

<研究ノート>

地域振興のための簿記の役割 (8)

——最終報告書の解題——

戸田 龍介

目 次

1. はじめに
2. 第1章 戸田論文の解題
3. 第2章 佐藤論文の解題
4. 第3章 岸保・戸田論文の解題
5. 第4章 工藤論文の解題
6. 第5章 鶴池論文の解題
7. 第6章 仲尾次論文の解題
8. 第7章 金子論文の解題
9. 第8章 飛田・岸保論文の解題
10. 第9章 岸保・戸田論文の解題
11. 第10章 成川・岸保・戸田論文の解題
12. 第11章 丸山論文の解題
13. 第12章 姚論文の解題
14. 第13章 浦崎・姚論文の解題
15. 第14章 井原論文の解題

1. はじめに

現在、地域経済の活性化は日本経済にとって緊急の課題である。そしてその鍵は、農業のような地域から「逃げない」産業、つまり第1次産業の発展と、当該第1次産業あるいは地場産業の第6次産業化による新たな雇用の場の創出にあると考えられる。しかしながら、特に日本の農業については、環太平洋経済連携協定（TPP）への参加検討の議論の中で明らかになっているように、その非効率性が指摘されているのが現状である。2010年度の日本簿記学会全国大会（京都産業大学）で認められた簿記実務研究部会^{注1}は、農業と地場産業を対象として、地域振興のために簿記がどのような役割を果たし得るのかについて当論稿表題と同一のテーマを掲げ発足した。当部会の研究成果については、まず、2011年度日本簿記学会全国大会（法政大学、8月26日）において中間報告を行っている。そして、本年2012年度の日本簿記学会全国大会（熊本学園大学、9月9日）において、最終報告を行った。その際、部会メンバーが共同で著した『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—〈最終報告〉』を配布した。本論稿では、この最終報告書に寄せられた全14本の論文の解題を行い、もって「地域振興のための簿記

の役割」についての我々の到達点を示すと共に、残された課題についても示していきたい。

2. 第1章 戸田論文の解題

本章では、第1章の戸田龍介稿「はじめに—最終報告における報告要旨—」の解題を行う。戸田論文においては、ヒアリング調査を中心とした簿記実務研究部会の活動の成果が述べられると共に、最終報告における研究部会の結論が示されるものとなっている。

当研究部会が発足して以来の問題意識は、既述のように、「非効率性が指摘される日本の農業に対して、簿記、特に複式簿記が何らかの役割を果たせるのかどうか」(1頁)というものであった。この問題意識の根源は、日本経済にとって緊急の課題である地域経済の活性化・地域振興に対して、農業のような地域から「逃げない」第1次産業は鍵となるものであり、この農業の発展に簿記が何らかの役割を果たせないのかという思いがあった。実はこれまでも、農業簿記に関する注目に値する研究や教育、また実践はみられてきたのである。しかしそれにもかかわらず、従来の農業簿記は、日本の農業の発展・効率化に役立ってきたと言い切るには難しいと思われる。これは何故なのか。当研究部会では、この疑問にタブーを恐れずに取り組み、そのために、分析の対象となる農業者のモデル分けという、従来の研究にはあまり見られない新たな視点を導入した。最終報告に先立つ中間報告段階においては、「戦後農地改革によって生じ現在でもその構成比率において多数を占める小規模兼業農家を『モデル1農家』、ついで、営利的かつ自立的思考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農家』、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農業法人』とした」(1頁)。しかしながら、最終報告に向けたヒアリング調査を繰り返す中で、当該中間報告段階のモデル分類では不十分であることが認識されるようになったため、最終報告ではこれに修正を加えた。最終報告段階においては、「小規模兼業農家を旧分類と変わらず『モデル1』、ついで、価格決定権を自ら有することで、農協からは自立・独立して農業を営む志向を有する農家を『モデル2-1』、そして法人格を有する農業法人を『モデル2-2』とした。…さらに、農商工の連携あるいは第6次産業化を目指す事業体を、旧モデル分類と変わらず『モデル3』と位置づけた。最後に、広範な資金調達活動を行うことを志向する中規模以上の農業関連企業を『モデル4』とした」(3頁)。

当研究部会は、以上のように5つにモデル分類された各農業者において、「地域振興への貢献可能性」ならびに「複式簿記の役割発揮」について調査すべく、各種多様なヒアリング調査を重ねた。その結果を文章でまとめると、次のとおりである(図示したものは7頁に掲載)。まず、モデル1農家においては、地域振興の貢献可能性は低く、また、複式簿記適用以前の問題点として、記録へのインセンティブが著しく低いことが明らかになった。これには補助金を含め多様な問題が存在しているが、「その中でも、我々が注目したのが、農協問題であった。農協の問題は昨今様々に議論されているが、簿記会計的に見た最大の問題は、農協が、日本の農業者の7割を占める小規模兼業農家たるモデル1農家にかわって記録者となっており、かつその記録の受益者

となってしまうことである」(9頁)。ついで、モデル2-1農家においては、個人所得の向上は期待できるが、雇用を生むという観点からすれば地域振興への貢献可能性は高いとは言い難い。また、農協から自立し、そのために価格決定権を有しようとするため、モデル1農家に比べて継続的記録への意識は格段に高いことも明らかになった。しかしながら、そのような農業に関する継続的記録は、「必ずしも複式簿記という特殊な記録形式による必要のないものであった」(4頁)。また、モデル2-2農業法人においては、法人化による雇用創出への期待は未だ十分に実現されているとは言い難く、地域振興への貢献可能性は現状では高いとは言い難い。ただし、法人化に際して複式簿記の適用が義務付けられていることもあり、複式簿記の効果はこのモデルにおいて強く実感されていた。複式簿記の効果・役割については、当該モデル2-2農業法人におけるヒアリング調査から、「日々の企業活動を記録することにより構成員の管理を行いつつ、コストを中心とした利益計算を自検機能を有する閉じた体系内で財産計算の裏付けをもって行い、さらに結果的に作成される財務諸表により近代経済組織における合意形成機能をも果たすことと捉えることができた」(6頁)。つまり、モデル2-2農業法人において、複式簿記の役割は有効に発揮されていることが明らかになった。さらに、モデル3農商工連携(あるいは6次産業化)事業体においては、特定地域の雇用を永続的に生み出す可能性が高いことから、地域振興への貢献可能性は非常に高いことが明らかになった。しかし一方、複式簿記の役割については、モデル2-2農業法人において見られたような複式簿記の効果発現についての実感・期待がモデル3事業体では見られなかった。ヒアリング調査に加え関連する各種申請書類の調査の結果明らかになったのは、「モデル3事業体にとって複式簿記はすでに経理処理あるいは事業運営の必須の手段であり、その効果についても織り込み済みということであった」(5頁)。モデル3事業体の複式簿記適用については、農商工連携の現場において事業主体が明確でないため、各事業者間に経理の不統一等の新たな問題が発生していることも明らかになっている。最後に、モデル4農業関連企業においては、「確かに地域の雇用を瞬間的に生み出す可能性は大であるが、特定地域の永続的雇用創出という点ではモデル3事業体の方が期待される農業団体と見なすことができ」(5~6頁)、地域振興への貢献可能性は一定程度あるが、ただしモデル3事業体よりは期待度が低いと考えられる。一方、複式簿記の適用と役割発揮については、「その組織や規模から考えて複式簿記の適用は当然であり、その効果についても経営上織り込み済みだと考えられる」(6頁)。

以上のように、最終報告では、農業者のモデル分けという視点に基づき、それぞれのモデルに対してヒアリング調査を行うことにより、地域振興への貢献可能性と複式簿記の役割発揮について明らかにしたわけである。これらの調査結果に基づく我々研究部会なりのインプリケーションを、戸田論文第4章(『最終報告』におけるインプリケーション、5~8頁)に基づき以下に示すことにする。まず、日本の農業の発展・効率化のためには、そもそも記録をとるインセンティブが乏しいモデル1農家を中心に、そこに投資効果を問わない補助金がいくら投入されても、その

効果については限界があると考えられる。農業分野の真の産業化のためには、農協に全面依存するしかなかったモデル1農家にかわって、個人農家こそが主体となるモデル2-1農家、あるいは法人という主体が確立したモデル2-2農業法人、さらに農商工の連携あるいは6次産業化に基づくモデル3事業体、さらにはモデル4農業関連企業がそれぞれ農業を中心的に担っていく必要がある。この中でも、地域振興への貢献可能性からはモデル3事業体が最も期待されるモデルと考えられる。ただし、既述のように事業主体が不明確な場合もあるため、事業主体の明確であるモデル2-2農業法人あるいは建設会社のような地場産業が主体となって他の分野と連携したモデル3事業体こそ、農業を中心とする地域振興については最も期待されるモデルと考えられる。そして、このようなモデル3事業体に、従来のような補助金ではなく、投資効果が厳しく問われる農業ファンドの資金が投入されれば、投資効果を農業ファンドに説明するために、複式簿記に基づく財務諸表の作成・報告が必須となる。この関係においてこそ、地域振興のために複式簿記が果たし得る現代的役割があるのではないかと考えられるのである。以上が、戸田論文および最終報告の概要である。

3. 第2章 佐藤論文の解題

本章では、第2章の佐藤信彦稿「記録および簿記の意義とその相互関係」の解題を行う。佐藤論文の中で中心的に考察されたのは、「簿記とは何か」という点である。当実務研究部会の論題は「地域振興のための簿記の役割」であるが、当該論題を考察する上で、そもそも簿記とは何であるのかという点を明らかにしておく必要があった。「そもそも簿記とは何か」という問いかけは、単に当研究部会の課題における定義を明らかにするというにとどまらず、当研究部会発足の前提である日本簿記学会の存在意義をも問いかける論点である。佐藤論文は、当該論点に真正面から対峙するものであるが、その中でも特に、単なる記録と簿記との関連性について、および簿記とは区別されるべき簿記的発想の意味について、それぞれを明らかにしている。

佐藤氏によれば、簿記とは、「(ア)一定のルールの下で記録が作成されているという意味で、秩序性があり、(イ)報告主体に生じた一定の要件を満たした財務的影響が『すべて』記録されているという意味で、包括性をもち、かつ(ウ)金額を用いて記録されているという意味で、貨幣量記録である。したがって、逆に言えば、これら3つの要件のすべてを充たした記録が、簿記であり、これら3つのうち、どれか1つでも規準を充たさないのであれば、それは簿記以外の記録ということになる」(15頁)。さらに簿記に対する検討を重ねた結果、次のような要約を「IV 結び」で行っている。「簿記は、記録の一部であり、記録のうち、秩序性、包括性をもった貨幣量による記録で、かつ勘定を用いた記録が簿記である」(17頁)。なお、当研究部会では、考察の対象を簿記の中でも複式簿記に限定しているが、佐藤氏によると複式簿記とは、「簿記のうち、勘定を用いた貸借複式記入による記録が複式簿記ということができる」(17頁)。

次いで、簿記とは区別されるべき「簿記的発想」について考察が行われた。なお、ここで簿記

的発想とは、「簿記、特に複式簿記について知識のあるものであれば、通常具備している発想のことを意味している」(12頁)。結論を得るにあたって、佐藤氏は農業の例をあげ、また「期首残高+流入-流出=期末残高…第1式」および「期首残高+流入-期末残高=流出…第2式」という2つの等式をあげ、簿記的発想を考察している。佐藤氏によれば、第2式からは、例えば農業などの受払いを継続的に記録していなくても、期首残高に、期中購入量を加え、期末残高を差し引けば、期中にどれだけ使用したかを、概算値ではあるが、知ることができる。また、第1式からは、在庫管理が完璧であれば、期末時点で存在しているはずの量と実際量は一致しているはずであり、そこに差異があれば、在庫管理の失敗が存在していると判断できる。つまり、「購入量だけでなく、使用量をも継続的に記録していれば、在庫管理の適切性も的確に把握することで、自分の行為を振り返ることができるのである」(16頁)。これらの考察の後、簿記的発想について、これも「IV 結び」において次のように要約されている。「簿記的発想として、出入と残高、照合(一致)があるが、これらによれば、欠けた情報を概算値で把握し、自分の行為を振り返ることに役立つことができる」(17頁)。

論文の最後に、佐藤氏は、個人あるいは組織を問わず、記録主体が営利あるいは非営利活動のような様々な活動や行為を、簿記によって記録する根本的意味について、次のように総括している。「記録主体は、簿記によってその活動を記録することで、その後の活動に関する意思決定に記録を役立て、様々な面で豊かになれる」(17頁)。

4. 第3章 岸保・戸田論文の解題

本章では、第3章の岸保宏・戸田龍介稿「継続記録と複式簿記の異同—農家、農業法人および農工商連携事業体に対するヒアリング調査を中心に—」の解題を行う。岸保・戸田論文の主眼は、最終報告においてモデル2-1と分類された独立志向を有した個人農家およびモデル2-2と分類された農業法人において、複式簿記の役割がどのように発揮されているか、またそれぞれのモデルの農業者にとって真に必要な記録はどのようなものなのかを検討することであった。

岸保・戸田論文では、モデル2-1農家に対するヒアリング調査が2件報告されている。1件は、2012年1月14日に東広島市八本松の個人野菜農家の脇伸男氏に対して行われたヒアリング調査である。もう1件は、同日に東広島市黒瀬地区における個人肥育牛農家の平松輝久氏に対して行われたヒアリング調査である。前者の脇氏のつくる農作物は、圧倒的な糖度を誇るため人気があり、また出荷量に常に気を配っているため価格の値崩れがない。また、後者の平松氏は、牧場(黒瀬牧場)での和牛肥育だけでなく、精肉店での精肉販売や、さらには焼肉店での食事提供を一貫して行っている。したがって、両氏とも価格決定権を握り、独立志向を有して農業経営を行うモデル2-1農家と見なせる。そして、岸保・戸田論文では、彼らモデル2-1農家に対するヒアリング調査から、モデル2-1農家にとってどのような記録が重要視されているのかを明らかにしていく。その際、脇氏からは「土壌診断書」(具体事例は29頁に掲載)、平松氏からは

「牛管理情報カルテ」(具体事例は 30 頁に掲載)の提供を受けている。これらの具体事例の調査・検討により、岸保・戸田氏はモデル 2-1 農家と記録の関係について、次のように指摘している。「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」(31 頁)。

次いで岸保・戸田論文においては、モデル 2-2 農業法人に対するヒアリング調査が 2 件報告されている。1 件は、2012 年 1 月 15 日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対して行われたヒアリング調査である。もう 1 件は、2011 年 10 月 10 日および 2012 年 1 月 15 日に東広島市高屋町の農事組合法人「さだしげ」の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して行われたヒアリング調査である。両農業法人とも、基本的に、「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」(26 頁)。そして両農業法人とも、複式簿記の導入は法人化がその契機であり、実際の処理にはソリマチ社の会計ソフトを使用していることも同様であった。さらに、複式簿記導入の効果が大きかったことについても、ほぼ同様の回答がヒアリング調査で得られている。岸保・戸田論文においては、モデル 2-2 農業法人が認める複式簿記導入の効果を次のように記述している。「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」(32~33 頁)。

岸保・戸田論文の指摘として重要なことは、「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」(31 頁)が、その記録は必ずしも複式簿記という形式による記録ではないということと、「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」(33 頁)ことである。

5. 第4章 工藤論文の解題

本章では、第4章の工藤栄一郎稿「明治初期における農業簿記教科書の登場とその社会的意味」の解題を行う。工藤論文の目的は、明治初期において、「農業簿記教育がどのような意義を有していたのか、より正確に言うなら、どのような社会局面でその教育が実践され簿記の『知識化』が進行したのかを確認することにある」(38頁)。この確認のため、工藤氏は、農業簿記教科書を取り上げ、検討を加えていく。

工藤氏によると、「農業簿記をタイトルに持つわが国最初の簿記書は、前田貫一著述・後藤達三校閲による『農業簿記教授書』である」(45頁)。「複式簿記を含む西洋式簿記は明治初期において簿記教育ブームとなって現象する」(39頁)が、このような明治初期の「簿記教育ブーム」の後にはじめて、同著をはじめとした農業簿記書が公刊されるとことになる。工藤氏によると、同著の最大の特徴は、随所に「フォルサム (E. G. Folsom) の理論の援用」(48頁)が見られるという点であるという。ただし、次のようなオリジナリティも指摘されている。「具体的な記述内容に関しては、農業簿記書としての前田の工夫が随所に見られる。それは一つ一つの取引の説明が、農業活動に合わせようとする努力である。たとえば、交換ノ区別・第二、すなわち、貿易価値を受け取って想定価値を渡すという取引を説明するのに、小作人から年貢を徴収する例があげられているが、これは、土地を貸し付けることで小作人に対して『地力ヲ与へ』るかわりに現金その他の貿易価値を受け取ると解説している」(49頁)。このような独自性は見受けられるものの、日本最初の農業簿記教科書である同著は、やはり「論理構成はフォルサム簿記書のコピーであるに違いない」(49頁)し、同著における帳簿記帳の例解も、「すべて複式記入による論理構成である」(47頁)ように、同著はその当初から複式簿記を当然の前提としていたことになる。

さらに工藤氏は、『農業簿記教授書』が農業に対する簿記技術の浸透に貢献したのかどうかを考察している。考察方法としては、同書がどのような機関で教育メディアとして使用されたかを調査している。工藤氏によれば、農業に携わる者が学ぶ教育機関は、札幌農学校や各地の農業試験場に付設された講習所などの農業専門学校であるはずだが、そこで使用された農業簿記教材は『農業簿記教授書』のような高度に学術的な内容のものではないようである。同書を教材として使用した記録が確認されるものとして、「簿記学専修館」(51頁)という民間立の簿記学校があげられている。当該教育機関における簿記教育目的について、工藤氏は次のように類推している。「ここでは多様な簿記が教授された。商業簿記・銀行簿記・官用簿記はもちろん、工業簿記それに農業簿記も、である。同校の教科課程によると、本科の履修期間は1年間でありその間に、上記5種類の簿記すべてがプログラムされている。つまり、このような簿記学校では、農業や工業に専従する者を対象にその経営管理技術として簿記を教授するのではなく、あらゆる種類の簿記を教え、まさに簿記のエキスパートを育成することがその教育目的であったと考えるべき

である」(51 頁)。

工藤論文から判明した重要な点は、『農業簿記教授書』をはじめとする明治時代の農業簿記教科書は、農学校のような農業実践準備段階ではなく、各種「簿記学校」において使用されていた点、および最初から複式簿記を前提としていた点である。つまり、農業簿記の知識は農業教育においてではなく、簿記学校のような正規の学校制度の外側で行われた簿記教育の中で見出されるにすぎず、しかもその農業簿記教育は農業との親和性を問われることなく複式簿記を前提としていたことになる。わが国における農業簿記教育は、その導入当初から複式簿記を暗黙のうちに前提としており、かつそのような複式簿記を前提とした農業簿記を実際には農業に携わらない者達へ教授していたという、いわば「ボタンの掛け違い」を永らく行ってきたのではないかと指摘できよう。

上記の点に関連して、工藤氏は次のように論文の最後において結んでいる。「本来、簿記が経済活動を記録計算しその活動の合理化支援のための技術であるとするなら、農業簿記の場合、農業を实践するものが学ぶべき知識であり身につけるべき技術であるはずである。ところが、明治初期のわが国においては、『簿記ブーム』のなかで、農業簿記が簿記一般を教授する簿記学校において教えられたことから類推されるように、簿記実践とは異なる局面において、つまり、技術に先行する知識としてもっぱら社会に浸透していったことが確認される」(51 頁)。

6. 第 5 章 鵜池論文の解題

本章では、第 5 章の鵜池幸雄稿「小規模農業における簿記の役割と課題—農畜産産業における記帳事例の検討—」の解題を行う。鵜池論文においては、特に沖縄における「小規模農家にて実際の事業者に対する聞き調査を基に簿記記帳における問題点を考察することを主眼点とする」(53 頁)。鵜池氏は、まず、基礎的な商工業会計における勘定の流れと、見積原価に基づく勘定の流れをそれぞれ概観した後、小規模農家における簿記の処理構造を検討しようとする。鵜池氏が行ったヒアリング調査の相手は 3 種類の事業者であり、その内訳は、「調査Ⅰ 兼業農家：単一作物（さとうきび）栽培」、「調査Ⅱ 畜産農家：銘柄豚（あぐー豚）および牛の飼育」および「調査Ⅲ ハウス農家（個人営農）：クルクマ（うこん）やバラ等の栽培」である。これらの調査対象は、当部会の行った農業者のモデル分類によれば、調査Ⅰがモデル 1、調査Ⅱがモデル 2-1、調査Ⅲがモデル 1 とモデル 2-1 の混合となろう。

したがって、鵜池氏は、モデル 1 農家として、調査対象Ⅰである沖縄の小規模さとうきび農家を選択し、直接インタビューを行ったことになる。まず、モデル 1 農家の現状について、次のような現状を指摘している。「本事業者においては、期中には対外的な取引以外は基本的な簿記的帳簿記録を行っておらず、また、支払額・収入額は、伝票などの証憑を保管し年末の確定申告のために損益計算を行っていた。また、在庫分については期末棚卸によってのみ利益を計算している。また、棚卸計算（肥料などの計算）を行わない場合もあり、実数把握意識が希薄なため、コ

スト管理が十分なされていない。また、確定申告時に一括して利益計算を行い、確定申告会場などにおける行政の指導で利益計算が行われていた」(55頁)。そして、モデル1農家における問題点を次のように指摘する。「本事業者では特定の農産物のため生産物を引き渡す相手先、時期が特定されており、販売先、価格決定に生産者の選択の余地がないため、コストと利益の関係把握意識が希薄なのではないかという推測がなされる」(55頁)。

鵜池氏は続いて、モデル2-1農家として、調査対象Ⅱである沖縄固有種のアグー豚畜産(肉用牛の畜産も合わせて行う)農家に対してインタビューを行った。インタビュー先の畜産農家は、自立して利益の向上を目指すモデル2-1農家と見なせるとのことである。このモデル2-1農家に属する、アグー豚畜産農家へのインタビューより明らかになった点が以下の諸点である。まず、見積りによるコストを基本とした管理を行っている点であり、これは、市場において、生産物の販売価格をコスト(見積り)と比較し、売却か否かを選択するためであるとされる。さらに、従業員のコスト意識を高め、生産性を上げるよう改善する意識を有している点である。これらの点が、規則的記録データに基づいたコスト管理意識に繋がっている。もちろん、コスト管理が事後的・単発的であったり、固定費の配分はあまり考慮されていないため、個別生産物(1頭)あたりの生産費把握が不十分であったりするという問題は散見されるという。しかしながら、我々が注目するのは、モデル1さとうきび農家に対して、モデル2-1アグー豚畜産農家は、コスト把握の必要性から規則的記録を重視している点である。鵜池氏の調査から、規則的記録記帳のインセンティブはモデル1農家には乏しいのに対して、モデル2-1農家には大いに存在することが明らかにされた。

鵜池氏のインタビュー調査の中で、当研究部会の結論に対して最も貢献が大きかったのが、モデル1とモデル2-1の混合とされる調査対象Ⅲ(「ハウス農家(個人営農):クルクマ(うこん)やバラ等の栽培」)である。当該調査の詳細な結果は、「小規模農家における簿記の役割と課題に係わる聞き取り調査(於:豊見城花卉市場:平成24年5月11日)」(60頁)として最終報告書に掲載されている。当該聞き取り調査より明らかになった点として重要なのは、各農家が会計的記録をつけられない理由として、農協(JAバンク)の通帳に全ての入出金が見込まれていることをあげている。この点を鵜池氏は、「本事業者の多くは、収入額の管理については、農協出荷が大半を占めるために農協の通帳で行われており、支払額の管理については、肥料・農薬・備品などの農協を通じた購入については通帳による管理」(57頁)が行われていることを活写している。ここに、「流通(購買、販売)・信用(融資、預金業務)・共済(保険)の3事業により、農家の生活を丸抱えできるほど多様な機能を持った巨大な非営利組織」(飛田・岸保84頁)である農協(JA)の存在が、小規模農家たるモデル1農家から記録へのインセンティブを奪っていく様子が読み取れるのである。以上の観点とは別に、簿記会計に対する農協の問題について、次のように述べている。「農協を通じて販売される生産物の価格は、出荷後に決定され、また生産品の品質維持期間が短いのでいくらかで販売するという計画的な売値の決定はされておらず、これも原価配分

による資産の把握を阻害しているといえる」(58頁)。

最後に鶴池氏は、モデル1農家およびモデル2-1農家が積極的に帳簿組織による記録を行うための2つの方策を提示している。それは1つには、「簡易的な記入などによる、より記帳しやすい帳簿組織形態の教育や普及」(59頁)であり、またもう1つは、「地場産業の事業者が生産品の価格決定を行いうるような社会経済的な環境を整えること」(59頁)である。

7. 第6章 仲尾次論文の解題

本章では、第6章の仲尾次洋子稿「JAおきなわによる農家経営支援の取り組み」の解題を行う。仲尾次論文の中で中心的に考察されたのは、「JAおきなわが農家経営支援の一環として簿記指導を強化する意義」(61頁)についてである。

仲尾次氏によれば、JAおきなわが従来の営農指導とは異なる新たな農家経営支援を行う必要性に迫られたのは、以下のような特殊歴史的な背景によっている。「沖縄における基幹作物であるサトウキビやパイナップルは、1972年の復帰後、政府による農業政策により手厚く保護されてきた。例えば、サトウキビに関しては、『価格支持と政府による全量買い上げの保障』が行われたため、経営状態には生産規模が大きく影響してきた。しかし、2007年からは品質のよいものを安定的に生産する体制の確立を図るため、最低生産価格制度が廃止され、市場の需給を反映した取引価格が形成される制度に移行した。一方、1993年のウリミバエ根絶でゴーヤーやマンゴーなどの県外出荷が解禁したことを機に、生産品目が多様化した。これらの生産品目は収入が市場経済に大きく左右されるため、生産規模だけでなく、いつ、どの品目を、どのように生産および出荷するのかという経営戦略的な観点が生産者に求められるようになった。さらに、環太平洋経済連携協定(TPP)への加盟が検討され始めたことによって、農業のグローバルな競争力もいっそう求められるようになる」(61頁)。

仲尾次氏の調査によると、JAおきなわによる農家経営支援の目的は、上述のような環境変化に対応して、「個別・具体的な経営支援を通じた意欲ある農業の担い手の育成と、農家経営の改善・安定を図り、JA事業基礎の強化、経営の健全化・安定化を図ることにある」(63頁)。また、農家経営支援の意義としては、組合員に対する簿記普及運動を起点とし、最終的には経営コンサルティングを目指す総合的な農家経営支援を行うこととされている。ただしそれらは、最終的にはJA事業基礎の強化、経営の健全化・安定化を図ることに結び付いていることは注意を要しよう。農家経営支援の全体像としては、(1)農業簿記記帳支援・確定申告支援期(2007~2009年度)、(2)データ蓄積と経営分析・診断方法の確立期(2010~2012年度)、(3)農家経営コンサルタントの確立とJA総合支援事業期(2013~2015年度)、(4)担い手と農家の経営安定とJA基盤の強化・再生期(2016年度~)、ということが現在のところの計画とされる。また、農家経営支援事業を実施するうえで、不可欠なシステムとして、「すでに運用している『農業簿記記帳支援システム』および『償還・改善計画書システム』と、現在開発中の生産販売分析、農家経営

分析、農家カウンセリング資料に関わるシステムを加えた『農家経営管理支援総合システム』を構築している」(64頁)。以上のような農家経営支援事業の今後の検討課題としては、従来行われてきた営農指導と総合的な経営支援における簿記指導との相違点が不明確な点、支援対象別(兼業・専業・農業法人)の支援内容が不明確な点、当該プログラムを推進するJA職員の育成プログラムの点等が指摘されている。

我々研究部会の考えによれば、仲尾次氏が指摘する新たな農家経営支援の検討課題の根底には、JAおきなわ自身による対象となる農家の絞り込みの不十分さがあるように考えられる。当部会が行ったモデル設定に引きつけて言えば、モデル1農家とモデル2-1農家のどちらを対象とするのかという問題である。どのような農作物を、いつ、どのくらい栽培し、いくらで、誰に販売するのかという、言わばマーケティングの視点が必要なのは、利益獲得を独立して目指すモデル2-1農家であることは明らかである。JAおきなわによる新たな農家経営支援の取り組みを、より有効なものとするためには、経営支援すべき農家の絞り込み、つまり対象設定の明確化が必要とされているのではと推察される。さらに、農家経営支援事業を実施するうえで不可欠なシステムとして運用されている「農業簿記支援システム」において、「組合員のJA取引データに基づき自動仕訳処理」(65頁)が行われているという点や、何よりも、農家経営支援に期待される効果が、最終的に、「事業取扱高、収益向上、債権の良化、部会組織の強化、組合員情報の整備」(66頁)といったJAおきなわ自身のメリットを目標としている点には、当研究部会の研究視点からは疑義なきとは言えないと思われるのである。

ただし、以上のような当部会における独自の考察とは別に、「JAおきなわが農家経営支援の一環として簿記指導を強化する意義」について、仲尾次氏は次のように結んでいる。「農家経営支援センターが立ち上げられてからは、簿記講座が強化され記帳代行数が減少していることや、モデル農家に対して農家自身で記帳を行わせ、コスト意識を高め、農家経営の改善・安定を図ることによって、JA事業基礎の強化、経営の健全化・安定化を目指していることが窺える。現在、農業に対する可能性や期待が高まっており、異業種の参入、流通チャネルの多様化等で農家の選択肢も増えている。したがって、このような農家経営支援の取り組みは、JAおきなわが存在意義を高めうる方策の一つであるといえよう」(69頁)。

8. 第7章 金子論文の解題

本章では、第7章の金子友裕稿「農業法人の法的存立基盤と農業に対する課税の簿記への影響」の解題を行う。金子論文の中で検討されたのは、「農業法人の法的存立基盤に関する制度の概略を整理し、その特徴を確認する」(71頁)ことと、「あわせて、個人農家及び農業法人の課税の現状を整理し、農家における簿記の関わりについての課税の影響」(71頁)についてである。つまり、当研究部会のモデル分類に基づけば、モデル3農業法人に関する、特に制度についての調査を行ったことになる。

金子氏によれば、農業の生産性を高めるため等の理由により農家が集まって組織化することがあるが、組織化には、農業生産法人に代表されるような法人化がまず考えられる。ただし、登記を行う場合を前提とすれば、より正確には、有限責任事業組合 (LLP)、中間法人 (農事組合法人)、会社等が考えられることになる。このうち、農事組合法人については、特に税務の面において農業特有のものであるため、さらに詳細に次のように検討されている。「農事組合法人は、農業生産についての協業を図ることにより、組合員の共同の利益を増進することを目的とし、①農業に係る共同利用施設の設置 (当該施設を利用して行う組合員の生産する物資の運搬、加工又は貯蔵の事業を含む。) 又は農作業の共同化に関する事業、②農業の経営 (その行う農業に関連する事業であって農畜産物を原料又は材料として使用する製造又は加工その他農林水産省令で定めるもの及び農業と併せ行う林業の経営を含む。)、③①及び②に附帯する事業を行うものであり、3人以上の農民の発起人により設立することができる組織である」(74頁)。さらに、我々が数多くヒアリング調査した農事組合法人における、特に当該法人の法人税について次のように詳細に記述している。「農事組合法人における法人税法の取扱いについては、会社ではないため留保金課税の適用がない。また、『農事組合法人 (農業協同組合法第 72 条の 8 第 1 項第 2 号 (農業の経営) の事業を行う農事組合法人でその事業に従事する組合員に対し給料、賃金、賞与その他これらの性質を有する給与を支給するものを除く。)] (法人税法 2 条 7 号) は、協同組合等に該当することになり、この場合、従事分量配当金や事業分量配当金が損金の額に算入され (法人税法 60 条の 2)、税率も 22% の定率となる (法人税法 66 条)」(74頁)。

上述のような農業に対する課税問題は、モデル 2-1 農家に対する課税ということになるが、モデル 1 農家に対する課税問題についても、金子氏は青色申告制度に注目し次のような指摘を行っている。「青色申告のメリットとして、最も特徴的なものが、青色申告特別控除 (租税特別措置法 25 条の 2) である。これは、所得金額から、最高 65 万円または 10 万円を控除するという制度である。このうち、65 万円を控除するためには、『(1) 不動産所得又は事業所得を生ずべき事業を営んでいること。(2) これらの所得に係る取引を正規の簿記の原則 (一般的には複式簿記) により記帳していること。(3) (2) の記帳に基づいて作成した貸借対照表及び損益計算書を確定申告書に添付し、この控除の適用を受ける金額を記載して、法定申告期限内に提出すること。』の要件を満たすことが求められる。ここで、現金主義による帳簿書類では、65 万円の青色申告特別控除を受けることはできない (最高 10 万円の控除となる) ことから、発生主義会計による複式簿記の帳簿を個人農家が作成する大きなインセンティブの一つとして、この 65 万円の控除制度の存在が考えられる」(72頁)。我々にとって重要な点は、65 万円の控除を受けるためには、正規の簿記の原則 (複式簿記) に従った帳簿が求められており、ここに個人の農家が複式簿記による帳簿作成を行う最大のインセンティブが存していることである。

以上のように、「農業には、個人農家か農業法人かに関係なく適用可能な固有の制度がある」(75頁) ことに金子氏は注目し、その中でも特に「農業経営基盤強化準備金」を取り上げ、簿記

との関係を含め吟味している。農業経営基盤強化準備金の仕訳まで詳細に検討した後、当該準備金のような税務と簿記との関係について、次のような指摘を行っている。「農業経営基盤強化準備金の積み立てにおいて、農林水産省が説明する仕訳は、…、農業経営基盤強化準備金繰入額を費用としているが、課税所得を軽減するための仕訳（必要経費とする仕訳）としては有効な方法かと考えられるが、コスト管理をする目的で簿記を活用しようとする業績に関係のない費用が計上されることになる。…、このような税務に対応するための仕訳が、簿記が管理で有効な役割を果たすことを阻害していると思われる。つまり、税務が簿記の普及に関し、アクセルとブレーキを同時に踏むような奇妙な状態を作り出していると思われる」（77頁）。

問題なのは、農業の発展ではなく税の控除が、特にモデル1農家に対する複式簿記導入の最大のインセンティブになっている現状である。我々部会の考えとしては、青色申告特別控除制度や金子氏の注目する農業経営基盤強化準備金等は、特にモデル1農家に複式簿記に基づく記録を促す強力なインセンティブであることは確かであるが、それが農業の真の発展に貢献しているのかについては疑問を呈せざるを得ないのである。この点に関しては、金子氏も次のように述べている。「今後、組織的な農業を行うためには、単に税制のメリットというだけではなく、農業においても、組織の運営のために簿記が重要な役割を果たすものと考えられる」（78頁）。

9. 第8章 飛田・岸保論文の解題

本章では、第8章の飛田努・岸保宏稿「農業法人における会計管理の実際—農事組合法人『さだしげ』における複式簿記の導入を事例として—」の解題を行う。飛田・岸保論文の中で中心的に考察されたのは、「農業法人における会計管理がその経営にどのような効果をもたらしているのか」（81頁）という点である。この点を考察するために、飛田・岸保論文では、広島県東広島市の農事組合法人「さだしげ」における事例を主たる研究対象としている。飛田・岸保氏は、「さだしげ」における個別事例研究に入る前に、農業法人一般における経営状況を概観している。飛田・岸保氏によると、農業法人は、生産原価率の高さや販管費の影響により「恒常的な赤字体質」（84頁）に陥っており、固定資産売却益や各種の補助金等の収入が農業による利益を補完しているような構造となっていることを指摘する。これについては、別に、「奨励金や補助金は、農家や農業法人が赤字であるがゆえに交付されるのではなく、農業政策と関連付けられながら支給されている」（85頁）ことを前提としながらも、「だが、このように交付される補助金は本業である農業によって生じた赤字額を補うだけの金額が計上されているように見える」（85頁）と指摘している。

農業法人全体の概観の後、個別ケーススタディとして、上述の「さだしげ」における会計管理が調査されている。調査に先立ち、「さだしげ」の概況と会計管理導入の過程が活写されている。特に、「さだしげ」における会計管理の導入が、法人化を契機としたものであり、「会計管理そのものとの出会いは偶然性に満ちたものであった」（87頁）ことが述べられている。次いで飛

飛田・岸保氏は、「さだしげ」の財務諸表と資金運用表（両氏が独自に作成）を詳細に調査する。その結果、一般的には公開されていない農業法人における会計・経営の実態を明らかにした。飛田・岸保氏の調査によると、「本業である農業では恒常的に営業赤字であること、特にさだしげの事例では販管費の大半を占める減価償却費の負担が大きく、このことから農業機械への設備投資が大きな負担になっていることが明らかになった」（94頁）。さらに、「損益計算書上では営業外収益として計上される各種補助金・奨励金を得ることによって経常損益段階で黒字になり、これが農地利用集積準備金あるいは農業経営基盤強化準備金として積み上げられていくという構造になっていることが明らかになった」（94頁）。しかも、「青色申告を行う農業法人では、これらの準備金によって設備投資を行うと圧縮記帳して損金算入が認められており、農業法人の会計実務において税制との関わりが深いこと」（94頁）も明らかになった。

以上のように、飛田・岸保論文では、これまで一般に公開されることがなかった農業法人の会計情報について、これを「さだしげ」の事例をもとに調査・分析し、もって農業法人における会計実践の特徴が明示されたのである。さらに、当該調査・分析の前提として行ったインタビュー調査を通して、農業法人においても会計管理の意義が果たされていることを確認している。ここで会計管理そのものの本質的な意義とは、「会計を通じてある組織が一定の期間においていかなる活動を行い、成果を得たのかを知ることができるようになったとともに、その情報に基づいて組織を取り巻く利害関係者との調整が行われるようになったということである」（95頁）。論文の最後に、飛田・岸保氏は、税務面での優遇措置や各種補助金等の農業に関わる様々な制度の検討の必要性と、農業法人が今後さらに大規模化・複雑化した際に必要とされる会計情報の考察の必要性とを、今後の課題として指摘している。

10. 第9章 岸保・戸田論文の解題

本章では、第9章の岸保宏・戸田龍介稿「農業法人および農商工連携事業体における複式簿記の役割—ヒアリング調査を中心に—」の解題を行う。岸保・戸田論文は、最終報告においてモデル2-2と分類された農業法人およびモデル3と分類された農商工連携（あるいは6次産業化）事業体において、複式簿記の役割がどのように発揮されているかを、ヒアリング調査を中心に検討したものである。

岸保・戸田論文においては、まず、モデル2-2農業法人に対するヒアリング調査が報告されている。それは、2011年10月10日に東広島市高屋町の農事組合法人「さだしげ」の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して行われたヒアリング調査である（したがって、第3章岸保・戸田論文と一部重複する部分がある）。岸保・戸田論文においては、「さだしげ」において行われたヒアリング調査から、モデル2-2農業法人が認める複式簿記導入の効果を次のように記述している。「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。複式簿記は、多人数からの出資に対する分配についての合意形成の基礎的手段であることが、改めて確認・認識された(99頁)。

次いで、岸保・戸田論文においては、モデル3農商工連携事業体に対する調査が報告されている。調査方法としては、各種の申請事例集等の文献調査と、農商工連携をサポートする担当官へのヒアリング調査によっている。まず、文献調査においては、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(以下「中小機構」とする)が2009年8月に共同発行した『農商工等連携事業計画認定事例集(第4期)』、中小機構中国支部が発行する『中国地域活性化支援事業認定事例集(第3巻)』(2011年度版)、さらには中小企業庁「平成23年度新事業活動促進支援補助金、農商工等連携対策支援事業(事業化・市場化支援事業)2次公募【公募要領】」等が参照されている。これら文献調査から、次のような指摘が行われている。「申請書類のひな型の中には、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。ここから、補助金申請と同様、ファンドからの資金提供を申請する際においても、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であることが指摘できる」(103頁)。つまり、「モデル3農商工連携事業体において、複式簿記が大前提となっている」(104頁)ことが、各種申請書類の調査から明らかになっている。以上のような文献調査とは別に、2011年11月15日、独立行政法人中小企業基盤整備機構(中小機構)における農商工連携担当のプロジェクト・マネージャーである矢村弘道氏に対して、ヒアリング調査が実施されている。ここでも、次のようなヒアリング結果が得られている。「矢村氏によると、これまでの氏のサポート経験から、農商工連携の申請をするような組織は経理事務遂行において複式簿記が大前提となっているとのことである」(106頁)。上記のような文献調査ならびにヒアリング調査の結果、岸保・戸田氏は、モデル3農商工連携事業体と複式簿記の関係を次のように指摘している。「以上の各種申請書類の調査やヒアリング調査から、モデル3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であり、確かに簿記の知見は活用されていると言えるのであるが、複式簿記自体の有効性がクリアに発揮されているモデルとして位置づけるには、若干の無理があると考えられるのである」(106頁)。

岸保・戸田論文の目的は、冒頭で述べたように、モデル2-2農業法人およびモデル3農商工連携事業体と、複式簿記の関係を明らかにすることであったが、この点につき次のような結論が示されている。「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、それらの能力・効果がフルに発揮され得る。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指摘できよう」(106頁)。

11. 第10章 成川・岸保・戸田論文の解題

本章では、第10章の成川正晃・岸保宏・戸田龍介稿「6次産業化農事組合法人に対するヒアリング調査」の解題を行う。成川・岸保・戸田論文は、最終報告においてモデル3と分類された農商工連携(あるいは6次産業化)事業体あるいは6次産業化に取り組み始めた農事組合法人において、地域振興の貢献可能性はあるのかどうか、および複式簿記の役割がどのように発揮されているかを、ヒアリング調査を中心に検討したものである。

成川・岸保・戸田論文においては、ヒアリング調査の結果提示に先立ち、まず6次産業体自体の概要説明が行われている。そこでは、特に6次産業化と農商工連携の共通点と相違点が検討されている。検討の結果、次のような結論を得ている。「6次産業化と農商工連携はいくつかの相違点はあるものの、1次産業・2次産業・3次産業の連携により地域を活性化させるという目指すべき目標は共通していると言えよう。当論稿においても、6次産業化と農商工連携については、その相違点ではなく、共通点に着目し、両者を殊更に区別して取り扱うことはしない」(114頁)。最終報告においても、この見解にしたがい、6次産業化と農商工連携については、その共通点に着目し、両者を殊更に区別して取り扱うことはしていない。

ついで、成川・岸保・戸田論文においては、3つのヒアリング調査が報告されている。まず、2012年4月14日に広島県世羅郡世羅町川尻の農事組合法人「聖の郷かわしり」の代表理事川邊澄男氏と会計担当理事東谷晴美氏に対して行われたヒアリング調査、そして、同日に広島県東広島市河内町小田の農事組合法人「ファーム・おだ」の組合長理事吉弘昌昭氏に対して行われたヒアリング調査、最後に、2012年3月30日に三重県伊賀市西湯舟の農事組合法人伊賀の里「モクモク手づくりファーム」の総務・経理部キャプテンである高森明美氏に対して行われたヒアリング調査の3つである。ヒアリング調査の詳細は最終報告書に譲るとして、ここでは「地域振興の貢献可能性」および「複式簿記の役割発揮」に限定して調査結果に注目したい。

まず、6次産業化に取り組む農事組合法人における「地域振興の貢献可能性」についてであるが、成川・岸保・戸田論文においては、「地域振興のためには、6次産業化は新たな雇用を生み出しつつあることは間違いないようである」(121頁)と結論付けている。これは例えば、「聖の郷かわしり」では、コロッケ等の食品加工、「すなわち、6次産業化の進展により、新たな雇用が創出し始めている」(116頁)こと、さらに「ファーム・おだ」において、米粉パン工場の稼働、「すなわち6次産業化によって、新たな雇用、それも通年雇用という効果」(118頁)が生じていること等が、ヒアリング調査により明らかになったことから導かれたものである。特筆すべきは、「モクモク手づくりファーム」の例であり、「モクモクは、2010年には正職員147名、パート140名、アルバイト約700名という雇用を生んでおり、永続的な雇用という本稿における

地域振興への貢献の要件を十分に満たしていると考えられる」(120頁)。

一方、「複式簿記の役割発揮」については、ヒアリング調査対象のいずれの農事組合法人においても、その役割発揮の効果がクリアに実感されているとは言い難い結果となっている。これについては、成川・岸保・戸田論文では、そもそも「複式簿記の導入は、法人設立と同時であり、法人設立の必要条件の一つが複式簿記」(120頁)であることや、「農業における集落法人の成立には、複式簿記の適用がその必須の要件となっていること」等に、その原因を見ている。つまり、6次産業化に乗り出そうとするような農業法人にとって、複式簿記はすでにその運営・経営の前提となっており、今さらその効果をクリアに実感する機会には乏しいということである。この点について、さらに次のように指摘している。「また、モクモクのようにすでに6次産業化がかなり進展している事業体においては、複式簿記そのものというより、複式簿記システムを前提とした管理会計的分析ツールに注目が移っているようであった。総じていえることは、6次産業体にとって、複式簿記は6次産業化の必須の要件または推進のエンジンとはなっていないということである」(121頁)。

以上の考察を踏まえ、成川・岸保・戸田氏は、6次産業化農事組合法人に対するヒアリング調査の結果を、次のように結んでいる。「6次産業体は、地域振興に資する農業者モデルであることは間違いない。しかしながら既述のように、いずれの農業法人にとっても、複式簿記は6次産業化のきっかけではない。複式簿記の導入は、6次産業化の前の法人設立と同時であり、法人設立に対する必須の条件の一つが複式簿記であったのである。複式簿記の本来の役割が最大限に発揮される、またはそれが実感され得るのは、6次産業体というより農業法人そのものである可能性が高い。また、6次産業体ともなると、複式簿記はその経営において当然・必須の手段となっており、その効果もすでに織り込み済みである可能性が高い」(121頁)。

12. 第11章 丸山論文の解題

本章では、第11章の丸山佳久稿「日本の森林・林業の現状と立木資産の会計処理」の解題を行う。丸山論文においては、まず初めに、日本の森林・林業の現況が説明され、林業において採算が取れない理由が分析されている。次いで、経費の把握のために簿記・会計が不可欠であるという視点から、経営形態が異なる3つの森林所有者を取り上げ、そこにおける立木資産を中心とする会計処理が検討されている。

まず、日本の森林・林業の現況であるが、高度経済成長期に急増した木材需要を満たすために、広葉樹林が中心の天然材を伐採した跡地にスギやヒノキ等の人工林が植樹されたわけだが、その人工林が伐採利用できる成熟期を迎えているそうである。しかしながら、「それを担う林業は衰退していて、林業の衰退が人工林を中心とする森林の荒廃につながっている」(126頁)のが現状である。また、「森林所有者に目を向けてみると、大正期を中心に、地域の共有林は、分割されて個人所有となったり、地方自治体に無償提供されたりした。そのため、林家数は多い

が、その所有規模は 5 ha 未満の林家が約 74% を占めるというように零細で、さらに 1 区画当たりの面積も小さく分散するようになっている」(126 頁) ことが指摘されている。丸山論文により、農業と同様に林業においても、小規模な主体が中心となっていることが確認された。

次いで、丸山論文では、林業の採算が取れない理由が考察されている。一般に、日本の林業において採算が取れない理由は、安い外材の影響により木材価格が長期低迷しているからと説明されることが多いが、この見方に丸山氏は疑問を投げかける。そもそも、外材は、品質が安定しかつ大量に安定供給できるため、製材業者や住宅建設業者にとって使い勝手が良く、したがって価格は実は国産材より高いのである。木材特に国産材の価格低迷の理由について、丸山氏は次のように指摘する。「日本の森林面積の約 69% (1,741 万 ha) を占める民有林では、森林所有の規模が小さく、かつ分散して存在しているために、間伐・主伐においてまとまった事業量が確保できない状況となっている。そのため、国産材の品質や供給は安定していない(樹齢や径がそろっている木材がまとまった数量で出てこないということ)。また、樹木は 9 月から翌年の 3 月までが切り旬といわれ、この時期に供給が集中する。しかし、住宅着工は梅雨明けの 6 月から 8 月にかけて多く、木材の需要と供給にはタイムラグが生じている。こうした状況に対応するために、日本の木材流通は、製材業者や住宅建設業者等の数多くの中間業者が連続的に介在して、生産調整の在庫を抱え、木材需給のタイミング調整を図るようになっている。中間流通の諸経費がかかるために、国産材の価格は低迷しているといえる」(128 頁)。この指摘は、農業において効率化が図られていない原因に、多数の小規模農家(モデル 1 農家)の存在があったことと符合するものである。このような問題に対しては、日本政府も「森林・林業再生プラン」(2010 年 6 月)を作成したり、全国森林組合連合会は「間伐生産性・コスト分析シート」を提案したりして対処を試みているようである。しかし、例えば後者の提案は、「造林・育林で数十年にわたって発生する経費を立木原価として集計するしくみになっていない」(129 頁)として、丸山氏に批判されている。

丸山氏は、民有林における立木資産の簿記・会計について調査するため、経営形態が異なる 3 つの森林所有者をとりあげ、それぞれの所有者における立木資産の会計処理を詳細に検討している。なお、3 種類の事業者とは、①王子製紙株式会社(森林管理とは別の本業との関連で森林を所有している事業者)、②前田林業株式会社(林業を中心としていて、法人経営を採用する事業者)、③速水林業(森林を個人で所有する、法人化していない事業者)の 3 事業者である。ちなみに、当部会の農業者に対するモデル分類をあてはめると、①王子製紙株式会社はモデル 4 企業、②前田林業株式会社はモデル 2-2 法人、③速水林業はモデル 2-1 農家ということになる。丸山氏はこれら 3 事業者における立木資産の会計処理を詳細に検討した結果、「王子製紙・前田林業・速水林業は日本でも有数といえる意欲的な森林所有者だが、これらの事業者においても、(2007 年 9 月決算以降の前田林業を別として)立木資産を中心とする会計・簿記のやり方は税法の規定に引きずられているだけで、経営改善への利用がほとんど図られていない」(138~

139頁)と指摘している。そして、調査の結果から次のような結論を導出している。「結論からいえば、立木資産の会計処理には統一的な基準があるわけではなく、立木資産(立木原価)として集計する作業や経費の範囲を含め、それぞれの事業者のやり方はまったくバラバラである。それでいながら、すべての事業者が税法の規定に驚くほど引きずられており、税法の規定が変われば立木資産の会計処理を変更するというように、継続的な会計処理の適用が歪められている」(138頁)。丸山氏は以上のような結論に続き、「森林所有者等における会計・簿記の普及と、それを利活用する形での経営改善は今後の課題」(139頁)であり、逆に税法を活用することで、この課題を克服できるかもしれないことを示唆している。

13. 第12章 姚論文の解題

本章では、第12章の姚小佳稿「IAS 41号が日本の農業へ及ぼす影響」の解題を行う。論題の解明にあたって、まずは、2001年2月にIASCが公表したIAS 41号「農業」の概要と特徴が明らかにされている。姚論文においては、「IAS 41号公表の背景」、「IAS 41号における主要な定義と適用範囲」、「認識及び測定」、および「開示」について、それぞれ当該基準に沿って明瞭かつ簡潔にまとめられている。特に、IAS 41号の適用範囲については、「生物資産(生きている動物又は植物)」、「農産物(企業の生物資産からの収穫された成果物)」および「生物資産に対する政府補助金」の3つであるとされている。そしてIAS 41号の最大の特徴は、これら3つの対象に対して、「全面的に公正価値により対象となる資産の評価を行うこと」(147頁)だと位置づける。

IAS 41号に対して、日本では農業会計についての明確な基準は存在していないが、姚氏はこれを敢えて企業会計原則に求めている。生物資産・農産物に関するIAS 41号と日本の現行規定との主要な差異を、姚氏は、「生物資産・農産物の測定属性」、「未実現利益の計上」、「収益の認識対象」、「収益の認識基準」、「収益の認識時点」および「収益額の算定」についてそれぞれ検討している。特に注目される差異として、「生物資産・農産物の測定属性」について、IAS 41号は売却費用控除後の公正価値(時価)をとるのに対し、日本の現行規定では取得原価をとること、および「未実現利益の計上」について、IAS 41号では可(期中に生物資産の公正価値の変動がある場合にその変動分を当期の損益に含める)であるのに対し、日本の現行規定では不可であること、さらに「収益の認識時点」についても、IAS 41号では生物資産は当初認識時および各報告期間末日かつ農産物は収穫時点であるのに対し、日本の現行規定では農産物のみを引渡時点で認識すること等をあげている。

上述のような差異が存する中で、IAS 41号の導入による日本への影響あるいは問題点について、姚氏は、「公正価値測定の適用」および「生産(収穫)基準による未実現利益の計上」の2点について指摘を行っている。最初の点については、「日本においては、政府が農産物の収穫の前に、農業経営者と販売契約を締結し、一定の価格で農産物を購入する機会が多いため、生物資

産・農産物の契約価格は、市場における供給と需要の関係を反映することができず、生物資産・農産物における公正価値測定の実用は困難である」(151頁)として、日本の農業における公正価値測定の実用可能性自体に疑問を投げかけている。さらに、2つ目の点においては、日本における農業活動においては取得原価主義会計と実現原則に基づいて会計処理が行われていることに鑑み、IAS 41号が導入されれば、「ビジネスサイクルが長期にわたる場合(収穫までの期間が長い場合、例えば、森林)には影響が大きいものと考えられる」(151頁)と論じている。論文の最後に姚氏は、日本における農業会計基準の設定について、次のように結んでいる。「日本は、現段階において、公正価値測定を用いるIAS 41号を導入する方向性はないが、農業に参入する企業が増える傾向が続いていくならば、日本の農業の現状や農業活動の実態に合わせて、農業の会計基準を設定する必要があると考えられる」(151頁)。

14. 第13章 浦崎・姚論文の解題

本章では、第13章の浦崎直浩・姚小佳稿「IAS 41『農業』にみる公正価値会計の実務とその問題点」の解題を行う。浦崎・姚論文の目的は、最終報告書第12章で検討されたIAS 41「農業」の会計基準が、実務においてどの程度適用されているかの実態を明らかにした後、その問題点の抽出を行うと共に、IAS 41における公正価値測定の真の意味を問うことである。農業会計実務の検討・分析にあたっては、IFRSをアドプションしている連合王国、フランス、オーストラリアの3国においてアンケート調査と公表年次報告書の分析という2種類の方法で調査を行ったElad=Herbohn(2011)の調査研究「農業セクターにおける公正価値会計の実践」(スコットランド勅許会計士協会)が詳細に検討されている。

浦崎・姚氏によると、Elad=Herbohn(2011)研究の主要な含意として、IAS 41『農業』に規定される公正価値モデルは「農業従事者の経営の現実に合わない会計実務」(164頁)であることの提示だとしている。当該含意の指摘は、「公正価値の代理属性として、正味現在価値、独立外部評価額(鑑定士による評価額)、正味実現可能価値、市場価格等、多様な測定属性が用いられていること」、「公正価値の例外規定である、公正価値を信頼性をもって測定できない場合の歴史的原価適用の弾力的運用」等の、生物資産に公正価値測定を適用する際の問題点を浮き彫りにするものである。さらに、当該含意の指摘は、「フランスにおけるプランコンタブルジェネラルの体系の堅牢さ」、「オーストラリア企業のIAS 41への遵守程度の高さは、そもそもIAS 41と類似の内容を有するオーストラリア国内基準AASB 1037に対する準拠性にある点」、さらには「各国で行われている農業保護政策が、過度の補助金による人為的あるいは政治的に決められた市場価格を誘導することにより、IAS 41で公表される公正価値モデルの土台を崩している点」等の、調査各国の制度面から考察した公正価値測定の問題点をもまた浮き彫りにするものである。さらに、浦崎・姚氏は、オーストラリア農業企業であるAustralian Vintage Ltd社(以下「Vintage社」とする)を対象として、IAS 41に基づく簿記処理にまで考察を広げ、その特徴と

共に、特にそこにおける問題点を5点ほど指摘している。

以上のように、浦崎・姚論文はまず、IAS 41における公正価値測定が農業会計実務に導入された際の問題点を、Elad=Herbohn (2011) 研究およびVintage社の簿記処理例をあげて、クリアに抽出する。しかしながら、浦崎・姚論文の焦眉は、そのような公正価値の問題点の指摘にあるのではない。浦崎・姚氏は、Vintage社の簿記処理例を詳細に考察する中で、IAS 41に基づく理論的な簿記処理は、「(公正価値による) 利得」と「(生物資産の) 損失」との「相殺」にあることに注目する。このような相殺関係は、「固定資産に分類されている生物資産の期中の増価額(生育した葡萄木の実)が棚卸資産(ワイン原料としての葡萄)に振替えられること」(172頁)を示すとともに、収穫後の段階での公正価値測定は、「それがその後の農業製品の製造原価に価値移転していく関係が読み取れる」(172頁)としている。そして、これらの考察に基づき、次のような注目に値する結論を導き出している。まず、農業会計における公正価値測定は、金融商品会計における評価益の計上とは異なり、「農産物(棚卸資産)の帳簿価額を公正価値で測定することに本質がある」(172頁)と見なし、「そこから計算される利益情報は、市場の公正な評価を反映した客観的な企業の収益性に関する情報であるから、投資家にとっても一定程度の信頼性ある情報として自らの意思決定に役立てることができる」(172頁)としている。そして、以上のような考察を通じて得られた結論の1つとして、IAS 41の策定について次のような背景の推論が行われている。「これまでの農業会計では、農産物の帳簿価額が、補助金や相対取引により決定され、公開の株式会社という事業体を考えたときには、従来の会計処理では農業経営の実態を把握することができないということから」(172頁)、IAS 41の策定が行われたのではないかと指摘している。さらに付言して、IAS 41において公正価値測定が基本とされている理由について、農業における収益獲得プロセスが長期となる特性から、その長期にわたる「生物資産の成長プロセスにおいて初期投資が将来のキャッシュ・フローの最大化に寄与するような形で価値増殖がなされているかの成否に関する情報が必要」(173頁)となり、そのような情報として公正価値が求められたのではないかと論じられている。

15. 第14章 井原論文の解題

本章では、第14章の井原理代稿「おわりに—最終報告の特徴と今後の課題—」の解題を行う。井原論文の主眼は、その副題にもある通り、最終報告の特徴と今後の課題を提示することにある。まず、井原氏は、最終報告に至るまでの我々の活動や到達点を詳細に示した後、最終報告の特徴を次のように指摘している。「なによりもまず、これまで複式簿記が総じて農業の効率化に役立ってきたと言い難いことに対して、農業者のモデル分けという視点を導入することによって、モデル特性により複式簿記の適用や役割発揮の状況が異なり、その効果が最も発現される農業者モデルを明示するとともに、複式簿記の適用に必要な基礎的条件やその役割発揮に求められる環境条件に達したことである。また、こうした結論に至るために、各農業者へのヒアリング

調査を徹底して行い、その意味でも実践的、実務的研究であったことである」(177頁)。また、井原氏は、日本の林業に対する会計処理の検討や、IAS 41「農業」の考察もされていることが、本最終報告の特徴となっていることも付言している。

また、今後の課題について、井原氏は次のような「思い」を我々に投げかけている。「それは、複式簿記の役割が発揮されているモデル2-2農業法人、モデル3事業体、モデル4企業以外の、モデル1農家やモデル2-1農家に複式簿記を導入することにより、農業ならびに地域振興を図る可能性はないかという問題意識である。付言すれば、その可能性を農業に関する各種規制の緩和といった農業政策に加えて、簿記研究の基軸で求められないかということであり、モデル1やモデル2-1農家で適用され、効果の発現される記録ないし複式簿記はありえないのかということである。農業振興のためには、農業政策に待つだけでなく、農家自らの効率的運営への取り組みが求められているはずであり、そのために簿記の役割はないだろうか」(178頁)。

上記のような「課題」に対して、現在我々が考えている具体的方策の1つとして、農業データを集積し、分析するようなデータセンターの設立がある。そして、これらのデータの集積と分析結果の効果的フィードバックに、農業会計を専門とする税理士・会計士等の専門家の活用があるのではないかと考えられる。これらと同様の施設・方策は、すでにドイツにはあると言われている。むろん、日本においても、データを供出する側の農家には一定の規模拡大化が求められようし、専門家集団にも税務や補助金という観点だけでなく経営改善に資するための簿記・会計手法の活用という視点が求められよう。結果的にこれらの要求は、農業政策の変更や改善を待つ他ないかもしれないが、議論は堂々巡りを繰り返してしまうおそれがある。しかし肝心なことは、理論的な正しさを競うことではないはずである。我々日本簿記学会に所属する者にとって今後とも重要なことは、「日本の農業の発展に、簿記はどのような役割を果たせるのか」ということを考究していくことであろう。この点を深く考究していくためには、日本の農業の現状把握や将来展望と共に、「記録と簿記、あるいは複式簿記と農業簿記との相互関係」(178頁)にたちかえる必要があるだろう。井原氏の投げかけた「思い」は、深く含蓄に富むものである。

注

- 1) 発足当初のメンバーは以下のとおり。部会長：戸田龍介（神奈川大学）、委員：鶴池幸雄（沖縄国際大学）、浦崎直浩（近畿大学）、工藤栄一郎（熊本学園大学）、佐藤信彦（明治大学）、飛田努（当時熊本学園大学、現在福岡大学）、外間礼子（沖縄大学）。2011年度より、金子友裕（岩手県立大学）、仲尾次洋子（名桜大学）、成川正晃（高崎商科大学短期大学部）、姚小佳（近畿大学）、梶原晃（追手門学院大学）、井原理代（香川大学名誉教授、顧問）、清村英之（沖縄国際大学、オブザーバー）が新たに加わった。なお、岸保宏氏（榊マスタード・シード22）と丸山佳久氏（中央大学）の研究協力を得ている。

参考文献 (最終報告書掲載論文。なお掲載順序は五十音順ではなく、最終報告書の掲載順である)

戸田龍介稿「はじめに—最終報告における報告要旨—」『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—〈最終報告〉』日本簿記学会・簿記実務研究部会, 2012年9月。

佐藤信彦稿「記録および簿記の意義とその相互関係」『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—〈最終報告〉』日本簿記学会・簿記実務研究部会, 2012年9月。

岸保宏・戸田龍介稿「継続記録と複式簿記の異同—農家, 農業法人および農商工連携事業体に対するヒアリング調査を中心に—」『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—〈最終報告〉』日本簿記学会・簿記実務研究部会, 2012年9月。

工藤栄一郎稿「明治初期における農業簿記教科書の登場とその社会的意味」『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—〈最終報告〉』日本簿記学会・簿記実務研究部会, 2012年9月。

鵜池幸雄稿「小規模農業における簿記の役割と課題—農畜産産業における記帳事例の検討—」『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—〈最終報告〉』日本簿記学会・簿記実務研究部会, 2012年9月。

仲尾次洋子稿「JAおきなわによる農家経営支援の取り組み」『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—〈最終報告〉』日本簿記学会・簿記実務研究部会, 2012年9月。

金子友裕稿「農業法人の法的存立基盤と農業に対する課税の簿記への影響」『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—〈最終報告〉』日本簿記学会・簿記実務研究部会, 2012年9月。

飛田努・岸保宏稿「農業法人における会計管理の実際—農事組合法人『さだしげ』における複式簿記の導入を事例として—」『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—〈最終報告〉』日本簿記学会・簿記実務研究部会, 2012年9月。

岸保宏・戸田龍介稿「農業法人および農商工連携事業体における複式簿記の役割—ヒアリング調査を中心に—」『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—〈最終報告〉』日本簿記学会・簿記実務研究部会, 2012年9月。

成川正晃・岸保宏・戸田龍介稿「6次産業化農事組合法人に対するヒアリング調査」『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—〈最終報告〉』日本簿記学会・簿記実務研究部会, 2012年9月。

丸山佳久稿「日本の森林・林業の現状と立木資産の会計処理」『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—〈最終報告〉』日本簿記学会・簿記実務研究部会, 2012年9月。

姚小佳稿「IAS 41号が日本の農業へ及ぼす影響」『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—〈最終報告〉』日本簿記学会・簿記実務研究部会, 2012年9月。

浦崎直浩・姚小佳稿「IAS 41『農業』にみる公正価値会計の実務とその問題点」『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—〈最終報告〉』日本簿記学会・簿記実務研究部会, 2012年9月。

井原理代稿「おわりに—最終報告の特徴と今後の課題—」『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—〈最終報告〉』日本簿記学会・簿記実務研究部会, 2012年9月。

当論稿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。