

氏 名	岸 保 宏		
学位 (専攻分野の名称)	博 士 (農業経済学)		
学 位 記 番 号	乙 第 950 号		
学位授与の日付	令和 2 年 4 月 20 日		
学 位 論 文 題 目	集落営農法人の経営発展における会計管理の役割とその展望 —広島県東広島市の事例を手掛かりに—		
論 文 審 査 委 員	主査 教 授 ・博士 (農業経済学)	北 田 紀久雄	
	教 授 ・博士 (農学)	堀 田 和 彦	
	教 授 ・博士 (農業経済学)	上 岡 美 保	
	准 教 授 ・博士 (学術)	竹 内 重 吉	
	博士 (経済学)	戸 田 龍 介*	

論文内容の要旨

1. 研究の目的

本論文は、広島県東広島市の集落営農法人を事例に、農業における会計管理の実態を考察し、その展望を明らかにする。集落営農の組織化・法人化へのステップの過程で、集落営農法人において、会計に基づく「管理」はどのように機能するのか。集落営農法人の経営段階における会計過程とその活用・管理方法について、それらの実態の整理と、その意義や展望について解明することを目的としている。換言すれば、集落営農法人にとって、会計の貢献はどこにあるのかを、会計管理の側面から明らかにすることが本研究の課題である。

集落営農法人の萌芽と生成、そして成立・展開といったプロセスの中で、会計管理がどのような機能をしているのを明らかにすることは、これまで議論があまりなされておらず、重要な論点と考える。企業会計では、記帳会計を財務会計と管理会計の両者に区分し、取り扱うことが大半であった。しかし、集落営農法人についても、これと同様に、集落営農法人における一つの経営事象を、二つの会計を区分して試みることでその実態の経営把握に繋がるのであろうか。かつて岩田 (1953) は、「会計管理は、会計の基本的な機能である (岩田 (1953) , 13 頁)」と述べている。会計記録は過去の取引がどのようなものであったかを知ること、それに基づく利益計算や財産の把握のために、簿記による「管理」を求めた。また、経営の意思決定を行うための「管理」は、経営を行うための会計情報の有効利用である。その2つの「管理」を統合した視点から、集落営農法人の経営について会計を通じて見ていこうというのが本論文の課題である。

その課題のために、本論文では、①集落営農法人の会計に対象を限定し、②従来の会計学の枠組み (財務会計と管理会計の区分) ではなく、全体的な会計管理の視点を取り入れ、③一般には公開されない集落営農法人の実際の会計を活用し、④あくまで集落営農法人を対

*神奈川大学 経済学部 教授

象として、その設立過程、すなわち経営発展プロセスと会計管理との関係を考察するために、集落営農法人化に関わって、会計を段階別に把握し、⑤設立から10年を経過している広島県東広島市の集落営農法人の事例を対象に、総合的な会計管理の視点から解明することで、集落営農法人の会計管理の実態や課題を検討することを目的としている。

2. 研究の方法と対象

以上の諸点を解明するために、本論文では、ヒアリング調査を重視する。本論文で取り上げる集落営農法人は、筆者が10年以上定点的にも経年的にも実態を把握している。その実務の中で疑問点を直接構成員にヒアリングすることが容易にできるというのは研究上の大きな強みである。その意味で、現場の集落営農法人の設立から筆者自身が立ち会った経験や、その指導など現場での実態を知ること、あるいは知っていることは有益であり、文献研究を補完できる。

その観点を基に、研究のアプローチとして、ケーススタディを中心とした研究方法を採用する。農業会計の過去の研究において、家族経営から企業経営への展開という指摘はされているが、従来の研究では、経営成長における会計過程とその活用・管理という視点を基とした整理が十分ではない。その解明には、集落営農法人の経営者に向けたヒアリング調査を数多く行うことで課題解決に近づくと考えている。澤邊・David J. Cooper・Wayne Morgan(2008)によると、ケーススタディは、「理論に基づきデータを収集し、収集したデータに基づき理論を検討し、再びデータに戻り、さらに思考を発展させるという反復的過程を経験する(澤邊, David J. Cooper, Wayne Morgan(2008), 14頁)」有益な研究方法であると述べている。また、戸田(2017)は、「これまでの農業簿記研究においては、とにかくその実態の集積があまりにも欠けており、その結果、研究も実態とは向き合わない、『研究のための研究』となったきらいがある(戸田(2017), 6頁)」と述べているように、農業会計研究がそのような傾向で進められてきたのは否定できない。それ故、本論文の課題に対し、ケーススタディはもっとも適したアプローチである。

その上で、本論文の対象を次の3点に限定したい。まず、①農業経営体の対象として、集落営農法人に限定し、②その集落営農法人の事例として東広島市の集落営農法人を対象とすること、さらに、③その会計管理の問題に焦点を絞ることである。

まず、①集落営農法人の選定である。集落営農法人の設立の目的は株式会社と違い、農地や地域維持が主目的であり、効率的かつ生産性の向上を強く求める性格の事業組織ではない。農業政策の方針として、集落営農は「法人化して経営体になるべき(石川(2015), 47頁)」と位置付けられ、集落営農の法人化は著しい。そして、特に中国地方は兼業化や高齢化が進み、経営規模が比較的小さい地域は法人化の比率が高く、広島県もその傾向にある。集落営農法人の増加傾向と農政における農業経営の中心的な主体の一つが「集落営農法人」であるとい

う事実からも、それを対象とするのが適当と考える。

次に、②東広島市の集落営農法人を対象とする理由を述べる。広島県の集落営農法人は、平成 11(2001)年より、「集落営農法人リーダー養成講座（広島県農業会議主宰）」をスタートさせている。他の都道府県より先駆けて集落営農法人の育成を目指してきており、広島県を先行例として、大分県、島根県、滋賀県、富山県でも人材育成のためのリーダー養成講座を始めている。その成果もあり、広島県は集落営農法人の数が多し。また、後にも述べるが、広島県は、中山間地域が県下の4分の3を占めている。広島県は、近隣の集落を含めて担い手の確保が著しく困難な地域であり、農地保全や地域社会の維持といった危機的な状況に対応していくことを主たる目的として、法人化をしているケースが多い。中でも東広島市は、広島県で初の集落ぐるみの法人化をしている先駆的な事例もあり、特に広島県内の市町村で見ても集落営農法人の設立が多くなされた地域であることから、広島県東広島市の集落営農法人を対象とすることは、適当と判断した。

最後に、③集落営農法人の会計管理を問題とするのか。簿記には、管理中心の機能と決算中心の機能があるが、筆者は両者とも必要ではないかと考えている。ここでは、両者を統合するものを、「会計管理」として把握し、これを本論文の対象とした。

3. 本論文の構成と目次

本論文では、以下の構成で進めることとする。

第1章では、農業簿記・農業財務会計および農業管理会計の先行研究のレビューを行う。会計学では、財務会計と管理会計として大きくわけて取り扱われることが多いが、「管理」という視点で立ったときに、記録や記帳という簿記的な管理や財務諸表を核とする財務会計の管理と、会計情報を経営管理者が意思決定などに使う管理会計の管理は、すべて本論文で対象とする「会計管理」として把握する。こうした視点に立脚すると、従来の研究では、農業簿記の様式を巡る議論が多く、「管理」の面での整理が十分ではない。ここでは、先行研究の論文や学術書などを整理し、従来の農業会計の研究特質を把握し、確認することとする。農業会計研究は何を対象とし、何を問題として捉えてきたのか、集落営農法人の会計管理を扱う上で何が不足しているのかを整理する中で、本研究の意義を明らかにする。

第2章では、集落営農法人の現状や課題の整理をする。まず、集落営農組織の先行研究のレビューを行う。次に、集落営農法人設立の背景やプロセスを史的に整理する。集落営農がどのような展開を辿ったのかを紐解くことで、法人化への道程を確認する。さらに、本論文の対象となる広島県における集落営農法人の現状や広島県における集落営農の基本的な考え方を確認し、事例対象となる集落営農法人の位置づけをまとめる。

第3章では、集落営農法人の会計管理を整理する。農業経営発展のプロセスと会計管理を考察するために、集落営農法人の会計段階を3つに区分して、議論する。集落営農法人を構成

する農業者の会計実態を3つの発展段階に分けて考察することで、会計活用の動機や管理をどのように考えているのかということをはっきりさせる。特に重要な点はこの章で分類し検討する集落営農法人は、内部意思決定のための会計管理を重視する層であり、日本の農業の中で、重要かつ多くの集落営農法人が該当すると考えられる。

第4章では、広島県東広島市における集落営農法人の事例を取り上げる。対象事例は、第3章で取り上げた集落営農法人を会計段階に区分した分類において、経営内部の意思決定のための内部管理をしている集落営農法人の代表事例と位置づけられると考え、対象事例を基に会計管理を通じた集落営農法人の経営実態を考察する。

第5章では、第4章で取り上げた事例分析結果を踏まえ、集落営農法人の会計管理の考察を行う。集落営農法人における会計管理とは何かという問いに対する解答を考察の結果として示す。

そして最後に、終章において、各章のまとめと本論文の統括を行い、結論とする。

改めて本論文における研究課題（リサーチクエスチョン）を確認しておく、集落営農法人経営において、会計の貢献はどこにあるのかを、会計管理の側面から考察する。そのために、農業会計の先行研究の課題を確認し（第1章）、本論文の対象となる主体である集落営農法人とは何かを整理し（第2章）、その主体である集落営農法人の会計管理状況を段階的に整理考察し（第3章）、集落営農法人の具体的事例（第4章）の分析を通じ、その結果について考察（第5章）を行い、集落営農法人の会計管理に対する結論（終章）を述べるという構成で展開する。

本論文の目次は以下の通りである。

序章 本論文の問題意識

1. 研究の目的
2. 研究の方法と対象
3. 本論文の構成

第1章 農業簿記と農業管理会計の先行研究

1. はじめに
2. 農業簿記の研究の整理
 - 2.1 農業簿記の理論研究の整理
 - 2.2 農業簿記の事例研究の整理
3. 農業管理会計の研究の整理
 - 3.1 農業管理会計の理論研究の整理

3.2 農業管理会計の事例研究の整理

4. 小括

第2章 集落営農法人の整理

1. はじめに

2. 集落営農組織の先行研究

3. 集落営農法人の背景と史的整理

4. 集落営農法人設立の流れ

5. 広島県における集落営農法人の現状

6. 広島県における集落営農に対する基本的な考え方

7. 東広島市の集落営農法人と事例の位置づけ

8. 小括

第3章 集落営農法人の会計管理

1. はじめに

2. 農業経営発展プロセスと会計管理-研究のための分類-

2.1 小規模農業事業者や家族経営時

2.2 集落営農法人の設立時

2.3 集落営農法人の確立展開時

3.1 小括

3.2 残された研究課題

第4章 広島県における集落営農法人の事例研究

1. はじめに

2. 事例①：農事組合法人さだしげ

2.1 農事組合法人さだしげの概況

2.2 農事組合法人さだしげにおける会計管理導入の過程

2.3 農事組合法人さだしげの財務諸表

2.4 農事組合法人さだしげの資金運用表

2.5 小括

3. 事例②：農事組合法人ファーム・イースト造賀

3.1 農事組合法人ファーム・イースト造賀の概況

3.2 農事組合法人ファーム・イースト造賀の財務指標

3.3 今後の経営課題

3.4 小括

4. 事例③：農事組合法人ファーム・おだ

4.1 農事組合法人ファーム・おだの概況

4.2 6次産業化への展開：米粉パン工場の設立

4.3 米粉パン工場設立に向けた設備投資

4.4 米粉パン事業の拡大と現状

4.5 小括

第5章 事例研究から得たインプリケーション

1. はじめに

2. 対象事例における経営と会計に関する考察

3. 会計管理と経営判断

4. 集落営農法人の会計管理で重視する点

5. 集落営農法人の会計管理で考慮すべき点

6. 事例と会計管理

終章 本論文の結論

1. 各章のまとめ

1.1 第1章の要約

1.2 第2章の要約

1.3 第3章の要約

1.4 第4章の要約

1.5 第5章の要約

2. 総括

4. 各章のまとめ

4.1 第1章の要約

①農業簿記の利活用について最近の論及では、農業者の簿記による記録や記帳をいかに効率的に整理していくのかの手段として、複式簿記を導入し、計数把握を容易に農業経営に活かしていこうとする一方で、その簿記を用いた財務会計は当然に行われるものと位置づけて議論をしていこうとする傾向が強まっている。

②農業経営体の法人化・規模拡大がさらに進んでいく傾向から、管理会計機能の内生的インセンティブが生じてくると指摘されるように、従来、農業簿記が議論されてきた様式論のみでは、農業会計の現代的な課題が満たされていない。現在、パソコン会計の普及により、農

業簿記の記録と記帳が自明の前提として、会計処理ができているという認識のもと、それにより得られた会計情報をいかに活用するかという点に関心が移行している。従来の農業簿記の議論では、管理会計機能の議論が抜け落ちていると考える。

③農業管理会計の理論研究においては、簿記や会計に農業の特殊性という研究の前提をいかに反映させるかを議論するとともに、農業主体の経営管理を行うために会計情報をいかに活用するか、利用目的をどのように設定するのかを主に議論している。その一方で、経営目的や目標を実現するために組織構成員を動機づける手段として、会計情報の有用性についても指摘されつつあることは、会計学における管理会計研究が前提としている部分でもあり、重要な成果でもある。しかしながら、会計の事例研究においては、簿記・会計は税務申告に代表される外部報告を主としており、経営管理を行うための会計管理としては十分な研究成果が得られていない。

④このように、農業会計学における農業管理会計研究は、農業の特殊性を前提にして利益分配よりも費用計算に重点が置かれていること、設備投資や財務管理における会計情報の有用性は十分に認められているものの、各農業主体の経営現場においてそれがどのように用いられているのかについては十分な説明がされていないという問題があると言える。

4.2 第2章の要約

①広島県は、中山間地域が県土の4分の3を占めており、集落営農の法人化が盛んな地域である。集落の農地を集落で守るという発想をもとに、高齢化や担い手不足、離農者の受け皿といった地域問題を解決するために、全国でも先駆けて集落営農法人化を促進した。中でも、「1集落1農場」を形にした集落営農法人は全国のモデルとされ、広島県の集落営農法人の設立に大きな貢献があった。その成果も大きく、全国的にも集落組織の法人化の比率が高い。

②中山間地域の農業振興が農政の課題と認識され、国や地方自治体のバックアップがなされ、集落営農法人の設立は加速した。さらに現在、広島県では、集落営農法人の推進や農地集積は一定程度達したとの認識のもと、「経営力の高い法人」の育成に力が注がれるようになっている。

③本論文で扱う東広島市の各事例は、集落営農法人の姿を如実に表しており、集落営農法人の会計管理研究のために、集落営農法人の設立の経緯や背景、その後の経営展開を考察する分析対象として重要なモデルであることを示した。

4.3 第3章の要約

①集落営農法人の会計管理について、農業経営発展プロセスの会計段階における特徴を明らかにするために、3つに区分して、考察をした。

②第1は、集落営農法人設立以前の小規模農業事業者や家族経営者が中心の時である。生

産性が低く、小規模であるために、会計動機が低い。税務申告の強制といった点が強い一方、コスト意識なども希薄である。また、家族経営で小規模から中規模に近い層では、コスト意識はあるものの、緻密な会計管理ではなく、会計以外の生産記録日誌や栽培日誌、土壌診断書などの資料に力点が置かれ、会計記録については、記録そのものがない、記録が必要ないという点が見受けられる。

③第2は、集落営農法人の設立時である。会計動機が高まる意識が芽生えてくる時期で、複式簿記の必要性を強く感じ、会計導入に進んでいる。法人化のプロセスの中で、会計と政策の密接な関係から、会計導入は、必然的な流れの中にある。また、会計管理は、財務諸表を備え、税務申告や補助金申請などの外部報告目的であり、経営管理といった点までは到達していない。なお、集落営農法人の会計担当者の選任については、組合員数の多さとこれまでの職業経験を経た人材の活用がうまくいっている場合が多いようである。この点は、集落営農法人の特徴と言える。

④第3は、集落営農法人経営に確立展開時である。当然に複式簿記を活用した財務会計は行っているが、法人経営を継続するために、法人内で活用する管理を自分たちで行うようになっていく。その事例として、実際の集落営農法人で活用されている内部の管理表を取り上げ、経営の意思決定に役立たせている例を紹介した。管理表を自ら作成し、経営に活かせるような自発的な会計管理の実践と活用が見てとれる。集落営農法人経営を持続的に行い、維持・発展をしていく中で、自発的な会計管理が見られる。

⑤以上、集落営農法人の経営発展プロセスを辿って、各段階における会計管理について、序章で述べた①会計の記録もない、②提出書類作成のための外部管理、③内部意思決定のための内部管理、④農業生産のみならず、6次産業化や農商工連携といった新事業への展開といった会計のステップを考察し、その役割と特徴を明らかにした。

4.4 第4章の要約

①広島県東広島市における実際の集落営農法人の3つの事例を取り上げた。中山間地域では、農地の規模拡大が厳しく、大規模農業への転換は難しいため、農業経営を発展的に推し進めるには制約が大きい。法人経営の選択として、1つは長期的に地域を守り、農業を継続・維持していくための法人の安定経営を模索する方法である。もう1つは、農業をビジネスとして捉え、6次産業化の事業展開を通じて付加価値を高め、新たな雇用の確保、収益拡大を目指す方法である。本論文では、前者の例として、さだしげやファーム・イースト造賀の事例を取り上げ、後者の例として、ファーム・おだを取り上げた。それら3事例から、会計管理の実際を考察した。

②第3章で区分したステージで言えば、さだしげやファーム・イースト造賀の事例は、ステージ3であり、ファーム・おだがステージ4に該当する。

③さだしげの事例では、法人設立から 10 年間にわたる会計管理導入の過程や財務諸表あるいは資金運用表を用いて、考察を行った。法人設立直後の会計管理導入から、実際の経営を通じ、管理の重要性を認識し、得られた会計情報を共有化し、組織運営に役立てていることが判明した。

④ファーム・イースト造賀の事例では、法人設立から 10 年間にわたる売上高・営業利益・経常利益の推移を基に、地域への還元額などについて財務指標から考察をした。経年分析を通じ、法人経営の安定化が徐々になされたことがわかった。経営の合理化や経費節減など経営計画を練れるのも、会計管理がなされているからであり、その役割と貢献が見てとれた。

⑤ファーム・おだの事例では、6 次産業化に伴う設備投資を中心に、資金調達や運用、損益計算書を通じて投資に対するリスクとリターンを検討し、中長期計画における会計管理活用の検討を行われていたことを示した。さらに資金の確保とその運用により、会計管理をどう経営に活かせるのかを考察をし、その方向性を示した。

4.5 第 5 章の要約

①上記の 3 つの事例を基に、会計と経営の関係性を考察した。「経営の変化→会計の変化」、あるいは「会計の変化→経営の変化」は相互に何をもたらすのかという課題に対し、集落営農法人においても、「会計の変化→経営の変化」も「経営の変化→会計の変化」のいずれも関連性がある。「経営の変化→会計の変化」は、会計が後追いであり、言い換えると、事後的というより、情報を反復して収集し、経営判断をしていくことに他ならないことが明らかになった。また、「会計の変化→経営の変化」は、事例で見たように、農業補助金などの農政の影響や、農業経営基盤準備金で見たような税制の特典の介在が大きいことが明らかになった。

②集落営農法人の会計管理の最大の意義は、会計による経営の適性化を判断するためにあることを示した。集落営農法人では、利益重視の経営指針とは異なり、地域の持続的な維持のために、会計情報を材料として自らが事業評価することが必要となってくる。今後は、農業補助金に頼らず、自力で営農が続けられるように、集落営農法人経営にとって、経営の適性化を示す「会計管理」の視点がより重要になると考えられた。

③こうした考察の結果を踏まえ、集落営農法人の会計管理では、事業の維持や継続を図るため、①固定資産、②労賃と支払地代の資金確保が最低限必要であるという認識がある一方、1) 農業補助金、2) 税制の介在、3) 地域還元の視点にも会計的な理解が必要であり、考慮すべき点であると考えられた。

④集落営農法人は、営農継続が大前提であり、会計管理による全体的な視点を導入し、経営に活かすことが重要であることが明らかになった。従来の研究では本研究のような集落営農法人の会計管理研究はほとんどなく、これからさらなる議論が進むことが期待される。

5. 結論

本論文の成果は、以下の通りである。

①本研究では、集落営農法人の会計管理について、先行研究と事例分析の結果として、会計管理の適用は、簿記による日々の記録・集計によって単に過去どのような取引が行われていたかということや、利益計算や財産状況を把握だけにとどまるものではなく、会計管理を通じて、会計情報を有効に活用し、経営における意思決定に役立たせていくことの重要性が改めて解明された。そのために、会計管理の意味と意義を知り、会計によって何が示され、その情報をいかに活かしていくのか、会計管理の導入をなぜ行う必要があるのかという視点から見て、財務会計も管理会計の区分ではない、全体的な視点が求められることが明らかになった。

②集落営農法人の会計管理の有用性は、会計管理によって固定資産管理や資金繰りなど様々な経営情報を得ることができることにある。そして集落営農法人においては、農地を拡大し、事業発展を進めにくい条件の中、経営の適性を求められるが、そのためには集落営農法人の経営実態を知り、その立ち位置を把握することが必要である。経営の合理化や経費節減によって、持続的に集落が維持できるようにするために、集落営農法人の会計管理は、経営の適正化に大きな役割があることが明らかとなった。

③しかしながら、集落営農法人の会計管理の限界（課題）は、会計だけで解決しない点である。たとえば、担い手の問題である。次世代の人材確保には、農業所得の向上などさまざまな問題がある。会計管理では、集落営農法人の持続的な維持のため、営農継続ができるよう、経営の適性を判断するという役割はあるが、それだけで農業の経営革新というところまでは繋がるわけではない。ましてや、今の農政で見られる強い農業の思考、すなわち企業的思考をそのまま導入すれば、経営拡大をしていけるというものでもない。つまり、こうした会計管理の限界を知りつつ、農業経営に活かすというのが会計管理の重要な貢献と考える。

以上が、会計管理の適用・有用性・限界（課題）である。

最後に残された課題も挙げておく。本論文で取り上げた集落営農法人の事例は、広島県東広島市の限られたものであり、さらに広範な事例検証が必要になると思われる。これらは今後の課題である。

審査報告概要

本論文は、集落営農法人の会計管理に注目して、その役割や課題を明らかにした研究である。対象事例は、集落営農やその法人化が顕著である、広島県東広島市の主に3つの集落営農法人である。筆者はこれらの集落営農法人の立ち上げから、10年間税理士事務所勤務を

通じてその支援活動を携わり、その過程で集落営農法人リーダーへの丹念なインタビュー調査を実施する共に、集落営農法人から提供される財務データなどを活用することで現場の実態を踏まえた会計管理に関する分析を可能とした。その結果、本研究では、集落営農法人を会計管理として把握することの重要性や会計管理の特質を明確化し、その意義と限界を解明したもので、これは従来の農業会計研究では論及されていない点を明らかにしたものと評価される。日本農業の重要な担い手として、いわゆる集落営農法人が注目されているが、その経営論理は経済性に加えて、集落構成員の合意形成など多様な尺度でそれを評価分析することが重要であり、そうした論点にも本研究の結果は学術的に有益な示唆を与えるものと考えられる。これらの研究成果等を詳細に検討した結果、審査員一同は、博士（農業経済学）の学位を授与する価値があると判断した。