで行っているそうである。通常の農作業日誌に記されるような作業時間の記録はないが、生産記録日誌や栽培日誌において簡易記録をしているそうである^{注3)}。しかしながら、既述のような経営観からか、複式簿記に基づく青色申告には否定的であった。脇氏によると、「農家は、本当は白（白色申告）でひっぱりべき」という意見である。つまり、農業に関する記録は必要だが、青色申告に必要な記録を全て詳細につける意味は乏しいとのことである。なお、正確には記録ではなく分析結果であるが、農業に関する重要な資料の一例として、「土壌診断書」を脇氏より提供して頂いた。この診断書記録については、第 6 章で詳しく見ていく。

最後に、脇氏は、「農業は税金も安いし、自分の頭でしっかり考えれば黒字になるはず」と主張していた。農業は、やり方次第で有望な産業なのである。「補助金は、土地に対してではなく農作物に対して」さらには「耕作放棄地に宅地並み課税を」といった主張と共に、農業に対する熱い思いを我々も東の間共有することができた。脇氏は、価格主導権を農家自身が握った農業経営を行っていた。そのために、徹底した土づくりをすると共に、販売数量や販売価格、さらには必要肥料の種類や量についての独自の戦略を構築していた。そして、それらの戦略を支えているのは、各種の継続的記録であった。脇氏へのヒアリング調査から明らかになったことは、農協や補助金へ全面依存することなく、脇氏のような独立志向に基づき農業を行っていく農家（モデル 2-1 農家）のために必要不可欠なもの、それは農業に関する継続的記録なのだということであった。

脇氏の次に、同日、東広島市黒瀬地区において個人肥育牛農家の平松輝久氏にもヒアリング調査を行った。平松氏は、牧場（「黒瀬牧場」）での和牛肥育から精肉店での精肉販売、さらには焼肉店での食事提供を一貫して行っている。元々、平松氏の先代の時代から精肉・焼肉店を営業しており（精肉・焼肉店は昭和 53 年創業）、そこから、店に出す肉牛の肥育に手を広げていったとのことである。牛は、「畜産→肥育→流通」^{注4)}の過程を経て消費されるが、平松氏は「肥育→流通」の過程を生業としているわけである。平松氏が肥育している牛は現在、約 30 頭である。農協などが農家に対して家畜肥育を委託する預託家畜を持たず、自店で消費する分はすべて自ら肥

育している。さらに重要なことは、脇氏と同様、販売における価格決定権を有していることである。大きな販路は自前の焼肉店・精肉店が中心であるが、他業者の飲食店やさらにはイベントや催事でも販売している。以上のように平松氏は、独立志向を支える価格決定権を握っているため、脇氏と同様にモデル2-1農家と見なし得る。

肥育・流通とは別に注目される平松氏の取り組みに、農家との連携があった。例えば、農家から出るわらやおがくずを、牛の飼料として譲り受ける代わりに、牛の糞を堆肥としてお返しするということである。この際、ただお返しするだけでなく、ダンプを使って畑にまくことまでやるそうである。このように、労働力を無償で提供するような労を取らなければ、農家との連携など絵空事だと平松氏は話していた。

平松氏の多様な肥育活動の中で、中心となるのは飼料の配合である。輸入牛肉などの安価な商品と対抗するため、肉質を高く保ちつつ安心・安全といった価値のあるものを生産することを考え、配合飼料も厳選した素材を採用しているそうである。平松氏によれば、和牛の品質をもっとも左右するのが与える飼料で、良い飼料により和牛の肉質・量・色などが変わり、品質のよい和牛が育てられるとのことである。そのため、飼料の配合については徹底的に吟味しているそうである。さらに、肥育された牛の付加価値をより高めるため、牛名を商標登録し(「黒瀬牛」)、出荷量も限定する戦略をとっている。

しかしながら、このような戦略に基づく肥育牛経営は、投下する資金量も莫大になる。かつ、投下資金を回収するまでの期間が長くなり、負債が過剰に膨らんでいく傾向にある。肥育牛は飼養期間が長く、和牛では約32ヶ月齢・体重750kg程度まで、乳用種去勢牛では約22ヶ月齢・体重780kg程度まで肥育され(平野[2005]19頁)、この間の肥育用飼料は多量・多額のものとなる。つまり、肥育牛経営は長期で多額の資金を必要とするのである。しかしながら現状では、肥育牛経営は利幅が少なく、多くの経営体は赤字であると言われている。平松氏も、継続的・安定的に経営していくためには、補助金なしでは難しいと言う。

ただし、肉牛売買には特例がある。その特例とは、租税特別措置法第25条にある「肉用牛売却所得の課税特例措置」であり、家畜市場や指定又は認定を受けた食肉卸売市場などで肉用牛を売却したとき、1頭当たり100万円未満(乳用種では50万円未満)であれば、年間の売却頭数が2,000頭まで所得税や住民税が免除される特例制度がある。しかしながらこの制度の存在にもかかわらず、肥育牛経営は多大な投資に見合うリターンを得ることが困難だと言われている。平松氏が大きな赤字を出さずに何とかやっているのは、精肉店・焼肉店で価格決定権を握っているからなのである。この点が、平松氏と他の肥育農家との違いである。また、預託牛がおらず、農協への出荷が全くないという点も他の同業者とは違う点である。農協依存は畜産業界も強いようであるが、平松氏は「黒瀬牛」というブランド化により自主流通を推し進めている。以上の点から、平松氏は脇氏と同様に、独立志向を有し価格決定権を自ら有したモデル2-1農家として位置づけられると考えている。

平松氏へのヒアリング調査の最後に、簿記会計記録について尋ねた。端的な答えとしては、「きちんとした記録や計算が必要やとは思ってるんですが、なかなか……」というものであった。肥育牛経営は、いわゆる簿記会計的な「取引」が少ないため、勢い日々の記録の対象は餌代つまり飼料などの経費が中心となると考えられる。平松氏によると、子牛は肥育し出荷される間、1頭につき1ヶ月だいたい2万円ほどの肥育費（主に餌代）がかかると認識されているそうである。しかしながら、この数値は、記録に基づいたものといより経験上のものだそう。肥育牛経営の相手は、待ってくれぬ牛である。日々の牛の世話で多忙な中、詳細かつ網羅的な記録をつけ、それに基づき計算することは難しいのが実情のようである。

しかしながら、それでも全体が問題なく回っているのは、肥育した牛を自ら経営する焼肉店・精肉店を出しており、そこにおける収入が全体支出をカバーできる構造があるからだと思われる。この収入を確保するためのポイントは、店で出す肉の価格を自ら決められること、何度も指摘しているように価格決定権を握ることである。なお、詳細な支出記録へのインセンティブが弱い別の理由として、既述の「肉牛の譲渡益は100万円以下なら無税」という納税制度にも起因していよう。なお、租税特別措置法第25条にある「肉用牛売却所得の課税特例措置」は、法人経営には適用されず、個人経営にのみ適用されるとのことである。したがって平松氏も、法人経営への拡大化は考えていないとのことであった。もしそうであるなら、この特例措置は、肥育牛経営の拡大化・効率化にマイナスの影響をもたらしているとも指摘できよう。

以上見てきたように、平松氏のような肥育牛農家は、独立志向を支える価格決定権を握っているため、脇氏と同様にモデル2-1農家と見なし得る。そして、平松氏のようなモデル2-1肥育牛農家へのヒアリング調査から明らかになったことは、彼らが現在重要視している記録とは、複式簿記によって記録された取引情報ではなく、例えば牛管理情報カルテのような出荷のタイミングを計る上で必須の継続的記録であるということであった。なお、牛管理情報カルテについては、モデル2-1農家における継続的記録の重要性を論じる第6章で詳しく扱う。

4. 農業法人（モデル2-2）のヒアリング調査

本章では、新たに設定したモデル2-2に該当する農業法人に対するヒアリング調査を2件報告する。簿記実務研究部会メンバー有志は、2012年1月15日、まず最初に、東広島市福富町の農事組合法人「竹仁の郷」の経理担当者である藤賀千晴氏にヒアリング調査を行った。

「竹仁の郷」の概要は次の通りである。なお、概要については、ヒアリング調査および東広島市地域農業集団連絡協議会が2010年に発行した『東広島市の集落営農（農事組合法人・地域農業集団の概要）』を参照している。「竹仁の郷」は、農業法人としては、2007年11月13日に設立登記している。2010年時点で、組合員44名、集積面積30.9ha、水張面積25.9ha、資本金12,791,000円、役員12名、監事2名の状況であった。法人運営については、役員全員を運営委員として毎週木曜日に運営会議を開催して、経営計画、作付計画、作業計画等を協議・運営して

いる。主たる農作物は米であるが、キャベツ・かぼちゃ・エゴマ等も栽培しているそうである。栽培面積は2010年時点で、水稻22.6ha、カボチャ0.85ha、キャベツ0.8ha、エゴマ1ha、アスパラガス0.28haであり、栽培作物が多い農事組合法人と言える。中心作物の米については、自主流通に力を入れ、消費者米づくり体験交流会などの企画も行い、直販量の拡大を経営目標にしている。さらに、2011年から地元スーパーと提携し、自主流通野菜の販売を始め農協以外の販路を拡大している。以上のように、「竹仁の郷」は、販売チャネルの拡大を志向し、自主流通米・自主流通野菜の販売にも力を入れている農業法人である。その意味でも、独立した志向を有する農業法人(モデル2-2)として「竹仁の郷」を捉えることができよう。

「竹仁の郷」が法人化した動機は、藤賀氏によれば、①高齢化対策、②後継者対策、③耕作放棄地対策の3つの理由からだそうである。法人化にあたっては、原則的に1反当たり4万円を出資してもらい、資本金として約1,200万円ほど確保したとのことである。法人化するにあたって、その条件の1つに複式簿記の導入があったそうである。複式簿記導入は、ソリマチ社製会計ソフトの使用により行われる。法人化の際、まず、県の農業指導所に経理担当者である藤賀氏が赴き、ソリマチ社製会計ソフトにより経理指導を受けたとのことである。藤賀氏によると、そこで初めて複式簿記なるものを知るが、それまでは全く知らなかったとのことである。藤賀氏はソリマチ社製の会計ソフトには概ね満足しているようで、特に作物別原価などがすぐに分かる点を高く評価していた。また、農業関連の補助金申請フォームや特別な勘定科目(例えば、経営基盤強化準備金等)は細かな規定・改定が多く、これに即座に対応する同社製ソフトには信頼を置いているようであった。

藤賀氏によれば、複式簿記導入の効果として意識されるものとして、まず「コストの把握」があったという。例えば、トラクターの減価償却費など、それまで意識することがなかったものを可視化できたことは大きかったとのことである。さらに、コストの明示により、法人全体としては必要のない農機具の購入が抑制されたのも大きな効果だったという。そして、複式簿記導入の効果として最も大きかったこととして、減価償却費および人件費を中心としたコストを、法人全体の中で位置づけつつ組合員に納得してもらうことができる点があったという。この効果により、法人が組合員に委託する農作業の時給について、組合員からの同意が得やすくなったとのことである。

藤賀氏があげた「竹仁の郷」の今後の課題としては、第2次産業との連携、あるいは加工業への進出という点である。これについては、インタビューに応じて頂いた藤賀氏自身は積極的なようだが、法人全体では未だ少数意見とのことであった。ちなみに、藤賀氏個人が、そのような第1次産業と第2次産業の連携について思いを巡らせることができるのは、農業以外の職業を経験しているからではないかと推測している。ちなみに藤賀氏は、建設業を営む株式会社H.S.ホーム代表取締役でもある。最後に、法人化は概ね成功だったと藤賀氏は言う。特に、耕作放棄地は殆ど無くなったそうである。また、後継者問題がすぐに解決できるわけではないが、若者の就職

先として農事組合法人がその可能性を提供できることを期待していた。ただし、組合員全てが法人化に対して満足しているわけではなく、中には、「先祖伝来の土地をとられた」という（多分に誤解に基づく）不満を抱く組合員も少数ながらいるとのことであった。

ヒアリング調査を終えた我々の感想としては、法人化とそれに伴う複式簿記導入は、概ね良好な効果を「竹仁の郷」にもたらしたようだということである。ただし、藤賀氏によれば、「竹仁の郷」をはじめとする殆どの農業法人は、純粋な事業収支だけで見れば間違いなく赤字であり、補助金・助成金を受けなんとか全体で黒字化しているのが実情のようである。藤賀氏が願うような、農業と加工業が連携し、さらには販売業とも連携することによって、そのような農業事業体が補助金なしでもトータルに見て利益を計上できるようになることを、我々としても願うものである。そのような農業事業体こそ、地域に通年雇用を生み出し、地域住民の所得を向上させられると期待できるからである。

「竹仁の郷」の藤賀氏へのヒアリング調査の後も、我々は、新モデル分類2-2に該当する農業法人に対するヒアリング調査を続けた。次に我々が伺ったのは、東広島市高屋町の農事組合法人「さだしげ」である。「さだしげ」にヒアリング調査するのは、2011年10月10日に続き2回目である。前回同様、代表理事である畝啓一郎氏および経理担当の風呂迫美智子氏に対応して頂いた。

ここではまず、「さだしげ」の概要を記した後、今回は聞くことができなかった点を中心にヒアリング調査結果を記していきたい。なお、概要については、「竹仁の郷」と同様、ヒアリング調査および東広島市地域農業集団連絡協議会が2010年に発行した『東広島市の集落営農（農事組合法人・地域農業集団の概要）』を参照している。まず、農事組合法人「さだしげ」の概要であるが、「さだしげ」は東広島市の東北部に位置しており、農地標高270~370mの棚田を中心とした農家集落である。圃場整備事業は昭和58年より始まり平成5年3月をもって完了するが、平成13年までは各農家が単独で耕作をしていた。この間、昭和54年に貞重農業経営改善研究会を発足させ、そこで当地区のこだわり米を作ることが提案され、地区内で5haの作付けを行うとともに、転作については種子大豆の生産に力を注いできたそうである。さらに、機械の共同利用を考え、昭和60年に営農集団を立ち上げ、稲作及び転作の受託作業を行ってきた。この営農集団が母体となり、平成13年11月に農事組合法人「さだしげ」が設立された。このように「さだしげ」は、法人に移行する前は、農作業を共同で請け負う営農集団であった。

設立当初の「さだしげ」の状況は、組合員39名、集積面積25.6ha、水張面積20.2ha、資本金3,462,000円、役員7名、監事3名であった。設立時の資本金は、各組合員が法人に拠出した農業機械の機械売却益をもってあてたそうである。なお、平成23年時点で、集積面積は37.9ha、水張面積30.94haにまで広がり、組合員も51名を数えている。作付は、昔も今も水稲が主である。法人化後は、万田酵素を使用した「酵素米」などの食味値の高い米も栽培し、一般消費者に好評を得ているようである。さらに、大豆等も組織的に栽培を始め、量は多くないものの豆

腐や味噌に加工したりしているそうである。「さだしげ」の組織については、総務部、経理部、生産部、機械設備部、資材労務部の5部制からなっており、その運営については、それぞれの部門に役員を配して業務分担をしているということであった。

理事長の畝氏によれば、法人化の動機は、①高齢化対策、②後継者不足対策の2つである。これらの理由は、「竹仁の郷」と同様である。さらに実務的には、③設備購入の補助金支給（現在は無いそうである）もその理由にあったそうである。しかしより切実な理由は、④価格決定権の取得にあった。畝氏によると、法人化前は、収穫した米は全量農協に卸していたが、単価が低いのが悩みの種だったという。しかも、その単価が年々安くなるにおよび、「自分達でつくったものは自分達で売ろう」という声が高まり、それを可能にするためにも生産および販売母体の法人化が必要だったという。なお、法人化前は、農協に出荷する分以外は縁故米として処理していたため、記録へのインセンティブは殆ど働かなかったようである。

農協（JA）に関して畝氏は、「全部買い取ってくれるが、買取単価が安い」ということが問題だったと指摘し、特に畝氏の前の理事長は厳しい目で見ていたことを語ってくれた。ただし、法人化後の「さだしげ」は、現在も約3割の米は農協に出荷しているそうである。農協とのつきあいは、現在も必要であるとのことである。その理由として畝氏があげたのが、「急な借り入れ要求に対するJAバンクの対応」である。通常の銀行は貸付決定までかなりの時間がかかるのに対し、JAバンクは迅速であるということだ。私見によれば、これは農協が有する農業者および担保としての農地についての情報量の多さ・確かさに起因するものだと考えられる。ただしここで重要なことは、「さだしげ」は、約7割の収穫米を農協以外の販路で販売しているということである。いずれにしても、既述のような価格決定権の取得志向や農協に対する基本的な姿勢から、「さだしげ」は独立志向を有するモデル2-2農業法人として位置づけられよう。

「さだしげ」の経理に関しては、経理担当の風呂迫氏に話を伺った。風呂迫氏によれば、複式簿記の導入は、「さだしげ」が法人化するに際して、法人税に関する資料の作成上必要だったからだそうである。「法人化は、まず複式簿記ありきなんですね」という彼女の言葉が印象的であった。さらに、各種補助金・助成金の申請においても複式簿記に基づく会計情報が必須だったことも大きいようであった。実際の複式簿記の導入は、風呂迫氏がソリマチ社製の会計ソフトを使ってパソコンに各種の仕訳処理を入力することにより自然と行われたそうである。ソリマチ社製の会計ソフトの使用法は、経理担当の風呂迫氏が広島県の地域事務所において、県職員あるいはソリマチ社社員より教わったとのことである。なお、ソフト導入後に不明な点が生じてきた場合については、県が適任者あるいは適任会計事務所を紹介してくれるとのことである。ちなみに、本研究ノートの共同執筆者である岸保宏氏とは、その縁で知り合うことになったそうである。

風呂迫氏が語った複式簿記導入による効用については、戸田・岸保[2012]に記した通りだが、ここで再度まとめておきたい。風呂迫氏によれば、複式簿記導入の効果はてき面であったという。その効果としてまず、①農業法人全体の把握が可能になった、ということがあったとい

う。具体的には、農業機械の負担（当初購入費および年度減価償却費）がクリアになったことが大きいという。次に、複式簿記に基づく会計ソフトが、②きちんと「エラー表示」をしてくれることにより入力者自らが誤りに気づけるようになった、ということがあったという。これは、よく言われる複式簿記の自検機能というべきものであろう。複式簿記は、他の記録手段と異なり、「閉じた体系」であることに意味があることになる。最後に、複式簿記により作成された財務諸表の提示により、③分配（組合員賃金、次期投資等）に際して組合員からの同意が得やすくなった、ということがあるという。この指摘は、出資・分配関係のある組織にとって、複式簿記は合意形成のための基礎的手段の1つであることを、改めて確認・認識させてくれるものである。

翻って、上記諸点により再確認された複式簿記の機能は、これから初めて産業化を目指そうとする農業法人にとって、改めてその重要性が際立つ結果となっていると思われる。つまり、独立志向を有し最近法人化した「竹仁の郷」や「さだしげ」のような農業法人、新たな分類上ではモデル2-2農業法人において、複式簿記の有用性が真に効果的に発揮され得ていたのである。今回の我々のヒアリング調査は、この点を確認したことになる。

5. 農商工連携事業体（モデル3）のヒアリング調査

既述のような各種ヒアリング調査を重ねる中で、独立志向を有する農業法人（新モデル2-2）においてこそ複式簿記の有用性がクリアになっていることが明らかとなってきた。対して、『中間報告』作成までの段階では、農商工連携事業体（モデル3）こそ複式簿記の役割が十分に発揮されるのではと暫定的に考えていた。しかしながら、今回のヒアリング調査を受けて、『中間報告』段階における暫定的な結論の変更が迫られている。ただしこのことは、農商工連携事業体（モデル3）には複式簿記が必要でないわけでは決してない。そうではなく、何らかの理由によりモデル3事業体において複式簿記の役割がクリアに意識されづらくなっているか、あるいは連携関係に複式簿記という記録形式が適合しづらいことが考えられる。

上記の点については、戸田・岸保〔2012〕で明らかにしたように、モデル3以上の農業関連組織においては、複式簿記はもはや常識と化し意識のレベルにはのぼってこないとも考えられる。このことは、農商工連携事業体（モデル3）が提出する申請書類のひな型の中に、複式簿記による記帳・記録を前提にする項目が数多く見受けられることから指摘可能である（具体事例は、中小機構中国支部発行〔2011〕あるいは戸田・岸保〔2012〕を参照）。つまり、公的補助金あるいはファンドからの資金提供を申請するような農商工連携事業体にとって、複式簿記はそもそもの大前提となっていることが窺えるのである。

さらに、補助金申請およびファンド資金融資申請に対する考察とは別に、2011年11月15日に岸保が実施したヒアリング調査からも、農商工連携事業体のレベルにおいて複式簿記はすでに大前提となっていることが判明している。岸保のヒアリング調査は、独立行政法人中小企業基盤整備機構（以下、「中小機構」とする）に常駐し、農商工連携をサポートするプロジェクト・マ

ネージャーである矢村弘道氏に対して行われた。矢村氏によると、これまでの氏のサポート経験からも、農商工連携認定を申請するような事業者(モデル3事業体)は、経理事務遂行上の必要性からすべからく複式簿記を大前提としているとのことである。このことはそもそも、パソコンによる会計処理(会計ソフトの操作や自動仕訳機能の活用)を行うためには、複式簿記の仕訳原理を理解している担当者が、農商工連携事業体にいることを意味している。また、過去の農商工連携事例(例えば農水省・経産省・中小機構[2009])を見ても、農商工連携事業体として認定された事業体には法人格を有しているところが多く、このことはそれらの事業体は決算を行うことが必須となっていることを意味している。つまり、農商工連携事業体(モデル3)にとって複式簿記はそもそもの大前提であり、確かに簿記の知見は活用されているとは言えるものの、複式簿記の有効性が真に発揮されているモデルとして位置づけることは、少なくともヒアリング調査の結果とはそぐわなくなってしまうおそれがある。

さらに、第3章で示したヒアリング調査により新たに得られた知見も存する。それは、ヒアリング調査において、個人肥育農家の平松氏が語った稲作農家との連携例に見出される。既述のように、平松氏は稲作農家との連携を行っていたが、それは具体的には、農家から出るわらやおがくずを、牛の飼料として譲り受ける代わりに、牛の糞を堆肥としてお返しする、いわば循環型連携である。この際、堆肥をダンプを使って畑にまくというような、労働力を無償で提供するような労をとっている。このように、農商工連携の具体的な局面においては、無償の労働力提供の機会が多いとも考えられる。つまり、複式簿記の対象となる「取引」が少ないことが推測される。平松氏の例以外でも、現在の農商工連携あるいは第6次産業化の局面において、どれだけ記帳可能な「取引」があるのかについては疑問が残る。さらには、業務の連携が経理の連携に直結するのかという問題もある。そこには、記帳主体としてのエンティティ問題が深く絡んでくることが予想される。いずれにしても、モデル3農商工連携事業体においてこそ、複式簿記の有効性が真に発揮されるのではという『中間報告』における暫定的結論は、修正の必要性が出てきたことだけは確かである。

6. モデル2-1 農家における継続的記録の重要性

前章までは、ヒアリング調査の結果、複式簿記の役割がクリアに現れるのは、独立志向を有するモデル2-1農家やモデル3農商工連携事業体というより、モデル2-2農業法人においてではないかということを示してきた。その際、特にモデル2-1農家にとって、それぞれの農業分野にそれぞれの重要な継続的記録があるのではないかということも併せて触れた。本章では、モデル2-1農家にとって必要な継続的記録について、これもヒアリング調査から明らかになった具体的事例を示すことにしたい。むろん、農業の種類や各農家の考え方によって、必要と考えられる継続的記録は様々である。ここでは、必要な継続的記録の多様性を強調するのではなく、農業に関する継続的記録の重要性について論じることにしたい^{注5)}。

継続的記録に関する具体的事例の1つ目は、個人野菜農家の協氏から提供して頂いた「土壌診断書」である。この診断書は、正確には記録したのではなく分析結果であるが、農業に関する重要な判断材料を提供する診断記録とも見なせるものである。協氏によると、土壌診断書に基づき、必要な肥料を土壌に加えるとのことである。既述のように協氏は、農業で一番大切なことは土づくりであると主張する。「土づくり、地力」こそ農業成功への条件であることが協氏の信念である。その土づくりに対し、土壌診断書は欠かせないものであるという。使い方はシンプルで、足りていないと診断された肥料のみを足りていない分だけ加えるのだそうである。農協が販売する肥料の多くは、全ての肥料が一律に含まれており、土にとって不必要な（すでに足りている）肥料を使用することになってしまう。人工肥料の中には、人間の体に悪いとされる硝酸態窒素^{注6)}も含まれている。硝酸態窒素は過剰に摂取すると、健康に害のあることがわかっている。具体的には硝酸態窒素は体内で肉や魚に含まれるたんぱく質と結合して、「ニトロソアミン」という発ガン性物質を生成したり、血症の病気を引き起こしてしまう（河名 [2010] 69頁）。この硝酸態窒素こそ、人間の施す窒素肥料の中心的物質なのである。協氏はこの窒素肥料の過剰散布を防ぐために、毎作欠かさず土壌検査を行い、土壌診断書を入手している。継続的な診断記録により、土壌の状態を確かめ、必要な肥料要素のみを与えるという手法を採用しているのである。以下に、協氏から提供して頂いた土壌診断書を示す。なお、当該土壌診断は、エーザイ生科研株式会社 (<http://www.eisaiseikaken.co.jp/soil/>) に実施を依頼しているそうである。

土 壌 診 断 書

エーザイ生科研(株) 分析センター (診断担当)

調査№ 2009-09028 受付日 2010年 1月 15日 作成日 2010年 1月 22日

農家名 協 氏	住所 広島県東広島市	圃場名・地番 2850 28.5a	圃場面積 03 1. 壤土	圃場土質 普通畑	農協・団体名 34000-97 個人 広島	代理店 211607 ナス 筑陽 210 露地栽培
------------	---------------	-------------------------	---------------------	-------------	--------------------------	---------------------------------

栄養状態の判定グラフ																				
分析項目	pH (H ₂ O)	EC (1:5) mS/cm	アミノ酸 mg/100g	硝酸態 mg/100g	有効態リン mg/100g	交換性星加 mg/100g	交換性星加 mg/100g	交換性星加 mg/100g	交換性マンガン ppm	可給態亜鉛 ppm	可給態亜鉛 ppm	ホウ素 ppm	石灰質 ppm	苦土 mg/kg	温度 mg/100g	窒素 mg/kg	リン mg/kg	リン酸吸収係数		
分析値	6.85	0.149	1.23	3.04	154.9	63.8	461.6	52.8	3.54	19.73	0.60	20.61	1.15	6.3	1.9	17.05	119.9	6.95	130	
過剰																				
高い																				
標準																				
低い																				
不足																				

診断メッセージ

◆「壤土」は一般的な土質で、砂質が強いと砂壌土に、粘質が強いと埴壌土に分類されます。
 ○残効窒素については問題ありません。窒素は通常施用が可能です。
 ○硝酸は高い状態、加里はやや高い状態です。元肥での硝酸・加里の施用は減量します。
 ○塩素成分のバランスを見ると、交換性加里が相対的に多く苦土欠が出やすい状況になっています。
 ◆有効態リン酸が高く、リン酸吸収係数は低い状態です。
 ○ホウ素バランスが崩れている土壌です。
 ※肥設計を参考に適切な補正を行うことにより、比較的短期間に改善が可能です。

<生育コントロール>
 作物の生育には健全な土づくりが出来ていても、気象条件の変化によって生育・結実・着色・糖度に大きく変化が起きることがあります。
 作物の生育調整にはメリット（葉面散布剤）を用いて生育コントロールを実施して美味しく健全で安心できる作物の収穫を確保してください。

本年度参考施肥設計 (成分kg/10a)

施肥区分	窒素	リン酸	加里
基肥	25.0	6.0	6.0
追肥	30.0	10.0	30.0
合 計	55.0	16.0	36.0

上記参考施肥設計の基となる施肥量

施肥区分	窒素	リン酸	加里
基肥	25.0	30.0	20.0
追肥	30.0	10.0	30.0
合 計	55.0	40.0	50.0

肥料及び土づくり資材名 (10a当り)

シソボル	60.0 kg
ミネパワーS	20.0 kg
粒状チャンス	60.0 kg
完熟堆肥	2.0 t

お客様相談窓口 ☎ 0120-376-831

平日 午前9時～午後5時 (土日祝日・休業日を除く)
 土壌診断・土づくり・商品のお問い合わせにご利用ください。
 ホムページからもお問い合わせいただけます。
<http://www.eisaiseikaken.co.jp>

※本書の一部または全部を無断で複製、複製、転載することを禁じます。

継続的記録に関する具体的事例の2つ目は、肥育牛農家の平松氏の牛舎にあったボード（正確には「牛管理情報カルテ」と言う）である。既述のように、平松氏は協氏と同様、独立志向を支える価格決定権を握っているモデル2-1農家と見なし得る方である。平松氏のようなモデル2-1肥育牛農家が真に必要な継続的記録とは、例えばここで示す「牛管理情報カルテ」などである。平松氏の牛舎では、1頭1頭の個別情報が1枚のボード（「牛管理情報カルテ」）に記入され、個々の牛のいる場所の上部に掲げられていた。平松氏は、このボードに記載された記録を見ながら、個々の牛に最適な出荷のタイミングを計るとのことであった。この「牛管理情報カルテ」において記載されている記録項目は、導入年月日、性別、生年月日、体重や、さらには父母の情報などの記録である。平松氏が重要視していた「牛管理情報カルテ」の具体例を、以下に示す。

黒瀬牧場管理
平成24年 3月16日

牛管理情報カルテ

基本情報

No.	0158
子牛登記番号	1342809245
名号	おくきく4
導入月日	平成24年 1月13日
性	雌
生年月日	平成23年 4月 1日
日令	287 日
産次	11
脂肪交雑	M
育種価	0.57
体重	225 k g
メモ	
母名号	きく3
母登録番号	
母得点	85.0
父	奥安福
母の父	平茂勝
母の祖父	宝栄2

所有者情報

フリガナ	ヴィレッジホーム光栄
所有者氏名	ヴィレッジホーム光栄
〒	
住所	神石郡神石高原町

肥育牛の出荷のタイミングは販売に際して決定的に重要となるそうで、平松氏は、上記のような「牛管理情報カルテ」を見ながら、飼育した牛の出荷のタイミングを計っていた。「牛管理情報カルテ」には、個々の牛の血統、特に母牛の情報が詳細に記録されているため、その牛がもっと成長する可能性があるのか（出荷を遅らせた方が良いのか）、成長余地に乏しいのか（すでに出荷のタイミングなのか）の判断を下す際の重要な記録となっているとのことであった。

さらに、厳密に言えばこれも記入記録ではないが、牛のトレーサビリティシステム^{注7)}についても触れておきたい。トレーサビリティとは、管理・生産がどのように行われてきたかを流通経路や原産地までさかのぼり情報を公開するものであり、牛の場合は牛トレーサビリティ法に基づき個体識別番号別の牛の個体管理が徹底されている。牛のデータベースを自社ホームページにおいて公開することで、消費者は牛の個体識別情報検索サービス^{注8)}により精肉の安全・安心を確認できるし、またそのことが消費者に対するアピールにもなる。平松氏は無論、このトレーサビリティシステムを導入している。

以上のように、今回のヒアリング調査で確認されたのは、独立志向を有するモデル2-1農家にとって、種類や態様は様々であるものの、自らが育てている農畜産物に関する継続的記録は欠かせないものであるということである。それらの継続的記録は、複式簿記という形式では記録しにくいものが多いものの、自ら価格決定権を握りながら農業経営を行っていく上で必須のものとなっていた。ただし、本章で明らかにしたかったことは、モデル2-1農家には複式簿記が必要ない、ということではない。そうではなく、今回のヒアリング調査の結果として、たとえ複式簿記に基づく記録はとっていない場合においても、モデル2-1農家は自立した経営を支える価格決定権を保持・確保するために、自ら営む農業に関する各種の継続的記録を重視していることを明らかにしたかったのである。

7. モデル2-2 農業法人における複式簿記の重要性

今回のヒアリング調査により判明したことは、複式簿記の有効性がクリアに現われるのは、独立志向を有する農業法人（モデル2-2）においてであるということである。第4章でも述べたように、複式簿記が有する自己完結性、自検機能、あるいは利害関係者に対する説明能力は、個人経営から集団経営へと脱皮した段階であるモデル2-2農業法人においてこそ、それらの効果・有効性がフルに発揮され得ると指摘できる。対して、モデル3農商工連携事業体においては、複式簿記は当然の前提となっており、複式簿記を前提とする各種会計ツールの有効性に注目が移っていると推測される。さらに、別な観点から見ると、モデル3事業体によっては、連携が無償の労働力の提供などによって行われるなど、取引関係が乏しく複式簿記という記録形式が馴染みにくい局面が多いとも考えられる。この問題は、そもそも会計主体（エンティティ）が異なる事業連合体において、勘定間の連携関係が正確に保たれるのかという問題にも連なるものもある。

さてここで、戸田・岸保[2012]および当研究ノート第2章において提示した新たな農業者のモデル分類と、当該各モデル農業者の地域振興への貢献可能性とについて、再度確認しておきたい。まず、現在の日本において圧倒的多数を占める小規模兼業農家であるモデル1農家については、地域振興への貢献可能性は低いと言わざるを得ない。対して、営利的かつ自立的志向を有し農業経営を効率的に行おうとするモデル2-1農家については、一定程度の貢献は期待できるが、雇用という点から見ると地域振興への貢献可能性は高いとは言いづらい。これらのモデルに対して、独立志向を有したモデル2-2農業法人、さらには農商工の連携あるいは第6次産業化により農業の効率化・産業化を目指すモデル3事業体は、地域の雇用を生み出す可能性が高いことから、地域振興に大いに資することが期待される。なかでも、雇用創出に力点を置く地域振興という観点^{注9)}からすれば、モデル3事業体の方がより期待されるモデルと位置づけられよう。なお、広範な資金調達活動を行うことを志向するモデル4農業関連上場会社については、確かに雇用は生み出す可能性は大いにあるが、特定の地域の雇用とは限らなくなるため、地域振興に永続的に資する農業団体と見なすのは少し無理があると考えられる。さらに、現在の種々の規制においては、上場株式会社はあくまで地域農家あるいは地域農業法人へ農業を委託するという関係に限定されるため、地域振興の核として位置づけるには今少し周辺環境の整備が求められよう。

次いで、新たな農業者のモデル分類と、複式簿記の役割発揮の関係について、今回のヒアリング調査に基づきまとめてみたい。まず、小規模兼業農家であるモデル1農家には、すでに戸田[2011(c)]で指摘したような種々の理由から、記録意識そのものが希薄である。さらに、農業経営を効率的に行おうとするモデル2-1農家についても、彼らが重視していたのはそれぞれの農業分野に特有の継続的記録であった。そして、それらは必ずしも複式簿記の記録形式を前提とするものではなかった。モデル2-1農家にとって真に必要な農業に関する継続的記録とは、第6章で示したように、例えば土壌診断書記録や肥育牛の個別履歴記録などである。ここで注意したいのが、モデル2-1農家に複式簿記は必要ではないという結論を導きたいのではないことである。そうではなく、営利的かつ自立的志向を有し農業経営を効率的に行おうとするモデル2-1農家は、複式簿記に基づく記録というより、農業に関連する各種データの継続的記録を重視しているというヒアリング調査の結果を示したかったのである。

モデル1農家およびモデル2-1農家に対して、複式簿記が絶対的に必要なのは、独立志向を有したモデル2-2農業法人、および農商工の連携により農業の産業化を目指すモデル3事業体、さらには広範な資金調達活動を行うことを志向するモデル4農業関連上場会社である。ただし、複式簿記の有効性がクリアに発揮されるかどうかについては、モデル間で異なっていた。本研究ノートでは、今回のヒアリング調査の結果から、モデル2-2農業法人こそ複式簿記の役割が最もクリアに発揮されるという結論に達した。対して、モデル3農商工連携事業体においては、複式簿記はすでに経営の大前提であり、その有効性がモデル2-2農業法人のようにクリアに意識されづらいことが明らかになった。このことは、モデル4農業関連上場会社においても同

様であることが推測される。

ここで、以上の各種ヒアリング調査の結果を中心にした考察に基づき、各農業者モデル別の「地域振興に対する貢献可能性」と「複式簿記の有効性が効果的に発揮される可能性」について、それぞれを濃淡にして示した表を以下に掲げることとする。

図表2 ヒアリング調査の結果を中心に

新分類	対 象	地域振興への貢献	複式簿記の役割発揮
モデル1	小規模兼業農家		
モデル2-1	独立志向を有する個人農家		注10)
モデル2-2	農業法人		
モデル3	農商工連携事業体		
モデル4	農業関連上場会社		

上記の表より再確認されるのは、新モデル分類のうち複式簿記の有効性が真に発揮されるのは、モデル2-2 農業法人であるという結果である。ここで、今回のヒアリング調査から明らかになった複式簿記の有効性について、再度5つの観点からみておきたい。まず、①法人全体の把握が可能になる、ということであった。次に、その全体の中で特に重要だったのが、②農業機械の減価償却費のようなコストの把握が可能になる、ということであった。これはつまり、フローの把握、特に費用の把握が複式簿記という記録形式によって初めて可能になるということである。さらに、複式簿記に基づく会計ソフトが、③誤った処理に対してきちんと「エラー表示」してくれる、ということも大きいということであった。これは、「閉じた体系」による自検機能を複式簿記が有しているからに他ならない。単式簿記では、自らの体系内でエラーを見つけることができない。そして、④作物別原価などが全体の体系と関連をもって分かるようになる、ということも重宝しているとのことであった。これは、複式簿記が有する勘定間の連携機能が生み出すものと捉えることが可能である。最後に、複式簿記により作成された財務諸表を組合員に開示することにより、⑤作業賃金や次期投資額について同意を得やすくなった、ということを指摘していた。このことは、出資・分配関係のある近代経済組織にとって、複式簿記は説明責任を果たしつつ合意形成を促すための必須の手段であることを示していると考えられる。

以上の複式簿記の有効性についての考察および各種ヒアリング調査の結果により、我々簿記実務部会の論題でもある「地域振興のための簿記の役割」が最も効果的に果たされるのは、新分類において「モデル2-2」と位置づけた独立志向を有した農業法人においてであると、当研究ノートでは結論づけるものである。

8. おわりに

前回の研究ノート（戸田・岸保 [2012]）は、『中間報告』までの分析枠組みを踏まえ、それに追加・修正を加えることによって、「地域振興のための簿記の役割」をクリアに抽出していくこ

とが可能な分析枠組みを新たに提示することを意図していた。そこでは、農家および農業団体のモデル分類を、旧来の3つから新たに5つに追加・修正した。再検討の結果、現在の日本において圧倒的多数を占める小規模兼業農家を「モデル1」、営利的かつ自立的志向を有し農業経営を効率的に行おうとする個人あるいは小規模農家を「モデル2-1」、同様の独立志向を有した農業法人を「モデル2-2」、農商工の連携により農業の産業化を目指す農商工連携事業体あるいは第6次産業体を「モデル3」、そして広範な資金調達活動を行うことを志向する農業関連上場会社を「モデル4」として再分類し新たに提示した。

今回の研究ノートは、上記5つのモデルのそれぞれが、どのような地域振興の貢献可能性を秘めているのか、また複式簿記の有効性が効果的に発揮されているかどうかについて、ヒアリング調査の結果を中心に考察したものである。ヒアリング調査の結果から、地域振興に資するモデルでありかつ複式簿記の役割が最も明示的に現れるモデルとして、モデル2-2農業法人をあげることができると確認された。ただし、まだ調査対象が少なく、調査方法についても改善の余地が大きいことは、前稿同様に我々共同執筆者同士でも認識している。

最後に付言しておきたいのは、今回のヒアリング調査では、複式簿記の有効性が現場でどのように認識されているかということを重視したが、複式簿記の有効性が発揮される「可能性」については未だ論じ尽くしてはいないということである。例えば、モデル2-1農家の中には、今後固定資産を中心に多額の投資を行う者も出てこようし、何件かの農家と組んで事業規模の拡大を図る者も出てこよう。そしてその時にこそ、農業に関する継続的記録と共に、複式簿記による経済活動記録が必要になってくると考えられる。その意味では、複式簿記の必要性・重要性は、投資額や事業規模のような要因次第で高まっていく「可能性」を秘めていると言えよう。今回のヒアリング調査では抽出できなかったが、各モデルの農業者における「複式簿記活用の可能性」については、今後熟考していきたいと考えている。

注

- 2012年1月14日および15日に行われた4件のヒアリング調査には、岸保宏(株式会社マスタード・シード22)、工藤栄一郎(熊本学園大学)、戸田龍介(神奈川大学)、飛田努(当時熊本学園大学、現在福岡大学)が参加した。なお、2011年10月10日に農事組合法人「さだしげ」で行われた1回目のヒアリング調査には、鶴池幸雄(沖縄国際大学)、浦崎直浩(近畿大学)、岸保宏(株式会社マスタード・シード22)、戸田龍介(神奈川大学)、飛田努(当時熊本学園大学、現在福岡大学)、姚小佳(近畿大学)が参加した。いずれのヒアリング調査も、岸保宏氏のコーディネートにより実施可能となった。
- 例えばアスパラガスにおいては、糖度が7度もあれば高いと一般的に言われるが、脇氏のつくるアスパラガスは12度の糖度がある(日本農業新聞、2012年2月28日16面)。脇氏の栽培する作物は評価が高く、当研究ノートの共同執筆者の岸保宏氏が代表取締役社長を務める「株式会社マスタード・シード22」の野菜ジェラートにも使用されている。この野菜ジェラートは、脇伸男氏が栽培した露地野菜のうち、規格外だったものを有効利用したものである(同)。株式会社マスタード・シード22の野菜ジェラートの詳細については、株式会社マスタード・シード22「広島産の野菜たっぷりの極上ジェラートPre-

- mium SALAD (サラダ)」(<http://www.sazaestyle.jp/>)を参照されたい。
- 3) 簡易記録の記帳先としては、全国農業会議所発行の『農業所得簡易帳簿』、あるいは日本税経研究会発行の『農家簿記帳書』等があり、いずれも1年単位で記録が取れるように組んである。
 - 4) より詳細に言うと、「子牛生産(繁殖)→肥育→牛枝肉流通→牛肉消費」という過程をたどる。なお、肥育農家は現在、①仕入れコスト(繁殖子牛購入代)の上昇、②牛肉消費の低迷、③②に起因する枝肉流通価格の下落という三重苦に直面している(日本経済新聞、2012年2月23日28面)。
 - 5) 農業ではないが、漁業組合への出資および会社化が、初めて漁師達に「記録」をつけることを迫った様が、読売新聞2012年3月4日1面記事(「復興へいま、『会社化』漁師の構造改革」)において活写されている。なお、同記事の中で紹介された「南三陸漁業生産組合」は、「漁協が事実上独占してきた養殖業の漁場に民間企業参入を促す『水産特区』構想」の中で設立されている。
 - 6) 硝酸態窒素は、硝酸性窒素、硝酸塩、硝酸イオンなど様々な名称が存在するが、本研究ノートでは硝酸態窒素という名称で統一する。硝酸態窒素の問題については、漫画『美味しんぼ』69巻の「野菜が危うい(後編)」においても取り上げられている。河名秀郎[2010]によると、有機野菜(有機農協S認定)においても31種類の農薬が許可されており、場合によっては危険性の高い硝酸態窒素が一般野菜より多い可能性がある(同著98-100頁)。
 - 7) トレーサビリティの考察については、戸田[2011(a)]を参照のこと。なお、広島県には、広島県内で生産される農林水産物等を消費者に安心して購入してもらう取り組みとして、トレーサビリティシステムを導入した農林水産物を、「安心!広島ブランド」として県が認証する制度がある。
 - 8) 牛の個体識別情報検索サービスについては、(独)家畜改良センターHPの「牛の個体識別情報検索サービス」「個体識別番号検索」等(<https://www.id.nlbc.go.jp/top.html>)から検索できる。
 - 9) モデル3事業体については、当研究ノートでは農商工連携事業体あるいは第6次産業体と捉えているが、「農業の第6次産業や地域内発型アグリビジネスの戦略は、地域に所得をおとしやすく、地域への波及効果は大きい。かつて三重県のモクモクは、水管理まで含むと、立地する町の農業生産者の5分の1をなんらかの形で雇用していた」(斎藤[2011]22頁)ほどである。第6次産業の旗手と目される、三重県のモクモクファームについては、稿を改めて考察する予定である。
 - 10) 今回の研究ノートは、あくまでヒアリング調査の結果に基づいたものであるため、モデル2-1農家における複式簿記の役割発揮については認められなかったことを示している。ただし、戸田・岸保[2012]および当研究ノートの「8. おわりに」において、モデル2-1農家にも複式簿記の有効性が発揮される可能性があることを指摘している。これについては、稿を改めて論ずる予定である。なお、この点については、簿記実務研究部会のメンバー以外で、岡村勝義教授(神奈川大学)、古田美保准教授(甲南大学)、齋藤真哉教授(横浜国立大学)より有益な示唆を頂いている。記して感謝申し上げたい。

参考文献

- 雁屋哲作・花咲アキラ画『美味しんぼ』第69巻、小学館、1999年。
- 河名秀郎著『野菜の裏側』、東洋経済新報社、2010年。
- 斎藤修著『農商工連携の戦略 連携の深化によるフードシステムの革新』第1刷、農山漁村文化協会(農文協)、2011年。
- 独立行政法人中小企業基盤整備機構(中小機構)中国支部発行『中国地域活性化支援事業認定事例集(第3巻)』2011年。
- 戸田龍介稿「地域振興のための簿記の役割(1)―農業に対する「記録」と「関係」の視点を中心に―」『商経論叢(神奈川大学経済学会)』第46巻第3号、2011年(a)。
- 戸田龍介稿「地域振興のための簿記の役割(2)―農業における資金調達の見点をを中心に―」『商経論叢(神奈川大学経済学会)』第46巻第4号、2011年(b)。
- 戸田龍介稿「地域振興のための簿記の役割(3)―従来の農業簿記の批判的検討を中心に―」『商経論叢(神

- 奈川大学経済学会』第 47 卷第 1 号, 2011 年 (c)。
- 戸田龍介稿「地域振興のための簿記の役割 (4) —農家・農業法人のモデル分類を中心に—」『商経論叢 (奈川大学経済学会)』第 47 卷第 2 号, 2011 年 (d)。
- 戸田龍介・岸保宏稿「地域振興のための簿記の役割 (5) —新たな農業者のモデル分類を中心に—」『商経論叢 (奈川大学経済学会)』第 47 卷第 3 号・第 4 号合併号, 2012 年 (当研究ノートと同時同冊発行予定)。
- 日本経済新聞, 2012 年 2 月 23 日。
- 日本簿記学会簿記実務研究部会『地域振興のための簿記の役割 —農業・地場産業を対象として— (中間報告)』2011 年。
- 日本農業新聞, 2012 年 2 月 28 日。
- 農林水産省編『平成 23 年版 食料・農業・農村白書 (参考統計表)』2011 年。
- 農林水産省・経済産業省中小企業庁・独立行政法人中小企業基盤整備機構『農工商等連携事業計画認定事例集 (第 4 期)』2009 年。
- 平野進編『改訂 ぜひ知っておきたい日本の畜産』, 幸書房, 2005 年。
- 東広島市地域農業集団連絡協議会発行『東広島市の集落営農 (農事組合法人・地域農業集団の概要)』2010 年。
- 読売新聞, 2012 年 3 月 4 日。

参照 HP

エーザイ生科研株式会社「土壌分析」

<http://www.eisaiseikaken.co.jp/soil/>

株式会社マスタード・シード 22 (<http://ms22.jp/>)「広島産の野菜たっぷりの極上ジェラート Premium SALAD (サラダ)」

<http://www.sazaestyle.jp/>

独立行政法人家畜改良センター「牛の個体識別情報検索サービス」「個体識別番号検索」等

<https://www.id.nlbc.go.jp/top.html>

当研究ノートを含む一連の研究に対して, 科学研究費補助金 (基盤研究 (c), 課題番号 23530601) を受けている。