

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—

岸保 宏

序章 本論文の問題意識

1. 研究の目的	3
2. 研究の方法と対象	5
3. 本論文の構成	6

第1章 農業簿記と農業管理会計の先行研究

1. はじめに	8
2. 農業簿記の研究の整理	8
2.1 農業簿記の理論研究の整理	8
2.2 農業簿記の事例研究の整理	10
3. 農業管理会計の研究の整理	11
3.1 農業管理会計の理論研究の整理	11
3.2 農業管理会計の事例研究の整理	13
4. 小括	15

第2章 集落営農法人の整理

1. はじめに	16
2. 集落営農組織の先行研究	16
3. 集落営農法人の背景と史的整理	16
4. 集落営農法人設立の流れ	18
5. 広島県における集落営農法人の現状	20
6. 広島県における集落営農に対する基本的な考え方	23
7. 東広島市の集落営農法人と事例の位置づけ	23
8. 小括	24

第3章 集落営農法人の会計管理

1. はじめに	25
2. 農業経営発展プロセスと会計管理-研究のための分類-	25
2.1 小規模農業事業者や家族経営時	26
2.2 集落営農法人の設立時	27
2.3 集落営農法人の確立展開時	30
3.1 小括	35
3.2 残された研究課題	35

## 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 .....	37
2. 事例①：農事組合法人さだしげ .....	37
2.1 農事組合法人さだしげの概況 .....	37
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 .....	38
2.3 農事組合法人さだしげの財務諸表 .....	39
2.4 農事組合法人さだしげの資金運用表 .....	44
2.5 小括 .....	46
3. 事例②：農事組合法人ファーム・イースト造賀 .....	47
3.1 農事組合法人ファーム・イースト造賀の概況 .....	47
3.2 農事組合法人ファーム・イースト造賀の財務指標 .....	48
3.3 今後の経営課題 .....	51
3.4 小括 .....	52
4. 事例③：農事組合法人ファーム・おだ .....	53
4.1 農事組合法人ファーム・おだの概況 .....	54
4.2 6次産業化への展開：米粉パン工場の設立 .....	55
4.3 米粉パン工場設立に向けた設備投資 .....	57
4.4 米粉パン事業の拡大と現状 .....	58
4.5 小括 .....	60

## 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 .....	62
2. 対象事例における経営と会計に関する考察 .....	62
3. 会計管理と経営判断 .....	63
4. 集落営農法人の会計管理で重視する点 .....	65
5. 集落営農法人の会計管理で考慮すべき点 .....	65
6. 事例と会計管理 .....	67

## 終章 本論文の結論

1. 各章のまとめ .....	69
1.1 第1章の要約 .....	69
1.2 第2章の要約 .....	70
1.3 第3章の要約 .....	70
1.4 第4章の要約 .....	71
1.5 第5章の要約 .....	71
2. 総括 .....	72

### 1. 研究の目的

本論文は、広島県東広島市の集落営農法人<sup>1</sup>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、議論を進めていきたい。言い換えれば、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。

筆者は、農業会計の実務支援あるいは農業経営の加工・販売の支援を行ってきた。平成14（2002）年ごろ、実家の会計事務所において「営業利益が赤字、営業外収益である農業補助金で黒字、それから納税（岸保（2017），22頁）」という農業経営の実情を目の当たりにしたところから、筆者自身の農業にかかわる問題意識が醸成されている。特に、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。

これまで企業会計では、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。集落営農法人もこれと同様に、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みることが果たして集落営農法人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り、その2つの「管理」をどう統合した視点から、集落営農法人の経営を、どのように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。言い換えると、財務会計と管理会計を区分するのではなく、全一体的に捉えること、すなわち、全一体的に捉えるとは、財務会計も管理会計も「会計は根本的に経営管理機能しか持ちえないとさえいえる（三代澤（2005），157頁）」ということを意味する。それには日々の経営活動を記録・計算をする簿記の過程が財務会計の過程だとすれば、それは同時に、経営の事実を単純に記録するだけではないし、計画や目標、あるいは原価の生産に要するコストの把握など、管理会計の役割の意味も包含している。

その意味において、本論文では、複式簿記や会計に基づいて経営管理を行うことを「会計管理<sup>2</sup>」と表現し、一般的な「管理会計<sup>3</sup>」とは明確に区分して取り扱うこととする<sup>4</sup>。

この視点から、本論文では、2つの点の解明をしたい。①農業において、会計のないところに「会計」を導入したら何が生まれるのか。②複式簿記や会計に基づいた「会計管理」をすると、何が分かり、さらに農業経営者にとって何が必要とされるのか。

前者の考察からは、農業経営発展における会計プロセスを辿ることで、発展段階における会計の役割が明らかになると考える。家族経営の農業から集落営農の法人組織へ

の過程において、簿記を前提とした管理で言えば、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する。特に③にある内部意思決定<sup>5</sup>のための内部管理は、日本の農業にとって重要である。

後者の考察からは、その会計プロセスを経由し、そこで収集し、処理された会計情報から何が得られ、何が農業経営者にとってさらに必要なのかが明らかになると考える。集落営農法人への組織化は、経理の一元化<sup>6</sup>にとどまらず、法人として経営を行うことという必要性が生じ、また、一般企業と同様に会計を利用・活用する必要性が生じる。集落営農法人における会計の導入によって、何が分かり、さらに何が必要とされるのかを、明らかにする必要がある。

尚、阿部(1979)では、生産組織を形態別に区分をし、それぞれの会計問題を理論的に整理している。さらに、大室・井形・新沼(2008)では、多様な生産組織の実態把握を踏まえ、会計システムによって作成された会計情報がどのような機能を果たしているかという考察がされている。そして、阿部(1989)、稲本(1992)が会計情報に目を向けた情報会計の視点から言及はされている。しかしながら、具体的な事例を基とした研究には不十分である。これらは、農業経営管理論の中に、会計が重要な役割であることは、認識しているものの、実践的な農業経営を進めるにあたって、会計管理の視点が欠けていると言える。

従来の研究では、農家や農業法人といった農業者の会計問題を、簿記や財務会計、管理会計など、多種多様に蓄積がなされている。

本論文では、①集落営農法人の会計に限定対象としたこと、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、全一体的な会計管理の視点を取り入れていること、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たこと、④あくまで集落営農法人を対象として、その設立過程、すなわち経営発展プロセスと会計管理を考察するために、実践形態を分類して、会計段階を把握したこと、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、総合的な会計管理から解明したこと、が挙げられる。

①では、多くは農家や農業法人など、その主体を明確にするよりも、農業者のひとくくりでの考察が多い。かつ集落営農法人は設立経緯や存立意義に特徴があるため、会計にも影響が少なからずある。

②では、農業簿記や財務会計、管理会計など、それぞれの課題に答えているが、会計管理から集落営農法人の経営把握に努めるべきであり、経営管理の会計が重要視されるべきである。

③では、ヒアリング調査を通じて、実際の事例を多用して活用している。この点は、多くの方が利用した先行研究はある。しかし、具体例を豊富に取り入れており、あまり例を見ないと思われる。

④では、集落営農法人の会計研究が少ない中、集落営農法人を中心とすれば、どのような会計段階で、会計の役割や貢献、その状況の把握があまりなされていない。

⑤集落営農法人の10年の歴史と会計による経営実態の把握から、何が問題で何が必要なのかということが明らかになった。多くは単年の分析や、経年分析と言っても10年間にわたる研究は、あまり見ることがない。

といった5つの点の考察は、本論文の特徴である。

以上、本論文では、集落営農法人における経営発展の会計プロセスを通じ、会計管理の側面から、明らかにすることとする。

## 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している。本論文で取り上げる集落営農法人も、筆者が10年以上の付き合いがあり、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、わかる人に聞くということが容易にできるというのは強みである。まずもって、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と考えている。

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こととする。その理由は、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)」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と考えられる。

その上で、本論文の対象を次の3点に限定したい。①なぜ、集落営農法人なのか。②なぜ、東広島市の集落営農法人を対象とするのか。③なぜ、集落営農法人の会計管理を問題とするのか。ここで、この3点の説明を加えたい。

まず、①なぜ、集落営農法人なのか。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<sup>7</sup>。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、広島県もその傾向である。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が「集落営農法人」であるという事実から、それを対象とするのが適当と考える。

次に、②なぜ、東広島市の集落営農法人を対象とするのか。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<sup>8</sup>。また、後にも述べているが、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<sup>9</sup>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<sup>10</sup>を対象とすることは、適当と判断した。

最後に、③なぜ、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、両者とも必要ではないか。ここでは、両者を統合するものを、「会計管理」とし、これを本論文の対象とした。

### 3. 本論文の構成

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、その意味において、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することで、確認することとする。農業会計研究は何を対象とし、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、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、集落営農法人の背景を史的に整理する。集落営農がどのような進化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、中山間地域の農政の変遷を確認する。最後に、集落営農法人の設立の流れを通じ、法人化の全体把握をした上で、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区分して、議論をする。集落営農法人を構成する農業者の会計実態を3つの発展段階別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確認する。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。第3章で取り上げた集落営農法人の会計段階を区分した分類において、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例を見なし得ると考え、具体的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を基に、集落営農法人の会計管理の考察をする。集落営農法人における会計管理とは何かを、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）を確認しておくこと、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問うものである。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考察と整理をし（第3章）、集落営農法人の具体的事例（第4章）を通じ、その考察（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。

## 第1章 農業簿記と農業管理会計の先行研究

### 1. はじめに

農業会計学は、他の産業と異なり、自然条件への配慮等、農業の特質を考慮しつつ、企業会計原則を準拠していこうとする考えの中で、議論が進められている。たとえば、菊池(1986)が述べるように、「企業会計を農業に適用しようとするものであり、あえて農業会計の用語を使い、その領域を設けようとするのは、会計処理の考え方や手法において、農業が一般企業とかなり違った特質を持つからである(菊池(1986), 1頁)」と位置づけている。

ここでは、会計管理という側面から、農業簿記と農業管理会計に着目する。前者は、農業の記録と記帳である。農業簿記の目的は、「正しい記帳」、つまり農家自身による記録に基づき、「農産物の生産に要した原価を把握」する、つまり農産物のコストを把握することにより、「農業経営の発展に寄与すること」である(戸田(2017), 2-3頁)とすると、農業簿記研究の議論がどのようになされてきて、何を課題としているのかを整理することが必要であると考ええる。

また、後者は、農業における経営管理である。貝原(1970)は、農業管理会計の目的を、以下のように述べている。計画や計画実行に関する意思決定に役立つための内部的会計情報を目的と、経営の保全ないし、統制機能において意義あるもの(貝原(1970), 11頁)とし、農業管理会計を位置づけているが、農業簿記研究の議論と同様、農業管理会計研究の議論がどのようになされてきて、何を課題としているのかを整理することが必要であると考ええる。

まずは、これまでの農業簿記の先行研究を傍観し、これまでの議論を整理する。次に、ここでは農業管理会計の先行研究に触れていく。共に理論研究と事例研究とに区分して検討するとともに、その課題を示すこととする。

## 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

工藤(2012)によれば、明治初期におけるわが国の農業簿記は、農業経営の実践、言い換えると、農業の経営管理を補完あるいは付随する知識としての涵養ではなく、簿記一般知識の一部としてもっぱら社会に浸透していったことを指摘している。その例として、わが国で最初に農業簿記に関連する記述がある簿記書は、土肥謙吉『簿記法独案内』(1879年)であり、その中の16章に「農業簿記法」が記述され、帳簿の例解が示され、実践的な教育目的のための教材として位置づけられている。続いて、農業簿記をタイトルにもつ最初の簿記書は前田貫一著述・後藤達三校閲もよる『農業簿記教授書』(1884年)である。内容は、農業においても精密な記録と計算が必要であり、複式簿記理論を展開し、説明を加えている。ただし、農家を主体とするものではなく、簿記を学ぶ教育機関向けの教育教材であり、技術に先行する知識として、社会に浸透していたという。

こうした背景を考えてみても、農業簿記あるいは農業会計が会計学の理論や技法を農業に適用していこうとする流れが農業簿記の黎明とも言える時期から存在している。



農業簿記を取り上げるにあたり、まず大槻正男の「自計式農家経済簿」、いわゆる「京大式農家経済簿記」(以下、大槻簿記と略す)が挙げられる。農家の実情を鑑み、帳簿様式を創案された。農家を会計主体として、農家に専門的な知識を多く必要とさせず、理論に基づいた計算によって正確な帳簿を作成できるといったものであり、家計に関する支出と、農業経営に関する支出を分けずに共に記帳するといったものである。確かに、小規模な農家の実務能力などを勘案した結果に基づき、農業特有の事情を配慮し、仕組みづけた点で評価できるが、家計と経営の分離という点など問題点もあることは否定できないところである。それでも尚、家串(2015)が指摘するように、大槻の成果は、日本における農業簿記・会計学の理論化の嚆矢であり、簿記記帳の簡便化への取り組みであり、小規模・零細規模の家族経営への適用の可能性の現代的意義も見出すことができるだろう。

次に、近藤康男の「農業簿記学(1938)」(以下、近藤簿記と略す)を取り上げる。近藤は、大槻簿記に一定の評価をしながらも、農家にとって複式簿記の採用の方が理解しやすいという指摘をしている。農業簿記学と農業経営学は表裏一体をなすものであり、農業簿記が経営に対して、複式簿記が分析の完全な手段として必要であるという意見である。近藤は、大槻簿記の流れの中で、複式簿記の必要性を主張し、農業経営の企業化の方向へ近づけようとしている。家串(2015)は、近藤簿記の意義として、農業経営における複式簿記の有効性を見据えた点を挙げ、日本の農業簿記を複式簿記へ軌道修正し、採用を唱えたことを評価している。また、家計費を経営費へ算入した点を挙げている。複式簿記に家計の側面を持ち込んだ点を挙げている(家串(2015), 217頁)。

さらに、大槻、近藤の簿記様式に加え、農協式簿記が挙げられる<sup>11</sup>。近藤簿記を支持しつつ、簿記記帳をしていない農家が大多数を占める現段階においては、経営と家計の分離が出来るものではないことは前提としても、農協式の収支簿記を改良したものが過渡的にはやむを得ないという考えである。この簿記の特徴は、①先ずつけるのが容易で何か所にも記録のわずらわしさを省き、一日の出来事と一日の取引をまとめてすべての事柄が記録できるようにした。②農家の希望と目的によって、帳簿様式のすべてに記入しないでよいように二段、三段の構えにして記帳者の記帳目的によって任意に選べるようにした。③日々の記録(日記帳)と集計表(仕訳及び元帳)を別冊にした現金動態については自動的に各頁毎にまとめることが出来るようにした。④記帳の能力に応じて、日別の現金集計と労働集計を別表にした。⑤第一部(日記帳)と第二部(仕訳帳及び元帳)とで別冊としたことは、日記帳は土間で、集計仕訳は座敷という記帳のヒントを生かしたものである、とし、簿記として最も合理性があるとは言えないが、現段階としての推奨としたものであった。

この3つの簿記様式が日本の農業簿記の流れであろうが、上記の農協式簿記も、「今では正規の複式簿記になってきており・・・(中略)<sup>12</sup>」と指摘されるように、複式簿記の流れが、昭和30年前半にも採用への動向を示している。

事実、当時の文献を見ると、桜井・奥谷(1952)や田中(1953)が複式簿記の必要性を主張し、今現在でも、その流れが続いていると言える。桜井・奥谷(1952)は、複式簿記をなぜ選ぶのかという問いに、月別の損益計算、資産と負債の正確な記録、部門別の損益計算が把握され、理解できる有用性を示している。また当時の農業簿記の普及の低迷

の理由として、田中(1953)は、わが国の農業が後進的な零細企業であることや、農業簿記はその取扱い方によっては、商業簿記や工業簿記よりも広汎で複雑な内容をもっていることや、農業そのものが生物生産であるが故に個別計算が難しいこと、会計技能や知識の程度が農家に低いことなどの指摘の上で、それでも尚、複式簿記がやはり基本であるという考えを示している。

倉田(1971)は、農業における複式簿記の体系化を図ろうと、実務上の立場に重きを置き、経営の単なる所得計算よりも、資本に対する利潤すなわち資本純利益を目指すいわゆる企業的計算の要請(倉田(1971),2頁)も考慮に入れた実践的な農業経営の簿記理論を示している。阿部(1971)は、農業者が複式簿記の利用が適切かどうかは、資本という観念が農業者に確立しているかどうかにより、この問題が基本的に決定されるという立場<sup>13</sup>であり、阿部(1972)でも示される通り、複式簿記が農業に適用される場合、株式会社とは別として出資によって経営と家計との分離の明らかな農業共同経営にその必然性があるとした。

小家(1985)は、簿記とは、経営が運用する資金の動きを把握する方法であり、つまり、簿記が資金運用を把握し、意思決定をする行為、農業経営の自立化を促す行為として、位置づけている。

また、家串(2001)は、農業会計学の展開の軌跡を整理している。昭和戦前・後期から今日まで、大槻等による簿記記帳技術論として展開し、やがて時代的必然に伴う複式簿記の導入がその理論体系化を増進させ、それが暗黙として企業会計学の範疇にあり、その中での動向にあるとし、それが農業経営のドンブリ勘定の解消を第一義的目的として、単式簿記であっても、それを担う役割の重要性があると指摘している。

近年の研究では、戸田(2014)は、農業者の類型モデル別に分け、農業簿記の実態調査から、会計の動機を探るとともに、会計意識を高める提言をしている。

## 2.2 農業簿記の事例研究の整理

次に、農業簿記に関する事例研究を見ていく。農業簿記に関する実務的な簿記管理について、パソコンにいる会計処理の問題を主に整理する。

阿部(1990)は、財務会計に限定し、原始書類による手記的な管理とパソコン会計の管理の両者を比較しつつ、意義と課題を論じた。農業経営においてパソコン会計の導入が帳簿組織の革新へと繋がるのではないかと指摘している。

桂(1987)は、パソコン利用による農業経営情報システムの優良事例の考察から、当時、実用化がされ始めた時代に、利用向上の方途を探り、今後の普及への要望を挙げている。

北田(2000)は、パソコンによる農業簿記に注目し、アンケート調査事例を用いて、実証的な実態と課題を整理している。ここでは、現時点ではパソコン農業簿記は農業簿記記帳普及の重要な役割を担っているが、従来の手書き簿記からの合理化と青色申告という税制対策の目的とし、計数管理システムによる経営分析的な利用や効率化の認識があまり高くなく、今後の課題として挙げている。

石岡(2000)は、パソコンによる簿記記帳の学習の特徴と効果について論じている。

古塚・高田(2009)では、パソコンによる簿記の特徴を4つ挙げている<sup>14</sup>。①自動仕訳と自動転記：事前取引をコード番号化して登録する必要があるが、発生した取引に該当する摘要分をコード番号で入力すると、借方および貸方の勘定科目が自動的に表示される。したがって、後は金額を入力するだけである。ただし、複雑な取引は自動仕訳とはならない。仕訳が行われると自動的に元帳への転記がなされる。②試算表などのチェック機能をもつ帳簿作成が不要：取引を入力するとその後は、パソコンが行うので、試算表は不要である。③必要なデータを取捨選択して即時見読可能：極端な表現であるが、1つの取引を入力すれば元帳を飛び越えて損益計算書を見ることができるのである。上述したように必要なときに必要なデータを瞬時に見ることができるのである。したがって、意思決定を迅速に行うことができるようになる。④拡張機能としての経営管理ツールの備付け：簿記ソフトの多くは、損益計算書と貸借対照表を作成した後に、経営分析や資金管理などができるようになっている。このような点を挙げ、パソコン簿記の導入による労力の省力化を挙げ、税務申告を主目的としたものだけではなく、経営管理目的の利用の必要性の指摘をしている。

古塚・源田(2008)は、財務会計の役割の1つとして、経営者および利害関係者の情報提供として、経営成果の予測に役立つ財務状況の開示の要求を可能とするのが、コンピューター<sup>15</sup>とキャッシュフロー計算書を含めた財務諸表であるとし、質の高い情報を獲得の必要性を指摘している。

四方(1998)は、農業簿記の普及と利用の問題点を支援組織の面から、明らかにしている。これまでの主に6つの支援組織に担われているとし、①農業改良普及センター、②農業協同組合、③農業会議－農業委員会、④農業改善支援センター、⑤畜産会、⑥税理士を挙げ、農業簿記の普及に最も力をいれているには、②の農業協同組合であり、農家も農協に依存している部分が大きいと結論づけている。

こうしたパソコン会計を導入し、簿記記帳を手軽に処理できるように仕組み立て、試算表など財務諸表の作成ができることは、今日の農業簿記会計の貢献が大きい。また農業の独自の会計基準を作成していこうとする動き<sup>16</sup>も、パソコン会計の一般化が前提にあり、農業会計の整備に繋がっていると言える。

### 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

西村(1969)によれば、農業における会計は経営と家計の分離(持分)の明確化、収益(あるいは利潤)の分配と費用負担を把握すること、あるいは構成員の貢献、特に農業の評価などを適正に処理することを目的として行うとされている。つまり、農業会計学の研究視点は、外部報告向けではなく、農家あるいは法人自らの管理を行うための技法として簿記や会計が捉えられてきたのだと考えられる。

こうした中で、阿部(1970)(1989)や稲本(1986)(1990)のように、農業会計学の研究者が農業管理会計について以下のような指摘をしている。

まず、阿部(1970)は、農業管理会計を「農業経営の、または農業者の行なう事業の、経営管理のすべての過程について、貨幣数量的な情報を、その経営者、管理者に提供することを目的とする会計である」(阿部(1970), 43頁)と定義した。ここで言う

農業管理会計とは、主として原価計算を日常の継続した農業経営の管理過程の統制ならびに計画のサイクルと噛みあった「農業の経営改善に役立つための資料の提供」(阿部(1970), 47頁)に重点が置かれるが、経営意思決定に有用な会計情報は従来の伝統的な複式簿記を基盤にした貨幣計算会計のみならず、非貨幣的情報を含めた極めて広範な領域を考慮すべきではないかと指摘している(阿部(1970), 47頁)。

また、阿部(1970)(1989)や稲本(1986)では、商工業を対象とした会計理論を農業の家族経営に適用する意義や限界を論じ、農業の技術的特質ではなく、家族の主体的特質を中心にした会計理論に着目した。農業の主たる担い手である「農家」を意識して、家族経営を中心に個人事業者を会計主体として管理会計問題を接近しようとしたのである。特に、稲本(1986)は家族経営の会計の取り巻く経営内部・経営外部条件の検討として以下の4点を指摘している。まず、家族経営が多様に変化している中で、大規模・高収益経営＝自立経営が成立している。次に、大規模・高収益経営は、会計領域を生産管理から販売管理・財務管理等へと著しく拡大してきている。さらに、家族経営の会計は、ライフサイクルとの関連を強めてきており、ライフサイクルの観点から家族経営における会計領域は更に拡大して考える必要がある。最後に、家族経営の意思決定過程を単一意思決定から組織的意思決定として認識する必要性が高まってきていると同時に、家族経営における動機づけが重要になってきていることを指摘している。すなわち、ここでは、農家を1つの組織体として位置づけ、法人のマネジメントと同様に捉えることによって、農家に管理会計(技法)の導入を図ることが意識されているように理解できる。

その後、阿部(1989)は農業の取り巻く環境変化から阿部(1970)で示した農業管理会計の定義を再構築する必要性を説くとともに、その研究領域の拡張と農業における管理会計の課題を挙げた。ここでは主に個人農業者における家族経営を会計主体として捉え、農業の「管理」を行うにあたっては、情報処理技術の発展に伴って管理会計の技法やその機能がいかにあるべきかを検討することが重要になりつつあるとした。この点は当時の時代背景もあるであろう。だが、実際には農業経営における管理会計の情報は必要であるものの、管理そのものが困難であると述べている。すなわち、農業において会計による「管理」という概念を導入することが難しいと指摘している。

稲本(1990)は、集落営農法人の経営に対する会計のあり方、特に経営管理の関わりに着目し、管理会計の課題と方法の検討をした。一般的な会計理論を集落営農法人の会計に適用する場合にどのような問題が発生するか、特質をどのように捉えるかが焦点だと述べている。そして、組織をマネジメントする上での機能分担の明確化、会計情報の効率的作成と伝達ということを経営管理の重要な基準として位置づけ、管理会計理論・会計技法の集落営農法人への適用の可能性と限界を考察した。一方で、一般の企業と集落営農法人とでは規模や形態、組織の運営原理は異なるが、集団としての意思決定や動機づけに関して会計が不可欠である観点は同様であると述べている。

以上のように、農業会計学における管理会計研究では、管理会計が農家、あるいは法人経営を行うための管理に有用な会計情報の提供が意識されてきた。また、集落営農法人の経営管理を行うための手段として管理会計を捉える研究も残されているが、

いずれも農業が持つ特殊性を前提にして農業を行う主体にどのように簿記や会計に基づいた経営管理という概念を根付かせるかに議論の中心が置かれていたと言える。

また近年の研究では、小田(2014)が、農業が持つ特質を踏まえた会計研究が留意すべき点を次のように整理している<sup>17</sup>。第1に、農業生産は基本的に生命現象を利用した生産という特質から、標準化や規格化をめざす工業生産のようにインプットとアウトプットとの関係を人為的にコントロールをすることが基本的で困難であること。第2に、農業生産は基本的に気象等の自然条件に大きな影響を受ける天候リスクだけでなく、在庫管理の困難性も踏まえつつ豊作・不作の影響による市場における収益変動リスクに直面する。そのため、期間費用・収益の対応を因果関係にもとづいて理解することが難しく、コスト・コントロールだけでは収益が安定しないという特質を持つこと。第3に、農業生産は一般的に生産期間が数か月、場合によっては1年以上の長期間を有するため、生産期間が会計期間に収まらない場合が発生する。そのため、費用・収益の期間帰属の決定に際して合理的な理由づけが概して困難になる。つまり、ここで主張されている農業会計の特質は、生命現象を利用した生産物であること、気象等の自然状況やそれに伴う収穫量が変化するとともに、生産物によっては会計期間をまたがって生産するものがあるために会計の大きな特徴である期間損益計算が困難であるということである。

さらに、農業の特殊性については「農業においては、経営を存続するために損失に対処し、コントロールすることが重要な経営課題であり続けてきた。すなわち、農業会計では、企業会計のような分配利益計算が主な目的ではなく、損失の計算が重要な目的のひとつであり、今後も農業会計学が追求すべき重要なテーマである(珍田(2014),119頁)」とされるとともに、自然環境下で生産を行う農業における生産物の成否は人為的にコントロールできない部分が多く、しばしば収量を大幅に低下させる災害も発生するとともに、作物によっては農業生産物の価格変動が大きく収益について予測できない部分も多いとされている。これをもって、「基本的に期間費用・収益の対応関係から導出された期間損益を因果関係にもとづいて説明する」手段としての会計を農業に用いることは本来的に難しいとも指摘している(小田・珍田(2011),183-184頁)。

こうした指摘は農業会計学の特徴を捉える上で非常に重要である。すなわち、生産高を確保するための投入量(インプット)を測定することに主眼が置かれ、家業としての所得や法人組織体としての利益を管理するという前提が会計学ほどは強く意識されてこなかったと言える。

### 3.2 農業管理会計の事例研究の整理

次に、農業管理会計に関する事例研究を見ていく。ここでは大室・新沼(2006)(2007)、大室・梅本(2008)による先行研究と農林水産省(2000)によるアンケート調査を取り上げる。

まず、大室・新沼(2006)では、従来の記録計算様式の観点で捉えられてきた農業簿記様式を、構造と機能からなる「農業会計システム」という概念で捉え直し、これまでの農業会計システムがどのような構造と機能を有し、その変遷の検討の上、財務会計技

法のみからなる会計システムと、財務会計技法と管理会計技法を結合させた会計システムの考案がされ、管理会計技法を結合させた会計システムの実用性などについての検討が十分に蓄積されていないことから、今日の農業経営構造の動態を踏まえ、管理会計技法を結合させた農業会計システムの有用性についての実証的な検討を指摘している。

大室・新沼(2007)では、こうした会計情報を処理する会計ソフトの活用に対して、現在、最も多くの農業経営体に採用されている株式会社ソリマチの「農業簿記」ソフトを例にし、ソフトの採用過程と機能評価をアンケート調査にもとづいて行っている<sup>18</sup>。機能評価では、家族経営体におけるソリマチ会計システムの会計機能への期待として大きいものは、(1)青色申告に役立てること、(2)正確な利益を把握すること、(3)経営計画の策定に役立てることなどであった。そして、採用後のソリマチ会計システムの有する財務会計機能については期待通りの評価をしていたが、管理会計機能に対しては期待を下回っていた。その理由として、ソリマチ会計システムが管理会計技法を結合させていない会計システムであることが考えられるとした<sup>19</sup>。

大室・梅本(2008)は、4つの事例をもとに、農業経営の意思決定場面において、会計上の項目や指標の着目とその判断、規定要因の考察をしている<sup>20</sup>。ここから明らかになったのは、以下の4点である。第1に、一般の財務指標を経営者それぞれが独自の観点により、最小限必要な会計情報を用いて、意思決定に活かしている点である。第2に、戦略的な意思決定の局面に対して、投資判断の妥当性は、資金繰りの健全性をまず着目をしている点である。第3に、その局面に対して、実施あるいは改善の判断は、経営者自らの経営努力によって削減できる可能性の高い項目に着目する点である。第4に、経営体として投下資本に対する利益を追求するよりも、家族員への報酬を確保した上で、経営運営上の資金繰りが問題なく維持することを第一とする財務管理がなされており、その理由としては、家族経営あるいはその集合体としては、家族経営という性格を強く残しているため、会計情報の活用上の特徴がかなり影響されている。

また、農林水産省(2000)によれば、農業経営の簿記会計の実態を基礎資料として、国が意向調査を実施している。それ以降、国レベルでの調査は行っていないが、その調査結果は、以下のとおりである。第1に、簿記会計の必要性は9割程度が必要と考えているが、5割程度がこれまで行っている。第2に、簿記会計の行う理由は、「税務申告に利用するため」が5割程度である。続いて、農業経営の収入と経費の内訳を明確にする(約3割)、財務分析等による診断を行い、農業経営に活用するため(約1.5割)という理由である。第3に、簿記会計を基にした経営診断の必要性は、「これまでは経営診断を行っていないが、今後は行う必要がある」が5割と最も高く、「今後も継続的に経営診断が必要である」という意見を合わせると、約8割が必要であると考えている。第4に、経営診断の活用方法は、「経営状況全般の把握」が6割と最も高く、次いで、「生産原価を把握し、コスト削減の明確化」、「経営作物の拡充、見直しや多角化等の経営方針の決定」と続いている。

これらの研究や調査から明らかなのは、農業主体における会計情報の利用は外部報告(税務申告を含む)と内部報告(管理)の両面が意識されているが、現時点においては

税務申告に代表される外部報告が中心だということである。ただ、大室・梅本(2008)で示されているように、設備投資や資金繰り(財務管理)において会計情報の有用性が高いとされており、これらの情報に基づいた経営状況の把握、生産原価の算出による原価低減の明確化、経営方針の決定といった管理会計情報としての活用も意識されていることが明らかである。ただし、これが実務の中でどのように用いられているのかが十分に明らかにされていないと言えるだろう。

#### 4. 小括

農業簿記では、複式簿記による記録や記帳が自明の前提として、今日の農業会計研究は展開されている。パソコン会計の普及に伴い、当然に財務会計処理が容易となり、それを基に農業経営に活かそうという傾向である。しかし、これまで農家に簿記記帳の習慣や素養がないことから、農業簿記はどのように記録や記帳をしていくのかという様式に対する議論が主であった。また、農業管理会計では、農業の特殊性を前提としつつ、簿記や会計にいかに関与させるのか、また税務申告に代表される外部報告ではなく、経営管理を行うために十分な会計情報の有効利用がなされていないという議論が主であった。

一方、上記で考察してきた従来研究の限界も指摘できる。集落営農法人にとって、会計管理論が必要になってくる。なぜなら、農業簿記においても、農業管理会計においても、「集落営農法人の農業経営」にかかわるものであり、集落営農法人自体の目標達成のための客観的要請、すなわち、次章以降に述べていくが、「集落の農地は、集落で守る」という持続的維持を求められる。そのため、それを前提とする限りにおいて、農業会計の財務会計と管理会計の2つを切り離すのではなく、その2つを統合した視点である会計管理の考え方は、実際の集落営農法人経営には必要である。

## 第2章 集落営農法人の整理

### 1. はじめに

ここでは、集落営農法人の整理をする。まず、集落営農組織の先行研究を確認する。次に、集落営農法人の背景と史的整理にする。集落営農がどのような進化を辿ったのかを紐解くことで、法人化への道程が明らかになる。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と中山間地域の農政の変遷を確認する。最後に、集落営農法人の設立の流れを通じ、法人化の全体把握をし、次章へつなげることにする。

### 2. 集落営農組織の先行研究

まず、集落営農組織の先行研究を傍観する。安藤(2007)によると、集落営農の本質は、「農地を守るための地域の危機対応<sup>2 1</sup>」であり、本来は地域政策で取り込まれてきた。もともと集落営農は、島根、広島などの中国地方の中山間地域や滋賀、富山などの総兼業農家地帯など担い手不足が深刻な地域で起ち上げられてきた。農林水産省は、『農業構造動態調査地域就業等構造調査報告書』の中で、集落営農組織を以下のように定義している。「集落を単位として農業生産過程における一部又は全部についての共同化・統一化に関する合意の下に実施される営農（農業機械の所有のみを共同で行うもの及び栽培協定又は用排水の管理の合意のみの取組を行うものを除く。）をいう」とされている。

山本(2011)は、集落営農の既往研究の整理を行っている。そこではキーワード別に表に整理している。集落営農論の系譜、集団的土地利用、経営管理論、合意形成、生産性・収益性、内在する問題点、個別農家との住み分け、農業構造変化の過渡的な位置づけ、農業構造化の最終形、担い手経営の育成、連携関係の形成、担い手経営不在の集落営農を研究領域としてまとめている。1990年代以降の研究は、集落営農を企業的経営体として捉える割合が増えていることや、集落営農だけで完結するのではなく、複数の集落営農間や、行政、農協などのその他機関との連携に関する検討も始まっているといったところは注目すべき点である。

集落営農の設立要因の先行研究では、桂(2005)や橋詰(2008)、田代(2012)などが挙げられる。また、平塚(1992)や竹安(2011)では、集落営農の意義と政策上の集落営農の位置づけを確認できる。そして、集落営農組織の施策動向においては、長澤(2012)によって、整理がされている。

特に、地域農業の組織化として、集落営農の法人化の動向は、農業経営の維持あるいは発展といった経済的な側面と、地域社会の維持あるいは発展といった社会的な側面の両面を持っており、研究においても反映されている<sup>2 2</sup>。

### 3. 集落営農法人の背景と史的整理

毎年、農林水産省が公表する集落営農実態調査の結果概要を見ると、集落営農数は1万4,949となり、前年と比べ162(1.1%)減少をした。このうち、法人の集落営農数は5,301となり、前年と比べ195(3.8%)増加した。この結果、集落営農に占める法人の割合は35.5%となり、前年に比べ1.7ポイント上昇をしている<sup>2 3</sup>。



図表 1 を見ると、地域別にみると、北陸(51,9%)、中国(42.7%)と続き、法人化率が高い。法人化の数が1位,2位と上位を占めていることから、集落営農では先進地域であることは言える。ちなみに、本論文で取り扱っている広島県の数値を別段で抜粋したが、中国地方でも集落営農法人の数は一番多いことがわかる<sup>24</sup>。

図表1 組織形態別集落営農数

単位：集落営農

全国農業地域 ・ 都道府県	計	法 人					非法人
		小計	農事組合法人	会 社		その他	
				株式会社	合名・合資・ 合同会社		
全 国	14,949	5,301 (35.5%)	4,665	569	41	26	9,648
北 海 道	255	38 (14.9%)	17	20	1	-	217
東 北	3,311	928 (28.0%)	777	138	10	3	2,383
北 陸	2,356	1,223 (51.9%)	1,090	125	8	-	1,133
関 東 ・ 東 山	1,056	359 (34.0%)	304	44	2	9	697
東 海	784	289 (36.9%)	246	36	2	5	495
近 畿	2,127	591 (27.8%)	481	98	6	6	1,536
中 国	2,134	912 (42.7%)	844	57	10	1	1,222
四 国	582	190 (32.6%)	177	11	1	1	392
九 州	2,337	771 (33.0%)	729	40	1	1	1,566
沖 縄	7	-	-	-	-	-	7
( 都 道 府 県 )							
広 島	674	271	235	32	4	-	403

農林水産省「集落営農実態調査結果の概要」(平成31年2月1日公表)の数値をもとに筆者編集

そもそも中国地方では、全国に先駆けて集落営農の法人化の動きが始まり、広がった。日本農業新聞において、集落営農の胎動を全6回<sup>25</sup>で特集している。それに依拠すると、1987(昭和62)年に、全国初の集落営農法人「おくがの村」が島根県津和野市で誕生し、法人化が加速したという。その原点が1975(昭和50)年に始まった集落支援策「新島根方式」である農業に限らず生活や文化まで幅広く支援する<sup>26</sup>といったもので、修正を加えながら、「新島根方式」は1988(昭和63)年まで継続し、住民の自発性と連帯を引き出し、地域政策の要素を含む発想で、現在にも受け繋がれているという。そして、広島県でも、1989(平成元)年2月に、庄原市一木集落でも集落営農法人が誕生する。集落の農地を集落で守るという発想で、離農者の受け皿として、法人格を持つ新組織が必要であった営農集団を法人化するのではなく、他の農家と同じ営農集団の一員として、新法人を位置づけた<sup>27</sup>。効率的な経営を進め、機械の共同利用などいち早い動きが見られた。そして、同年11月広島県東広島市に「1集落1農場」を掲げ、農事組合法人重兼農場が誕生した。集落で作業を共同化する発想はこれまででもあったが、農地を集積して経営まで一本化するのには、初の試みであった<sup>28</sup>。もちろん、農地と所得を法人がまとめると言う未知の手法には、住民の不満と高齢化などの諸問題に対する将来への不安や現状への限界があった。「1集落1農場」を形にしたことで、法人化を加速する際に、多くの集落営農法人に模倣されたという。

平成時代が始まり、最初の10年間でできた集落営農の法人数は、島根が9、広島が6と、集落営農の法人化の先進県でも点の動きにとどまった<sup>29</sup>。当時、経営の共同に至らず、農作業の共同のみにとどまるケースが多く、法人化の動きが鈍かった理由が2つあ

るという。1つは、当時の米価水準である。平成の初めは、米の販売価格が1俵（60キロ）2万円をゆうに超えており、まだ収入に余裕があったことが挙げられる。もう一つは、集落の人口の年齢構成である。高齢化は確かに進んではいたが、2,3世帯代が同居する家も多く、現在と比べて、若年層が分厚かったことが挙げられる<sup>30</sup>。

こうした中、平成10年代に入って、法人化の促進を促すように、農政も動きはじめた。その後、集落営農の法人化は加速していくこととなる。

#### 4. 集落営農法人設立の流れ

図表2の集落営農法人設立の流れのフローチャートを見ていくこととする。この図表は、これから集落営農法人を設立していこうとする地域に対して、全体把握ができるように、広島県が作成したものである。

図表2の上部の箇所にある集落営農法人設立フローをみると、4つの期間に分け、設立へのプロセスの流れがわかる。

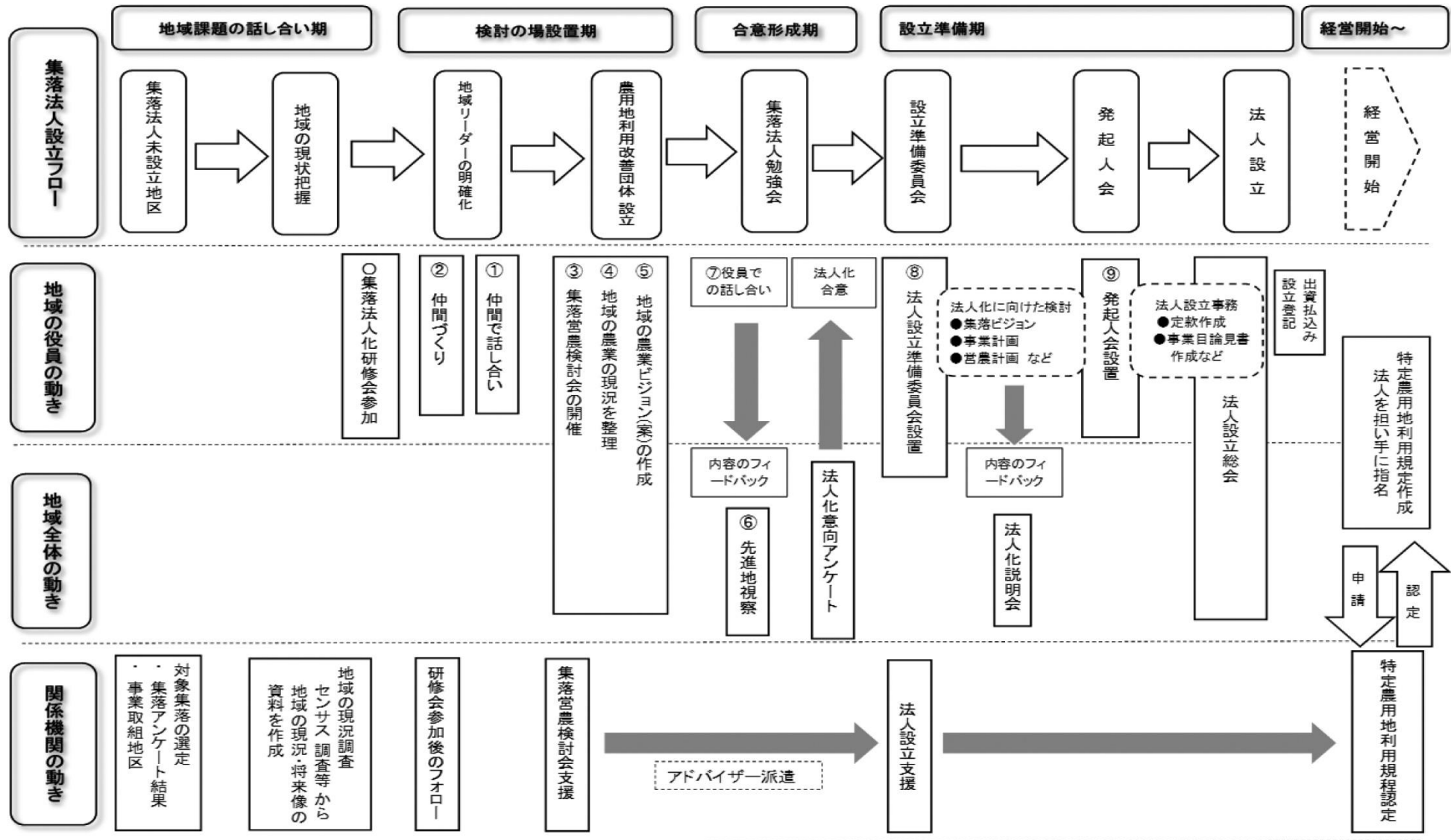
第1のステージは、地域課題の話し合い期である。地域の現状把握をし、課題を共有化することである。農用地の利用状況や、農業機械・施設の所有状況、農作業受委託の状況と、5年後、10年後といった予想や、個別の営農の意向（担い手有無、経営面積の拡大、縮小など）、地域内及び周辺の担い手の状況、集落営農法人など）の整理が必要となる。

第2のステージは、検討の場設置期である。地域リーダーや中心となるメンバーを明確にしつつ、その地域の将来ビジョンを集落営農法人の経営計画に落とし込んでいくことが必要となる。たとえば、集落全体の土地利用計画や集落営農法人の組織体制、出資金額の設定、水稻などの土地利用型作物、野菜など高収益作物、それぞれの営農を実施するために必要な施設・機械導入計画、各部門の収支計画、地代、畦畔、水管理料の設定など、具体的な地域の内容を整理することが必要となる。

第3のステージは、合意形成期である。集落営農とは何か、集落営農法人とは何かを知るために、先進地の視察や講演などの研修会の開催をするなど、疑問や不安の解消に努めることが必要である。また、第2のステージで作成された地域の将来ビジョンを地域で話し合い、理解を深めていくことが挙げられる。

第4のステージは、設立準備期である。この時点では、地域内で法人化に賛同する何人かで法人設立準備委員会を設置し、具体的な法人設立に向けた準備を行う。設立が決まったら、発起人会を設置し、定款の作成や役員を選任、その他設立に必要な手続きを行うこととなる。

図表2 集落法人設立の流れ【全戸参加型集落法人】(イメージ)



出所) 広島県(2012)『集落法人の手引』, 19頁より引用

以上のように、集落営農法人設立へのステップを踏み、経営開始をしていくこととなる。また図表 2 で挙げられているように、地域の役員や、地域全体、関係機関も並行して、法人化へ向けて動いていくこととなる。

## 5. 広島県における集落営農法人の現状

ここでは、広島県における集落営農法人の設立経緯とその現状について確認をしたい。

広島県は中山間地域が県土の 4 分の 3 を占めている。そのため農地の拡大は難しく、小規模零細農業者が多いため、農業生産の条件は恵まれているとは言えない。そのようなことから、国の農業政策の影響を受けつつ、広島県は 1978(昭和 53)年から地域農業集団育成事業、1989(平成元)年から集落農場育成事業に取り組んできた。さらに、1998(平成 10)年より農業生産法人(集落営農法人)の設立を促し、集落営農法人の育成を図ってきた。集落営農法人の設立にあたっては、広島県は任意組織を設立してから法人化への移行を図るものではなく、地域に根差しながらもはじめから集落営農法人を目指すという対応を取ってきた。すなわち、たとえば、A 集落があり、集落内での合意形成から集落の相当数で法人化を行う。そして農地の利用権の設定をし、組合員として役割分担をして法人経営をするといったものである。こうした取り組みは先駆的かつ一貫性のある取組みとして知られる<sup>31</sup>。

図表 3 は高橋(2010)による広島県にある農業経営体の特徴を整理したものである。この図表では機能集団で法人格を有しない集落営農を含めて「農業経営体」としてまとめている。

集落営農と集落営農法人では、ともに生産は共同で行い、活動範囲は特定地域内に限定されているものの、集落営農では経営が集落構成員による合議制で進められるのに対し、集落営農法人では特定のリーダーのもとで 1 人 1 票の全体合意に基づいた法人経営が行われることにある。さらに言えば、集落営農法人とは、集落(1~数集落)がひとつの経営体となって、集落の農地をひとつの農業としてまとめ、効率的かつ安定的な農業経営を行う農業生産法人のことである<sup>32</sup>。農協法に基づく集落営農法人は、会社法に基づく会社組織である集落営農法人と集落営農のハイブリッドとも言えるが、経営の高度化や意志決定の迅速化などに難しさがある。

図表 3 広島県における農業経営体の特徴

経営形態	集落営農	集落法人	集落法人
組織形態	機能集団 (法人格なし)	農事組合法人(農協法)	株式会社(会社法)
経営の構成	複数経営	単一経営	単一経営
経営主体	集落構成員	リーダー経営	トップ・マネジメント
意思決定	合議制(協定など)	法人(1人1票の全体合意)	法人(経営主, 株主)
結合の方式	水平型	水平型・垂直型	垂直型

主要労働力	家族労働	家族労働・一部雇用労働	雇用労働
雇用契約	なし(作業受委託)	あり	あり
活動範囲	特定地域内	特定地域内	特定地域内・広域
生産	共同	共同	会社単位
組織のメリット	<ul style="list-style-type: none"> <li>・一定の合意があれば、生産の合理化が可能</li> <li>・単純に、米の効率化、転作の効率化という目的で対応が可能(いわゆる目的機能集団としての身軽さ)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・法人化により財務が明確化</li> <li>・雇用契約による自家労力等の評価</li> <li>・農用地利用改善団体であることから、担い手がいれば、農地の集積は可能</li> <li>・法人であることから組織は永続する</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・法人としての組織体制と役割分担(生産・販売・労務・財務)が機能することから企業経営が可能となる</li> <li>・雇用を前提とした事業計画であり、複合経営、販路等のマネジメントが反映</li> <li>・ISOなどの取組実績があれば、J-GAPなどの生産工程管理をスムーズに対応</li> </ul>
組織のデメリット	<ul style="list-style-type: none"> <li>・個別経営の集合であるため、組織の永続性に問題あり</li> <li>・経営の高度化は最初から想定されない</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・法人としての組織体制と役割分担が不十分であるため企業経営に至らない</li> <li>・農協法の組織であるため(全員の合意が必要)、経営高度化の取組や、迅速な意思決定が困難(法人経営のメリットが生かせない)</li> <li>・さらに、集積した農地が自由に利用できない等の弊害が生じるケースがある</li> <li>・限られた担い手に作業が委ねられることから、担い手が地</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・生産のリスク、安定生産のノウハウ蓄積に時間を要するため、他産業の企業経営より問題解決が多い</li> <li>・農地の確保がハードルとなり、地域で信用を得るために企業経営と関連しないバッファが必要となる</li> <li>・生産のマネージャー、販売のマネージャーは分離することが望ましく、かつ車の両輪として機能しなけ</li> </ul>

		域の犠牲になるケースがある	れば経営が拡大しない
--	--	---------------	------------

(出所)高橋(2010)37頁より抜粋

図表4は広島県農林水産局(2013)公表のデータである。これによれば、販売農家<sup>33</sup>のうち、副業的農家<sup>34</sup>は1990年時点では半数程度であったが、その後年々比率が上昇して2010年現在では約7割を占めている。また、基幹的農業従事者(販売農家)の65歳以上比率を見ると、1995年までおよそ50%程度で推移していたが、現在では約76%に達している。

このように、15年間で広島県における農業の担い手の高齢化が急速に進んでいる。

図表4 広島県の販売農家数と農業就業人口(販売農家)の推移

	1990	1995	2000	2005	2010
販売農家数(戸数)	68,049	60,294	51,941	42,070	34,649
主業農家	14.4%	12.8%	9.7%	9.5%	10.0%
準主業農家	35.0%	24.9%	22.9%	21.1%	21.6%
副業農家	50.6%	62.3%	67.4%	69.4%	68.4%
農業就業人口(人)	96,764	84,040	78,000	63,028	46,483
基幹的農業従事者(人)	51,948	46,710	36,780	34,038	34,521
うち65歳以上(人)	24,918	24,160	25,479	24,905	26,389
同割合	48.0%	51.7%	69.3%	73.2%	76.4%

出所)広島県農林水産局(2013)をもとに筆者作成

以上のようなこともあり、広島県では農業生産法人の多くが、「集落ぐるみ」での法人化、「集落営農法人」による法人化を進めている。広島県における集落営農法人数は、2000(平成12)年には10法人であったものが、2005(平成17)年には74法人、2010(平成22)年には205法人と急激に増加し、2012(平成24)年3月現在では227法人まで増加している。また、集落営農法人の経営状況は、平均経営面積25.9ha、平均構成員32人、平均売上高が2,615万円となっており、労務費や地代、役員報酬等からなる集落還元額は1,779万円である<sup>35</sup>。広島県東広島市の農事組合法人さだしげの事例を取り上げた飛田・岸保(2012)に見られるように、集落営農法人化を推進し、設立するのは、「このままでは農地も集落も守れない」という危機意識が地域で共有された結果であり、農地を守るための地域の危機対応として法人化が進められてきた<sup>36</sup>。その結果として、地域のトラクターなどの機械の共同利用によるコストの低下や地域ぐるみで先祖伝来の土地を守るといった点に効果があった。集落の組合員の方々も法人に参加して良かったとし、法人化は設立経過につれ、評価が高い<sup>37</sup>。

しかし、高橋(2010)は、広島県における集落営農法人の推進による組織的な課題を次のように挙げている。それは、集落営農法人の設立は農業の担い手不足の構造的課

題に対応するためであるにもかかわらず、実際には農地の利用集積手段としての位置づけが与えられていることである。つまり、法人が借り受けた農地で農業を継続することはできるが、そのことが農業の担い手を増やすことにはつながらないということである。しかも、集落全体を農場化するなどの取り組みを行っていても、1集落営農法人の生産額は平均約3,000万円程度であり、農家1戸あたりでは75万円程度になってしまう<sup>38</sup>。このような所得では後継者を育てることも、後継者に託すことも難しくなってしまう<sup>39</sup>。

すなわち、先祖伝来の土地を守るという目的は実現できたとしても、高齢化や過疎化によってもたらされた農業の担い手の減少に対する対処法としての法人化については期待するような成果が十分に得られていないと理解できる。

## 6. 広島県における集落営農に対する基本的な考え方

農林中金総合研究所は、「集落営農の現状と今後の展開に関する調査(2017年度後期)」において、報告書をまとめている。その中で、9県を調査県として、ヒアリング調査を通じ、整理されている。その中に広島県が入っており、整理されている。以下、その整理に従うこととする<sup>40</sup>。

広島県では、集落営農法人を「集落法人」と呼ぶ。法人化の意義は地域農業の維持・発展と効率化にある。ただし、広島県は全体としては集落営農の法人化と農地集積は一定程度達成したと認識する。したがって、現在の政策の重点は法人化の推進ではなく、法人がステップアップして、「経営力の高い法人」の育成に置かれている。ここでは、従来の水稻中心から、県が重点を置く園芸品目の導入と加工販売への取り組み、高齢化による労働力不足の補完、新規就農者の受け入れなどを目的とした集落営農法人同士の連携が期待されている。

その集落営農法人の連携については、県内の集落営農法人の連携を強化し、情報や経営ノウハウの交換、相互研鑽を図りつつ経営資質を高めることを目的として、広島県集落営農法人連絡協議会を設置している。同協議会には、集落営農法人の他、県内農協の集落営農法人連絡協議会などが参加している。

また、現在、県としては「インキュベーション法人」と定義した経営力の高い法人の育成を図って、新規就農者の育成および産地拡大を目指している。これには集落営農法人も対象となる。そのインキュベーション法人の詳細は、広島県の新規就農者の確保目標である200人/年を達成するため、実践を通じて就農希望者が栽培技術、労務管理、仕入・販売などの経営スキルを習得できるような機能を持つ法人と定義される。

上記のように、集落営農法人化を促進してきたが、その次の段階へ進んでおり、農業経営の高度化へ移行していることが確認できる。

## 7. 東広島市の集落営農法人と事例の位置づけ

上記のような集落営農法人の背景や歴史の中で、設立が各地でなされているが、東広島市の集落営農法人と次章以降の事例の位置づけを確認しておく。

第一に、図表2で取り上げたような流れで、東広島市の集落営農法人も設立がなされている。本論文で扱う集落営農法人はすべてこの流れで設立の過程を辿っている。

第二に、序章でも述べたように、東広島市は、広島県で初の集落ぐるみの法人化をした先駆的な事例、「1集落1農場」を掲げ設立した農事組合法人重兼農場はよく知られている。その後、東広島市でも多くの集落営農法人が誕生していることは、これまでの整理のとおりであり、本論文で取り扱う事例は、集落営農法人の実際を如実に表している。

第三に、こうしたことを背景に、集落営農法人の会計管理の事例を考察すると、その役割や特徴が見えてくると考えられる。

以上から、集落営農法人の会計管理問題は研究意義があり、その過程を段階別に考察すれば、今後の集落営農法人の会計論にも寄与すると考えられる。

## 8.小括

上記では、集落営農法人の整理を行い、設立経緯や背景から集落営農法人とは何かということを明らかにした。なぜなら、集落営農法人の会計管理を明らかにするにあたり、集落営農法人そのものの理解が、会計管理論の展開に必要なからである。

今一度、集落営農法人をまとめると、以下の通りである。

- ① 集落営農法人とは、「集落（1～数集落）の所有と利用を分離し、相当面積を一つに利用集積することで効率的・持続的な農業経営を行う法人」のことである。広島県では、集落営農法人のことを「集落法人」と呼ぶ。
- ② 集落営農法人は、効率的で安定的な経営を実現するために、法人による農地の一体的管理をし、施設や機械の共同利用や労働の共有などによるコスト低減に寄与する。
- ③ 集落営農法人の設立は、地域政策であり、地域の維持や担い手の不足の解消などを目的であり、本論文で取り上げる広島県東広島市の集落営農法人の事例も同様であり、「1集落1農場」の地域ぐるみ型での法人型である。
- ④ 集落営農法人の成り立ちは、地域の集落の小規模な農家が個別的な経営を見直し、法人として、地域で農業経営をすることにある。
- ⑤ 広島県は中山間地域であり、集落営農の法人化が盛んであり、全国的にも法人化の比率が高い。現在では、集落営農法人の設立は一定程度、成果は出たとして、「経営力の高い法人」の育成に力点が置かれている。
- ⑥ 本論文で取り上げる集落営農法人はこの章で取り上げた過程を経て、設立されている。



### 第3章 集落営農法人の会計管理

#### 1. はじめに

ここでは、集落営農法人の会計管理について取り上げていく。前章では、集落営農法人の形成の背景や設立など、集落営農組織について整理を行った。集落営農法人の会計は、農業経営の発展プロセスの中で、どのような役割あるいは特徴が見られるのであろうか。そのために、会計段階のステージごとに、会計管理の実態や課題を示していきたい。

本章では、「会計管理」の視点に基づき、考察を深めることとしたい。

#### 2. 農業経営発展プロセスと会計管理—研究のための分類—

会計の記録という行為が、管理に対してどのような意味を持つのか。高橋(2016)によれば、会計における管理には、「記録行為の結果による管理」と「記録行為そのものによる管理」が存在する<sup>41</sup>。前者は、会計記録の情報が何かしらの分析・管理装置の中にインプットすることで管理を行うということであり、後者は、会計による測定と記録という行為そのものが、管理機能を果たすという場合である。

岩田(1955)が指摘したように、管理中心主義の簿記は「毎日々々の日常的な管理の機能を果たすため」(岩田(1955, 11頁))のものであると言うように、日々の記録を取ることが管理に繋がり、それが会計管理への嚆矢であることは、間違いなからう。

では、農業経営の発展プロセスの中で、会計管理はどう位置づけられるのであろうか。三代澤(2005)によれば、「会計管理の意義を「会計を管理する過程と解することによって、会計学上その位置づけが不明確であるであるとみられる会計管理現象の、会計の体系における所在を明らかにしうるのではないかと考えられる。また、会計の過程を明確に位置付けることは、会計の基本性格を明らかにするうえでも有効ではないかと考えられるのである(三代澤(2005), 216頁)」と指摘している。このように、農業における会計の実践形態を整理することで、その点も明らかになってくると考えられる。

ちなみに、農業会計の実践形態を発展段階別に整理した事例もある。筆者も参画した日本簿記学会簿記実務部会<sup>42</sup>において、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農家を「モデル2-1」、同様の独立志向を有した集落営農法人を「モデル2-2」、農工商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<sup>43</sup>。この分類の基、農業簿記の実態調査をし、整理したものがある。こうした分類の中で、農業者を分類し、経営発展段階での会計の役割を考察した観点は、同様の考えであるが、集落営農法人を考察する場合、上記の分類で言えば、「モデル2-2」に属する農業者は、集落営農法人には参加せず、自ら農業を営むことが予想されるし、「モデル4」は、議論の対象ではない。あくまで、集落営農法人を軸とした農業者の区分での考察が必要である。

すなわち、本論文における分類は、集落営農法人と会計の関係を重視した考察の観点から、3つのステージで、農業者の会計実践形態から整理を試みたい。

1つ目は、小規模個人事業者や家族経営の層、2つ目は、集落営農法人を設立時の層、3つ目は、集落営農法人経営を持続的に経営する確立展開時の区分をする。

この3つの層に分類した理由は、集落営農法人の設立以前、設立時、設立後（持続的な法人経営や新たなる事業展開）という期間を基に、会計実践を見ていく方が、過去で取り上げた農業簿記の実態調査を整理した際の分類より、それぞれの会計管理が分かるという判断したからである。つまり、ここでは、家族経営の農業から集落営農の法人組織への過程において、順に①記録もない、②提出書類作成の外部管理、③内部意思決定のための内部管理、④財務会計や資金調達などの外部公開といった会計のステップが存在すると考え、特に③にある内部意思決定のための内部管理は、日本の農業にとって重要かつ多くの集落営農法人が該当するステージであると考え。ここでの区分意図は、農業経営発展のプロセスの類型化そのものが目的ではなく、しかも次章で事例考察をするが、法人を設立してからある程度経営が軌道に乗るまでの10年間を想定した会計管理の分析課題を探ることにある、

こうした視点において、会計段階に分け、農業経営の発展プロセスの中で、会計管理を考察することは、重要であると考え。本章では、一つの集落営農法人の事例を取り上げて、集落営農法人の開始や設立、その後の展開といった集落営農法人のステップアップの考察ではなく、異なる別の事例を農業経営の発展段階を示す横断的分析を試みる。なぜなら1つ目に挙げる小規模個人事業者や家族経営の層の分析が難しいことや、それぞれの時期におけるデータの確保も難しいという点から、横断的分析にすることとした。

以上、序章で述べたように、ヒアリングを採用しつつ、必要に応じて理論的なフォローも交えて、考察をする。

## 2.1 小規模農業事業者や家族経営者時

小規模農業事業者や家族経営者は、複式簿記の計算やルール、仕訳や決算といった仕組みを知り、農業の経営把握に努め、経営に活かそうと指導を受けるが、会計証憑作成や記帳、あるいは集計や作表等が会計の作業が十分ではなく、税理士などの第三者に記帳代行を頼むといった層である。集落営農法人の設立前は、個々で農業を営んでいることを鑑み、取り上げることとする。

現実には、農業事業の規模が小さく、経営管理をするほどでもなく、税務申告の必要性から会計の集計を行うといった層に該当する。

ここでは、2人の農業者をみていくこととする。まず、平成25（2013）年2月20日に、東広島市内で水稻を栽培する兼業農家W氏にヒアリング調査を行った。自動車修理工場に勤務し、約30アールの経営規模で水稻を栽培している。自家消費分を除く、すべての米はJAに出荷している。先祖からの土地を荒廃させぬため、兼業で農業も続いているのが現状である。

会計・簿記の状況は、確定申告時に税理士に帳簿を委ねており、期中では基本的な帳簿記録は行っておらず、実数把握はしていない。というよりも経営規模が小規模であ

るが故に、その意識は希薄であることと、生活面では勤務先からの給料で賄うため、会計を導入する必要性を感じていない。収入においてはJAの口座で管理し、支出もその口座と若干の領収書である。少量であるため、棚卸においてもしておらず、自家消費分は案分で割り出している。W氏は帳簿づけの必要性は小規模であるが故に感じていなかった。帳簿整理の記録によって、原価や収益を効率的に把握しなくても、生活原資が異なる上、農地を守ることや会計が面倒だということを理由に、会計・簿記を必要としていない。

次に、平成24(2012)年1月14日に個人野菜農家のW氏<sup>44</sup>にヒアリング調査を行った。W氏は建設の型枠の金具製造会社の経営もされているが、農業のみで生活できるまでになっている。独特な農業経営の実施から、糖度が高い野菜栽培に成功、市場から引く手あまたの農作物となり、W氏自身が価格を決定し、値崩れしない商品の流通をしている。

会計・簿記の状況は、自分で各種の記録は手書きで整理している。農業を始めた当初からパソコン会計を導入しておらず、手計算で管理しており、期中では実数把握はしているが、会計管理に基づいた原価管理はされていない。しかし、販売戦略として出荷量を100に仮に決定すると、自然増殖分を考えて150の量を植えて栽培する。仮に多く50収穫できたとしても、その50は近隣に配るなど出荷せず、市場が120の需要があり、20出荷できても出荷しない。その考えのもと、農作物の原価をおおよそ70%と見積った把握をしているとのことである。農業に関する会計の記録は小まめではないものの、生産記録日誌や栽培日誌、土壌診断書などの記録を重視し、より良い農作物の作ることに力を注いでいる。そのため、会計・簿記においては、複式簿記を利用して青色申告に必要な記録の帳簿付けのインセンティブは乏しいと言える。

前者は、確定申告時期に集中的に1年分、利益の算出や確定申告のための損益計算がなされ、会計帳簿の作成を自身ではしていない。しかも、コスト配分の計算の重要性は認識されず、記録や記帳により管理というところには到達していない。

後者は、経験的なコスト管理で、会計数値を基とした緻密な分析には至っていないが、自分の目標とする売価を前提としたコスト意識はある。

上記のいずれにも該当するが、常秋(1992)が指摘するように、農家の会計情報はその対外的な職能としては税務申告くらいであり、むしろ、農家という個別経済の性格からすれば、対内的な職能の方が重要である<sup>45</sup>といったことは、前述の2つの事例で言えば、会計の記録もなく、会計が必要だという意識が薄いということも言える。

## 2.2 集落営農法人の設立時

集落営農法人化に際し、複式簿記の記帳義務があるとか、それが必須になる」という説明がなされ、家計と経営の分離や経営者意識の醸成、経営管理の徹底といったメリットが紹介される。

実際は、経営管理よりは、税務申告の強制、青色申告の活用が大きい。企業会計原則に基づき、会計処理は言うまでもなく、税法上も法人税法第22条第4項において、収益と費用は、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものとする」と規定し、複式簿記という直接の記述はないが、企業会計原則に立脚した複式簿記

の記帳を求めている。また、法人経営体が青色申告書を提出できる要件として、青色申告の承認申請書の提出に加えて、法人税法第 126 条第 1 項において、「法定の帳簿書類を備え付けて取引を記録し、かつ保存すること」と規定している。具体的には法定の帳簿書類等に係る 6 要件<sup>46</sup>にあるように、規則 53 条から 57 条において定めている<sup>47</sup>。

それに加え、各種農業補助金等の申請の際に、法人税の申告書が求められることは、会計実務にも影響をしている。農業政策上の「補助金」が大きく左右し、それ如何が会計の在り方にも影響をしていると言っても過言ではない。それは「補助金」を申請する際に、複式簿記で作成された財務諸表が必要であることから、農業政策と会計が密接なかかわりの中で、会計・簿記が内包されている。

実際に、筆者は集落営農法人の設立時に立ち合っている。平成 24（2012）年 4 月 6 日に東広島市内にある、これから集落営農法人を設立しようとする集落（Y 地区）の会合に参加した。Y 地区はほとんどが水田であり、稲作中心であり、約 9 割が平均的な規模と小規模経営の耕作者の構成である。ほとんどの農家が赤字経営であり、農業機械の返済など農家の負担が大きいといった理由や、高齢化の進展、担い手不足、耕作放棄地の問題など、他の農業地域と同様の理由から法人化に舵を切ろうとしている。特に集落営農法人化に対して、人・農地プラン（地域農業マスタープラン）の政策において、平成 24（2012）年度の例でいうと、集落営農法人（受け手）に対しても、農地所有者（出し手<sup>48</sup>）に対しても、補助金が出ることから集落営農法人化への政策誘導がある。

法人化は会計・簿記の位相において、重要な位置づけとなるのは、農家自身の会計意識の芽生えから実践導入を余儀なくされるという点である。まず、法人化によって、家計と経営の分離により、経営内容を明確化する上で「複式簿記」による会計の導入をする。一方で複式簿記の作成が義務づけられることから、会計処理や法人税申告書作成等に労力や費用を要するとされる。これまで農家が帳簿づけを行い、会計・簿記に取り組んでいないケースが多いので、会計に向き合う機会にもなっている。

それにとどまらず、組合員に外部報告をする必要性からも、複式簿記による財務諸表の作成に取り組んでいくことになる。その中で会計をコンピューターで帳簿づけを行うわけであるが、農業と政策に密着な接点があることが会合でわかった。集落営農からの法人化は、市町村の農林水産課と県の農政、の三者が立ち会いのもと、会合は始まり、法人化の仕組みの説明、スケジュール等を示し、集落の会合まで参加する予定であるようである。その流れの中に会計の導入方法を教わり、農家は他の選択を考慮することなく、鵜呑みにしている。他の選択肢とは、会計に対してどのような方法でどの会計ソフトを使用するのかということを考えなくて済むということである。

法人化の中で会計に出会う際、社団法人日本農業法人協会が制定した「農業法人標準勘定科目」の基準を示し、筆者が関わる広島県ではそれに準じた形で、広島県内の農事組合法人が簿記記帳、財務諸表の作成をする際に使用する「勘定科目」、「作物部門コード」、「仕訳」の標準として、「広島県農業法人標準勘定科目(例)」、「広島県農業法人標準部門コード」、「標準仕訳(例)」を作成している。これは広島県農業協同組合中央会がマニュアル化し、JA 等の指導者が集落営農法人をはじめとした経理指

導の簡易化のために作成され、JAが推奨するソリマチ社の「農業簿記」シリーズの会計ソフトとの整合性を取ったものとなっている。

法人化の設立とともに、補助金や奨励金の獲得から営農指導、販売など一連の流れの中に会計導入もあり、「複式簿記」に出会いと、会計と向き合うことは必然であり、法人化における会計管理は、複式簿記の導入にあると位置づけられる。

もう一つ、集落営農法人の会計担当者のことを挙げておきたい。これは集落営農法人の設立時に、会計担当者を選任は特徴があることから、付記しておく。

集落営農法人は、集落のおおよそが参加する場合が多い。一般企業は、最初から多くの人員で事業をスタートすることが少ないということから、集落営農法人の会計担当者の選任や選定が一般企業と異なる。或る程度の規模の企業になると、経営者が自分で自分(会社)の財産を管理するために、第三者に任せることも往々にしてある。この意味においても、集落営農法人の会計担当者の問題を取り上げておきたい。

会計管理にあたっては、複式簿記による経営実績を記録・集計した財務諸表を作成し、自社の財務状況を把握する。その会計管理により、経営に活かしている。簿記会計の行う理由やその経営診断の活用方法の理由を取り上げたが、誰が簿記の記帳作業をし、財務諸表を作成しているのだろうか。

津谷(1999)の整理によると、一般法人<sup>49</sup>と、集落営農法人と比べて、アンケートを実施している。集落営農法人の方が割合の多いものは、簿記の記帳者は、自社(社員、組合員、構成員)であり、財務諸表の作成者は自社(自分)で行っている。また、一般法人の場合、税理士や会計士の外部委託型の割合が多く、7割を越す。日常の簿記記帳は自計化を行うが、決算を税理士や会計士に依頼しているが、集落営農法人の半数以上は自ら作成しているケースが多い<sup>50</sup>。そして、財務管理の指導においても、いずれも税理士や会計士の割合が多いが、一般法人の方が3割程度、高い水準にある。続いて、財務諸表の作成等にかかわる担当者の調査では、内部記帳型とは、記帳作業を組織内部のものだけで行っているタイプであり、外部記帳型は記帳作業をすべて外部に依存しているタイプ、相談記帳型は記帳作業を税理士や普及員(農業会議や農協の関係機関など指導員)などの外部の関係者と相談しながら行っているか一部依存しているタイプを指す。さらに、記帳作業と財務諸表の作成を自ら行っているものを自主管理型(管理指導を他に仰いでいる場合は準依存管理型)、それ以外を依存管理型(記帳作業のみ自ら行っている場合を準依存型管理型)とし、区分してみると、後者のタイプが70%弱と多いという結果が得られている。

そもそも、次章で取り上げる広島県の集落営農法人の多くは、集落ぐるみ型<sup>51</sup>であり、その型は集落の農家の相当数が法人の構成員となり経営に参画し、かつ、集落内の農地の相当部分を利用集積し、協業経営を行う形態であり、原則的には構成員の所有する農地の全てに利用権を設定するもの(全国農業会議所・全国農業協同組合中央会編(2008),5頁)である。

つまり、設立する集落ぐるみ型の集落営農法人は、設立時から複数の組合員がおり、定年を迎えた方や現役の会社員など様々な立場の人がいる。そして、重要なことは、社会で様々なキャリアを経験している組合員の中に、経理や会計に携わった人が当初からいることが多いと思われる<sup>52</sup>。次で取り上げる農事組合法人ファーム・おだの

吉弘昌弘理事長のヒアリングによると、「誰かしら会計にしても、パソコンやITにしても、経験した人が集落営農法人にはいる」とのコメントは、多くの集落営農法人に該当するのではないかと推測する。

また、津谷(1999)の整理によると、簿記の記帳者は、一般法人では、自分や経営者の配偶者の割合が高く、社員(構成員)の割合が集落営農法人と比べて低い。この会計担当者の選任は、集落営農法人の特徴であると言えるだろう。そして、日本の農業の現状は、集落営農の法人化が増加傾向にあるが、法人イコール経営管理力がアップするとは限らない。それでも経営管理をする上で、会計経験者による会計システムの導入と活用は、円滑な業務の履行の十分な貢献とも言える。また、何(2008)によると、農業の財務管理組織を明らかにするために、財務管理組織を大きく財務管理体制と財務管理システムに分け、アンケート調査を実施している。その中で、前者の項目のひとつに、「会計責任者の責任者の配置」を取り上げ、管理職能の役割分担の進行は、経営規模の拡大、すなわち専従者数に増加に伴って、どこかに選任者を置いていることを明らかにした。そして、「会計・事務」に責任者を置く比率も、専従者数が多いと職能が分化していると調査結果としている。このことから、会計担当者の選任に関して、誰をどのように選んだのかは明確ではないが、構成員が多いと職能が分化していくことで、会計を担う人材が必要となり、配置がされるということは少なくとも言えるだろう。

ここでは、集落営農法人の設立時にスポットを当てた。まずは複式簿記の導入において理解と必要性を基としながら、会計の整備がいわば政策的な誘導が見て取れた。次に、集落営農法人の会計担当者の選任の特有性があることがわかった。設立時には、会計管理は、財務諸表を備えるための複式簿記の導入であり、経営管理といった点までは到達していない。

### 2.3 集落営農法人の確立展開時

集落営農法人の組織になり、数年が経過すると、複式簿記は当然の前提として、会計を行い、財務諸表をもとに法人経営を考えるようになる。その際、税務申告で行う決算報告書にとどまらず、集落営農法人の内部で活用したい、あるいは活用する管理表を、自分たちで備えるようになり、集落営農法人の経営把握や将来の管理に繋げている。

そこで、農業経営をされている2つの集落営農法人のヒアリングを採用し、提供された実際の管理表をもとに、考察を深めることとする。

検討として、広島県東広島市で農業経営をされている2つの集落営農法人を実際の例を取り上げることとする。一つは、農事組合法人よしかわの農業生産のものであり、もう一つは農事組合法人ファーム・おだの6次産業化認定のパン事業のものである<sup>53</sup>。本論文の執筆にあたり、平成27(2015)年11月15日に、前者は経理担当者の梅田安邦氏、後者は代表理事の吉弘昌昭氏にヒアリング調査を行っている。尚、ヒアリング調査と各法人の提供された資料に基づくが、ありうべき誤謬は筆者の責で帰することをあらかじめ述べておく。

まず、農業生産の管理表をみていくこととする。東広島市八本松町吉川地区を拠点とする「農事組合法人よしかわ」は、「吉川活性化を考える会」が推進母体となり、営

農法人の起ち上げを推進し、平成 25(2013)年に集積面積 62ha, 組合員 118 名で設立した。水稻を中心に、白ネギ、アスパラガスなどを生産し、東広島市では、2 番目の大きい集落営農法人である。尚、図表 5 は同法人のものである。

さて、図表 5 の作成理由は、理事会において、他の組合員から経営に関する意見や批判等を回避する資料のためであり、経営に活かす分析や計画のためのものではないとのことであった。他の組合員に対して、作成した管理表を提示したところ、異論がなかったようである。たとえば、生産部門を担当する方が利益はどうなっているのかなどの内容把握には、効果観面であったようである。その意味において、表の意義があったと言える。ここでは、いわゆる原価管理という原価統制や原価削減などの分類よりも、原価計算を行う原価のコントロールの水準にはまだ及ばず、よしかわにとって、現状把握の理解である。図表 5 に示された数値を原価管理に活用して経営改善に役立てるまでには至っていないという。尚、既存の会計ソフトでは、管理会計機能はあるものの、内容が細くなるので、独自で作成したとのことであった。

次に、図表 5 の中身を検討していくこととする。梅田氏は、よしかわの集落に住んでおり、法人設立前より兼業農家であった。法人設立後、過去の仕事でシステム部門の経験を活かし、経理を担当した。こうした原価管理に関して、違和感なく導入できたようである。これはセグメント別収益管理にも役立っているが、それにとどまらず原価のコントロールに関する認識も共有化できるように、整理したものであるという。事実、直課、売上比、面積比など費目に関する摘要も明確に分けており、収益と費用の概要がわかる。さらに、品目別に区分しており、原価と粗利がわかる。数字は割愛しているが、実際はそれぞれの数値がわかるようになっているため、翌年以降の生産計画には役立つと思われる。設立して間もないが、比較的大きい集落営農法人のため、ステークホルダーが多いということが、こうした表の作成動機とその意義に他ならないだろう。理事会等の内部資料としては、1 枚の管理表で全体が俯瞰でき、必要な配賦、品目別の把握ができることが特徴と言える。

図表 5 農事組合法人よしかわの管理表

平成〇年度営業損益計算書							
意 目	〇年度決算	水 稲	白ネギ	アスパラ	他野菜	〇年度総額	摘要
売上高	米						
	コシヒカリ						
	あきさかり						
	ヒノヒカリ						
	備蓄米						
	縁故米						
	その他						
	決算後売上						
	計						
	白ネギ						
〃 決算後売上							
カボチャ							
〃 決算後売上							
その他野菜							
計							
材料費	種苗費						直観
	肥料費						直観
	農薬費						直観
	諸材料費						直観
	小農具費						売上比
	その他						
計							
労務費	賃金						直観
	決算後賃金						直観
	共通費						売上比
計							
外注費	作業委託費						
	扱起し						直観
	代掻き						直観
	水管理料						直観
	畦畔管理料						面積比
計							
カントリー							直観
外注費 計							
経費	リース						
	トラクター2.8HP						面積比
	トラクター6.0HP						面積比
	ハロー						直観
	田植機8条						直観
	キャリアカー						売上比
	コンバイン3条						直観
	コンバイン5条						直観
	ズームスプレイヤー						売上比
	フォークリフト						売上比
	田植機5条						直観
	保冷庫						直観
	作業場						直観
	ネギ出荷機						直観
	ソフィー						直観
	マニア2.5t						売上比
	マニア600kg						売上比
	ドッキングローダー						売上比
	トラクター4.8HP						面積比
	動力光熱費						売上比
農具費						売上比	
修繕費						売上比	
共済掛金						売上比	
支払地代						面積比	
雑費						売上比	
販管費						売上比	
調整費						売上比	
経費 計							
原価 計							
租 利							

	水 稲	白ネギ	アスパラ	他野菜
売上比率				
面積比率				
水張面積				

調整費 決算原価 + 決算後ネギ労務費

出所)農事組合法人よしかわから提供された資料に基づく

続いて、6次産業化認定のパン事業の管理表をみていくこととする。東広島市河内町小田地区を拠点とする「農事組合法人ファーム・おだ」は、「自治組織共和の郷・おだ」が推進母体となり、営農法人を起ち上げ、平成17(2005)年に、集積規模84.0ha、組合員数154名で設立した。水稻を中心に、小麦やそばなどの畑作やアスパラガスな



どの野菜を生産しており、東広島市の集落営農法人では1番目に大きく、広島県内においても最大規模である。また、平成24(2012)年6月に6次産業化の認定がされ、農業生産に加え、自ら生産・加工した米粉を使い、パンの製造販売を始めた。図表5は、同法人のものである。

さて、図表6の作成理由は、理事会においての財務把握の資料として活用しているという。月に1度、理事会において、生産部門やパン事業など法人全体の財務諸表を分析し、今後の経営計画に活かす目的である。財務会計だけでは、計画策定に不十分な点から、以下のような表を作成し、理事会や他の組合員に向けた資料になっているようである。この点、企業経営と同じく管理会計機能を活かしている事例と言えよう。

また、農業生産だけで農業経営を行っていたときは、農事組合法人よしかわと同様、ソリマチ会計システムの「農業簿記」のソフトを活用していたが、6次産業化と同時期に、同社の「会計王」に変更し、生産部門もパン事業も区分して会計管理できるようにし、事業に合わせて対応できる会計ソフトを選択した。

しかし、管理会計機能の面で見ると、法人に合った管理帳表ではなく、独自で作成された以下の表を活用している。

では、図表6の中身を検討していくこととする。以下の図表6は、米粉パンの販売状況が記録・集計された表である。店舗はメイン店舗の他に、直営店、主要卸先店舗も各店舗別で把握できるようになっている。表の中間の省略は、各店舗の明細が記録・集計できるようになっている。販売額・販売個数・客数・1日平均など、一般のパン製造販売を営む者と同様な項目が並んでいる。注目すべき点は、合計の欄にある「廃棄率」である。パンの廃棄率の把握は、原価に大きく左右する。つまり、廃棄率は理論原価に包含して計算しているため、廃棄が多いということは、原価がかかって売上高が計上されないことになるので、廃棄ロスをできるだけなくしていくことが経営努力に繋がってくる。図表6にあるように、販売個数と製造個数の把握は、廃棄ロスの見える化には、必須項目である。

その他にも、労務率の把握にも努めているが、この点は、時間単位の製造能力等など不十分なところはあるかもしれないが、法人内では経営管理に貢献しているという。ちなみに、この表の下に、グラフ化をされた、「販売額推移」(店舗別)、「販売個数」(店舗別)、「製造個数推移」(廃棄と販売の個数)、「労務費率の推移」をピックアップしており、経営管理に一役買っていると言えよう。

図表 6 農事組合法人ファーム・おだの管理表

平成〇年 米粉パン販売状況記録表										合計							
日	店舗	販売額	販売個数	販売単価	客数	1日平均	客単価	その他販売個数	個数	販売額	1日平均	販売個数	1日平均	製造個数	1日平均	廃棄率	労務率
1月																	
2月																	
3月																	
4月																	
5月																	
6月																	
7月																	
8月																	
9月																	
10月																	
11月																	
12月																	
レジ計																	
レジ地	A店																
	B店																
	C店																
	D店																
	小計																
年計																	
月平均																	

出所)農事組合法人ファーム・おだから提供された資料に基づく(一部省略)

もう一つ同法人の管理表をみていくことにする。必要に応じて、配合等、具体的数値は割愛している。図表7は、ある菓子パンのレシピである。多種類のパンを作る際に、レシピによる標準化を行い、製造をしている。しかし、実際のヒアリングで聞いたところ、理論原価と実際原価のロスがどうしても出ること<sup>54</sup>と、料理人によって、レシピ通りの製造がなされない場合があるようだ。生産と米粉への加工は、明確な数値による反映されるが、その後のパン製造・販売の分野で、問題点がある。廃棄率の管理は、販売額・販売個数・客数・1日平均とともに、管理表が備わっている<sup>55</sup>。廃棄率も多くあるときもあるので、食材費に大きく影響する。飲食の職人との差はなかなか埋められず、実務上の調理結果が会計管理にも左右することになる。

図表 7 米粉パンのレシピ(参考例)

商品	●●
販売価格	●円
生地原価	227.92円/g, 11.39円/50g
原価	19.01円/1個(生地50g)
原価率	●%

配合	
米粉	1000g
生クリーム	●g
上白糖	●g
無塩バター	●g
脱脂粉乳	●g
生イースト	●g
食塩	●g
水	●g

配合(フィーリングなど)	
かぼちゃ	●g/生地50g
上白糖	●g/生地50g
水飴	●g/生地50g

その他	
企画袋	●円
ソフトタイ	●円

出所)農事組合法人ファーム・おだから提供された資料に基づく(一部省略)

ここでは、実際に使われている2つの集落営農法人の管理表から検討を加えた。財務会計に関する記録や記帳にとどまらず、経営の意思決定に活かす管理表が存在し、それを基に経営計画の策定に役立てている。ここでは、管理表の完成度の是非を問うも

のではなく、経営管理にかかわる必要な記録、すなわち、コストに関する原価管理を把握できる資料を備えなければ、法人内の合意形成にも経営の意思決定にも困るということが明らかになったと言える。

また、原価計算において、計算目的よりも経営意思決定目的から成り立っており、農業も他の企業と同様に、財務会計から管理会計の視点の必要性は求められる。その点において、田邊(2015)が指摘するように、「簿記という技術的な知識は当然であり、財務会計にもとづいた経営分析及び管理会計の思考を中心とした財務マネジメント（田邊(2015), 39 頁）」が必要不可欠であり、そのマネジメント能力が今後の活用が課題となる。

### 3.1 小括

以上、集落営農法人の会計管理を考察するにあたり、農業経営の発展プロセスの中で、会計管理をステップごとに区分し、実態や課題を示した。農業経営は発展するにつれて、会計の役割が変化している。このことは、第1章での先行研究で整理したことと重なってくる。複式簿記の記録と記帳の導入から始まり、会計動機が高まってくる。そして、税務申告を代表とする外部報告を契機に会計が必須となり、経営管理を重視した内部管理、経営の意思決定への会計へと関心が移行する。さらに進めば、6次産業化や農商工連携といった新事業展開へ事業が拡大すると、会計も発展した見方が必要となっている。

また、第2章での集落営農法人の設立経緯や過程、展開の中で、経営発展状況と会計管理状況が同時に進み、そのステージごとの特徴が表れているのは、本章で示したとおりである。

改めて、本章の集落営農法人の会計管理について、まとめておく。

①第1では、農業生産の記録や記帳の必要性を感じないということから、まずは記録や記帳の仕方や意義あるいは意味を問うことである。要するに、会計の必要だという意識が薄い。

②第2では、法人化により、税務申告や補助金申請など外部報告の義務から会計動機は高まるが、経営管理といった点までは到達していない。会計管理の導入に関し、集落営農法人の設立は複式簿記を取り入れる必然性があり、その行う会計担当者の選任は、集落営農法人ならではの特征がある。

③第3では、税務申告などの外部報告は自明の前提であり、経営の意思決定に役立つ内部の管理が重視される。自ら経営に活かす管理表を作成・活用しており、財務のマネジメントが必要不可欠となってくる。

### 3.2 残された研究課題

第3章では、農業経営発展プロセスを3つに分け、集落営農法人の会計管理の実態を考察してきたが、特に集落営農の組織化、すなわち法人化された後の会計管理がどのようなになっているのかが研究課題として残されている。ここに焦点を当てて考察するのが、第4章の分析課題である。つまり、集落営農法人の会計管理研究の必要性があ

る。小規模農業事業者や家族経営者時の段階は、法人化の前の段階であり、考察対象としない。それは、この段階では、会計動機があまりにも薄いことや、極端に言えば、会計が必要ないという点も見受けられる。故に、第3章で検討した集落営農法人の設立時や集落営農法人の確立展開時を事例考察するのが、次章である。

法人化を通じて、集落営農法人の自計化が進み、財務会計データは備え、経営をしている時期から管理会計の萌芽、事業の多角化、ここでは6次産業化への事業展開において、キャッシュフロー管理など管理会計の生成といった、会計管理の進化過程が見られる。

次章ではこうした点に対して、事例を通じて検討し、集落営農法人の会計管理を見ていくこととする。

## 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

ここでは、広島県における集落営農法人の事例をもとに、会計情報から見る経営や財務を通じて、帳簿記録や会計情報をどう作成して、どう経営に役立てているのかを焦点とする。事例が法人設立後から10年間の会計管理を考察するもの、すなわちあくまでも、設立してからある程度軌道に乗るまでの10年の過程における会計管理の貢献や課題を分析するという点に限定する。次に、広島県で農業経営を営む3つの集落営農法人の事例を取り上げることとしたい。

### 2. 事例①：農事組合法人さだしげ

ここでは本論文で事例として取り上げる農事組合法人 さだしげにおける会計管理の実情への理解のため、法人設立以後の財務諸表を参照していく。また合わせて、過去に実施したヒアリング調査をもとに、どのようにして会計情報を利用しているかについて述べていくことにする。

なお、ヒアリング調査は2011（平成23）年10月10日、2012（平成24）年1月15日に2回実施し、いずれも農事組合法人 さだしげ理事長の畝啓一郎氏、経理担当の風呂迫美智子氏に対して行った。

#### 2.1 農事組合法人さだしげの概況

現在、広島県には271の集落営農法人があり、全国で最も多い<sup>5 6</sup>。対象とする農事組合法人 さだしげがある東広島市においても集落営農法人は33法人があり、法人化の進んだ地域である。さだしげのある貞重地区は東広島市の東北部に位置し、農地標高270m～370mにおいて棚田群を形成しており、稲作を中心とした兼業農家集落である。2010（平成22）年3月現在、同地区の総世帯数は67戸、うち農家戸数232人である。

貞重地区における集団営農の歴史は古く、もともと1979（昭和54）年に貞重農業経営改善研究会を発足させたことに始まる。国による減反政策、農業人口の減少などにより、同地区では稲作を中心に転作問題と取り組んできた。そうした中で、品質や味などで他のコメとの差別化を図るために「こだわり米」を作ることが提案され、地区内で5haの作付けが行われた。また、転作については種子大豆の生産に力を注いできた。さらに、1985（昭和60）年には同研究会を発展させる形で、地区内における農業機械の共同利用を図ることを目的として「さだしげ営農集団」を発足させた。いわゆる地域営農集団<sup>5 7</sup>の設立である。これは1980年代に耕作放棄地の増加、過疎化等による後継者不足への対応を図るとともに、農家個人で所有する農業機械への過剰投資への対応のためであった。この地域営農集団では引き続き稲作や転作の受託作業を行ってきた。

しかし、地域営農集団はあくまでも個人農家の集団に過ぎない。特に過疎化による急速な高齢化への対応は、重労働を要する農作業においては必要不可欠であるとともに、さだしげ営農集団設立時における理念の1つである、集落の「土地をみなで守る<sup>5 8</sup>」という理念を具現化するためには、より抜本的な組織再編を必要とした。そ

ここで貞重地区では、地区全体で話し合いや勉強会を開催し、視察や議論を重ねた結果、2001(平成13)年11月にさだしげ営農集団を農事組合法人へと組織再編した。法人設立当初、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。現在、さだしげでは総務部、経理部、生産部、機械設備部、資材労務部の5つの組織を設け、それぞれに責任者である理事を配して業務分担をしている。

このような中で、さだしげでは法人設立の当初の目的である農業機械の共同利用だけでなく、理事会における議論を通じて計画的な農業機械の更新、すなわち設備投資の意思決定を行ったり、新たな販路を確保するためにさまざまな取り組みを行っている。先に述べたように、さだしげの主たる生産品目はコメである。農事組合法人への移行後は従来通りJAに販売していたが、徐々に法人が直接取引を行う自らで販売をしたり、特定の取引先への販売を行う縁故米の取引量を増加させている。また、地域周辺の農事組合法人などと手を組み、有限責任事業組合「米すた一倶楽部」<sup>59</sup>に参画し、広島市内の百貨店にも流通を確保している。また、法人移行直後から高付加価値のコメの生産を始め、2006(平成18)年には「広島県安心・安全ブランド米」にも認証されている。また、農地の一部を市民に開放して市民農園を設置し、大豆や野菜の生産にも取り組んでいる。

こうした取り組みを継続した結果、当初は農事組合に参画しなかった農家も徐々に参加するようになり、2011(平成23)年現在では集積面積37.9ha、水張面積30.94haまで広がり、組合員も51名まで増えている。すなわち、現時点において法人への移行は成功していると言える。

## 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

簿記実務研究部会において実施したヒアリング調査によると、集落営農法人における複式簿記や会計の導入プロセスは、以下のようにまとめることができる。

まず、法人設立にあたり、地方公共団体の農政局や農業委員会へ相談する。そこで各都道府県の農業技術センターなどの支援機関を紹介される。法人化に伴い複式簿記による記帳が必要となることから、支援機関からの推薦によってパソコンによる会計管理の導入、特に農業簿記・会計用のソフトとして推奨されるソリマチ株式会社の「農業簿記」を導入した。さだしげにおける会計管理の導入も法人化を契機としたものである。しかも、法人化への移行を行政に相談しにいく過程の中で複式簿記による記帳、会計管理の必要を知ることになったという。しかも、会計担当者は会計に対する知識が全くなかったため、さだしげの取引が発生し、ソフトにデータを入力する過程の中で、仕訳や複式簿記の構造を徐々に学んだと述べている<sup>60</sup>。

そして、会計ソフトにもとづいて日々の記帳を行い、一会計期間の取引を記録、計算、一連のプロセスを経て財務諸表が作成されている。財務諸表は納税額の算定、金融機関からの融資を受けるための外部報告資料として利用される。また、法人理事会における内部報告資料としても活用されている。

ヒアリング調査の中で「相談に行って初めて複式簿記というものを知った<sup>61</sup>」と述べられていることから、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。

会計管理導入後、どのような発見があったのだろうか。農事組合法人化以降の会計管理の効果についてポジティブなコメントが得られている。それをまとめた戸田・岸保（2012）によると、次のようにまとめられている。第一に、集落営農法人全体の資産状況の把握、特に農業機械等の固定資産管理に会計情報が有用であるということである。これまで各農家で農業機械を購入していたが、いわゆる「ドンブリ勘定」であったという。貞重地区の農家の大半は兼業であり、別途得られる給与所得をも含めて農業機械の購入に関わる投資経済計算をしていたそうである。だが、法人化以降はそういったことも無くなり、当初購入費や各年次の減価償却費の計上額が明確になった。第二に、会計あるいは複式簿記にこれまで触れたことがなかった会計担当者が会計ソフトを使用することによって複式簿記による処理を行うことができるようになった結果、誤りのない情報を作成することができるようになったことである。これを戸田・岸保（2012）では「複式簿記の自検機能」として取り上げ、複式簿記による管理の意義として挙げている。最後に、法人内部における成果・資金の分配（賃金、次期投資等）に関する合意形成が可能になったという。理事会等で農作業に関わる賃金等を取り決める際、財務諸表や製造原価明細書をもとに組合員に説明を行うことを通じて、その価格が適正であるかどうか否かについて合意形成を図りやすくなったという。

### 2.3 農事組合法人さだしげの財務諸表

さだしげは、農事組合法人設立から10年を迎えている。この間、当初の目的を果たしながらも、規模は次第に拡大している。では、実際に作成された財務諸表はどのようなものであろうか。さだしげの設立以後10年間（2001年から2010年）の財務諸表と貸借対照表をもとに、その特徴と集落営農法人特有の会計処理のいくつかについて見ていくこととする。

図表 7 農事組合法人 さだしげ 貸借対照表 (2001年～2010年)

(単位：円)

	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
流動資産合計	3,547,404	6,328,504	8,978,407	14,320,866	13,390,729	13,890,581	12,901,670	14,635,258	17,690,603	18,425,800
現金・預金	3,547,404	2,265,885	6,940,507	10,416,471	7,984,814	6,636,187	6,403,226	9,541,165	13,059,811	10,273,053
売掛金	0	219,035	229,500	604,160	1,157,578	1,410,495	360,020	596,093	176,920	280,074
棚卸資産	0	0	0	0	1,495,950	1,437,245	369,915	4,200,000	4,200,000	4,900,000
その他流動資産	0	3,843,584	1,808,400	3,300,235	2,752,387	4,406,654	5,768,509	298,000	253,872	2,972,673
固定資産合計	30,000	7,119,914	6,093,925	8,272,794	5,637,082	3,826,068	2,671,456	2,298,267	1,548,758	2,655,026
有形固定資産計	0	6,996,149	5,970,160	8,149,029	5,513,317	3,749,628	2,595,016	1,921,827	1,328,924	932,343
建物・構築物・工具器具備	0	235,040	410,991	247,508	149,533	90,622	56,360	159,954	76,316	40,151
機械装置	0	6,761,109	5,559,169	7,901,521	5,363,784	3,659,006	2,538,656	1,761,873	1,252,608	892,192
無形固定資産計	0	76,440	76,440	76,440	76,440	76,440	76,440	76,440	76,440	76,440
投資その他の資産計	30,000	47,325	47,325	47,325	47,325	0	0	300,000	143,394	1,646,243
繰延資産合計	218,282	109,142	109,142	54,572	2	0	0	0	0	0
資産の部合計	3,795,686	13,557,560	15,181,474	22,648,232	19,027,813	17,716,649	15,573,126	16,933,525	19,239,361	21,080,826
流動負債合計	500,000	865,329	21,055	7,389,350	1,198,947	455,200	80,876	0	1,626,037	103,551
短期借入金	500,000	715,000	0	0	0	0	0	0	0	0
未払金	0	130,000	0	7,210,000	700,000	0	0	0	1,580,830	0
その他流動負債	0	20,329	21,055	179,350	498,947	455,200	80,876	0	45,207	103,551
固定負債合計	0	11,010,328	10,935,328	10,920,328	12,365,328	11,830,328	11,423,829	12,366,850	11,831,830	7,559,830
長期借入金	0	9,280,328	7,065,328	4,850,328	4,135,328	5,130,328	4,130,328	3,130,328	2,130,328	1,358,328
長期預り金	0	0	0	0	0	0	0	3,735,021	3,800,000	300,000
農用地利用集積準備金	0	1,730,000	3,870,000	6,070,000	8,230,000	6,700,000	7,293,501	5,501,501	5,901,502	5,901,502
負債合計	500,000	11,875,657	10,956,383	18,309,678	13,564,275	12,285,528	11,504,705	12,366,850	13,457,867	7,663,381
資本金	3,416,000	3,416,000	3,918,000	3,918,000	4,076,700	4,191,000	4,311,000	4,578,000	4,578,000	4,578,000
利益剰余金	-120,314	-1,734,097	307,091	420,554	1,386,838	1,240,121	-242,579	-11,325	1,203,494	8,839,445
内：農業経営基盤強化準備金	-	-	-	-	-	-	-	-	-	7,300,000
純資産の部合計	3,295,686	1,681,903	4,225,091	4,338,554	5,463,538	5,431,121	4,068,421	4,566,675	5,781,494	13,417,445
負債・純資産の部合計	3,795,686	13,557,560	15,181,474	22,648,232	19,027,813	17,716,649	15,573,126	16,933,525	19,239,361	21,080,826

出所) 農事組合法人さだしげから提供された資料をもとに、筆者作成



図表8 農事組合法人 さだしげ 損益計算書 (2001年～2010年)

(単位：円)

	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
売上高	0	17,961,940	23,811,551	24,668,646	24,520,797	26,019,512	26,268,323	28,136,698	33,063,591	31,875,071
売上原価計	32,100	20,713,051	24,235,070	22,084,594	22,716,689	25,672,586	27,994,919	26,026,501	31,081,249	36,840,916
売上総損益	-32,100	-2,751,111	-423,519	2,584,052	1,804,108	346,926	-1,726,596	2,110,197	1,982,342	-4,965,845
販売費及び一般管理費合計	158,214	2,241,977	2,763,448	5,222,943	5,695,606	5,373,807	4,209,360	5,150,962	6,021,952	5,108,494
営業損益	-190,314	-4,993,088	-3,186,967	-2,638,891	-3,891,498	-5,026,881	-5,935,956	-3,040,765	-4,039,610	-10,074,339
営業外収益合計	70,000	36,397,498	6,160,030	8,194,728	7,072,352	9,066,457	6,913,431	7,893,366	9,117,365	14,377,152
奨励金	0	86,150	2,271,210	7,127,597	5,510,677	6,791,770	3,931,220	2,477,901	667,455	3,619,763
受取共済金	0	8,862	1,983,202	822,280	1,338,175	1,173,032	1,710,075	540,407	216,963	291,757
受取補助金	0	32,194,000	1,808,400	69,000	0	1,115	10,137	3,760,787	5,667,659	9,848,237
雑収入	70,000	4,108,486	97,218	175,851	223,500	1,100,540	1,261,999	1,114,271	2,565,288	617,395
営業外費用合計	0	23,940	78,539	455,754	54,570	166,294	21,375	25,212	97,650	166,862
支払利息	0	23,940	76,140	27,750	0	15,410	21,375	17,812	14,250	0
繰延資産償却	0	0	0	0	54,570	2	0	0	0	166,862
雑損失			2,399	428,004		150,882		7,400	83,400	
経常損益	-120,314	31,380,470	2,894,524	5,100,083	3,126,284	3,873,282	956,100	4,827,389	4,980,105	4,135,951
特別利益合計	0	0	0	37,960	0	3,870,000	1,766,499	1,792,000	3,700,000	0
固定資産売却益	0	0	0	37,960	0	0	0	0	0	0
農用地利用集積準備金取崩	0	0	0	0	0	3,870,000	1,766,499	1,792,000	3,700,000	0
特別損失合計	0	32,994,253	2,805,605	4,844,480	2,160,000	7,889,999	4,135,299	6,388,135	7,465,286	3,800,000
固定資産売却損	0	0	665,605	0	0	0	0	0	0	0
農用地利用集積準備金	0	1,730,000	2,140,000	2,200,000	2,160,000	2,340,000	2,360,000	2,653,114	3,299,999	0
固定資産圧縮損	0	31,264,253	0	2,644,480	0	5,549,999	1,766,499	0	0	0
固定資産除却損	0	0	0	0	0	0	8,800	3,735,021	4,165,287	3,800,000
税引前当期純損益	-120,314	-1,613,783	88,919	293,563	966,284	-146,717	-1,412,700	231,254	1,214,819	335,951
法人税,住民税及び事業税	0	0	0	180,100	0	0	70,000	0	0	0
当期純損益	-120,314	-1,613,783	88,919	113,463	966,284	-146,717	-1,482,700	231,254	1,214,819	335,951

減価償却実施額            54,570      3,904,538      2,532,943      2,479,181      2,635,712      1,763,690      1,165,493      821,845      592,904      396,581  
 出所) 農事組合法人さだしげから提供された資料をもとに,筆者作成

図表 7 と図表 8 はさだしげの貸借対照表と損益計算書である。さだしげは 1 月 1 日から 12 月 31 日の 1 年を決算期としている。2001 (平成 13) 年 11 月に設立されたため 2001 (平成 13) 年の決算は 2 ヶ月間の数値を示している<sup>6 2</sup>。

まず、図表 7 の貸借対照表を見ると、いくつかの特徴がある。まず、借方では会計処理の変更により 2005 年から棚卸資産が計上されているが、流動資産総額は安定して推移しており、特に現金・預金が約 5 割を占めている。また、その他流動資産の大半は未収入金であり、これは奨励金や補助金の交付が決まっているものの、決算期 (12 月) をまたいで交付される予定の金額を計上している。固定資産は機械装置が大半を占めている。これは、先に述べた当法人の設立目的が地区内における農業機械の共同利用であった通りであり、定期的にこれらの機械を更新している。

貸方では、長期借入金が長期的に減少傾向であり、実質的に法人設立 1 年目の 2002 年からみると 2010 年では 7 分の 1 にまでなっている。また、貸方で特徴的なのは、「農用地利用集積準備金」と「農業経営基盤強化準備金」である。

まず、農用地利用集積準備金とは、青色申告する特定集落営農法人は、農業収入の 9% 以下 (あるいは農作物の販売収入、農作業受託収入および農産物加工品販売収入の 40% の合計) を同準備金として積み立てることができた。また、この準備金で 5 年以内に農地の取得や機械・施設の設備投資のために取り崩した場合には、取得額を圧縮記帳して損金算入することができた。この準備金は、利益処分により積み立てた場合は純資産の部のその他利益剰余金として計上し、損金経理で積み立てた場合は (借方) 特別損失 / (貸方) 固定負債として計上することができた。なお、この準備金は 2007 (平成 19) 年 (平成 19 年度税制改正) に廃止されている。

その後、同税制改正において創設されたのが、認定農業者 (農業生産法人・個人) を対象とした「農業経営基盤強化準備金」である。この準備金では、青色申告する認定農業者が交付を受けた戸別所得補償制度の交付金等を計算した積立限度額以下の金額を農業経営基盤強化準備金として積み立てた金額について損金算入することができる。また、5 年以内に農地の取得や機械・施設の設備投資のために取り崩した場合には、取得額を圧縮記帳して損金算入できるものである<sup>6 3</sup>。

さらに、農業経営基盤強化準備金は平成 23 年度の税制改正が行われている。改正の内容は対象となる交付金等の見直しが行われ (措規 21 の 18 の 2①, 旧農業経営基盤強化促進法施行規則 25 の 2 三から五), 連結納税制度も同様に改正された。追加項目としては、①農業者戸別補償交付金, ②農地保有合理化促進対策費交付金, ③環境保全型農業直接支援交付金の 3 つである。一方、除外項目としては、①担い手経営革新促進交付金, ②戸別所得補償制度実証事業交付金, ③水田農業構造改革交付金, ④耕畜連携水田活用対策事業費補助金 (取組面積助成事業に係るものに限る), ⑤営農活動支援交付金の 5 つである。また適用期限が延長され、平成 25 年 3 月 31 日までとなった。この適用関係は、法人が平成 23 年 6 月 30 日以降に交付を受けた交付金等に適用された<sup>6 4</sup>。

なお、農業経営基盤強化準備金に関する会計処理は図表 9 のとおりである。

図表 9 農業経営基盤強化準備金の会計処理

	借方：勘定科目	貸方：勘定科目
交付金等を受領したとき	現金・預金	交付金等収入
準備金を積み立てたとき	農業経営基盤強化準備金 繰入額	農業経営基盤強化 準備金
準備金を取り崩したとき	農業経営基盤強化 準備金	農業経営基盤強化準備金 繰戻額
固定資産を取得したとき	固定資産	現金・預金
	固定資産圧縮損	固定資産

出所)農林水産省 HP「農業経営基盤強化準備金制度とは？」

([http://www.maff.go.jp/j/aid/zeisei/nou/pdf/109\\_1.pdf](http://www.maff.go.jp/j/aid/zeisei/nou/pdf/109_1.pdf))より抜粋。

ここで図表 10 の損益計算書を見てみよう。

まず、売上高を見ると、実質 1 年目の 2002 年は約 1,800 万円であったが、2010 年には約 3,200 万円まで約 1.8 倍にまで伸びている。この要因は先に述べたような法人参加者の増加による耕作面積の増加に伴う生産高の上昇が要因として考えられる。しかし、それとともに売上原価が上昇しており、売上総損益では赤字と黒字を繰り返している。売上原価の大半は作物生産に伴う諸費用であるが、さだしげでは法人に参加している農家から農地を借りていることからその地代である支払地代、農作業に携わった人々へ支払う作業委託費、理事等の給料が主である。さらに販売費及び一般管理費(以下、販管費と略記する)を差し引くと、営業損益段階では営業赤字になる。この販管費の大半は減価償却費が占めており、設備投資負担が大きいことが読み取れる。このように、売上総損益段階では赤字と黒字を繰り返し、営業段階では每期赤字になるという傾向は、多くに見られる集落営農法人全体の損益計算書とほぼ同様の傾向を示している。

そこで営業外収益を見てみると、さだしげにおいても奨励金、共済金、補助金によって経常損益が黒字になることが分かる。2002 年は法人設立直後であり、それに伴うおよそ 3,200 万円の補助金が交付されているが、その後も総額 600 万円から 1,300 万円程度の金額が交付されていることがわかる。このことから、農業部門で生まれる赤字を奨励金や補助金で埋め合わせているように見える。

一般的にさだしげに限らず、これらの補助金や奨励金などは農業部門で赤字決算であるから交付されているのではない。例えば農林水産省から交付される「強い農業づくり交付金」は、産地競争力の強化、経営力の強化、食品流通の合理化を成果目標とし、都道府県、地方農政局を通じて交付される補助金である<sup>6 5</sup>。また、同じく農林水産省から交付される「農山漁村活性化プロジェクト支援交付金」は、2007(平成 19)年に交付された「農山漁村における定住や二地域居住、都市との地域間交流を促進することにより、農山漁村の活性化を図るため、農山漁村の活性化のための定住等及び地域間交流の促進に関する法律」の制定を受けて、都道府県又は市町村が創意工夫を活かし、地域住民の合意形成を基礎として作成する活性化計画にもとづいて交付され

るものである。少なくとも損益計算書を見る限り，これらの補助金，奨励金が経常損益を黒字にすることに寄与していることは明らかである。

さらに，特別利益，特別損失では，先に見た農用地利用集積準備金あるいは農業経営基盤強化準備金が大半を占めていることが分かる。さだしげは青色申告を行う集落営農法人であるが，この期間においては農用地利用集積準備金を毎期計上しており，損金経理に伴う処理から特別損失でこれを処理している。また，これと同時に，2002年には約300万円，2004年には約270万円，2006年には約560万円，2007年には約180万円の固定資産圧縮損が計上されており，この準備金を活用して農業機械などへの設備投資を行っていることがわかる。

## 2.4 農事組合法人 さだしげの資金運用表

これまで見てきたように，集落営農法人の経営において，補助金や奨励金の交付，あるいは農用地利用集積準備金や農業経営基盤強化準備金といった青色申告を行う集落営農法人に認められる準備金の計上がその財務数値に影響をあたえることが確認できた。では，これらの数値が集落営農法人の資金繰りにどのような影響を及ぼしているのであろうか。次に，資金運用表を作成して見ていくこととする。

図表 12 農事組合法人 さだしげ 資金運用表

第1区分：2001年度～2004年度(設立1年目～4年目)の資金運用表

(単位：円)

### 短期資金

資金の運用		資金の調達	
現金・預金	6,869,067	短期借入金	-500,000
売掛金	604,160	未払金	7,210,000
商品・製品	0	未払費用	0
未収入金	3,300,235	その他流動負債	179,350
その他流動資産	0	長期資金からの調達	3,884,112
合計	10,773,462	合計	10,773,462

### 長期資金

建物	4	長期借入金	4,850,328
構築物	151,130	長期預り金	0
機械装置	7,901,521	農用地集積準備金	6,070,000
工具器具備品	96,374	資本金	502,000
減価償却実施額	8,916,662	減価償却実施額	8,916,662
無形・投資・繰延合計	-69,945	利益剰余金	540,868
短期資金への運用	3,884,112		
合計	20,879,858	合計	20,879,858

第2区分：2004年度～2007年度（設立4年目～設立7年目）の資金運用表

（単位：円）

短期資金

資金の運用		資金の調達	
現金・預金	-	短期借入金	0
売掛金	-244,140	未払金	-
商品・製品	369,915	未払費用	0
未収入金	2,468,274	その他流動負債	-98,474
その他流動資産	0	長期資金からの調達	5,889,278
合計	-	合計	-

長期資金

建物	0	長期借入金	-720,000
構築物	-113,156	長期預り金	0
機械装置	-	農用地集積準備金	1,223,501
工具器具備品	-77,992	資本金	393,000
減価償却実施額	5,564,895	減価償却実施額	5,564,895
無形・投資・繰延合計	-101,897	利益剰余金	-663,133
短期資金への運用	5,889,278		
合計	5,798,263	合計	5,798,263

第3区分：2007年～2010年（設立7年目～設立10年目）の資金運用表

（単位：円）

短期資金

資金の運用		資金の調達	
現金・預金	3,869,827	短期借入金	0
売掛金	-79,946	未払金	0
商品・製品	4,530,085	未払費用	0
未収入金	-	その他流動負債	22,675
その他流動資産	0	長期資金からの調達	5,501,455
合計	5,524,130	合計	5,524,130

長期資金

建物	0	長期借入金	-
構築物	-21,528	長期預り金	300,000
機械装置	-	農用地集積準備金	-
工具器具備品	5,319	資本金	267,000
減価償却実施額	1,811,330	減価償却実施額	1,811,330
無形・投資・繰延合計	1,646,243	利益剰余金	9,082,024
短期資金への運用	5,501,455	内：農業経営基盤強化準備金	7,300,000
合計	7,296,355	合計	7,296,355

図表12は図表9で示したさだしげの貸借対照表をもとに作成した資金運用表である。ここでは2004年、2007年、2010年の3つに区切り、それぞれ3年から4年程度

の状況を把握することとした<sup>66</sup>。これによると、それぞれの区分で特徴的な資金の動きが見て取れる。

まず、2001年から2004年の設立直後(第1区分)の資金運用表を見ると、多額の投資が行われており、特に長期資金を長期借入金と農用地集積準備金から調達し、機械装置に投資するという構図が浮かび上がる。また短期資金ではおよそ720万円の未払金が計上されており、これが現金・預金のおよそ690万円よりも大きいことから、決して資金繰りが安定していたわけではない。

次に、第2区分としての2007年までの資金運用表を見ると、設立直後に実施された機械装置、すなわち農機具を使用し、投資をほとんど行っていないことがわかる。

さらに第3区分では、長期資金の部を見ると、準備金制度の変更に伴い農業経営基盤強化準備金が計上されるようになったが、これが利益剰余金の大半である。短期資金の部では、現金・預金と商品・製品に運用されていることになるが、このうち商品・製品はほとんどコメであり、収穫後に貯蔵されているものである。第1区分よりも現金・預金の計上額は小さいが、短期資金の調達源泉が長期資金から融通されていることを考えると、これらの準備金の積み立てが法人内部の資金繰りを安定化させていると考えられる。また、長期借入金も大幅に減少しており、自己資金に類する資金で資金繰りを付けられるようになってきている。

以上のように、さだしげにおける資金繰りの状況の資金運用表を作成して見てきたが、ここから以下の点を指摘することができる。

まず、この10年の間に資金繰りは徐々に改善してきているという点である。次に、集落営農法人設立前に問題とされてきたそれぞれの農家による農業機械への過剰投資を回避し、法人による適切な投資が行われていると言える。これは準備金の制度、奨励金や補助金の交付との関連をさらに詳細に検討する必要があるが、法人設立当初の目的は達していると思われる。これらをまとめると「奨励金・補助金の獲得 → 準備金繰入 → 設備投資」というサイクルができあがり、安定的な法人経営が行われていると言える。

## 2.5 小括

以上、さだしげに事例を用いて、集落営農法人の会計実態と経営状況をについて、考察をした。

ここではさだしげの法人設立から10年間の経年分析を行い、会計管理の導入からヒアリング調査と提供された資料をもとに、考察を図った。

では、改めてさだしげの事例で明らかになった点をまとめておく。

①法人化への移行と複式簿記による記帳、財務諸表の作成は一体であり、必ずしも積極的ではなく、半ば偶然に会計管理を始めたが、会計による管理は多大なメリットをもたらしている。

②それは第一に、集落営農法人全体の資産状況の把握、特に農業機械等の固定資産管理に会計情報が有用である。第二に、会計あるいは複式簿記にこれまで触れたこと

がなかった会計担当者が会計ソフトを利用した結果、複式簿記の自検機能、誤りのない会計情報を得ることが可能になったことである。

③経営状況を見ると、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。さだしげではブランド米の生産など、地域ぐるみで新たな取組を行っているものの、農業そのもので黒字化することはできていない。

④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、これが農用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立て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。さらに、青色申告を行う集落営農法人では、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、集落営農法人の会計実務において税制との関わりが深いことが明らかになった。

⑤さだしげでは、2001(平成3)年の法人化を契機に複式簿記を知り、ソフトの使い方を学びながら会計管理を行うようになった。その後、10年間にわたり規則的・継続的に記録し、その情報を組織内部における意思疎通に用いることで、円滑な組織運営がなされるようになった。すなわち、農業において長年課題とされてきた経営と家計の未分離が解消され、農業に経営が根付いたと言える。

⑥今後の課題として、会計管理による資金繰りや事業の管理はできているが、ブランド米の生産など、地域ぐるみで新たな取組みを行っているものの、農業そのもので黒字化することはできていない。それを打破するために、価格決定を持つ自主的なコマの販売ルートを確保するなど、収益力の拡大が必要である<sup>6,7</sup>。

以上がさだしげの事例から得た知見である。

### 3. 事例②：農事組合法人ファーム・イースト造賀

広島県東広島市北部に位置する旧高屋町の造賀地区に2013(平成15)年に法人設立された農事組合法人ファーム・イースト造賀(以下、ファーム・イースト造賀と略す)を事例として述べていくことにする。

なお、本論文の執筆にあたり、2014(平成25)年12月20日に代表理事の向山峰雄氏にヒアリングを行っている。以下の記述は、ヒアリング調査とファーム・イースト造賀より提供された資料に基づいているが、ありうべき誤謬は筆者の責に帰することをあらかじめ述べておく。

#### 3.1 農事組合法人ファーム・イースト造賀の概況

ファーム・イースト造賀は、2003(平成15)年10月に、組合員44名、集積面積35.3ha(登記上)、水張30.1ha、資本金3,735,000円で設立された。決算は12月に行われる。

ファーム・イースト造賀がある高屋町造賀は、広島県東広島市北部の標高310から330mの中山間地に位置する国道と県道が交わる交通要衝地であり、1950年代まで

は純農村地帯であった。1970年代には周辺に製造業の工場進出等による就業機会の増加とともに、第二種兼業が急増し、農業後継予定者も他の職種に就職、結婚と同時に転出するなどしたことから、現在では農業従事者の高齢化が進んでいる。ここでも農業の担い手をどう育成していくかが課題としてある。

こうした中で1998(平成10)年までに圃場の90%の整備が完了したことで、造賀地区の農業環境は飛躍的に改善された。しかし、二種兼業化、戸別で行われる農機具の過剰投資、米価下落による赤字経営、高齢化や後継者問題などから、後継者がいても赤字経営では後を継がない、継いで欲しいとも言えない、あるいは中山間で畦畔が大きいいため、今後は担い手や請負耕作者も出ないだろうという現状認識があった<sup>68</sup>。

こうした状況を前にして、2003(平成15)年2月から地区有志による勉強会を重ね、農業の共同化を具体的な事業とし、「相互扶助と地域の団結」を目的として、同年10月27日に農事組合法人ファーム・イースト造賀が設立された。そして、同法人事実上の法人設立初年度と言える2004(平成16)年度には、国庫補助による農用地利用集積促進費、広島県による集落営農法人設立の支援として行われたステップアップ事業などからおよそ3,200万円、近代化資金借入としておよそ1,200万円と出資金およそ350万円の総額およそ4,800万円を元手に、これを倉庫やコンバイン、ビークルといった施設・農機具等の設備投資に用いて、事業をスタートさせた。その後、法人経営の基礎固めを進め、現在では生産作物の90%以上が水稲であり、コシヒカリ、ヒノヒカリ、あきろまんの品種や山田錦などの酒米を栽培している。また、水稲からの転作作物として大豆や若干の野菜などを栽培している。こうした経営努力を進めていく中で堅調で安定的な経営を進めている。

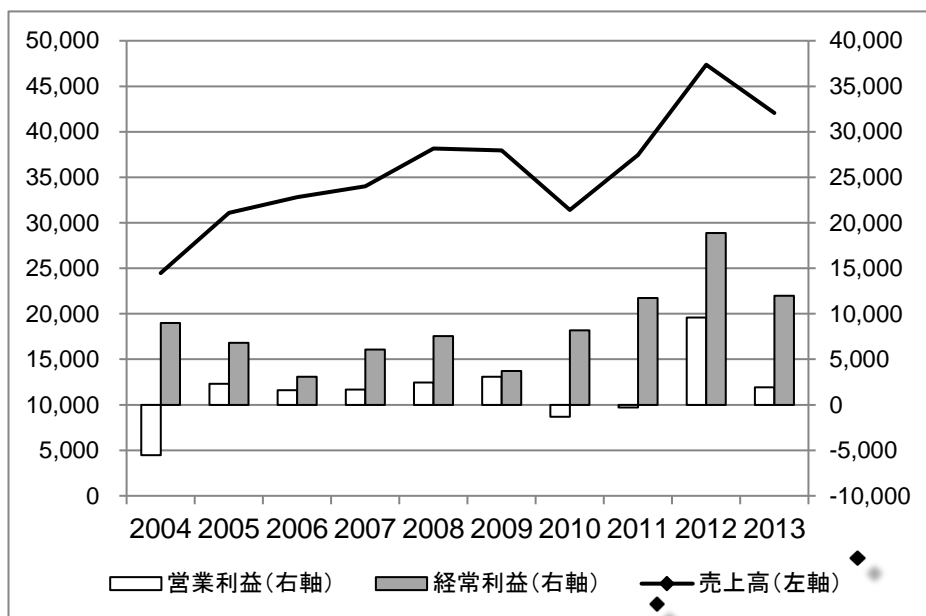
### 3.2 農事組合法人ファーム・イースト造賀の財務指標

ここでファーム・イースト造賀の財務指標について見ていくことにしよう。



図表 13 ファーム・イースト造賀の売上高・営業利益・経常利益の推移

(単位：千円)

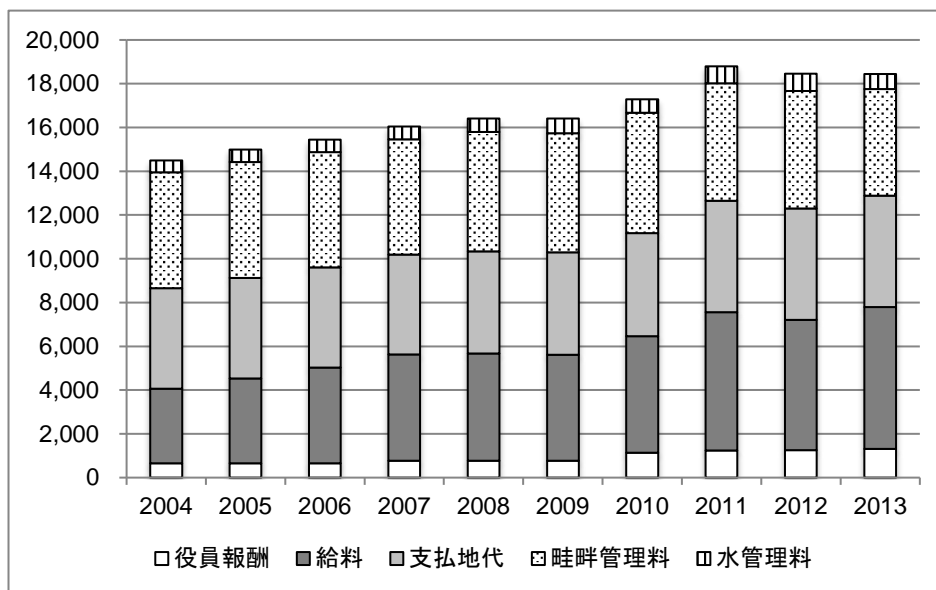


出所)ファーム・イースト造賀提供の資料に基づく

図表 13 は過去 10 年間の同法人の売上高・営業利益・経常利益の推移である。これを見ると、創立直後の 2004 年度と 2010 年度のみ営業赤字であったが、その他の年度では黒字決算となっている。経常段階では設立当初から金額の多寡はあるものの、常に経常黒字である。特に 2010 年には米価の大幅な下落、異常気象による減収により営業赤字に陥ったが、2011 年には農家への戸別所得補償によって経常利益が増加している。2012 年度は作柄が良好であり、かつ米価も高くなったことから、法人設立以来の最高の増収増益となった<sup>6)9)</sup>。過去 10 年間の売上高の平均は 3,568 万円であり、過去最高が 2012 年度の 4,737 万円、過去最低の売上高が 2010 年度の 2,447 万円であった。

集落営農法人における損益計算書の構造の特徴として、農作物の生産を中心とする本業にあたる部分が営業利益、補助金や交付金等による収入が営業外収益として計上されることが挙げられる。しかも、農林水産省が発表している農業経営統計調査のうち、営農類型別経営統計(組織経営)における水田作経営や稲作経営の業績を見ると、集落営農法人全体では営業赤字である。そして、補助金や交付金を受けることにより経常段階で黒字に転じている。すなわち、農業生産法人の経営安定化における補助金や交付金の重要性が高いことを意味する。しかし、先に述べたように、補助金や交付金の交付を行う要件として法人化が求められているような場合もあり、補助金や交付金が集落営農法人経営の安定に寄与していると考えられるのかについては、さらなる調査・検討が必要であろう。ただし、ファーム・イースト造賀では、初年度と天候不順による不作を原因とした 2010 年度、2011 年度を除く各年度において営業段階で黒字決算であり、法人化による効率化が進められた結果として安定的に利益を得られる構造を備えている。

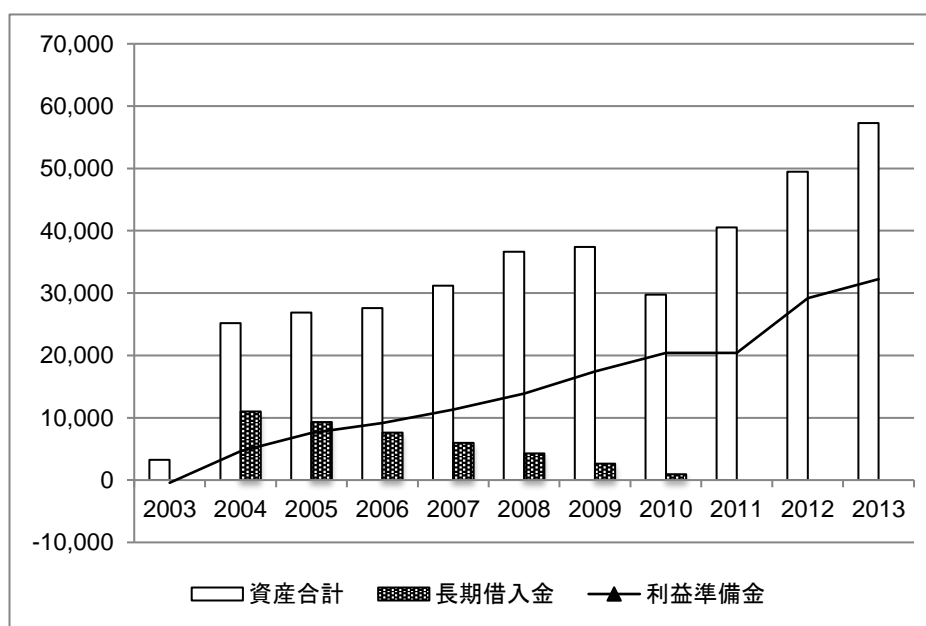
図表 14 ファーム・イースト造賀の地域への還元額推移(単位：千円)



出所)ファーム・イースト造賀提供の資料に基づく

図表 14 は過去 10 年間の地域への還元額の推移である。ここでいう「地域への還元額」とは、同法人の資料によれば「法人経営上「費用」だが、地元の人に支払われた経費の内容を示す<sup>70)</sup>」ものであるとされ、法人の理事(役員報酬)や農作業に携わった人々に支払われた賃金、地域農家が法人に土地を貸し出していることに伴う支払地代や畦畔管理料、水管理料が計上されている。この 10 年間でおよそ 1 億 7,000 万円、年平均で 1,700 万円が地域に還元されている。こうした指標は総会において報告されることから、構成員である地域住民にも共有されている。

図表 15 ファーム・イースト造賀の資産合計・長期借入金・利益準備金の推移 (単位：千円)



出所)ファーム・イースト造賀提供の資料に基づく

図表 15 は、ファーム・イースト造賀の貸借対照表項目のうち、資産合計、長期借入金、利益準備金の推移である。先に述べたように、同法人は設立時に多額の交付金や補助金、借入による資金調達によって設備導入に充てた。設立当初には総計でおよそ 3,600 万円の設備投資を行い、その後も継続的にコンバインやトラクター等を導入してきた。当初に導入した施設の大半は減価償却期間が 7 年であったが、その期間が終わった 2010 年度、2011 年度にはプレハブ倉庫や乾燥施設など、合計でおよそ 1,500 万円程度の設備投資を行っている。こうした設備資金を補うために設立当初は借入金に拠っていたが、2011 年度には借入金残高がゼロとなり、2010 年、2011 年の設備投資が自己資金で賄われている。図表 12 で見たように、同法人は設立当初からほぼ営業段階でも黒字になる健全経営を進めており、利益準備金も順調に積み上がっている。財務体質も極めて良好である。

このように、ファーム・イースト造賀の事例では、地域を守るという相互扶助で作られた集落営農法人であるが、安定的な収益力、定期的な設備投資を行うことにより、法人としての健全な財務体質が作り上げられていると同時に、法人から給料や地代を支払うことにより地域住民に経済的な利益還元が行われていると言える。

### 3.3 今後の経営課題

以上の財務諸表から得られるデータでは、ファーム・イースト造賀における法人経営は安定していると言える。調査において、向山氏が法人経営にあたり設立からの 10 年を 1 期として考え、第 1 期目の目標として法人経営の安定化を目指してきたと述べていることから、法人設立の当初の目標は果たされていると言えよう。そして、2014(平成 26)年からの 10 年を第 2 期目と位置づけ、さらなる法人経営の成長や安定化を図ろうとしている。

しかしながら、同法人では、①農政転換と TPP 加盟、②構成員の高齢化と労働力不足の 2 つを経営課題として掲げており、これを第 2 期目の経営課題としている。まず、①農政転換と TPP 加盟については、2014 年から政府による新たな水田農業政策をスタートしたことにより、水稻の生産調整を見直して新たな仕組みを作ることや、コメの直接支払交付金の減額、2018(平成 30)年度から廃止することを骨子とした経営所得安定対策の見直しが発表されていることから、過去 10 年間と同様の法人経営を行うことができる見通しが十分に立たないと考えられている。すなわち、農政の影響を強く受けるために、法人経営をどのように導いていくのかが大きな課題として挙げられている。また、②の構成員の高齢化や労働力不足については、構成員に対して 2013(平成 25)年 2 月に実施したアンケートにもとづいて、「10 年先までは何とか現状を維持出来そうであるが、その後の見通しはつかない」<sup>71</sup>と考えられている。ヒアリング調査を行う中でも、高橋(2010)の指摘と同様に、法人設立により農業を継続することはできているが、農業だけで生活するだけの所得を得ることが困難である状況は変わらないことから、農業の担い手をどのようにして増やしていくのかについては簡単に解決しないという認識がなされていた。

こうした状況に対して、ファーム・イースト造賀では、経営の合理化、経費節減を進め、補助金や交付金に頼らず、営業利益が黒字となる経営を継続することが重要であると述べつつ、「若い後継者の絶対数が少ないため、将来への布石として地域外への労働者の雇用(常時、季節、パート)を念頭に置いた経営転換を行う」<sup>72</sup>必要性が訴えられている。広島県内には作物の生産のみならず、加工と販売までを行う6次産業化を推進している農業生産法人が一定の成果を残していることもあって、ファーム・イースト造賀でも過去にそのような方向性を模索したこともあると言う。しかし、6次産業化には、製品の加工や販売を行うための多額の設備投資を必要とするため、その資金調達や財務状態への影響を考慮した結果、現在は上記のような対策を行うことに主眼が置かれている。

一方、後継者不足、専従者の不在という問題については、滋賀県大津市の集落営農法人の事例を検討した田中(2013)においても指摘されており、集落営農法人型の集落営農法人において法人としての経営は安定したとしても、地域として取り組むべき課題が依然として残されている。こうした問題は集落営農法人における経営課題としてある一定の普遍性を持っていると言える。ただ、法人に立脚した農業経営を安定的に進めていくために担い手を増やしていくためには、「地域」を守ることと同時に、地域に限定されることのない規模の拡大や人員の確保、6次産業化に代表される収益源の多様化を図る必要がある。

山本・田渡・西山(2011)が2009(平成21)年に行った調査によれば、広島県の集落営農法人では、営業利益が増加している法人では利益獲得に積極的でありつつ、コメを中心とする面積拡大への意識が強い一方で、営業利益が減少している法人では社会的課題の解決を図るための法人化を選択したものの、利益獲得には消極的であるが、作物の複合化や加工等の多角化による拡大を図ろうとしているとされている。ファーム・イースト造賀の事例はこうした分析結果とは一致しないが、単純に規模あるいは範囲の拡大による事業規模(収益獲得機会)の拡大としてだけでは捉えられないような地域の課題を解決する方策までもが求められる。このことは、地域を基盤とする集落営農法人において、事業として一定のリスクを伴う意志決定を行うことが求められることを意味している。これまで一定の成果を残してきて入るが、今後の状況を考えるときに地域を守るという社会的意義と法人としての成長を図る方策の双方を両立させていくことは容易なことではない。

### 3.4 小括

以上、ファーム・イースト造賀の事例を用いて、集落営農法人の会計実態と経営状況をについて、考察をした。

ここでは、提供された財務諸表から得られるデータを用いて、図表12では、収益確保のための目標や成果を示し、図表13では、地域への還元の指標、図表14では、設備資産の導入や更新の資金管理を整理している。

では、改めてファーム・イースト造賀の事例で明らかになった点をまとめておく。

①農業生産法人の損益計算書は、農作物の生産を中心とする本業にあたる部分が営業利益、補助金や交付金等による収入が営業外収益として計上され、補助金や交付金の重要性が高い傾向にあるが、ファーム・イースト造賀では、初年度と天候不順による不作を原因とした2010年度、2011年度を除く各年度において営業段階で黒字決算であり、法人化による効率化が進められた結果として安定的に利益を得られる構造を備えている。

②ファーム・イースト造賀の地域への還元額は、10年間でおよそ1億7,000万円、年平均で1,700万円が地域に還元されている。推移をみると、多少の上下はあるが、年々地域還元額が増えている傾向である。

③ファーム・イースト造賀の貸借対照表の推移をみると、設立時に多額の補助金や交付金、借入による資金調達によって設備導入に充てた。2011年度には借入金もゼロになり、自己資金で賄えるようになった。営業段階でも黒字になる健全経営を進めており、利益準備金も順調に積み上げている。

④ファーム・イースト造賀の財務推移をみると、資金的に事業が安定してした経営を営んでいるが、将来的な農業経営には、担い手不足の問題が大きい。法人の収益拡大をし、組合員の農業所得の向上がヒトの問題を解決すると仮定しても、事業拡大による設備投資を伴うリスクを負うことができるのか、事業戦略の舵取りが難しい点である。

⑤事業の発展性のために、いわゆる6次産業化の方向を模索も検討した過去もあるが、現在は、補助金や交付金に依存せず、経営の合理化や経費節減を進め、営業利益を黒字化し、農業経営の継続に重きを置いている。

⑥今後の課題は、経営の適性を図り、集落をどう維持するかという点である。中山間地域の条件下で規模の拡大が多く望めない土地柄を踏まえると、高収益の見込める酒米の生産を増やすなど、付加価値の高いコメの栽培計画や生産コストの見直しなどの地道な経営努力が必要であり、会計管理による部門管理が求められる。

以上がファーム・イースト造賀の事例から得た知見である。

#### 4. 事例③：農事組合法人ファーム・おだ

極めて単純化して言えば、6次産業化を図ることで補助金を得て多額の設備投資が可能になるが、そうした設備投資は実際にどのような事業計画を経て行われているのであろうか。ここでは、農事組合法人ファーム・おだ（以下、ファーム・おだと略す）の米粉パン事業への展開プロセスを事例に述べていくことにする。

本論文を執筆するにあたり、吉弘昌昭組合長にインタビュー、筆者らをインタビューアールとして3回のヒアリングを行っている。第1回目は2012(平成23)年4月15日であり、米粉パンの製造販売を開始する直前である。第2回目、第3回目は米粉パンの製造販売を始めてから一定期間が経過した2014(平成25)年10月20日、2015(平成26)年11月16日であった。

#### 4.1 農事組合法人ファーム・おだの概況

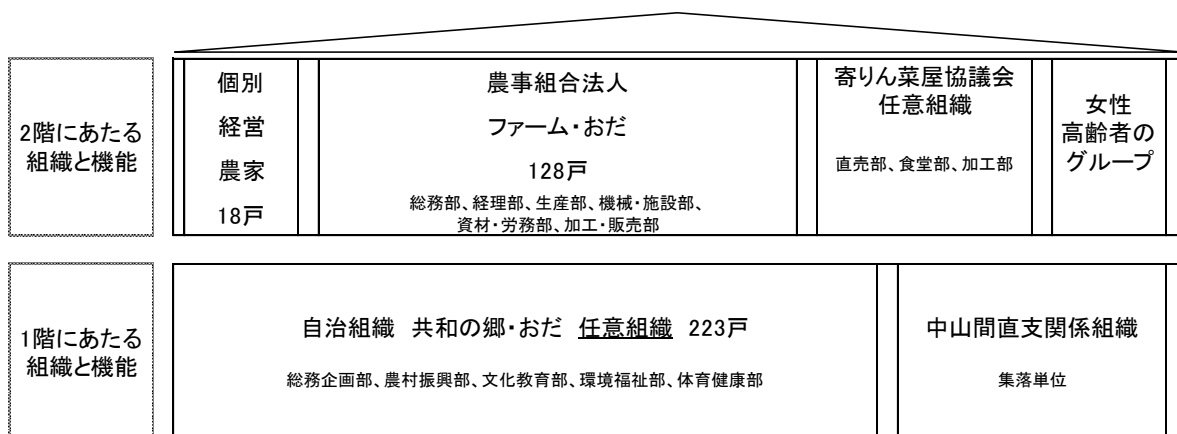
まず、ファーム・おだの概要について述べていくことにしよう<sup>73</sup>。

ファーム・おだは、広島県のほぼ中央、賀茂台地の東部にある東広島市河内町にある。法人名の由来となった小田地域はその北東部に位置している。周囲を山間地に囲まれ、椋梨川の上流に位置する白竜湖を臨む風光明媚の土地である。小田地域の世帯数は223戸、人口606人、農家戸数146戸、耕地面積は127haうち水田面積は118haであり、稲作が基幹作物である。標高200mを超えたところに位置する典型的な中山間地域である。

この地域では、少子化、高齢化の進展により、2004(平成16)年3月をもって131年間の歴史を誇る小田小学校が廃校となることが決定し、保育所や診療所も「平成の大合併」によって他地区に統合される可能性が生まれた。その結果、地域住民の危機意識が高まり、2003(平成15)年10月に自治組織「共和の郷・おだ」を設立することになった。その際、自治組織の基本的な考え方として「自分たちの地域は自分たちの手で守り、地域活性化を図る」が掲げられ、これをもとに地域づくりを展開していくこととなった。その過程の中で、全戸を対象としたアンケート調査を実施したところ、住民の5年後に42%、10年後には64%の人が農業をやめたい意向を持っていることが明らかになった。

そこで、祖先伝来の農地を守り、効率的かつ安定的な農業を継続し、次世代への継承ができるような環境を作るため、農事組合法人を設立することにした。設立時には構成員(出資者)128名が集まり、集落の87%が加入する法人となった。この法人が「農事組合法人 ファーム・おだ」である。2005(平成17)年11月に法人が設立され、その経営規模は84.0ha、水張面積は70.0haと、広島県内で最大規模の農事組合法人となった<sup>74</sup>。

図表 16 小田地域の自治組織と農事組合法人の関係性



出所)ファーム・おだ(2014)を参考にして筆者作成

図表 16 は、小田地域の自治組織である「共和の郷・おだ」と農事組合法人である「ファーム・おだ」を中心とした組織間の関係性について整理したものである。小田地域における地域マネジメントは、1階部分として「共和の郷・おだ」による住民自

治組織を基礎としながらも、2階部分にあたる組織として農業生産法人であるファーム・おだに位置づけられ、地域住民を基礎とした集落営農法人として基幹産業である農業関連の各種事業を営んでいるという形式を採っている。楠本(2010)によれば、こうした小田地域の地域マネジメントは、農地の利用調整や地域資源の共同管理組織を1階部分に、集落営農法人を2階部分として設けて地域再生運動を行う「2階建て方式」ではなく、その進化形として「新2階建て方式」とも言うべき特徴的な取り組みであるとされている(楠本(2010), 207頁)。こうした活動について、吉弘氏は「「共和の郷・おだ」の活動は、小田地区全体の公益の充実をもたらしているし、「農事組合法人ファーム・おだ」は、協同組織として集落運営を推進することを通して参加農家の私益を増大させることが可能だと考えられる」としている。

2階に位置する集落営農法人であるファーム・おだの主たる農産物はコメ(水稻)である。これに大豆、そば、野菜(アスパラガス、トマト、かぼちゃ、とうもろこし)、小麦と多岐にわたり、作付の団地化、省力化、低コストを図っている。またいち早く耕畜連携(堆肥・粗飼料交換)の組織づくりに取り組んでおり、コメについては自らで販売をし、流通している比率が100%となっている。また、ファーム・おだは同地域内にパークゴルフ場や「寄りん菜屋」(よりんさいや)と命名された直売所・レストラン・加工所を運営している。特に、「寄りん菜屋」は、1999年に旧河内町が交流促進施設として建設し、野菜直売や特産品販売コーナー、食堂等から構成される農産物直売所である。この施設は、地元の住民組織である「寄りん菜屋運営協議会」が指定管理者制度によって運営を担っている。

以上のような運営体制に基づき、実質的な設立1年目である第2期(2006(平成18)年度)の売上高は約3,800万円であったが、2009(平成21)年度には売上高が約6,800万円に達し、順調に規模を拡大してきた。また、集落営農法人の設立によって、法人に参加した農家の作業量は減少し、その負担感が小さくなっていくなど、その効果は短期間で表れている。

#### 4.2 6次産業化への展開：米粉パン工場の設立

農事組合法人の設立以前より、米価の下落、食料自給率の低下、とりわけコメの消費量低下は、コメを主たる生産品目としてきた小田地域、その集落を基礎として作られた集落営農法人であるファーム・おだにとっての大きな経営課題であった。そこで、吉弘氏は、少子高齢化や食生活の変容によってコメの消費量が減っており、その消費拡大を図るために、米粉パンに着目するとともに、法人設立時点から米粉を用いた新規事業に着目をしており、2009(平成21)年には法人で栽培したコメを岡山県の食品会社に製品してもらい、2010(平成22)年には講師を招いて米粉パン講座を開催していたという(種森(2010), 74頁)。しかも、この時点から吉弘氏は米粉パンを東広島市内の学校給食に導入し、地産地消による米食の拡大と食育を推進することに着目していた。米粉の普及拡大は全国的にも学校給食の導入が図られており、農作物の地産地消の観点からも意味がある。しかも、米粉パンは子供にアレルギーがないと言わ

れていることから、学校給食の食材として最適であると考えていた(2014年10月20日の聞き取り調査より)。

さらに、2010(平成22)年時点においては、米粉パンを製造するのに要する建物に約1,000万円、製パン設備に約1,300万円が必要だと試算されたが、国の「農業主導型6次産業化整備事業」による半額補助に加え、「戸別所得補償モデル対策」を活用することで設備投資を行うことが計画されていた。しかし、米粉を製造する製粉機は当時の財務状態で購入することは厳しく、製粉を岡山県の食品会社に委ねることになった(種森(2010),74頁)。このような準備期間を経て、ファーム・おだは2012(平成24)年4月29日に「パン&米夢」(パントマイム)を小田地区に開店することになった。

以上の動きと並行して、ファーム・おだは6次産業化の認定を受けるために「総合化事業計画」を策定した。そして、2012(平成24)年6月1日から2016(平成28)年12月31日を実施期間として、以下のような具体的な計画が認定されることになった。

第1に、水田を中心とした農業経営の安定化を図る上では、転作作物の生産による収益性向上が課題である。そのため、米の加工販売事業は栽培適地や機械設備、労力の確保等を考慮すると生産拡大が可能な米を活かすことが適当であった。

第2に、販路についてはコメの生産販売の提携先と産直市、ならび東広島市旧河内町内の保育所、小学校を当面の販売先を想定していた。特に、農畜連携を行ってきた生産販売と、地元ですでにある産直市は年間通じた販売が期待できる。また学校給食においても、東広島市内で米粉の具体的活用のための協議が継続的に行われており、導入の検討がされており、供給が期待できるとしていた。

第3に、商品開発である。米粉パンは、小麦粉パンに比して、水分含量が多く、しっとり感と腹持ちがしやすい特徴がある。地域の野菜や果実等を利用し、約30種類の試作・製造を実施し、専門家の指導を受けながら、完成度の高い製品に仕上げることもできた。

最後に、生産・供給体制である。原料の米粉用米は面積拡大により確保し、製粉加工は外部委託する。米粉パン製造加工施設は、2011(平成23)年度中に完成予定<sup>75</sup>であり、2012(平成24)年度から段階的に製造・販売する。この計画に基づき、5年後の目標年度には、食パン、呈味パン、菓子パンなど、168千個の販売により、6次産業化を図るための補助事業開始時点に比して、売上高の増加率136%を見込むものとした。また、1年目は、試作、商品のパッケージ、デザインの検討、2年目は商品種類の増加、商品のパッケージ、デザインの検討・決定、試作販売等の販売促進を行う計画が策定された。さらに、3年目は商品種類の増加、製造ラインの構築、改良、スタッフの製造のスキルアップを図ること、4年目は製造の効率化、顧客に情報提供を継続的に行い、売上増加を見込むこととする。こうした経営努力を重ねた上で、最終年度には継続的な経営努力を行うこととされた。

このようにして、ファーム・おだの事例では、①コメを中心的な作物としていた小田地区の保全、②作付品目の多角化、販売経路確保のための直売所経営による経営ノウハウの蓄積、③食料自給率の向上、コメ消費の増大を図る方策としての米粉への着



目，④ 6次産業化推進の農政とリンクし，6次産業化を行う法人としての認定を受けるために必要な「総合化事業計画」の策定という4点が，法人の経営資源・ノウハウとして蓄積されていくことによって，6次産業化に至ったと言える。

### 4.3 米粉パン工房設立に向けた設備投資

次に，米粉パン工房設立に向けた投資がどのように行われているのかについて見ていくことにしよう。

図表 17 ファーム・おだの資金運用表(2011-2012年度) (単位：円)

短期資金の部			
現金・預金	-8,212,100	買掛金	8,556,562
売掛金	60,080	短期借入金	10,000,000
棚卸資産	19,263,529	未払金	2,456,654
短期貸付金	10,000,000	預り金	1,056,241
その他流動資産	-444,049		
長期資金へ	1,401,997		
合計	22,069,457	合計	22,069,457
長期資金の部			
建物	4,451,528	長期借入金	18,285,000
建物附属設備	3,729,307	資本金	0
構築物	2,809,636	利益準備金	100,000
機械装置	468,087	農業経営基盤強化準備金	-
車両運搬具	1,807,756	従事分量配当	-
工具器具備品	528,445	繰越利益剰余金	26,487,717
建設仮勘定	-790,650		
投資その他の資産	0	短期資金より	1,401,997
合計	13,004,109	合計	13,004,109

出所)ファーム・おだ各年度貸借対照表より筆者作成

図表 17 は，ファーム・おだの 2011(平成 23)年度から 2012(平成 24)年度にかけての資金運用表である。この 2 期間の資金運用表を作成したのは，先に述べたように，米粉パン事業の立ち上げが 2012(平成 24 年)4 月末であり，工房設立に向けた投資が始まる 2011(平成 23)年度と工房が立ち上がった 2012(平成 24)年度を比較することによって，設備投資がどの程度行われ，その資金がどこからもたらされているのかを明らかにすることができると考えている。

ここで，「長期資金の部」の借方(左側)を見ると，建物(約 450 万円)，建物附属設備(約 370 万円)，構築物(約 280 万円)，機械装置(約 47 万円)，車両運搬具(約 180 万円)，工具器具備品(約 53 万円)と有形固定資産への投資が行われていることがわかる。これを合計するとおよそ 1,380 万円である。ただし，集落営農法人が農業経営改善計画等に基づいて農業用固定資産の取得を行った場合，①農業経営基盤強化準備金

の取り崩し額と資産を取得した事業年度の交付金等の受領額の和，②その事業年度における所得の金額のいずれか少ない金額以下の金額を圧縮記帳することが可能である。吉弘氏によれば，パン工房への設備投資額がおよそ2,600万円かかっている(2015年11月16日の聞き取り調査より)ことからすれば，この固定資産額の増加は設備投資額から圧縮記帳によって固定資産額が減じられた分だけの値になっていると推察される。

ここで，「長期資金の部」の貸方(右側)を見ると，農業経営基盤強化準備金の取り崩しが約2,050万円行われている。農業経営基盤強化準備金とは，担い手が，水田・畑作経営所得安定対策などの交付金や補助金を農業経営改善計画などに従い，農業経営基盤準備金として積み立てた場合，この積立額を個人は必要経費に，法人は損金算入することができる。さらに，認定計画等に従い，5年以内に当該準備金を取り崩したり，受領した交付金等を準備金として積み立てずに受領した年(事業年度)に，農用地や農業用機械・施設等の固定資産を取得した場合には圧縮記帳ができる。農業経営基盤強化準備金を利用すると，税負担なしに内部留保できる制度であると同時に，内部留保した運転資金として活用できる他，事業発展のために将来と投資に充てることが可能となる。すなわち，パン工房への設備投資は，農業経営基盤強化準備金の取り崩しのタイミングと合致していることがポイントであると言える。また，長期借入金を約1,800万円借り入れることによって，資金繰りを安定化させていることが伺える。

また，ファーム・おだが6次産業化を行う際に提出した資料によれば，総合化事業計画を遂行するために補助金として申請した資金はパン工房の運転資金として用いられることが想定されており，必ずしも設備投資と紐付いていない。すなわち，この事例では，農事組合法人設立当初から6次産業化への展開が事業計画として想定されていたこともあり，総合化事業計画に基づく6次産業化を行う法人としての認定を得ることが事業計画策定の目的であったと確認できる。

以上のように，ファーム・おだの事例から明らかなのは，集落営農法人の6次産業化への展開においては，①集落営農法人特有の会計処理，税制に精通していること，②法人への補助を行うための制度・仕組みが会計処理や税制と深く結びついて制度化されていること，③6次産業化に伴う設備投資を行うに伴い，販路の確保，安定的な原材料の確保，過大ではない販売計画の策定，が求められるということが指摘できる。

#### 4.4 米粉パン事業の拡大と現状

その後，米粉パンを製造するための米粉への加工は，2013(平成25)年10月から東広島市に本社を置く精米機メーカーの株式会社サタケ(以下，サタケと略記する)と連携を図っている。また，加工販売を行う「パン&米夢」は専門スタッフを10名雇用し，パンの品目が40-50個，1日平均で500-600個製造できる体制まで整えられた。店舗も小田地域のみならず，県内5ヶ所に拡大され，サタケの本社内に「パン&米夢西条店」を開設している。

図表 18 ファーム・おだの損益計算書

(単位：円)

	2009	2010	2011	2012	2013	2014
売上高	67,706,683	54,386,486	53,740,215	80,776,046	111,917,596	83,704,795
農産物売上高	-	53,986,486	53,143,725	58,459,527	79,534,697	51,946,261
パン委託収入	-	-	-	20,463,360	30,476,039	31,321,436
その他	-	400,000	596,490	1,853,159	1,906,860	437,098
売上原価	70,651,679	70,713,091	56,761,420	77,206,944	114,179,102	86,948,523
売上総利益	-2,944,996	-16,326,605	-3,021,205	3,569,102	-2,261,506	-3,243,728
販売費及び一般管理費	9,658,188	10,187,935	10,900,106	13,183,501	24,445,106	24,007,893
営業利益	-12,603,184	-26,514,540	-13,921,311	-9,614,399	-26,706,612	-27,251,621
営業外収益	25,288,656	43,736,871	47,853,798	55,000,072	46,183,303	47,847,338
営業外費用	54,774	17,472	108,736	589,905	8,198,860	378,980
特別利益	20	0	0	20,497,324	5,692,998	0
特別損失	0	5,204,859	20,003,420	38,705,375	0	744,193
税引前当期純利益	12,630,718	12,000,000	13,820,331	26,587,717	16,971,129	19,472,544
当期純利益	12,630,718	12,000,000	13,652,831	26,587,717	16,971,129	18,895,986

注)会計期間は各年度1月1日から12月31日の1年間。

出所)ファーム・おだ各年度損益計算書より筆者作成

ここで、ファーム・おだの近年の業績を見ていくことにしよう。

図表 18 は、ファーム・おだの最近 6 年間の損益計算書である。先に述べたように、2012(平成 24)年 4 月末に米粉パン事業が立ち上がったため、2009(平成 21)年度から 2011(平成 23)年度の米粉パン事業開始前の 3 年間とそれ以後の 3 年間の業績比較になる。

まず、米粉パン事業開始前を見ると、法人としての収益は農産物の販売による農産物売上高と、営業外収益の多くを占める補助金に拠っていることがわかる。特に 2010(平成 22)年、2011(平成 23)年度は当時の政権による戸別所得補償制度の影響もあり、多額の補助金を得ることができている<sup>76</sup>。結果、法人としては当期純利益を計上しており、これが利益剰余金として蓄積されていくことにより、法人の経営体力を強化してきたと言える。

一方、米粉パン事業を開始した 2012(平成 24)年度以降を見ると、2012(平成 24)年度は開業から 8 ヶ月間の売上高が 2,000 万円を超え集落営農法人全体の収益を押し上げている。初の通年営業となり、店舗の拡大も進んだ 2013(平成 25)年度以降は売上高が 3,000 万円に達している。また、2012(平成 24)年度、2013(平成 25)年度は集落営農法人に積立が義務付けられている「農用地集積準備金」や「農業経営基盤強化準備金」の取り崩しによって、多額の特別利益が計上されている<sup>77</sup>。

2013(平成 25)年度は、米粉パン事業のみならず、農産物の販売が好調であったこともあり、法人全体の売上高が初めて 1 億円を超えた。しかし、2014(平成 26)年度

は、ファーム・おだの主力農作物であるコメの価格(米価)下落の影響を受けて農作物売上高が減少し、その結果、法人全体の売上高が減少することになった。それでも米粉パン事業の売上高は前年よりも増加しており、堅調に推移していると言える。しかし、パン工房だけで10名の人員を雇用していることから販売費・一般管理費が一定額必要であり、営業損益段階では赤字、助成金や補助金等が営業外収益として算入されることによって経常損益段階では赤字額が小さくなっている。また、吉弘氏によれば、米粉パン事業を構想している段階では設備投資の回収期間を5年と想定していたが、聞き取り調査を行った段階では難しそうだと述べている。

岸保(2015)では公開されているデータをもとに、広島県独自の概念である農業生産法人の経営成績を示す「集落還元額」および「集落農業所得」を算出している。これにより、農業生産法人が地域にどの程度貢献しているのかという貢献度の考察をしたところ、ファーム・おだの集落還元額は広島県内の農業生産法人の平均よりも2倍程度高いことを示している。すなわち、ファーム・おだの事例からは、集落営農法人の6次産業化によってコメを販売することのみならず、米粉パンの加工販売ができるようになり、結果として生み出される付加価値が増大することで他地域よりも多額の還元がなされていることが示されている。米粉パン事業単体では赤字であるものの、図表17に示したように法人全体では黒字になっており、事業によって生み出されている付加価値の分配は、法人に関わる地域住民や従業員に対して十分に行われている。

今後の展望として、吉弘氏は米粉パン事業からの売上高を6,000万円から7,000万円と現在の2倍に増やしていきたいと述べている。そのための投資資金として1,500万円が必要であるが、その資金もメドが付いていると言う。また、吉弘氏は、「かつては農村から都会に働きに出ていた人材が、定年等によって農村に戻ってくることで培ってきた知識を活用する受け皿としての集落営農法人でありたい」と集落営農法人設立への想いを語るとともに、集落営農法人が農地をまとめることで人材の雇用を可能にする、とりわけ若者の雇用を可能にし、人材を受け入れ、投資を行いながら利益を生み出していく体質を作りたいとも述べている。こうした理念に基づいて行ってきた活動を通じて、ファーム・おだには新規就農等で12名の若者を雇用することができたという明るい材料も出てきている<sup>78</sup>。

しかし、東広島市は中心部である西条地域は人口が増加しているが、小田地域は交通の便が良いとは言えず、工房で働くパン職人を雇用することが難しい。

ファーム・おだにとっての現時点での経営課題は、設備投資の減価償却費の回収と米粉パンを製造する技術を持った職人の確保にあるという(2015年11月16日の聞き取り調査より)。このことは、集落を基礎としている集落営農法人において、事業を安定的にして遂行するためには、6次産業化に設備投資することと、事業に適合的な技術を持った「担い手」をどのようにして確保するかが問題になっていることを意味している。

#### 4.5 小括

以上、ファーム・おだの事例を用いて、集落法人の会計実態と経営状況について、考察をした。

ここでは、6次産業化への道程である米粉パン工場の設立に向けた設備投資を中心に、その設立時から5年の期間から、投資に対する結果と課題をみてきた。では、改めてファーム・おだの事例で明らかになった点をまとめておく。

①ファーム・おだの事例においては、6次産業化への展開そのものだけが取り上げられるべきものではなく、「地域を守る」ことに加えて、その地域を豊かにしていくための1つの方策として6次産業化が位置づけられている。さだしげやファーム・イースト造賀と同様、中山間地域の農事組合法人の法人経営のあり方と変わりが無い。異なるのは6次産業化に伴う設備投資や人員確保等の経営上のリスク要因をどのように捉えるかにある。

②6次産業化における米粉パン事業は、労働力の効率的な配置、徹底的なコスト管理の実施、設備投資におけるリスクとリターンの適性化、そのための合理的な管理と意思決定は、農業生産事業よりさらに厳密に会計管理されなければならない。それは農業補助金が6次産業化に継続的に配賦されるものではなく、経営をいかに構成していくのかは、重要になる。ここは農業生産事業における地域維持の目的における会計管理とは異なる点である。

③6次産業化への展開を、法人設立時から想定し、具現化するための準備を重ねてきており、事業を推進するにあたり、さまざまな農政に関係する制度、とりわけキャッシュフローの確保やリスクを低減して設備投資を行うことができるさまざまな支援制度をうまく活用した。

④現時点で考えられることは、設備投資の減価償却が難しいことから、市町村が施設計画を作成し、施設を整備して、地元指定管理者制度によって、6次産業化を進めることもひとつの方策である。この点は、今後、中長期計画における会計管理の重要性が増す。

⑤現時点においては販路の拡大、協力企業の存在が当該事業を安定的にするために機能しているが、生産規模をさらに拡大し、投資効率を上げていく要素としては資金の確保よりもむしろ、人材をどのように確保していくが大きな問題として残されている。固定費的な人件費や設備償却の負担は生産量が増えていけば小さくなっていくが、現時点では人材不足の影響でそれができていない状況である。売上が順調に拡大している段階において、加工部門の担い手不足が影響を及ぼしている。

⑥今後の課題は、事業に適合した人材の確保と設備投資資金の回収を無理なく行う事業計画が必要となる。また、パン事業だけではなく農業生産事業の投資も考えられることから、より一層の綿密なキャッシュフローや資金繰りといった会計管理が求められる。

以上がファーム・おだの事例から得た知見である。

## 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

広島県の集落営農法人の3つの事例を取り上げたが、今一度、「会計管理」を考えてみたい。

事例①で取り上げたさだしげでは、法人設立から10年を巡って、会計導入から会計情報を3つの区分に分け、検討をした。事例②で取り上げたファーム・イースト造賀では、設立から10年を巡り、財務指標をもとに、法人経営の課題を検討した。事例③で取り上げたファーム・おだでは、6次産業化への展開を巡り、設備投資を中心に検討した。

つまり、さだしげは導入過程と集落営農法人の資金運用について導入から10年を会計管理から見ると3つに区分して分析し、造賀は安定的な経営発展と地域還元の問題、おだは6次産業化の一つであるパン事業への展開について詳細な分析をしているという位置づけであった。

さて会計管理をすることで、何が変わり、何が分かったのか。集落営農法人における会計管理の解明と、その会計管理の重要点ならび考慮すべき点を挙げ、考察の結果とする。

### 2. 対象事例における経営と会計に関する考察

会計の変化があると、経営の変化をもたらすのか(以下、「会計の変化→経営の変化」と表記する)、あるいは経営の変化があると、会計の変化をもたらしている(以下、「経営の変化→会計の変化」と表記する)のであろうか。言い換えれば、会計管理を導入すれば、どう実際の経営に影響を及ぼすのかを、双方のベクトルで考えてみたい。

会計情報を生産する一連のプロセスを会計プロセスと位置づけると、上総(2017)の整理によれば、3つに区分される。まず収集プロセスでは企業活動が原始情報(データ)として捕捉され、次いで処理プロセスでは、この原始データが分類・総合されて総合情報(会計情報)が作られ、さらに報告プロセスでは、この総合情報に演出を加えた報告情報が伝達される<sup>79</sup>。

こうした処理プロセス・収集プロセス・報告プロセスは、事例で挙げた3つの法人に当てはめると、3つのプロセスは、処理と収集は通常に行われており、いずれも原始資料から会計ソフトを利用して作成している。報告については、内部報告機能の優劣は確かにみられるものの、外部報告機能といったところで立ち止まっている。

経営と会計の因果について、3つの集落営農法人に質問した。農業経営において、農事組合法人ファーム・おだの吉弘氏によると、「やったときにデータに残すが、農業は原価計算通りにできない、売れないので、会計は後追いになる。それはなぜか、たとえば、排水が悪い、雑草(外来種)が増えるなど、生産環境の変化が絶えずあり、栽培技術を補填するために試験場などへの追加コストがある。自然相手なだけに計画通りにはいかない。会計は、商工業とは異なり、農業では難しい<sup>80</sup>」といった意見や、農事組合法人さだしげの畝氏によると、「先に法人のかかる経費や原価を割り出し、売上高の見込みを検討し、これだけうちの法人では資金があると算出する。それには、過去の会

計データの検証をし、法人経営に活かすことの循環である。経営の変化が会計の変化があるが、会計は後追いになり、企業と同様な管理会計的なところまでは至っていない。農業が一般企業と同様にはいかない<sup>81</sup>」といった意見も聞かれた。あるいは、農事組合法人竹仁の郷藤賀氏によると、「損益計算書をもととした原価計算を、品目別で管理し、事業計画を作成するが、会計はどうしても後追いになる。経営が変化すると、会計も変化する。経営があくまで重点が置かれる。たとえば、キャベツが豊作で価格が思うように付かない場合は、後にかかる労働賃金や出荷手数料などを勘案したら、廃棄した方がいいという選択もある。農業の取り巻く自然環境を考えると、なかなか農業の持つ特性から考えると、一般企業と同様にはいかない<sup>82</sup>」といった意見も聞かれた。

農業における経営発展プロセスの中でも、6次産業への展開をしても、農業経営の発展期には、会計は後追いであると言えるのかもしれない。

しかし、会計が後追いで自認されていても、成果がないわけではない。

事例①で取り上げたさだしげの場合、2009(平成21)年に任意組織として、近隣の集落営農法人を束ねた法人同士の機械共同利用目的の団体を設立している。その共同利用により、低コスト化に努めている。また、任意組織で田植え機やコンバインを共有し、計画的な作業を実施し、機械の総所有台数を減らし、減価償却費を低減させている。生産コスト計画にも寄与している。

事例②で取り上げたファーム・イースト造賀の場合、コメの栽培計画の中に、高収益の見込める酒米の生産を導入している。たとえば、食用米と酒米の販売価格が倍近く、利益幅が異なる。生産管理をし、収益性の高い酒米へ計画を変えるなど、販売計画にも寄与している。

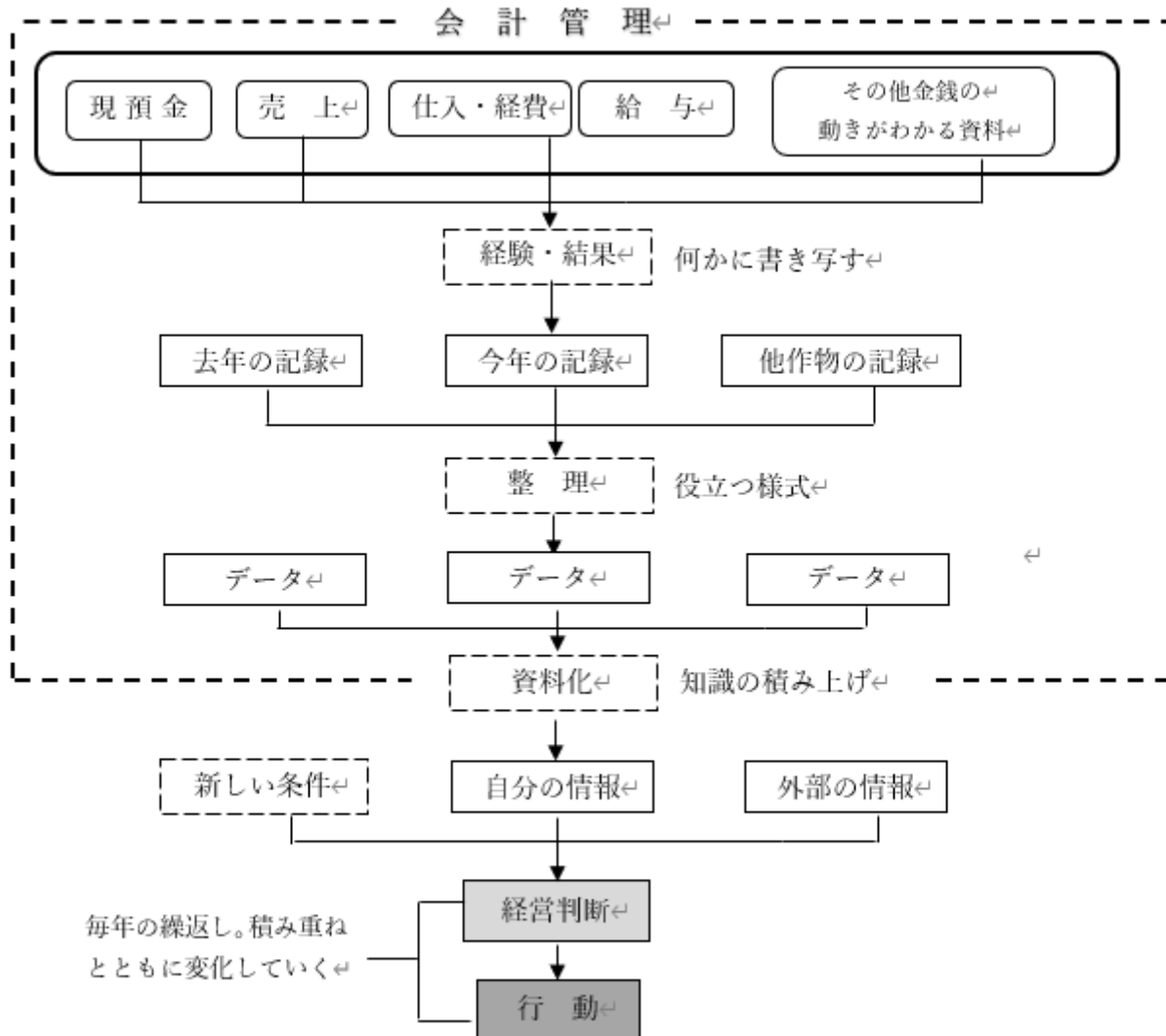
事例③で取り上げたファーム・おだの場合、新規事業に対して、設備投資を行う場合、キャッシュフローの管理が必要となる。多角化を進める際に、中長期計画における会計管理を通じて、リスクとリターンを検討するといった点が挙げられる。

ただしいずれも、緻密な会計管理を用い、より具体的な管理といったところまでは、ヒアリング当時にはされていなかったが、会計管理は進化している。発展イコール経営が良くなるという方程式が成り立つとは完全には言えないにせよ、簡易な記録と概算による計数管理までは確実に会計管理の実践が見られる。

### 3. 会計管理と経営判断

経営と会計が密接に関係し、「管理」が重要な点であることは、これまでの指摘の通りであるが、会計管理を図表で表すと以下のように、位置づけられる。

図表 19 農業経営における記録の積み上げと経営判断



出所) 金子(2014), 24 頁をもとに, 筆者が一部加筆

図表 19 で示しているが, 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。これは, 3つの事例からも言えることである。

確かに, 南石他(2002)で提言したような農業経営計画において, 生産計画と財務を連動し, 農業経営へ導入・実用化に向けた試論もある。問題意識として, 財務分析が過去の簿記データを対象とした分析が主であり, 将来の具体的な経営改善に繋げにくい(南石他(2002), 11頁)ことを指摘し, 生産計画と財務連動を試みているが, これまでのヒアリングや考察を踏まえると, 集落営農法人ではその点は優先課題ではない。

再三, 述べてきたように, 集落営農法人の目的は, 地域の維持であり, 厳密な管理を求めている。厳密な管理とは, 利益を追求した管理で, 多くの企業会計で見られるものと考えて差し支えない。



だからこそ、会計が事後的であっても、「集落営農に求められるのは、生産性向上のための合理的な管理ではなくて、営農を継続していけるような管理（石川（2015）, 55頁）」が必要であり、会計管理の視点で、全一体的に集落営農法人の農業経営に活かすことが重要である。

それ故に、財務会計と管理会計を区分するのではなく、全一体として会計を捉えていく視点こそ、集落営農法人には必要である。

#### 4. 集落営農法人の会計管理で重視する点

会計管理では、集落営農法人の経営を維持・継続するために、何が必要であるのか。分析の結果、農業経営の継続を前提に考えると、集落営農法人における会計管理は、①固定資産管理、②労賃・支払地代の2つが挙げられる。

まず、施設や機械などの固定資産の維持管理費用や更新費用の確保が挙げられる。さだしげの事例では、機械の購入費や各年度の減価償却費の計上額が明確になったということが示されている。ファーム・イースト造賀の事例では、農業補助金や借入金を活用し、機械設備の導入に充て、2011年には自己資金で設備投資資金が賄えるようになったということが示されている。ファーム・おだの事例では、パン工場の設立に向けた投資が始まる時期と立ち上がった時期との比較を通じ、設備投資と資金調達を取り上げながら、実際の経営を考察した。

それぞれの法人にとって、固定資産の維持管理や更新費用が確保できるのか、そして支払が可能なのかという点が見える。つまり、集落営農法人にとって、施設や機械などの費用は多額であり、必要資金の確保が重要である。

次に、労賃と支払地代の資金確保である。集落営農法人の組合員にとって、収入源は労賃と支払地代である。前者は、農作業に対して、相応の対価を得ることができる。労賃は、農作業量や作業人員の配置など農業経営計画の適正な指標が必要である。後者は、農地の利用権設定と契約に基づく支払地代の対価である。

この点は、集落営農法人の維持・継続をするに最低限必要であり、そのための資金確保の情報は、会計管理により把握が可能となる。

#### 5. 集落営農法人の会計管理で考慮すべき点

会計管理の考慮すべき点として、分析の結果、①農業補助金、②税制の介在③地域還元の3つが挙げられる。

まず、農業補助金である。農業補助金は、農業の振興を図るために、それぞれの目的が存在する。農産物の価格補填や、作付助成、雇用や規模拡大、環境保全などに対するものなど、農業経営においては、補助金は恒常的に発生する。

戸田（2013）で指摘しているように、簿記会計的に見た農業補助金の最大の問題は、補助金に頼ると農業経営が結果的に、「どんぶり勘定」でよくなってしまい、自分の経営がダイレクトに数字に表れなくなる。

さだしげの事例で言えば、10年間の財務諸表が表しているように、すべての期間で、営業利益は赤字であり、農業補助金の依存は見て取れるし、ファーム・おだの事例で示した損益計算書をもみても、一目瞭然である。

各種、多くの農業補助金が存在するが、いずれにしても、農業補助金を取り入れた形で、会計管理をしていく必要がある。

次に、税金の介在である。事例で取り上げたように、農業経営基盤準備金など租税特別措置法に準ずる農業の特有の制度が挙げられる。租税特別措置については、租税の免除や課税の繰延という要素がある。農業経営基盤準備金を用いると、会計によるコスト管理をする上で、業績とは関係のない費用を計上することとなり、本来の農業経営の成績がわかりにくくなる。さだしげの事例でも示したように、農業経営基盤準備金の計上が財務数値に影響を与えているし、またファーム・おだの事例では、パン工房への設備投資が農業経営基盤準備金の取り崩しのタイミングと合致しているなど、集落営農法人の経営計画を大きく左右していることは間違いない。

それ故に、農業経営基盤準備金による税制の特典による影響を考える必要がある。

最後に、集落還元である。集落地域にいかに関元しているのかを重視する指標として、広島県の独自の概念を提示している、「集落還元額」および「集落農業所得」の指標がある。「集落還元額」とは、集落営農法人が経費として集落構成員に支払った労務費・支払地代・作業委託費・役員報酬の合計であり、「集落営農法人にとっては経費の支出であるが、集落の構成員の立場から見ると所得になる」という集落営農法人の特質をよく表現する概念である。また、集落還元額に集落営農法人の経常利益を加えたものが「集落農業所得」であり、集落を1農場として経営した成果として集落住民が稼得した農業所得として考えられる(楠本(2010),183頁)。

つまり、集落地域にいかに関元しているのかと考えるならば、すべての経営成績が絶対的な評価にはならないということである。先ほど見たように、営農を継続できるための管理が最優先であり、地域の維持をどう作っていくのかが前提としてある。

ファーム・イースト造賀の事例で言えば、10年間でおおよそ約1億7,000万円、年平均で1,700万円が地域に還元されていることが分かる。また、ファーム・おだの集落還元額は広島県内の農業生産法人の平均よりも2倍程度高いことも分かる。

ちなみに、大室(2017)は、「多角化を進める集落営農法人の集落還元率を評価する際は、分子である集落還元額と分母の総収益との関係を事業展開に沿って相対的に評価すること、並びに集落還元額の内訳を見て集落内労働への分配割合(集落労働還元率)に着目することの重要性(大室(2017),35頁)」を指摘しているように、こうした地域還元の点は考慮すべき点である。

## 6. 事例と会計管理

第5章では、第4章の3事例を踏まえた考察であった。集落営農法人に会計管理が導入されることで、それが集落営農法人経営の意思決定・経営管理・経営展開にどのような効果をもたらしているのか、そして会計が経営の結果を記録する事後的、あるいは経営の後追的な性格が強いが、それでも会計の役割があるのではないかという点

を指摘した。その上で、集落営農法人における会計管理で重視すべき点や考慮すべき点として課題を取り上げた。

第3章では分析の作業仮説的には設立期と確立展開期に区分してみたが、第4章の事例分析を踏まえると、確立展開期を確立期と展開期に分けてみた方が集落営農法人の会計管理の展開をより明確にできたことから、図表20のように整理した。

図表20 集落営農法人の会計管理の役割

	事例①	事例②	事例③
法人設立時	複式簿記の導入	複式簿記の導入	複式簿記の導入
法人経営確立時	資産状況の把握	資産状況の把握	資産状況の把握
	財務諸表の作成・利用	財務諸表の作成・利用	財務諸表の作成・利用
	複式簿記の自検機能	持続的経営のための会計把握	6次産業化に向けた事業計画
法人経営展開時	機械共同利用によるコスト低減	酒米の生産による高収益の計画	設備投資のリターンとリスクの把握
	管理会計の萌芽	管理会計の萌芽	キャッシュフローの把握
	安定的な法人経営のチェック	安定的な法人経営のチェック	管理会計の萌芽・活用
	6次産業化を展開しない選択	6次産業化を展開しない選択	6次産業化への展開

出所) 筆者作成

事例①: 農事組合法人さだしげ

事例②: 農事組合法人ファーム・イースト造賀

事例③: 農事組合法人ファーム・おだ

前章で取り上げた事例と会計管理の関係を一覧にまとめると、図表20に示される。すべてを図表内で網羅していないが、一定の会計管理の役割は果たしていると言える。

集落営農法人の経営と会計の相関、「会計の変化→経営の変化」、あるいは「経営の変化→会計の変化」を考えると、いずれのベクトルも関連性はある。第5章の2での質問回答からわかるように、「経営の変化→会計の変化」は、情報の収集を反復しながら、経営へ活かすこととなる。たとえば、原価計算を再考することや経営計画の見直しといったことなど、その変化をもたらすことになる。

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く、集落営農法人における固有な会計課題もあると言える。

## 終章 本論文の結論

本論文では、集落営農法人の会計管理について、以下の構成に即し、述べてきた。

すなわち、第1に、農業簿記と農業管理会計の先行研究から、これまで議論されてきた学術的な整理から農業会計の課題を考察した。第2に、集落営農法人を中心に、先行研究や設立の背景や経緯、農政の変遷、特に対象とする広島県を取り巻く集落営農法人の特徴や課題を考察した。第3に、会計管理を中心に、集落営農法人の農業経営発展プロセスを区分し、ヒアリングを交え、それぞれの位相の会計管理の特徴を考察した。第4に、集落営農法人の会計管理の実際を明らかにし、代表的な事例を取り上げ、考察した。

以上を順に検討したが、終章では、各章の内容を再整理しながら要約し、集落営農法人の会計管理をめぐる議論を総括することによってまとめとしたい。

### 1. 各章のまとめ

#### 1.1 第1章の要約

第1章は以下のとおりである。

①農業簿記については、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について、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しているように、従来、農業簿記が議論されてきた様式の文献整理では、農業会計の現代的な課題を満たされていない。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。

③農業管理会計については、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、目的をどのように設定する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指摘されていることは、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る。このことは近年の研究成果でも指摘されている。しかしながら、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に十分に活用されていない状況が示されている。

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、農業主体においてどのように用いられているのかについては未だ明らかにされていないという課題があると言える。

## 1.2 第2章の要約

第2章は以下のとおりである。

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の研究に適している。集落営農法人の設立の経緯や背景、その後の経営展開に対して、考察のモデルとなる。

## 1.3 第3章の要約

第3章は以下のとおりである。

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る。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いき、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。

#### 1.4 第4章の要約

第4章は、以下のとおりである。

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い以上、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限界がある。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<sup>83</sup>。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。

③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の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。

④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の検討を行っ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、実態を示した。

#### 1.5 第5章の要約

第5章は、以下のとおりである。

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」はどうもたらず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、会計が後追いである。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会計が経営の結果を記録する事後的、経営の後追的な性格が強いが、それでも多くに役割がある。機械共同利用や販売計画、事業の多角化に対しての設備投資計画など、会計管理の成果も見られる。

③集落営農法人の会計管理の意義は、会計による経営の適性を判断するためにある。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、集落営農法人経営を判断する材料から、自らが事業評価することである。これからは、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、経営の適性を示す「会計管理」の視点が重要になる。

④考察の結果、集落営農法人の会計管理では、事業の維持や継続を踏まえ、①固定資産、②労賃と支払地代の資金確保は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理解が必要であり、考慮すべき点だと考えられる。

⑤集落営農法人には、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、経営に活かすべきである。そして、従来の研究からは集落営農法人の会計管理研究は少なく、これから議論が進むことが期待される。

## 2. 総括

以上、本論文では、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問うものであった。そこで、集落営農の法人化へのステップの過程で、「集落営農法人」と「会計」を基軸とし、会計による「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・管理において、整理と議論をした。

さて、序章に挙げた本論文における2つの解明点について述べることにする。1つは、農業において、会計のないところに「会計」を導入したら何が生まれるのか。もう1つは、複式簿記や会計に基づいて「会計管理」をすると、何が分かり、何を必要とされるのかという問いである。

前者は、集落営農法人全体の資産や負債状況の把握や意思決定のための情報を得ることができる。集落営農法人の構成や設立の状況が、地域維持という目的があっても、会計が客観的な指標となり、共有された情報を得られる。

後者は、農業経営の実態が分かり、経営の意思決定に役立つ。会計管理の視点が必要なのは、会計の意義をどう考えるかということに他ならない。会計管理の目的である経営活動の調和、すなわち経営の適性を示す管理を求めている。

学術研究を振り返ると、これまで、「集落営農法人」と「会計」の実践的な農業経営管理理論に「会計管理」の視点での考察・検討するといったものは、十分な研究がなされてこなかった。その理由は、農業会計の主な動機が、①税務申告、②経営管理、の2つであると理解されているが<sup>84</sup>、とりわけ前者が重視されてきた。また、第1章で述べたような農業の特質を盾に、後者への必要性の理解があるものの、農業に適合した

会計手続や理論を構築することが重要視された。しかし、会計を精密に高度化するのではなく、会計管理の視点で農業経営を捉えることで、経営の適性化に通じる指標を集落営農法人自身が得ることを重要視する方が、集落営農法人の存立意義をも満たすと言えるのではないかと。繰り返しになるが、集落営農法人の会計管理は、経営の適性化という貢献が利益より優先される。

まとめとして、本論文の成果は、以下の通りである。

①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い。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である。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、その情報を活かしていくのか。会計管理の導入を何故、行う必要があるのかという基本を表す。財務会計も管理会計の区分ではない、全一体的な視点が求められる。

②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。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、経営の適性化を求められる。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にある。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べきである。集落営農法人の会計管理は、ここに大きな役割がある。

③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、経営の適性化を判断する大きな役割はあるが、農業の経営革新というところまでは繋がらない。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のは、これまで述べたような状況下の中では、集落営農法人には難しいところである。つまり、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適当である。

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、他県まで網羅するものではない。

また、集落営農法人の会計管理に焦点を当てて解明を求めたが、あくまで設立してからある程度軌道に乗るまでの10年の過程における会計管理の貢献や課題を分析するという点に限定されている。それ以降の検討はなされていない。

上記の点は、残された課題であると認識する。



(注)

<sup>1</sup> 2015（平成 27）年に農地法が改正され、従来集落営農法人と呼ばれていた法人は「農地適格所有法人」と改称された。広島県では事例で挙げる広島県の中山間地域での集落営農法人を、「集落法人」と呼んでおり、広島県における基本的な考え方として位置づけられている。

<sup>2</sup> 岩田(1955)によると、会計管理は、企業におけるある特定の管理を会計という手段を通じて行うことであると言う。会計管理は、「会計帳簿の機能」として作用するものであり、会計における最も根本的な機能として重視されるものであると言う。岩田は、会計管理の目的として、①財産管理、②原価の低減、③経営活動の調和として捉えている。こうした考えに依拠し、議論を進めていくこととする。

<sup>3</sup> 管理会計の定義において、上總（2017）16-17 頁を参照されたい。ここでの管理会計の意味は、多くで指している内部報告目的で使用する会計と捉え、管理会計の定義づけの議論はここではしない。

<sup>4</sup> 三代澤（2005）も『会計過程論』で、財務会計だけではなく、管理会計をも包摂した、いわば全一体としての会計の究明を試みている。

<sup>5</sup> 土田(1997)は農業経営学の意味決定論的研究が少なかった理由を挙げているが、農業経営の意味決定も、経営の零細性や経営管理問題よりも、それを規定する農業技術や社会経済、さらに制度・政策面での問題の解明・解決を重視してきたと言う。これは理論的なこと以上に、実務・実態が研究においても、現れているのではないかと推察する。

<sup>6</sup> 森（2007）の整理によれば、経理の一元化は、①集落営農組織（代表者）名義の口座を設ける、②農産物の販売名義を集落営農組織とする、③農産物の販売収入をその口座に入金するといった点を挙げている、15 頁

<sup>7</sup> 石川（2015）、47-49 頁

<sup>8</sup> 戸田・成川・岸保（2012）、117 頁

<sup>9</sup> 東広島市高屋町に農事組合法人重兼農場という集落営農法人があり、平成 2 年に設立している。

<sup>10</sup> 広島県東広島市における集落営農法人数は、平成 30 年 12 月現在、34 の法人数であり、集積面積は、広島県の市町村の中で、一番多い（集積面積 1,074ha）。広島県のホームページより参照。

<https://www.pref.hiroshima.lg.jp/soshiki/81/shuurakuhoujinnseturitujoyoukyou20150316.html>

<sup>11</sup> 山梨県経済部農業改良課（1945）、9-11 頁、尚、原文の旧字体は新字体に直して表記する。

<sup>12</sup> 田中（1953）、5 頁

<sup>13</sup> 阿部（1971）、34 頁

<sup>14</sup> 古塚・高田（2009）、239 頁

<sup>15</sup> 北田（2000）でいうパソコンと同義である。

<sup>16</sup> 田中(1970)は、「農業会計の処理基準の作成が急務であること」や、頼(1981)は、「農業会計原則の定立が必要という立場から、定立への問題点の検討を行っている」し、また、阿部(1986)は、「わが国の「農業会計原則」あるいは「農業会計基準」の速やかな定立」という指摘や提言もあり、農業経営における独自の会計基準が必要であるという視点は、持ち合わせていた。農業会計においても、実際に農業者が作成している決算書等を分析する必要性から、企業会計原則等を基礎としつつ、実務的に行われている税法に従った会計処理、および「農業の会計に関する指針」（2014 年 5 月 19 日制定、一般社団法人全国農業経営コンサルタント協会、公益社団法人日本農業法人協会）に示された会計処理、「農業法人標準勘定科目」（公益社団法人日本農業法人協会）など、農業においても独自の会計基準を作成していこうとする試案が提示されている。

<sup>17</sup> 小田（2014）、25 頁

<sup>18</sup> この点は、岸保（2014）でも整理をしている。大室・新沼（2007）では、農協の誘導を指摘しているが、岸保の整理による広島県の事例では、県・市・農協（JA）の 3 者による法人設立時の会合の影響を指摘している。

<sup>19</sup> 大室・新沼（2007）、65 頁

<sup>20</sup> 大室・梅本（2008），94-95 頁

<sup>21</sup> 安藤（2007），7 頁

<sup>22</sup> 山本（2011），115 頁

<sup>23</sup> 農林水産省「平成 31 年集落営農実態調査（平成 31 年 2 月 1 日現在）」において、調査結果概要の公表資料に基づいている。

<sup>24</sup> ちなみに、集落営農法人の数で言うと、広島県（235 法人）、山口県（226 法人）、島根県（223 法人）、岡山県、鳥取県は共に 80 法人である。

<sup>25</sup> 日本農業新聞において、「むらを次代へ平成クロニカル」と題して、集落営農について、t 特集している。平成 30（2018）年 8 月 15 日が初回である。

<sup>26</sup> 日本農業新聞（2018）「むらを次代へ平成クロニカル」，2018 年 8 月 16 日掲載，15 頁

<sup>27</sup> 日本農業新聞（2018）「むらを次代へ平成クロニカル」，2018 年 8 月 17 日掲載，13 頁

<sup>28</sup> 日本農業新聞（2018）「むらを次代へ平成クロニカル」，2018 年 8 月 18 日掲載，13 頁

<sup>29</sup> 日本農業新聞（2018）「むらを次代へ平成クロニカル」，2018 年 8 月 22 日掲載，15 頁

<sup>30</sup> 日本農業新聞（2018）「むらを次代へ平成クロニカル」，2018 年 8 月 22 日掲載，15 頁

<sup>31</sup> 田代（2011），46 頁

<sup>32</sup> 楠本（2010），38-39 頁

<sup>33</sup> 販売農家とは経営耕地面積が 30 a 以上または年間農産物販売金額が 50 万円以上の農家をいう。

<sup>34</sup> 副業的農家とは 65 歳未満の農業従事 60 日以上の方がいない農家をいう。

<sup>35</sup> 広島県農林水産局（2013）より抜粋

<sup>36</sup> 同様の趣旨は安藤（2007）4 頁においても述べられており、農事組合法人設立の動機の 1 つとして農地を守る危機対応があるとの認識は概ね間違いないであろう。

<sup>37</sup> 東広島市の農業生産法人であるファームおだの吉弘昌弘氏により作成された「中山間地域における集落営農法人の取組と課題～農地を守り、若者に魅力ある集落営農法人育成のために～」（2014 年 12 月 20 日）をもとにしている。この資料は吉弘氏が各地で講演を行うために作成した資料であり、広島県内の集落営農法人を対象とした調査をまとめているものである。県内 3 法人の組合員の評価は 94.3%が良かったという評価であり、経過年数の長い法人の方がその傾向が強いという結果が出ている。

<sup>38</sup> 高橋（2010），37 頁

<sup>39</sup> 高橋（2010），36-37 頁

<sup>40</sup> 農林中金総合研究所（2018），57 頁

<sup>41</sup> 高橋（2017），36 頁

<sup>42</sup> 日本簿記学会簿記実務部会において、2010 年から 2012 年まで 16 名のメンバーによって、「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－」というテーマで調査を行った。筆者は 2011 年から参加している。

<sup>43</sup> 戸田・岸保（2012），164 頁

<sup>44</sup> 前述の W 氏とは別人である。W 氏の金属製造会社は法人経営であり、農業は個人経営である。

<sup>45</sup> 常秋（1992），185 頁

<sup>46</sup> 法定の帳簿書類等に係る 6 要件は、以下の通りである。平田（2007），197-198 頁

- ① 資産、負債および資本に影響を及ぼす一切の取引を複式簿記の原則に従って、整然と、かつ明瞭に記録し、その記録に基づいて決算を行う（規則 53）
- ② 仕訳帳、総勘定元帳その他必要な帳簿を備え、取引に関する一定事項を記載すること（規則 54, 同別表 22）
- ③ 仕訳帳には、取引の発生順に、取引の年月日、内容、勘定科目および金額を記載し、総勘定元帳には、その勘定ごとに記載の年月日、相手方勘定科目および金額を記載すること（規則 55）
- ④ 棚卸表を作成すること（規則 56）
- ⑤ 一定の科目をもって貸借対照表および損益計算書を作成すること（規則 57, 同別表 23）
- ⑥ 帳簿書類を 5～7 年間整理保存すること（規則 59）

注：①から⑥における規則とは、法人税法施行規則のことである。

<sup>47</sup> 平田 (2007) , 197 頁

<sup>48</sup> 農地所有者が集落営農法人化をする際に, 出資金が補助金で賄える政策である

<sup>49</sup> 津谷 (1999) の整理は, 全国農業改良普及協会が公開した集落営農法人経営調査 (平成 9 年) のものに依拠している。多くの企業は, ほとんど決算業務は税理士や会計士に委託していると思われる。

<sup>50</sup> 全国農業会議所・全国農業協同組合中央会編 (2008) によると, 農地の権利の移転・設定を伴う/伴わない集落営農の形態の類型を挙げている。伴う例として, ①担い手委託型, ②集落一農場型 (集落ぐるみ型), 法人委託型 (オペレータ型) であり, 伴わない例として, ①共同利用型, ②協業経営型 (集落ぐるみ型), ③作業受託型 (オペレータ型) とがある。

<sup>51</sup> 集落営農とは, 農村における集落など, 地縁的にまとまりのある一定地域内における農家が, 農業生産を共同して行う営農活動である。

<sup>52</sup> 会計担当者の選任に関する学術的・実務調査は, 筆者の知る限り, 執筆時現在では見当たらない。

<sup>53</sup> 第 32 回日本簿記学会関西部会における報告の際に, 6 次産業化における原価管理は農業 (生産とは関係ない) といったご意見を頂いたが, 会計領域の拡張という意味で取り上げることとする。

<sup>54</sup> 高桑 (2008) によると, 価格政策は 3 項目がある。①原価を基準とした価格政策 = 「原価加算方式」, ②消費者行動を対応した価格政策 = 「名声価格」と「慣習価格」, ③競争相手を意識した価格政策 = 「調査・追随価格」に区分される。

<sup>55</sup> 小熊 (1992) によると, 労働分配率は, 粗利益高に占める人件費の割合が 40% と標準値であると示している。

<sup>56</sup> 広島県ホームページ

(<http://www.pref.hiroshima.lg.jp/page/1170902086349/index.html>) より抜粋。

<sup>57</sup> 木原 (2000) によれば, 1982 年に開催された第 16 回全国農協大会における決議において, 土地利用秩序の形成と生産組織の育成を図るために集落機能の活用が明確に打ち出され, 地域営農集団を「地域ぐるみの農家の合意を基本とし, 農作業などへの参加を通じて土地利用と地域の農業生産資源の有効活用を図るしくみ」 (木原 (2000) 10-11 頁) として位置づけたとされている。

<sup>58</sup> 2011 年 1 月 15 日に実施したヒアリング調査より, 代表理事 畝氏のコメント。

<sup>59</sup> 米すた一倶楽部 HP (<http://www.komestar.com/>) を参照のこと。なお, 「米すた一」は「マイスター」との掛詞である。

<sup>60</sup> この会計ソフトでは, あらかじめ設定された勘定科目を選択し, 数値を入力するだけで財務諸表を作成することができる。誤った会計処理を行った場合にはエラーを表示するため, 会計担当者は入力作業の中で (会計で言う) 取引をどのように処理すべきかを学んだと述べている。

<sup>61</sup> 2011 年 10 月 10 日に実施したヒアリング調査より, 風呂迫氏のコメント。

<sup>62</sup> 2001 年には売上が計上されていないにも関わらず, 売上原価が計上されている。この原因についてはヒアリングしていないが, 恐らく記帳ミスだと思われる。

<sup>63</sup> この制度は平成 19 年 4 月 1 日から平成 21 年 3 月 31 日までの期間内に交付を受けた交付金等が対象となっていたが, 平成 21 年度税制改正によって, 適用期限が 2 年延長された。詳細は森 (2009) 50 頁を参照のこと。

<sup>64</sup> 大蔵財務協会編 (2011) の整理を参考とする。

<sup>65</sup> 制度の詳細については, 農林水産省ホームページ

([http://www.maff.go.jp/j/seisan/suisin/tuyoi\\_nougyou/index.html](http://www.maff.go.jp/j/seisan/suisin/tuyoi_nougyou/index.html)) を参照のこと。

<sup>66</sup> ヒアリングより, 設立から 3 年は, 法人経営が厳しかったというコメントから便宜上, 3 年から 4 年という区切りで考察することとした。

<sup>67</sup> 2019 年 10 月現在, JA に流通することなく, 自主的な販路を持つようになっている。

<sup>68</sup> 向山氏による発言のみならず, ファーム・イースト造賀によって作成された『10 年のあゆみ』においても同様の指摘が行われており, こうした課題は地域住民に広く共有されているものと想像できる。

- 
- <sup>69</sup> ファーム・イースト造賀（2014）, 5-7 頁。ヒアリング調査においても向山代表理事から同様の説明があった。
- <sup>70</sup> ファーム・イースト造賀（2014）, 9 頁
- <sup>71</sup> ファーム・イースト造賀（2014）, 8 頁
- <sup>72</sup> ファーム・イースト造賀（2014）, 8 頁
- <sup>73</sup> 以下の記述は、本論文と同様にファーム・おだを事例として取り上げた岸保（2015）をもとに述べていく。
- <sup>74</sup> 組合長に就任した吉弘氏は、広島県の農業改良普及員、広島県農業会議事務局次長として広島県内の集落営農法人設立に尽力された経緯がある。
- <sup>75</sup> 総合化事業計画の申請書時によるものである。
- <sup>76</sup> この点については、ファーム・おだと同じく東広島市に所在し、中山間地域の集落営農法人を事例として取り上げた飛田・岸保（2012）を参照されたい。
- <sup>77</sup> これに比して、特別損失の計上要因はほとんどが取得した資産の圧縮額である。このことは、先に述べた圧縮記帳と設備投資の関連性を裏付けるものである。
- <sup>78</sup> 2015 年 11 月 16 日の聞き取り調査のコメントより
- <sup>79</sup> 上総（2017）, 8 頁
- <sup>80</sup> 農事組合法人ファーム・おだ, 吉弘氏にヒアリング（平成 30 年 11 月 16 日に実施）を行い, その際のコメントより
- <sup>81</sup> 農事組合法人さだしげ, 畝氏にヒアリング（平成 30 年 11 月 29 日に実施）を行い, その際のコメントより
- <sup>82</sup> 2019 年 1 月 21 日, 農事組合法人竹仁の郷藤賀千晴氏に聞き取り調査を実施した際のコメントより。
- <sup>83</sup> 広島中央農業協同組合営農販売部営農支援センター・センター長の中土敏弘氏より, 2015 年 11 月 16 日の聞き取り調査を実施した。
- <sup>84</sup> 日本農業経営学会（2012）, 51 頁

(引用・参考文献)

- 安達長俊 (2013) 『金融機関のための農業経営・分析改善アドバイス』 きんざい
- 足立浩 (2018) 『現代管理会計論再考』 - 会計と管理, 会計と非会計を考える - 』 創成社
- 阿部亮耳 (1970) 「農業会計学の研究領域」 『農業計算学研究』 第 4 号, 36-47 頁
- 阿部亮耳 (1971) 「農業経営複式簿記の勘定設定について」 『農業計算学研究』 第 5 号, 34-57 頁
- 阿部亮耳 (1972) 『農業経営複式簿記』 明文書房
- 阿部亮耳 (1979) 「農業生産組織の会計学的諸問題-理論的接近」 『農業経営研究』 第 17 卷 1 号, 16-22 頁
- 阿部亮耳 (1989) 「農業における管理会計の課題」 『農業計算学研究』 第 21 号, 1-11 頁
- 阿部亮耳 (1990) 「パーソナルコンピュータによる農業経営複式簿記-帳簿組織の革新-」 『現代農業会計論』 富民協会, 104-122 頁
- 安藤光義編 (2007) 『集落営農の持続的な発展を目指して-集落営農立ち上げ後-』 全国農業会議所, 4 頁
- 家串哲生 (2001) 『農業における環境会計の理論と実践』 農林統計協会, 29-30 頁
- 家串哲生 (2015) 「近藤康男の簿記・会計思想の特徴と現代的意義」 『農業経済研究』 第 87 卷, 第 3 号, 203-218 頁
- 家串哲生 (2015) 「日本における農業簿記・会計思想史-大槻正男「自計式農家経済簿」-」 『農林業問題研究』 第 51 号 (3), 203-208 頁
- 石川啓雅 (2015) 「集落営農における企業会計導入と事業管理」 『政経研究』 第 104 号, 46-60 頁
- 石岡宏司 (2000) 「パソコンによる農業簿記と学習」 松田藤四郎・稲本志良編著 『農業会計の新展開』 農林統計協会, 130-146 頁
- 稲本志良 (1986) 「農業会計理論の対象としての家族経営」 『農業計算学研究』 第 18 号, 75-84 頁
- 稲本志良 (1990) 「集落営農法人における会計の課題と方法: 農業生産法人の管理会計を中心に」 『農業計算学研究』 第 22 号, 13-21 頁
- 稲本志良 (1992) 「農業経営分析と会計情報システムの役割」 亀谷是編著 『現代農業経営分析論』 富民協会, 86-100 頁
- 稲本志良編集代表 (2012) 『農業経営発展の会計学-現代, 戦前, 海外の経営発展-』 昭和堂
- 今井辰也 (2008) 「広島県における集落営農法人経営の発展と課題」 『中山間地域の発展戦略』 (四方康行編著) 農林統計協会, 77-91 頁
- 岩田巖 (1953) 「『アカウント』『アカウントビリティ』『アカウントティングコントロール』」 『産業経理』 第 13 卷第 1 号, 12-19 頁
- 岩田巖 (1955) 「二つの簿記学: 決算中心の簿記と会計管理のための簿記」 『産業経理』 第 15 卷 6 号, 8-14 頁
- 岩田巖 (1956) 『利潤計算原理』 同文館出版, 22 頁
- 小熊辰夫 (1984) 『飲食店売上のつかみ方・経費のおさえ方』 ビジネス社
- 小熊辰夫 (1992) 「フードサービス業の管理会計の実務」 『日本経営診断学会年報』 第 24 卷, 132-136 頁
- 小熊辰夫 (1993) 「フードサービス業の経営数値の特性」 『日本経営診断学会年報』 第 25 卷, 130-135 頁
- 鶴池幸男 (2014) 「小規模兼業農家 (モデル 1) の分析」 戸田龍介編著 『農業発展に向けた簿記の役割』 中央経済社, 83-92 頁
- 上原学編 (2010) 『アグリビジネスに強くなる講座 (第 1 分冊)』 きんざい
- 梅本雅 (1995) 「農業経営管理論の展開と課題」 『農業経営研究』 第 33 卷, 2 号, 1-10 頁

- 梅本雅 (2009) 「集落営農政策の展開と評価」『農業と経済 (特集 集落営農政策の功罪)』第 75 巻第 12 号, 5-13 頁
- 梅本雅 (2014) 「農業における法人化の意義と機能」『農業と経済』第 80 号 (6), 5-13 頁
- 大泉一貫 (1989) 『農業経営の組織と管理』農林統計協会
- 大泉一貫 (1995) 「管理問題の基本」和田照男『大規模水田経営の成長と管理』東京大学出版会, 147-159 頁
- 大槻正男 (1979) 『農業生産費論考; 農業簿記原理』農山漁村文化協会
- 小田滋晃 (2014) 「農業会計からビジネス感覚を磨く」『農業と経済』昭和堂, 4 月号, 19-28 頁
- 小田滋晃・珍田章生 (2011) 「農業生産物における原価評価の意義と課題」『京大大学生物資源経済研究』, 17-32 頁
- 小田滋晃・長命洋佑・川崎訓昭 (2013) 「農企業」を取り巻く情勢変化」『農業経営の未来戦略 I 動き始めた「農企業」』, 11-12 頁
- 大室健治 (2017) 「多角化型集落営農法人における集落還元率の評価視点: 広島県東広島市の〇法人を事例として」『農業経営研究』第 54 号, N04, 31-35 頁
- 大室健治・新沼勝利 (2006) 「農業会計システムの構造と機能の変化」『農村研究』第 103 号, 14-24 頁
- 大室健治・新沼勝利 (2007) 「ソリマチ会計システムの構造と機能の実証的評価--熊本県 K 地域における家族経営体を対象としたアンケート調査に基づいて」『農村研究』第 104 号, 65-75 頁
- 大室健治・井形雅代・新沼勝利 (2008) 「生産組織における会計システムの構造と機能」『農村研究』第 106 号, 22-32 頁
- 大室健治・梅本雅 (2008) 「農業経営における会計情報の活用実態とその規定要因」『農業経営研究』第 46 巻第 1 号, 90-95 頁
- 大村大次郎 (2011) 『あらゆる領収書は経費で落とせる』中公新書ラクレ
- 何曉嵐 (2008) 「現代集落営農法人の財務管理に関する研究」岩手大学博士論文, 45-57 頁
- 貝原基介 (1970) 「農業会計の特質と農業経営会計学の研究領域について」『農業計算学研究』, 第 4 号, 4-15 頁
- 笠井昭次 (1991) 「岩田理論の現代的意義—会計管理のための簿記」観を巡って-1-」『会計』第 140 号 (1), 106-117 頁
- 笠井昭次 (1991) 「岩田理論の現代的意義—会計管理のための簿記」観を巡って-2-」『会計』第 140 号 (2), 239-249 頁
- 笠井昭次 (1993) 「会計 (学) と簿記 (学) との関係」を巡って」『三田商学研究』第 36 巻第 5 号, 59 頁
- 上總康行 (2017) 『新経営学ライブラリー= 9 管理会計論第 2 版』新世社
- 桂利夫 (1987) 「農業経営の情報処理におけるパソコン利用」『農業計算学研究』第 19 号, 79-89 頁
- 桂明宏 (2005) 「農業構造改革と集落営農の展望」『農林業問題研究』第 157 号, 381-392 頁
- 金子剛 (2014) 「経営分析に必要なデータ・資料をそろえる」岡田直樹監修『ニューカントリー 2014 年激変に備える農業経営マネジメント』北海道協同組合通信社, 14 頁
- 加用信文 (1973) 「農業複式簿記の理論的構造」『農村研究』東京農業大学農業経済学会, 第 37 号, 1-18 頁
- 亀田憲明 (2009) 「中山間地域の諸問題 -主に直接支払制度をめぐって-」『レファレンス』国立国会図書館調査及び立法考査局, 5-26 頁
- 岸保宏 (2014) 「農業簿記における検討」沖縄国際大学総合研究機構産業総合研究所『産業総合研究』第 22 号 39-50 頁

- 岸保宏 (2015) 「6次産業化の現状と課題－農事組合法人ファーム・おだを例にして－」沖繩国際大学総合研究機構産業総合研究所『沖繩国際大学産業総合研究』第23号, 50-51頁
- 岸保宏 (2016) 「集落営農法人の経営分析－農事組合法人さだしげの事例－」『農業生産技術管理学会誌』第23巻第3号, 1-8頁
- 岸保宏 (2017) 「農業簿記の記録－会計管理の実際－」『日本簿記学会』第32号, 75-84頁
- 岸保宏 (2017) 『地域農業のスプラウト』ライフデザインブックス
- 岸保宏 (2017) 「農業補助金を巡る考察(その1)－農政展開の史的整理－」沖繩国際大学総合研究機構産業総合研究所『沖繩国際大学産業総合研究』第25巻, 45-55頁
- 岸保宏・足立洋 (2018) 「飲食業会計の考察－実践形態の分類の試論－」沖繩国際大学総合研究機構産業総合研究所『産業総合研究』第26号 85-94頁
- 北田紀久雄 (2000) 「農業簿記の記帳主体形成をめぐる今日的課題」松田藤四郎・稲本志良編著『農業会計の新展開』農林統計協会, 111-129頁
- 菊池泰次 (1986) 『農業会計学』明文書房
- 木原久 (2000) 「地域農業再編と農協の役割－集落営農組織育成の今日的意味－」『農林金融』第53巻5号, 2-29頁
- 木村伸男 (2012) 『一問一答日本農業再生のポイント(下)』農林統計出版, 121-133頁
- きんざい(発行年度不明) 『事例で読み解く《業種別》企業目利き力養成講座(第三分冊)』。
- 倉田貞 (1971) 『実務・複式農業簿記』明文書房
- 倉田貞 (1979) 『新版複式簿記』大明堂
- 楠本雅弘 (2006) 『地域の多様な条件を生かす集落営農』農林漁村文化協会
- 楠本雅弘 (2010) 『進化する集落営農』農山漁村文化協会
- 楠本雅弘 (2010) 『シリーズ地域の再生7 進化する集落営農新しい「社会的共同経営体と農協の役割」』農山漁村文化協会
- 工藤栄一郎 (2012) 「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－』日本簿記学会・簿記実務研究部会<最終報告>, 37-52頁
- 工藤賢資・新井肇 (1993) 『農学基礎セミナー 農業会計』農山漁村文化協会
- 小家龍男 (1971) 「農業会計理論展開のための方法論的考察」『農業技術研究所報告。経営土地利用』, 第43号, 3頁
- 小家龍男 (1985) 『農業簿記－自立化のために－』明文書房
- 五味仙衛武編 (2000) 『基礎シリーズ 農業経営入門』実教出版
- 近藤康夫 (1938) 『農業簿記学』日本評論社
- 桜井豊・奥谷松治 (1952) 『農業経営と簿記の利用』農山漁村文化協会
- 澤邊紀生, David J. Cooper, Wayne Morgan (2008) 「管理会計におけるケーススタディ研究の意義」『メルコ管理会計研究』1巻1号, 3-20頁
- 四方康行 (1998) 「農業経営の発展と簿記利用にめぐる諸問題」藤谷築次編『日本農業の現代的課題』家の光協会, 49-63頁
- 清水均 (1994) 『フードサービス攻めの計数』商業界
- JA 広島中央会営農振興部 (2012) 「農業生産法人における経理指導マニュアル【農事組合法人編】Ver.2
- 全国農業会議所 (2007) 『食料・農業・農村法入門』全国農業会議所
- 全国農業会議所・全国農業協同組合中央会 (2008) 『集落営農マニュアル 第2版』全国農業会議所, 2-9頁
- 高桑隆 (2008) 『飲食店経営の数字がわかるマネジメント』同友館
- 高橋賢 (2014) 「鳥取県における6次産業化の取組」『横浜経営研究』第35巻, 第3号, 155-168頁

- 高橋賢（2017）「簿記と管理会計」『横浜経営研究』第37巻,第3・4号,645-655頁
- 高橋龍二（2010）「アグリビジネスの創出と自治体の政策支援」『フードシステム研究』第17巻1号,36-42頁
- 竹安栄子（2011）「「むら」の再生と集落営農—小規模・兼業農家による集落営農の意義を考える」『現代社会研究科論集』京都女子大学,第5巻,21-41頁
- 田中宏典（2013）「滋賀県の集落営農に関する研究：大津市の集落営農組織はなぜ—集落単位を越えて規模拡大しないのか」『龍谷大学大学院政策学研究』第2号,135-154頁
- 田中義英（1953）『複式農業簿記』産業図書
- 田中義英（1970）「農業会計学前途の道」『農林業問題研究』第6巻,第3号
- 田代洋一（2011）『シリーズ地域の再生5 地域農業の担い手群像 土地利用型農業の新展開とコミュニティビジネス』農山漁村文化協会
- 田代洋一（2012）『農業・食料問題入門』大月書店
- 田邊正（2015）「担い手不足による農業生産法人の発展と会計への影響」『産業経済研究』第15号,27-40頁
- 種森ひかる（2010）「米粉用米の出荷からパン工場の建設へ 交付金を「集落」で活用—広島県東広島市 農事組合法人ファーム・おだ（特集 戸別所得補償どう生かす？）」農山漁村文化協会『季刊地域』第3号,70-75頁
- 田村真介（2007）「石巻地域中小企業の管理日報の事例研究—中小企業の管理会計理論構築の一環として」『石巻専修大学経営学研究』第18号（2）,19-44頁
- 珍田章生（2014）「農業会計の会計方針に関する研究」京都大学博士請求論文
- 津谷好人（1999）「財務管理の管理者,目的,方法」『集落営農法人の経営管理とその支援：現状と課題』社団法人全国農業改良普及協会,83-90頁
- 土田志郎（1997）『水田作経営の発展と経営管理』農林統計協会,174頁
- 常秋美作（1992）『農家経営と会計』農林統計協会,185頁
- 戸田龍介（2011）「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巻3号,45-54頁
- 戸田龍介（2013）「地域振興のための簿記の役割（9）—記録のインセンティブを奪うもの—」『商経論叢』第48巻第3号,107-119頁
- 戸田龍介（2017）『日本における農業簿記の研究（神奈川大学経済貿易研究叢書）』中央経済社
- 戸田龍介編著（2014）『農業発展に向けた簿記の役割』中央経済社
- 戸田龍介・岸保宏（2012）「地域振興のための簿記の役割（6）—農家および集落営農法人に対するヒアリング調査を中心に—」『商経論叢』第47号第3・4巻,163-182頁
- 戸田龍介・成川正晃・岸保宏（2012）「地域振興のための簿記の役割（7）—6次産業化農事組合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48巻1号,109-121頁
- 飛田努（2015）「中小企業の管理会計・財務管理研究の現状と課題」『年報財務管理研究』第26号,154-160頁
- 飛田努・岸保宏（2017）「集落営農法人における管理会計問題の検討：農学と会計学の接点を探る」熊本学園大学大学院会計専門職研究科『会計専門職紀要』第7号,17-34頁
- 飛田努・岸保宏（2012）「集落営農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にして—」熊本学園大学専門職大学院会計専門職研究科『会計専門職紀要』第3号,71-86頁
- 飛田努・岸保宏（2015）「地域に根差した集落営農法人の経営状況と今後の課題—農事組合法人ファーム・イースト造賀の事例—」熊本学園大学専門職大学院会計専門職研究科『会計専門職紀要』第6号,17-31頁



- 飛田努・岸保宏（2016）集落営農法人における6次産業化の展開と経営課題- 農事組合法人ファーム・おだによる新規事業への設備投資を事例として - 『福岡大学商学部『商学論叢』第60巻3号, 501-524頁
- 友岡賛（2012）『会計学原理』税務経理協会
- 友岡賛（2016）『会計学の基本問題』慶応義塾大学出版会
- 友岡賛（2018）『会計と会計学のレーゾン・デートル』慶応義塾大学出版会
- 長澤奨（2012）「集落営農組織をめぐる施策動向について」『経済科学論究』埼玉大学経済学会, 35-45頁
- 新山陽子（2018）『フードシステムと日本農業』放送大学教育振興会, 62-63頁
- 西村博行（1969）『農業会計（史的展望と現況）』明文書房, 90-91頁
- 西村林（1998）『農業簿記の基礎知識』税務経理協会
- 日本農業経営学会（2012）『農業経営研究の軌跡と展望』農林統計出版, 48-62, 83-91頁
- 日本集落営農法人協会（2006）『四訂 集落営農法人の設立』
- 農林水産省（2010）『平成22年度食料・農業・農村白書』佐伯印刷
- 農林水産省（2015）『平成27年度食料・農業・農村白書』一般財団法人農林統計協会
- 農林水産省（2016）『平成28年度食料・農業・農村白書』日経印刷
- 農林水産省統計情報部『平成12年度食料・農林水産業・農山漁村に関する意向調査 - 農業経営の管理に関する意向調査結果 -』2001年5月18日公表
- 農林中金総合研究所『集落営農の現状と今後の展開に関する調査（2017年後後期）』2018年6月20日公表
- 橋詰登（2008）「条件不利地域における集落営農組織の特徴と役割」農林業水産研究所時経営安定プロジェクト研究資料第4号第4章, 16-22頁
- 濱田年棋（1998）「集落営農の法人化とその意義」『島根大学生産資源科学部研究報告』第3号, 27-35頁
- 馬場克三（1975）『会計理論の基本問題』森山書店
- 平塚貴彦（1992）「集落営農形成の意義と戦略的課題」『農林業問題研究』第28巻第2号, 160-170頁
- 東広島市（東広島市地域農業集団連絡協議会）（2010）『東広島市の集落営農 - 農事組合法人・地域農業集団の概要 -』
- 東広島市（2013）『東広島市の集落営農法人』
- 広島県（2012）『集落法人育成の手引』
- 広島県農林水産局（2013）『広島県の農林水産業』
- 平田国太郎（2007）「農業生産法人の経営管理に係る問題点と課題」黒澤不二男監修『農業経営ステップアップ作戦 - 今, 求められる「転換期のマネジメント」, 195-216頁
- ファーム・イースト造賀（2014）『10年のあゆみ』（ファーム・おだ提供資料）
- ファーム・おだ（2014）「中山間地域における集落営農法人の取組と課題～農地を守り, 若者に魅力ある集落営農法人育成のために～」(ファーム・おだ提供資料)
- 古川栄一（1955）「会計管理と管理会計」『企業会計』第7号, 1090-1199頁
- 古塚秀夫・高田理（2009）『現代農業簿記』農林統計出版
- 古塚秀夫・源田佳史（2011）「農業経営の財務パフォーマンス」『農林業問題研究』第44号3号, 425-435頁
- 保科亨（2015）「中山間地域における稲作の現状と課題」『機械化農業』新農林社, 26-29頁
- 堀田和彦（2016）『農業成長産業化への道すじー7つの処方箋ー』農林統計協会, 40頁
- 本間正義（2010）『総合研究 現代日本経済分析3 現代日本農業の政策過程』慶応義塾大学出版会
- 松田藤四郎・稲本志良編著（2000）『農業会計の新展開』農林統計協会
- 南石晃明・阿部純也・平石武・相原貴之（2002）「農業経営計画における生産計画と財務分析の統合ー生産計画と連動した法人経営財務諸表の推定手法ー」『農業経営研究』第40巻2号, 11-22頁
- 三代澤経人（2005）『会計過程論』中央経済社

- 
- 村田泰夫（2010）「コメを「穀物」ととらえて六次産業化を」『AFCフォーラム』2010年5月号, 7-10頁
- 森剛一（2007）『集落営農の会計と税務（第2版）』全国農業会議所, 15頁
- 森剛一（2009）『集落営農と家族経営を活かす法人化塾－農業経営基盤強化準備金の仕組みとその活用－』農山漁村文化協会
- 頼平（1981）「農業経済経営における「農業会計原則」定立上の問題点」『農業計算学研究』第14巻, 1-14頁
- 頼平（2013）「「農」の六次産業化への道」高橋信正編『「農」の付加価値を高める六次産業化の実践』筑波書房
- 保田順慶（2015）「わが国農業会計における原価計算」『明治大学大学院経営学研究論集』第43号, 139-153頁
- 山梨県経済部農業改良課（1945）「農業経営の考え方と農家簿記－解説と紹介－」普及資料第27号, 9-11頁
- 山本公平（2011）「社会的企業としての集落営農法人設立後の意識に関する一考察」広島経済大学経済研究論集第34巻第1号, 33-42頁
- 山本公平（2011）「水田農業を主体とした集落営農に関する既往関連研究の整理と課題」『広島経済大学経済研究論集』第33巻第4号, 101-116頁
- 山本公平（2016）「集落営農法人の成長に伴う経営課題に関する一考察」『日本経営診断学会論集』第16号(0), 41-46頁
- 山本公平（2017）「集落営農法人の持続的経営の要因に関する一考察」『広島経済大学経済研究論集』広島経済大学創立五十周年記念論文集, 下巻, 21-36頁
- 山本純子（2011）『農業経営の継承と管理』農林統計出版

---

## Abstract of the dissertation

In this paper, the accounting management of the village farming corporation is described according to the following structure.

First, I considered the issues of agricultural accounting from the previous studies of agricultural bookkeeping and agricultural management accounting, and the academic arrangements discussed so far. Secondly, we examined the background and background of the previous research and establishment, the history of the agricultural administration, and especially the characteristics and issues of the rural agricultural corporation surrounding Hiroshima Prefecture. Thirdly, focusing on the accounting management, the agricultural management development process of the village farming corporation was divided and interviewed, and the characteristics of accounting management of each phase were discussed. Fourth, the accounting management of village farming corporations was clarified, and typical cases were taken up and discussed.

Although the above was examined in order, the final chapter was summarized by rearranging the contents of each chapter while summarizing the discussions on accounting management of village farming corporations.

### Chapter 1 Summary

Chapter 1 is as follows.

(1) Regarding agricultural bookkeeping, double-entry bookkeeping is introduced as to how to efficiently organize records and bookkeeping by farmers' bookkeeping, while trying to utilize counting and grasping in agricultural management easily, There is a growing tendency to discuss financial accounting with the use of financial accounting as a matter of course.

(2) As pointed out that endogenous incentives for the management accounting function arise from the tendency of the incorporation and scale expansion of agricultural management entities, the literature in the form of agricultural bookkeeping has been discussed in the past. The organization does not meet the modern challenges of agricultural accounting. At present, due to the spread of personal computer accounting, awareness of the fact that records and bookkeeping of agricultural bookkeeping are self-evident, accounting treatment has been recognized, and interest has shifted to how to use the accounting information obtained thereby. are doing. In the discussion of traditional agricultural bookkeeping, the argument of management accounting function is missing.

(3) Regarding agricultural management accounting, in theoretical research, we will discuss how to apply the premise of research on the peculiarities of agriculture to bookkeeping and accounting, and how to use accounting information to manage farmers. It mainly discusses how to set the purpose. On the other hand, what is pointed out about the usefulness of accounting information as a means to motivate organization members to realize business objectives and goals is also a prerequisite for management accounting research in accounting. This has been pointed out in recent research results. However, the case studies show that bookkeeping and accounting mainly use external reporting, such as tax filing, and are not fully utilized for business management.

(4) agricultural management accounting research in agricultural accounting focuses on cost calculation rather than profit sharing given the particularity

---

of agriculture, and the usefulness of accounting information in capital investment and financial management. Although it is well recognized, it can be said that there is a problem that it has not been clarified yet how it is used by agricultural entities.

### **Chapter 2 Summary**

Chapter 2 is as follows.

(1) In Hiroshima Prefecture, the mountainous area occupies three-quarters of the prefecture's land, and is a region where village-based farming is increasingly incorporated. Based on the idea of protecting the farmland of the village with the village, the government promoted the incorporation of a village farming company ahead of the rest of the country in order to solve regional problems such as aging, shortage of workers and receiving farmers. Above all, a village farming corporation in the form of a "one village, one farm" was modeled and made a significant contribution to the establishment of a village farming corporation in Hiroshima Prefecture. The results are great, and the ratio of incorporation of village organizations is high nationwide.

(2) The promotion of agriculture in hilly and mountainous areas was recognized as an issue of agricultural administration, and the government and local governments were backed up, and the establishment of village management agricultural corporations was accelerated. At present, in Hiroshima Prefecture, efforts are being made to cultivate "corporations with high management power", with the recognition that the promotion of village farming corporations and the accumulation of farmland have reached a certain level.

(3) The cases dealt with in this paper clearly show the form of village farming corporations, and are suitable for research on accounting management of village farming corporations. This is a model for consideration of the background and background of the establishment of the village farming corporation, and the subsequent business development.

### **Chapter 3 Summary**

Chapter 3 is as follows.

(1) In order to clarify the characteristics of the accounting management of village farming corporations at the accounting stage of the agricultural management development process, we divided them into three categories and considered them.

(2) The first is when small-scale farmers and family business owners before the establishment of village farming corporations are the main players. Due to low productivity and small scale, accounting motive is low. While there are strong points such as mandatory tax filings, cost awareness is low. For small to medium-sized families with family management, although there is a cost consciousness, emphasis is placed on materials other than accounting, such as production record diaries, cultivation diaries, soil certificate, etc. Regarding accounting records, it can be seen that there is no record itself and no record is necessary.

(3) The second is when the village farming corporation was established. At a time when the motivation for accounting is growing, the need for double-entry bookkeeping is strongly felt and accounting is being introduced. In the process of incorporation, the introduction of accounting is inevitable due to the close relationship between accounting and policy. In addition, accounting management has financial statements, is for external reporting purposes such as tax filing and subsidy application, and has not reached the point of business management.

---

Regarding the appointment of the accountant of the village farming corporation, it seems that in many cases, the large number of union members and the utilization of human resources who have experienced occupational experience have been successful. This point can be said to be a characteristic of the village farming corporation.

(4) The third is the establishment and development of village farming corporations. Naturally, financial accounting using double-entry bookkeeping is performed, but in order to continue corporate management, management to utilize within the corporation has been performed by itself. As an example, an internal management table used in an actual village farming corporation is taken up, and an example that is useful for management decision making is introduced. The practice and utilization of voluntary accounting management that can create management tables by themselves and utilize them in management can be seen. In the process of sustaining, maintaining and developing a village farming corporation, voluntary accounting management is seen.

(5) As mentioned above, accounting management at each stage following the management development process of the village farming corporation was described in the introduction, There is no accounting record, External management for preparation of submitted documents, ③ Internal management for internal decision making Not only management, agricultural production, but also accounting steps such as the development of new businesses such as the sixth industrialization and the cooperation between agriculture, commerce and industry, and clarified their roles and characteristics

#### **Chapter 4 Summary**

Chapter 4 is as follows.

(1) Three examples of actual village farming corporations in Higashihiroshima City, Hiroshima Prefecture were taken up. In mountainous areas, the scale of farmland is severe and it is difficult to switch to large-scale agriculture. One of the choices of corporate management is to seek a stable corporate management to protect the region in the long term and continue and maintain agriculture. The other approach is to view agriculture as a business, increase added value through the development of the sixth industrialization business, and secure new employment and increase profits. In this paper, we take the case of Sadashige and Farm East Zouga as the former example, and take the case of Farm Oda as the latter example. From these three cases, the practice of accounting management was considered.

(2) In the case of Asadashige, we considered the process of introducing accounting management for 10 years from the establishment of a corporation, and using financial statements or fund management tables. From the introduction of accounting management immediately after the establishment of the corporation, it was found that the importance of management was recognized through actual management, the obtained accounting information was shared, and it was useful for organizational management.

(3) In the case of Farm East Zouga, based on changes in sales, operating income, and ordinary income over the ten years since the establishment of the corporation, we considered financial indicators such as the amount returned to the region. Through the aging analysis, it was found that the stability of corporate management was gradually made. It is because accounting management is done that management plans are made, such as rationalization of management and cost reduction, and their roles and contributions can be seen.

(4) In the case of firms and firms, we focus on capital investment associated

---

with the sixth industrialization, examine the risks and returns on investment through financing, operations, and profit and loss statements, and consider accounting management in medium- to long-term plans. That was shown. In addition, we examined how the financial management can be utilized in management by securing and operating the funds, and showed the actual situation.

## Chapter 5 Summary

Chapter 5 is as follows.

(1) Based on the above three cases, the relationship between accounting and management was considered. In response to the issue of how “changes in management → changes in accounting” or “changes in accounting → changes in management” are brought about, even in village farming corporations, “changes in accounting → changes in management” are also referred to as “changes in management → All of the accounting changes are relevant. “Changes in management → changes in accounting” are led by accounting. In other words, it became clear that it was nothing more than collecting information repeatedly and making management decisions rather than ex post facto. In addition, as shown in the example, it is clear that “changes in accounting → changes in management” largely depend on the effects of agricultural policies such as agricultural subsidies, and the intervention of tax benefits as seen in the reserve for agricultural management infrastructure. Became.

(2) Although accounting is a posterior and post-management character that records the results of management, there are still many roles. The results of accounting management, such as joint use of machinery, sales planning, and capital investment planning for business diversification, are also seen.

(3) The significance of accounting management of village farming corporations is to determine the appropriateness of management by accounting. Unlike the profit-oriented management guideline, in order to maintain the region sustainably, it is necessary to evaluate the business from the material for judging the management of a village farming corporation. From now on, the viewpoint of “accounting management”, which indicates the appropriateness of management, will be important for the management of village farming corporations so that farming can continue on its own without relying on agricultural subsidies.

(4) As a result of the study, it has been recognized that, in the accounting management of village farming corporations, it is necessary to secure the minimum funds for fixed assets, labor wages and rent, based on the maintenance and continuation of the business. 2) Intervention of tax system, 3) The point of view of regional return needs to be understood and considered. Continuing farming is a prerequisite for village farming corporations, and it is necessary to introduce an integrated perspective based on accounting management and utilize it in management. And there are few accounting management studies of village farming corporations from the conventional research, and it is expected that discussion will proceed in the future

## Summary

As described above, in this paper, in the farming corporation management, the Where is the contribution of accounting, it was those that question from the side of the accounting management. Thus, in the course of the step to the corporation of the village farming, as a cornerstone of the “accounting” and “farming corporation”, or to function as any “management” is in accounting,

---

and accounting processes in the management stage of the farming corporation in the utilization and management , it was organized with the discussion.

Now, we will discuss the two points of elucidation in this paper that were mentioned in the introduction. One is, in agriculture, what Once you have introduced the "Accounting" in the absence of accounting is born. The other is, when the "accounting" on the basis of double-entry bookkeeping and accounting, what is know, is the question of what is needed.

The former, it is possible to obtain the information for the understanding and decision-making of the assets and liabilities situation of the entire farming corporation. Configuration and the establishment of the state of the farming corporation, even if there is a purpose of regional maintenance, accounting becomes the objective indicators, obtained the information that has been shared.

In the latter case, the actual situation of agricultural management can be understood, and it is useful for management decision-making. The point of view of accounting management is required, nothing more than that if you think the significance of accounting. Harmony is the purpose of accounting management activities, home seeking a management that shows the suitability of management. Looking back on academic research, so far, things like be discussed and examined in the perspective of "farming corporation" and practical agriculture business management theory to the "accounting" of "accounting" is, not been sufficient studies have been made Was. The reason is , the main motive of agricultural accounting , ① tax returns , ② Business Administration , has been understood that the two , has been especially the former is important. Further, the 1 to shield agricultural qualities as described in section, although it is understood the need for the latter, it is important to build the accounting procedures and theories adapted for agriculture. However, rather than to precisely sophisticated accounting, by capturing a farm management from the perspective of accounting management, the better to emphasize that the indicators leading to the suitability of the management get the farming corporation itself, farming corporation Can be said to satisfy the significance of existence. Again, accounting management of the farming corporation, contribution that the suitability of management takes precedence over profits.

In summary, the results of this paper are as follows.

(1) The application of accounting management is not limited to simply grasping what kind of transactions have been performed in the past based on daily recording and counting by bookkeeping, as well as profit calculation and property status. The purpose of accounting management is to make effective use of accounting information and to help decision making in business management. For that purpose, what is the meaning and significance of accounting management, what is shown by accounting, and how to use that information? It shows the basics of why it is necessary to introduce accounting management. Financial accounting is not a category of management accounting, and a comprehensive perspective is required.

(2) The usefulness of accounting management is that accounting management can provide various management information such as fixed asset management and cash flow. In addition, village farming corporations are required to optimize their management under conditions that make it difficult to expand their agricultural land and promote business development. The purpose is to know the actual situation of the management of a village farming corporation and its position. It should be possible to sustainably maintain the village by streamlining management and reducing costs. The accounting management of the village farming

---

corporation plays a major role here.

(3) The limitation (issue) of accounting management is that accounting alone cannot solve it. For example, the problem of the bearer. There are various problems in securing the next generation of human resources, such as improving agricultural income. In accounting management, there is a large role to judge the suitability of management so that farming can be continued for the sustainable maintenance of village farming corporations, but it does not lead to agricultural management innovation. Even more, if the strong agricultural thinking seen in the current agricultural policy, that is, the corporate thinking, is introduced as it is, the expansion of business can be said to be difficult under the circumstances described above. It is a difficult place. In other words, it is appropriate to make use of agricultural management while knowing the limitations of accounting management. These are the application, usefulness, and limitations (issues) of accounting management.

Lastly, the remaining tasks are also listed. The examples of village farming corporations mentioned in this paper are limited to Higashihiroshima City, Hiroshima Prefecture, and do not cover other prefectures.

In addition, we sought clarification focusing on the accounting management of village farming corporations, but we were limited to analyzing the contributions and issues of accounting management in the course of 10 years from its establishment to a certain degree of success. I have.

No further study has been done, recognize the above points as remaining issues.