

<研究ノート>

地域振興のための簿記の役割 (11)

—自立志向を有する農家（モデル2）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. 農業者のモデル分類
3. 自立志向を有する農家（モデル2）へのヒアリング調査
4. モデル2農家における規則的・継続的記録の重要性
5. 農業における記録の重要性—トレーサビリティの視点から—
6. おわりに

1. はじめに

現在ほど農業が注目されている時代はないと言っていいほど、毎日のように農業に関するニュースが流れている。特に、環太平洋経済連携協定（TPP；Trans-Pacific Partnership）については、2013年3月に、安倍晋三首相がついに交渉参加を正式に表明した。TPPは例外なき関税撤廃を原則としているが、今のところ米を中心とした農産物に対してもこの原則が適用されるかどうかは予断を許さない状況である。ただし、TPPへの参加自体は避けられない状態であるという認識が広がっており、したがって、日本の農業そのもののあり方も大きく変わることが予想される場所である。これまでの日本の農業は、多数を占める小規模兼業農家（一連の研究において、「モデル1」として分類されている）が、国からの補助金や農協組織により手厚く保護・支援されてきたと考えられる。しかしながら、TPPに参加すれば、否応なくグローバル競争の圧力にさらされることになる。その際、価格競争に対しては生産性の向上が絶対に必要となるし、価格競争に巻き込まれなければ、ブランド化等の独自の戦略が必要となる。いずれにしても、日本国内に農業という第1次産業がどうしても必要であると言うならば、「保護」という観点だけではなく、生産性の向上のような効率化、あるいは高付加価値化といった「経営」の観点から、当該産業を見直す時期に来ていると言えよう。

2. 農業者のモデル分類

既述のような状況変化の中で、日本簿記学会における簿記実務研究部会（2011～2012年度）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。2011年度日本簿記学会全国大会（法政大学）における中間報告段階では、まず、現在の日本において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。これらのモデル分類は、決して段階的なものではないし、すべての農業者を網羅しているわけではないが、農業を対象とする簿記の役割を考える上で必要だと考えられた。中間報告段階における暫定的結論としては、これまでの農業簿記の問題は、モデル1農家やモデル2農家にまで「複式簿記」を暗黙裡に強いてきたことにあるのではないかというものであった。そして、モデル3農業法人こそ地域振興の核となり得、しかもそこでこそ複式簿記が真に必要とされるのではないかというものであった。中間報告段階における考察の結果は、簿記実務研究部会のメンバーが共同で著し既述の全国大会において配布した『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〉』としてまとめている。

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、農業における簿記の役割をよりクリアに抽出するためには、中間報告段階におけるモデル分類への追加・修正が必要であることが強く感じられるようになった。また、中間報告段階では扱いが困難だった問題として、農業を対象とした国際会計基準（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企業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、2012年度日本簿記学会全国大会（熊本学園大学）における最終報告段階では、中間報告におけるモデル分類を基盤としながら、さらに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多数を占める小規模兼業農家を、中間報告段階と変わらず「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」、そして同様の自立志向を有して法人化に踏み切った農業法人を「モデル2-2」とした。最終報告段階で新たに分類された「モデル2-1」および「モデル2-2」は、中間報告段階では、いずれもモデル2とされていたものである。最終報告段階では、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、農商工の連携あるいは6次産業化により農業の産業化を目指す事業体を、中間報告段階と変わらず「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農業関連上場企業を「モデル4」とした。中間報告段階では3つだったモデルを、最終報告段階では5つのモデルに新たに分類することで、どのモデルにおいて複式簿記が真に効果的に役立ち得るのかをク

リアにできると考えたのである。

最終報告段階における結論としては、モデル1小規模兼業農家には、複式簿記適用以前の問題としてそもそも記録に対するインセンティブが著しく欠けており、また、モデル2-1農家においても、複式簿記より前にまず必要なのは農業に関する規則的・継続的記録をとることではないかというものであった。そして、複式簿記の効果がクリアに認識されているのは、モデル2-2農業法人であることが、各種のヒアリング調査の結果明らかになった。中間報告段階において複式簿記の効果が最も発揮されているのではと考えたモデル3農商工連携事業体については、複式簿記の効果はすでに経営の大前提であり、主たる簿記会計的関心は管理会計的な部分に移っていることが、これもヒアリング調査の結果明らかになった。複式簿記の効果がすでに経営に組み込まれ済みという点では、最終報告段階で新たに追加したモデル4農業関連上場企業についても同様であった。最終報告段階における考察の結果は、簿記実務研究部会のメンバーが共同で著し既述の全国大会において配布した『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—〈最終報告〉』としてまとめている。

以上の最終報告段階における結論を、本論稿においても基本的に踏襲していく。ただし、最終報告におけるモデル分類の仕方は、中間報告を前提とした分類だったため、モデル2-1やモデル2-2といった若干複雑な分類となっていた。改めて、本論稿においては、「モデル1」は「モデル1」のまま、「モデル2-1」は「モデル2」, 「モデル2-2」は「モデル3」, 「モデル3」を「モデル4」に、「モデル4」を新たに「モデル5」と分かりやすく分類し直して、論を進めることにしたい。以下に、中間報告段階と最終報告段階、さらには本論稿段階における農業者のモデル分類について、各段階の対照表を図表1として掲げておく。

図表1

中間報告分類	最終報告分類	本論稿分類	対 象
モデル1	モデル1	モデル1	小規模兼業農家
モデル2	モデル2-1	モデル2	自立志向を有する農家
	モデル2-2	モデル3	農業法人
モデル3	モデル3	モデル4	6次産業体・農商工連携事業体
—	モデル4	モデル5	農業関連上場企業

3. 自立志向を有する農家（モデル2）へのヒアリング調査

本章では、最終的に「モデル2」として分類した、自立志向を有する農家に対するヒアリング調査を報告する。最初に報告するのは、2011~2012年度簿記実務研究部会メンバー有志^{注1)}が、2012年1月14日に東広島市八本松の個人野菜農家協伸男氏に対して行ったヒアリング調査である。

脇氏はヒアリング調査当時、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たが、その圃場は以前には米が栽培されていた。しかし、脇氏が農業を始めた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、「食える農業」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のしか栽培しない戦略を立てたとのことである。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おり、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、補助金や農協に全面的に依存する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。なお、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。また、集団営農については、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た。以上の脇氏の見解から、氏については自立志向を有する個人農家、つまり分類上モデル2農家として位置づけられると考えられた。

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5千万円ほどで、この金額のほとんどは主に「土づくり」に費やされ、農業を始めて2年は赤字だったそうである。そして、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たが、事実土壌はフカフカの状態で高く盛り上がっており、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。そして、このような努力と工夫で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)}、「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、2012.2.28. 16面）で流通されている。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、自立志向を有する農家（モデル2）と位置づけることが可能だと思われる。

上述のような評価の高い脇氏の農作物であるが、これらの販売については、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のことである。つまり脇氏は、価格決定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」と主張する。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つけている脇氏も、この原価見積もりについては細かい記録・計算に基づいたものではなかった。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%、その他既述のように多様な販路が約70%だそうである。ただし、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ようだ。その他独自の販路については、さらにチャ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、たとえ全量収穫できていたとしても少なめに出荷することは既述の通りである。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。価格決定権を自ら握っているという点からも、改めて脇氏は、自立志向を有する農家（モデル2）と位置づけることが確認された。

脇氏は、既述のような各種の戦略を考える上で、農業に関する記録を規則的・継続的にとること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。通常の農作業日誌に記されるような作業時間等の記録はないが、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、既述のような独自の経営観からか、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」とのことである。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複式簿記で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もらった。この診断書記録については、次章で詳しく見ていく。

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」と主張する。農業は、やり方次第で有望な産業なのである。さらに、「補助金は、土地に対してではなく農作物に対して」「耕作放棄地には宅地並み課税を」といった主張と共に、農業に対する熱い思いを東の間共有させてもらった。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、各種の規則的・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、自立志向に基づき農業を行っていく農家（モデル2農家）のために必要不可欠なもの、それは農業に関する規則的・継続的記録なのだということがあった。

脇氏へのヒアリング調査を行った同日、東広島市黒瀬地区における個人肥育牛農家の平松輝久

氏にも同様の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、平松氏の親の時代から精肉・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、ヒアリング調査時には約30頭であったが、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全て自ら飼育していた。そして重要なことは、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、自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農家と見なし得る。

肥育・流通とは別に注目される脇氏の取り組みに、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ことである。その際、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、和牛の品質を最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、飼育された牛の付加価値をより高めるため、牛名を「黒瀬牛」として商標登録し、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しているのである。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、補助金が全くなしでは正直難しいと言っていた。

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、指定又は認定を受けた家畜市場や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、平松氏と他の肥育牛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。以上の点からも、平松氏は脇氏と同様に、改めて自立志向を有したモデル2農家として位置づけられよう。

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聞いた。端的な答えとしては、「きちんとした会計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」が少なく、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ようだが、平松氏によると、子牛は出荷されるまでの間、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）がかかると認識しているようである。しかしながら、この数値は、記録に基づいたものというより経験上のものだそうだ。

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ができるということ、つまり何度も指摘しているように価格決定権を握っているということである。なお、詳細な会計記録をとること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」という納税制度もあげられよう。ただし、この租税特別措置法第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。平松氏の指摘通りならば、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。ただし、ここで注意したいのは、確かに平松氏は詳細な会計記録はとっていないとしながらも、例えば牛管理情報カルテのような肥育牛出荷のタイミングを計る上で必須の規則的・継続的記録は大切にしていたことである。なお、牛管理情報カルテについては次章で詳しく扱う。

以上見てきたように、平松氏のような肥育牛農家は、農協組織に全面依存することなく、また自立志向を支える価格決定権を握っている点からも、脇氏と同様にモデル2農家と見なし得る。そして、平松氏のようなモデル2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農畜産業に関する規則的・継続的記録であるということであった。平松氏も脇氏も、自ら営む農畜産業に関する規則的・継続的記録に基づき、価格決定権を農家側が握った戦略的な経営を行っていた。両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、自立志向に基づき農業を営もうとする農家（モデル2農家）のために必要不可欠なもの、それは対象となる農業に関する規則的・継続的な記録なのだという点で

ある。

4. モデル2 農家における規則的・継続的記録の重要性

前章において、自立志向を有するモデル2 農家には、それぞれの農業分野にとってそれぞれの重要な規則的・継続的記録があることについて触れた。本章では、当該モデル2 農家にとって必要な規則的・継続的記録について、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、必要と考えられる規則的・継続的記録は様々である。ここでは、必要な規則的・継続的記録の多様性を強調するのではなく、農業に関する規則的・継続的記録の重要性について論じること^{註5)}にしたい。

規則的・継続的記録に関する具体的事例の一つ目は、個人野菜農家の脇氏の「土壌診断書」である。この診断書は、正確には記録したも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。脇氏によると、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。既述のように脇氏は、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」こそ農業成功への鍵であるというのが脇氏の信念である。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。肥料の中には、人間の体に悪いとされる硝酸態窒素^{註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分かっている。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、血漿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。脇氏はこの窒素肥料の過剰散布を防ぐために、毎週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。図表2に、脇氏から提供してもらっ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。

規則的・継続的記録に関する具体的事例の二つ目は、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、平松氏は脇氏と同様、自立志向を支える価格決定権を握っているモデル2 農家である。平松氏のようなモデル2 肥育牛農家が真に必要な規則的・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、性別、生年月日、導入月日、日令、体重、脂肪交雑、育種価や、

図表 3 牛管理情報カルテ

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
背種価	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	寛榮2

牛写真

所有者情報

フリガナ	ヴィレッジホーम्ス
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

以上のように、ヒアリング調査に基づき本章で確認されたのは、自立志向を有するモデル2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規則的・継続的記録は欠かせないものであるということである。それらの規則的・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、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規則的・継続的記録を重視していることを明らかにしたかつ

たのである。

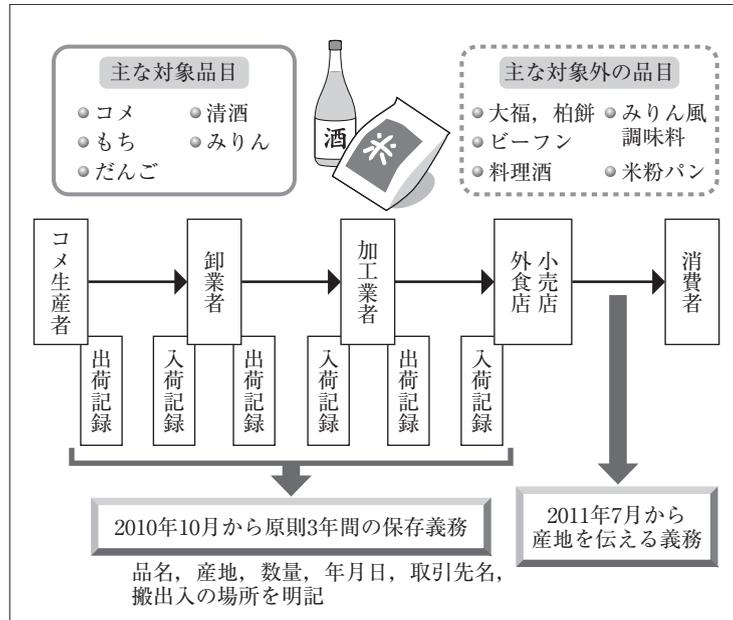
5. 農業における記録の重要性—トレーサビリティの視点から—

前述のように、モデル2農家にとって、効率的な農業を目指す場合にまずもって必要なのは、農業に関する規則的・継続的記録であった。規則的かつ継続的にとられた記録こそ、農業という「産業のインフラ」(杉山 [2008] 109頁)なのである。例えば現代では、伐採木や牛糞といった「バイオマス(生物資源)」のように、従来ならば「ゴミ」と考えられていたものも、「資源」となり得る時代である。ただし、例えば伐採木がどれほどあるのかについての規則的で継続的な記録がなければ、資源となり得る伐採木の量は憶測の域を出ず、それらを測定可能な資源と見なすことは難しい。その意味でも、規則的・継続的にとられた農業に関する記録は重要なのである。

ただしそれにとどまらず、農業に関する記録は、記録の持つ自己審査機能により、それ自体でも重要なのである。ちなみに、「GAP; Good Agricultural Practice」という農産物の安全確保などを目的とした農場管理手法の日本版であるJGAPにおいても、記録の自己審査機能を次のように強調している。「定められた農場管理の作業手順(ルール)に基づき、実際の農作業が行われ、結果として記録が残ります。記録は、正しく実施できたことを自ら検証するための道具であり、また今後の営農計画の基礎資料となるものです。(中略)。本来記録は自ら営農に利用するためにとるものです。また、従業員が決められた作業手順(ルール)に基づき仕事を遂行しているか確認することも重要です。農業経営者として、自ら農場の状態を自己審査することもJGAPを通して行われます。問題が発見されれば、農場自ら改善を行います」(日本GAP協会 [2010] 8頁)。

このように、記録は記録自体に、また記録するという行為自体にも意味がある。それに加えて、従来には見られなかった新しい局面からも農業における記録に注目が集まっている。その局面こそ、追跡可能性とも訳される、トレーサビリティである。現在、トレーサビリティは各所で注目されているが、特に農業分野において法的にも要請されるようになっている。これについては、前章でも少し触れた牛のトレーサビリティが有名であるが、本章では特に、2010年10月に始まった米のトレーサビリティシステムを取り上げることにしたい。米のトレーサビリティは、2008年に起きた事故米の不正流通事件を契機として、「異物混入や食中毒などの事故が発生したときに、速やかに原因や流通経路を明らかにし、商品を回収できる体制を整えるのが狙い」(日本経済新聞, 2010.11.29.「法務インサイド」)である。コメ・トレーサビリティ法により、米や米から作った食品を取り扱う全ての業者に、取引内容の記録を原則として3年間、保存することが義務付けられた。記録の保存が義務付けられたのは、「生産や卸、加工、小売業者などが①取引②事業所間で移動③廃棄した時。『いつ(年月日)』『誰から』『誰に』『何を』『どれだけ(量)』取引したか、紙か電子データで保存する」(同) ことになっている。不正については、全国に配置された農林水産省職員「食品Gメン」が巡回調査することになっている。図表4に、

図表4 米のトレーサビリティ制度の概要



出所：日本経済新聞，2010.11.29（朝刊），「法務インサイド」

米のトレーサビリティの概要図を掲げる。

既述のようなトレーサビリティが、何故様々な分野で注目されるのかということ、「記録」に基づく「信頼性の回復」という期待の点からだとと思われる^{注9)}。雪印事件や不二家事件といった多くの食品事件が生じた結果、食品に対する信頼性が揺らいでしまった。食品事件が頻発した間の「消費者意識の変化を一言で言えば、『何となく感じていた信頼感が無くなった』ということに尽きるだろう」（山本 [2005] 22 頁）。ちなみに、例えば「農薬の分析には公定法という、いわゆる『信頼性の高い』手法がある。公定法で残留農薬分析を行うとすると、安いところで1種類で1万円程度となる。特定農薬を1品目だけ分析するのであればよいが、この世の全ての農薬についての残留分析を行う、ということが考え得るだろうか？ それだけで数百万円の分析料金になってしまい、現実的ではない」（山本 [2005] 63 頁）のである。つまり、食品に対するかつての信頼性を莫大なコストをかけずに回復・確保するためにも、「記録」に基づくトレーサビリティが必要とされているとも考えられるのである^{注10)}。

以上本章で考察してきたことは、記録はそれ自体でも効果的で意味があるものであるが、当該記録の存在を前提として、さらにトレーサビリティのようなシステムが出現し得るということである。これは、記録をとることは自立の最初の一步であり、さらにその記録を規則的・継続的にとりかつこれに分析を加えることが重要であるという、前章までの考察とも通じるものがある。農業者は、農協や補助金に全面的に依存せず、自立的・独立的志向を有して農業経営を行おうとするならば、まずは農業に関する記録をとらねばならない。逆に言えば、記録をとらねば、自立

的・独立的な農業経営はできないということになる。まさに、「記録なくして自立なし」(No Record, No Independence), なのである。農業に関する記録を規則的・継続的にとっていることをあくまで前提に、その記録をより効果的に活用する一つの手法がトレーサビリティシステムなのであり、その逆ではないのである。

6. おわりに

本論稿ではまず、『中間報告』および『最終報告』における分析枠組みを前提に、日本の農業者を5つにモデル分類した。まず、現在の日本において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」、農業法人を「モデル3」、農商工の連携により農業の産業化を目指す6次産業体あるいは農商工連携事業体を「モデル4」、そして広範な資金調達活動を行う農業関連上場会社を「モデル5」として新たに提示した。本論稿では、このうち、モデル2農家を中心に考察してきた。

そして、このモデル2農家は、モデル1農家と異なり、農業に関する記録を規則的・継続的にとっていることがヒアリング調査により確認された。モデル2農家が農業に関する規則的・継続的記録を重要視しているのは、農協や補助金に全面依存せずに、自ら価格決定権を握りながら農業を営むためであった。モデル1農家とモデル2農家の違いは、農協や補助金への依存度の違いだけでなく、記録をとるのかとらないのかという違いでもある。日本において多数を占めるモデル1農家が、もし自立的志向を有し農業の効率化を目指すならば、まずは記録を自らとることがその第一歩と考えられるのである。

さらに、すでに農業に関する規則的・継続的記録をとっているモデル2農家には、その記録をとる際に、対象によっては「簿記的発想」を入れてみてはどうかということをご提案したい。ここで言う「簿記的発想」とは、「出入と残高、照合(一致)」(佐藤 [2012] 17頁)を行うことにより「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」(同)発想を言う。この「簿記的発想」は、例えば農薬の管理に用いることができる。農薬の購入量と使用量を記録し、その計算上の残高を算出し、実際に確認された残高と照合することにより、農薬の効率的な管理が可能となるのである。自立志向を有するモデル2農家は、農業に関する規則的・継続的記録を重視していることは明らかだが、さらに対象物によっては、このような「簿記的発想」により記録・照合することで、より効率的な農業経営が可能となることが期待されるのである。

注

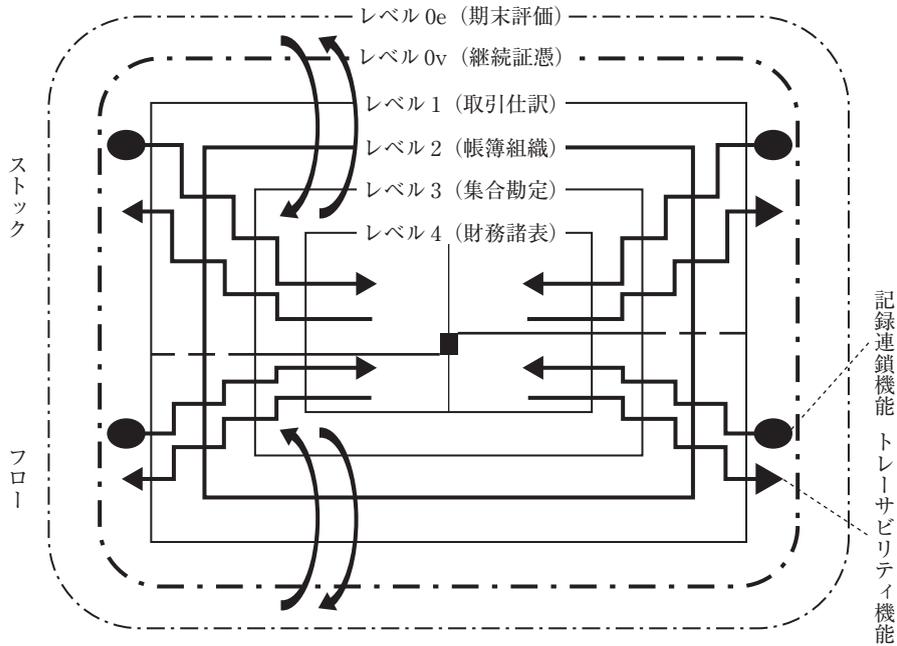
- 1) 当該ヒアリング調査には、岸保宏(株式会社マスタード・シード22)、工藤栄一郎(熊本学園大学)、戸田龍介(神奈川大学)、飛田努(当時熊本学園大学、現在福岡大学)が参加した。
- 2) 例えばアスパラガスにおいては、糖度が7度もあれば高いと一般的に言われるが、脇氏のつくるアスパラガスは12度の糖度がある(日本農業新聞、2012年2月28日16面)。脇氏の栽培する作物は評価が高

く、本論稿の共同執筆者の岸保宏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。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 Premium 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『農家簿記記帳書』等があり、いずれも1年単位で記録がとれるように組んであるそうである。
- 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) 規則的・継続的記録は農業だけでなく漁業においても重要である。漁業組合への出資および会社化が契機となり、漁師たちに初めて「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」構想に基づき設立されている。
- 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、本論稿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[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(98-100頁)。
- 7) トレーサビリティの考察については、戸田[2011]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。また、本論稿の共同執筆者である戸田龍介は、2011年2月16日に神奈川食肉センターにおいて行われた、神奈川農政事務所消費・安全部安全管理課主催の牛トレーサビリティ制度を中心とした食品表示セミナーに出席し、担当指導官にヒアリング調査を行っている。
- 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(<http://www.id.nlbc.go.jp/top.html>)から検索できる。
- 9) 農業とは直接関係しないが、かつて本論稿の共同執筆者の戸田龍介は、会計上の利益は、各種証憑記録を起点とした複式簿記の重層的な構造により、その信頼性を確保してきたのではないかという主旨の主張を行ったことがある(戸田[2010])。その主張の中で、利益の信頼性を担保するものに、複式簿記が有するトレーサビリティ機能があるのではないかということを指摘した。つまり、利益を中心とした財務諸表上に表示されている各項目の数値は、各種帳簿記録に遡って確認することができるし、究極的には各種証憑記録にまで遡って確認することができるからこそ、その信頼性が付与されているのではないかと指摘した。さらに言えば、数値が単に遡って確認できるだけでなく、各種補助簿によって「豊かに支えられている」ことこそ、複式簿記が有してきた稀有な機能ではないかということも指摘した。主張の概要図を図表5に掲げる。

トレーサビリティシステムは、記録間の関係だけでなく帳簿間の関係としても重視されている。電子帳簿保存法では、例えば、「帳簿間の相互追跡可能性の確保(電子帳簿保存法施行規則第3条1項2号)」は、農業所得計算で使用する簿記ソフトを所轄税務署長が承認する際、必要となる要件の一つとなっている。これは、「パソコン簿記の特徴として、取捨選択があるため、とくにこのことが求められている」(古塚・高田[2009]241頁)ためである。農業簿記に対する税務関与の問題は別にあるものの、その税務においても帳簿間の相互追跡可能性、つまりトレーサビリティは重要視されているのである。このことは、財務諸表レベル(図表5におけるレベル4)におけるストック・フロー関係に限定されることなく、例えば各種帳簿間レベル(図表5におけるレベル2)の関係も「連携」と捉えられることを示唆している。し

図表 5



出所：戸田 [2010] 24 頁

たがって、農業に関する各種補助簿と財産全体の記録（例えば財産目録等）との関係構築も、連携関係を通して行えると考えられる。

- 10) 記録のトレーサビリティシステムが有効に機能するためには、さらに次のような記録の「連携」が必要と考えられている。「トレーサビリティシステムは、流通各段階との連携が前提となるシステムであり、情報の公開内容は全体で決定することになるだろう。したがって、産地としては、情報の公開内容よりもシステムへの『接続』について考えることが重要な任務となる。トレーサビリティで重要なのはその『繋がり』の部分なのだ。JA が出荷する際に、生産者の履歴情報をどのように円滑に、正確に引き渡すか、ということが問われるのである」(山本 [2005] 58 頁)。記録のトレーサビリティが有効に機能するためには、当該記録間の連携がポイントとなるのである。

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。
 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。
 杉山経昌著『農で起業する！ 脱サラ農業のスズメ』第 20 刷，築地書館，2008 年。
 戸田龍介稿「利益の信頼性と複式簿記 (第 25 回全国大会・統一論題報告：複式簿記『再考])」『日本簿記学会年報』第 25 号，2010 年 7 月。
 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 2 月。
 戸田龍介・岸保宏稿「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—」『商経論叢 (神奈川大学経済学会)』第 47 巻第 3 号・第 4 号合併号，2012 年 5 月 (b)。
 日本 GAP 協会 (特定非営利活動法人) 編著『農場管理を“見える化”し，食の安全を確保する 実務者

- のための JGAP 導入ガイドブック』農業技術通信社, 2010 年。
日本経済新聞, 2010 年 11 月 29 日, 2012 年 2 月 23 日 (共に朝刊)。
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 8 月。
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—〈最終報告〉』2012 年 9 月。
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。
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。
古塚秀夫・高田理著『現代農業簿記会計』農林統計出版, 2009 年。
山本謙治著『実践 農産物トレーサビリティ 流通システムの「安心」の作り方』第 2 刷, 誠文堂新光社, 2005 年。
読売新聞, 2012 年 3 月 4 日 (朝刊)。

参照 HP

- エーザイ生科研株式会社「土壌分析」
<http://www.eisaiseikaken.co.jp/soil/>
株式会社マスタート・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>

本論稿は, 戸田龍介・岸保宏稿「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—」『商経論叢』(第 47 卷第 3 号・第 4 号合併号)におけるヒアリング調査結果の記述と, 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』(第 46 卷第 3 号)におけるトレーサビリティの記述とを中心に, 加筆・修正を加え再編成したものである。なお, 本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。