



HOKKAIDO UNIVERSITY

Title	個別農業経営におけるコスト計算と簿記組織
Author(s)	工藤, 賢資
Citation	北海道農業経済研究, 4(2), 52-62
Issue Date	1995-05-30
Doc URL	https://hdl.handle.net/2115/62989
Type	journal article
File Information	KJ00009064938.pdf



[論 文]

個別農業経営におけるコスト計算と簿記組織

工 藤 賢 資*

はじめに

経営の改善をはかるために、あるいは輸入農産物に直接対抗するために、農産物のコスト逓減が、今日の農業者の大きな課題になっている。ここでいう農産物のコストとは、「農産物1単位当たりの生産に要した費用」すなわち生産コストであり、個別経営で生産される農産物がその対象である。このように、コストという言葉は、近年はごく一般的に使われるだけに、用語としてもかなり厳密性を有するとみられがちであるが、実際には必ずしもそうではない。

現在生産コストの計算の規範になっているのは、農水省の農畜産物生産費調査（以下必要な場合以外は生産費調査と略記する）である。この場合、基本的な問題は、価格政策目的に築き上げられてきた生産費が、個別経営の生産費として適当かどうかの問題になる。もし適当でないとすれば、どの辺りに問題があるか、このことをまず明らかにする必要がある。生産コストとして旧第1次生産費（平成3年産からは生産費）が適当であるのか、それとも旧第2次生産費（平成3年産からは全算入生産費）であるのかは、その後にくる問題である。

他方において、個別経営の生産コストという面では、工業でいう原価計算をあげなければならない。原価計算は、農水省の生産費調査とは違って、個別の工企業の経営管理の必要性にしたがって必然的に生まれたものである。個別経営の生産コストという面では、むしろ原価計算との関係が重要になる。原価計算が、帳簿外での加工計算として行われるのであれば、問題の焦点は割にはっきりする。生産費計算が、個別経営の生産コストとして不適当であれば、原価計算の考え方を適用する方向で検討すればよい。そして原価計算の適用にも問題があるとする、それは企業実体の違いということになる。言い換えると、個別の小規模経営あるいは家族経営の生産コストとして、どのようなコストが適当かということになる。ごく一般的な個別経営では、この段階の検討で充分であろう。しかしより進んだ経営を考えると、この段階にとどまらず、コストと簿記組織との関連にも言及する必要がある。

I. 農畜産物生産費の性格

わが国の農畜産物生産費計算の沿革をたどると、全国規模のものでは明治10年代にまでさかのぼることができる。しかし組織的な体系をもって行わ

* 帯広畜産大学

れたのは、大正10年の米穀法成立を契機に、当時の農林省と帝国農会がそれぞれ実施した米穀生産費調査が始まりといわれる。戦後は農林省によって一元化されるが、前述のように生産費調査の一貫した目的は、価格政策の基礎資料作成である。その後行政価格決定の対象作目が増えるにつれて、生産費調査の対象作目も増加してきた。

現在の農水省生産費調査の理論的指導者であった加用信文¹⁾によれば、ここでの生産費とは、「価格規制者としての生産費」あるいは「社会的生産費」であって、古典経済学における正常価格と一致する生産費である。したがって生産費概念は、個別経営を対象とする会計学における原価概念とは立場の異なるものである。そこで現実の問題として、個別経営が生産費の費目をそのまま用いて計算した場合、そのコストはどのような意味を持つかである。以下項を分け、順を追って述べることにする。

1. 生産費の費目および原価要素と家族労働費

ここでの関心事は、旧第1次生産費計算の前段階の「費用合計」にある。費用合計は物財費と労働費（雇用労働費・家族労働費）で構成される。原価との対比で生産費の費目構成をみると、生産費計算の物財費は、ほぼ原価計算の材料費プラス経費に相当し²⁾、雇用労働費は労務費に入る。したがって個別経営の段階でみる限り、生産費計算の物財費と雇用労働費は、それぞれの経営で当期の費用として支出されるか、または支出と費用の期間的ずれは伴うが、当期の費用として発生を認識できるものである。残る家族労働費は、通常の費用としては特殊である。

家族労働費の評価方法は、昭和50年産までは農業臨時雇単価、51年産以降は臨時雇いの雇用事例が少ないとの理由から農村雇用労賃（その地方の建設業、製造業、運輸・通信業の生産労働者を対象に調査）単価、平成3年産からは、最近の農村

労働市場が広域化したという理由で、労働省の毎月勤労統計調査の結果（都道府県単位に建設業、製造業、運輸・通信業の5～29人規模を対象に調査）による単価を用い、各作目の所要労働時間に乗ずるやり方をしている。

このような評価による家族労働費は、この評価金額で支出の実績を伴うわけではなく、仮定の費用でしかない。仮定の費用とは、この賃金単価の雇用労働で各作目の労働をまかなうとすればいくらになるかの計算費用である。もちろん費用発生は必ずしも当期の支出を伴うわけではない。けれども減価償却費などとちがって、全く支出を伴わない労働費というのもきわめて不自然である。もっとも減価償却費は、すでに支出が先行しており、一会計期間では費用と支出は一致しないけれども、償却が終わり、やがてその固定資産が廃棄されるときには、費用と支出の一致をみる。

またこのような評価方法、すなわち「労賃単価×労働時間」による家族労働費の費用としての性質は、変動費であり、そのうちでも比例費的である。個別経営の場合、家族労働力は、基幹労働力を含め、時間給のパート労働力と同じ性質の労働力であろうか。この問いに答えるには、もう一度家族労働評価の理論にさかのぼってみる必要がある。

2. 家族労働の評価を巡る2つの説

家族労働評価を巡って、とくに米生産費を中心に、古くから生計費説と雇用労賃説が対立し、議論が交わされてきた。生計費説は、家族労働力をその生計費で評価しようとする立場であり、雇用労賃説は家族労働力を雇用労賃で評価しようとする立場である。

生計費説の論拠は、家族労働力のコストすなわち再生産費が生計費であるという認識による。ごく一般的に言って、労賃が労働力という商品の価格であるとみると、その価格水準はコストによっ

て大きく規制されるから、かなり有力な説である。したがって理論的には古くから生計費説が優位であった。これに対し、雇用労賃説は理論的な根拠に乏しく、もっぱら計算技術上の便法として優位を保ってきた。この雇用論賃説に理論的根拠を与えたのが前述の加用である。

雇用労賃説を支持する加用の論拠は、次の3つに要約される³⁾。①家族労働力は、経営内部で生産された自給物と違って、経営外部の家計から提供された労働力という点では、雇用労働力と本質的に変わらない。②家族労賃は主観的生計費ではなく、社会的生計費によって規制される。③社会的生計費によって規制される労賃は雇用労賃である。以上の3つが論拠である。

3. 生産費と原価の接近の可能性

さて現行の生産費が、社会的生産費の枠を出て、個別経営の原価に用いられるとすればどうなるであろうか。上の①は雇用労賃説（加用説）の大前提をなすが、この2つの労働力が本質的に変わらないとする見方を受け入れたとしても、なお疑問が残る。すなわちそれは、経営の外部から加わる点での同質性であって、すべての面で同じということにはならない。会計学の評価論としては、2つの労働力の費用的性質が同じであるかどうか、まず焦点になる。しかし①はその証明になっていない。

現実の問題として、農水省の家族労働の評価方法が、個別経営にも適用できる条件は、時間単位で家族労働力と雇用労働力が代替する場合のみである。時間を日におき変えても事態はさして変わらない。このように即座に移動可能な労働力は、経済学的な領域で抽象化された労働力である。現行生産費における家族労働の評価方法は、社会的生産費の枠内では存在しえても、その枠を出る領域での適用には限界があると考えられる。

ごく常識的に考えて、家族労働の評価のいかん

は、コストダウンの意味あいにも関係する。一般的に言って、その他の条件が一樣であれば、ある農産物のコストダウンがおこなわれると、単位当たり利益が増し、その作目全体としても利益が増える。しかし農水省の生産費では、家族労働費の逓減は、単位当たり所要労働量の減少によっても生ずる。したがって節約された労働に雇用の場合がない場合でもコストは逓減することになる。このような場合のコスト逓減は、名目上の利益（単位当たり、あるいは総体としての）が増加したとしても、実質的には農家経済収支がよくなるわけではない。

また「労賃単価×所要労働量」という評価方法の場合、労賃単価は、農業臨時雇を用いた時代、農村雇用労賃を用いた時代、そして今日のように毎月勤労統計の結果を用いるようになるにつれてしだいに広域化し⁴⁾、少なくともその広域地域内では差がない。それゆえ、その広域地域内では、家族労働費の差はもっぱら所要労働量の差である。そう考えると、同一経営形態では、単位当たり家族労働費の多寡は、作業能率の良否を反映することになる。作業能率の良否という面では、労賃単価は不要であって、作業別所要労働量を示すのみでこと足りる。繰り返しになるが、結局のところ「労賃単価×所要労働量」の意味するところは、当該作目をその労賃単価の雇用労働に委ねるとしたらいくらになるかということになる。これは余り意味がない。

継続事業（ゴーイング・コンサーン）としての農業経営を前提におくと、その基幹労働力はある程度まで経営に拘束されざるを得ない。したがってその費用は、一定期間をとらえる限り、固定費的な性質をもつとみなければならない。臨時雇ならいざしらず、基幹労働力は常雇の労働力として考えるべきである⁵⁾。

注1) 加用信文、農畜産物生産費論、楽游書房、昭和52

年、P14～18 農産物の場合、その生産費は、限界生産費であるとする。

注2) 旧第2次生産費の一部にはいる支払地代が、原価計算では経費に該当する。これについては後述する。

注3) 前掲農畜産物生産費論、P169～170

注4) 例えば道内では、農業臨時雇の賃金単価は、各出張所ごとに臨時雇賃金の実績値を調べたものを用いた。また農村雇用労賃の場合は、4事務所（函館・札幌・帯広・北見）ごとに事業所調査をおこない、それぞれの労賃単価を用いた。

注5) この箇所のみならず、農畜産物生産費の性格の全般について、拙稿「農業経営簿記の体系化に関する理論的研究（Ⅱ）」拓殖大学論集 140、昭和57、p179～195 参照。

Ⅱ．拡張計算と原価計算

1. 原価計算と家族労働費

個別経営の簿記組織に組み込まれたコスト計算、すなわち原価計算簿記は、小規模事業の場合、採用がなかなかむずかしい。そこで農水省の生産費調査のように、まず帳簿外での加工計算、すなわち拡張計算を行うものとして、原価計算の在り方について考えることにしよう。拡張計算では、原価計算簿記の場合と違って、必ずしも1つのコストである必要はない。試算的に各種コストを求めることができる。

言うまでもなく、原価要素は実際に発生した費用で構成される。このうち問題なのは労務費における家族労働費の評価であった。そこでこの部分を除く原価というのも当然考えられる。しかし農業の法人経営の原価と比べた場合、家族労働費のない分だけコストが安くなるという不自然さを避けるために、そして帳簿外という自由さを併せ考えると、労務費にいろいろな家族労働費を加えて試算をしてみることも必要である。そこで家族労働費として、次のような方法を採用するのも一案である。

① その地域の最低必要生計費を見積もって経営全体の家族労働費とする

② その地域の普通なみの必要生計費を見積もって経営全体の家族労働費とする

③ 現に自分が支出している生計費を経営全体の家族労働費とする

④ ②③をもとに、努力目標としての経営全体の家族労働費を設定する

なお生計費には、家計経済の内部留保（生保掛金・預金支出など通常の支出）を含むものとする。このようにして計算された数値を各作目に配賦する。配賦計算は他の間接費に準じておこなう。農業以外の兼業があるとき、兼業に従事した期間については兼業部分で生活を保証するという考え方をするとよい。

2. 原価・総原価の内容と意義

先述したように、原価要素は材料費・労務費・経費である。これに販売費および一般管理費を加えると総原価になる。これを農水省の生産費調査における費目と比べると、旧第2次生産費の項目である地代の支払地代相当部分が経費に入り、そして自作地地代相当部分と資本利子（支払・自己の双方）は原価とは認められない。

まず自作地地代と自己資本利子が原価に認められない理由は、なによりも原価計算が個別経営の立場からのコスト計算であることに由来する。個別経営のコストとしての第一条件は、まず発生基準をクリアすることであり、次いで生産物に関する経常的費用（以下に述べる営業費用）であることが必要である。しかし、これらは第一条件を満たすことができない。次に支払地代が経費であり、支払利子（支払利息）が非原価項目であるのは何故であろうか。この疑問に答えるには、企業会計とこれまでの農業会計（農業簿記）の慣行について

て述べておかなければならない。

企業会計における損益区分は、周知のように営業・営業外・特別の3区分である。このうち総原価となる費用は営業費用のみであって、それ以外は非原価項目である。ここでは、支払地代が支払家賃などとともに営業費用であって経費に入る。支払利息は他の財務費用とともに営業外費用に分類されるので非原価項目である。

農業会計においては、最近では企業会計にならった損益区分も用いられるが、伝統的に農業・農業外の2区分が採用されてきた。この2区分による時、支払地代は農業費用、支払利子も農業経営に直接関係するものについては農業費用に分類する傾向が強い⁶⁾。農水省農家経済調査では、従来農外支出に一括計上していた支払利子について、平成3年産から農業経営に関わる分は農業経営費に入れるようになった。従来は、経営と家計が結合している農家経済の実態から、借入金の使途が農業・農外・家計に分割負担させることが調査技術上困難であるという理由があった⁷⁾。

以上のように支払利子のみが企業会計では営業外、農業会計では農業費用（この場合は企業会計の営業費用に該当）である。企業会計では、資金の調達に付随する費用、すなわち財務費用は、生産・販売とは直接に関係しないという根強い慣行がある。この慣行が底流としてある限り、理論的な側面のみでは処理しにくい。その点農業会計の場合、慣行というより農水省農家経済調査の考え方が、現実には規範としての役割を果たしてる。ただ現在は、従来の農業会計の考え方が、企業会計の影響を受けて根本から揺らいでいる状況にあるので、これについての早急な結論は避けておきたい。

さて、原価や総原価を計算すると、これらは最終的には各作目の生産物価格と対比される。その場合、前節の①をもとに計算されたコストは、その価格で最低生活が営めるかどうかを判断する資

料を提供する。②の場合は、その価格で、その地域の普通なみの生活ができるかどうかの判断資料であり、③は現在の生活水準の維持ができるかどうかをみる資料となる。また④は、当面の努力目標としての生活水準が達成可能なかどうかを考える資料になる。

このような考え方をすると、農家経済の再生産と関わりをもったコストの計算が可能になるとともに、家族労働費は固定費として扱われる。またコストは通減したが実質的な利益は増えないという矛盾も起こらないであろう。ここでは、導入された家族労働費が、はたして労賃というカテゴリーに入るかどうかの理論的検討よりも、この試算することに意味があるかどうかを考える方が重要である。しかしそうすると、前に否定したはずの「労賃単価×労働量」も再浮上するが、現実問題として広域化した毎月勤労統計の労賃水準ではやはり意味はない。今日では、むしろコントラクターに部分的または全作業を委託するとしたら、そのコストはどのようになるかという方が实际的である。

3. 商的農業簿記における家族労働費

原価計算を組み入れない簿記、すなわち商的農業簿記が現在最も普通の簿記である。家族労働費をまったく導入しない簿記（所得計算簿記）もあるが、近年は家族労働費のうち税法上の「専従者給与」を導入した簿記が一般的に見られる。この簿記では、「事業主報酬」が算出されるので実務的に便利であるという面もある。また、かなり早くから全家族労働費を導入した簿記も見られる。ただ、いずれの簿記においても、資産評価に家族労働費を加えていないので、所得計算簿記も、あるいは家族労働費を部分的、あるいは全面的に導入した簿記も、計算組織に基本的な違いはない。もっとも、そうであるからと言って恣意的に家族労働費を導入するわけにはいかない。理論的な面

の整合性がやはり必要である。

この種の簿記に家族労働費を導入するとしたら、どのような家族労働費が適当であろうか。この問題を考える場合の中間項として、会社形態をとる農業法人の給料の取扱いを巡る会計が参考になる。というのは、農業法人は一応は企業として存在するが、所有と経営が分化するまでには至らず、また社員の大部分が同時に出資者またはその家族であることから資本と労働の対立もない。したがって、企業とはいうものの、その内実は家族経営的であり、言わば企業と家族経営の中間に位置していると見られるからである。有限会社形態をとる十勝管内中札内村の農業法人を例にとる。ここでの給料⁸⁾の決め方は、経営が破綻するような高額ではなく、さりとてその地域で通常の生活が成り立たなくなるほど低額ではない範囲である。この法人は債権・債務を一括した社員勘定を用いているが、これは会社が社員に対して行う融資、および会社が行う社員からの借入を処理する勘定である。この法人の場合、土地その他の固定資産の大部分を社員個人との間の賃貸借によって利用するため、その対象資産購入の資金の貸付や、逆に社員の余裕資金借入等、社員勘定が広く用いられる。その意味で、社員勘定は、法人の経営経済と社員の家計経済をつなぐクッションの機能をもっている。家族経営（あるいは広く個人経営）の簿記の引出金勘定と多分に共通性がある。

さて、このような給料の決め方は、家族経営の家族労働費の決め方にそのまま適用できる。ただ違いがあるとすると、制度的制約や、一般的には複数の他人が構成員であるため、家族経営よりも恣意性を排除できるという点であろう。ただ実質家族経営である1戸1法人との違いということになれば、制度的制約の有無だけで、さしたる違いはない。

このように通常経営で支出できる範囲での金額であれば、前述の原価に試算的に導入した家族労

働費のうち、①～③で算出されたものは、いずれも家族労働費としての資格を有する。そのいずれを採用するかは、家計の必要性と経営の支払い能力によって決まる。この両者を満足させる水準であれば、程度いかんにもよるが、④も家族労働費として認めることができる。これらの家族労働費は、固定費としての性質をもつばかりでなく、支出の実体があり、家族労働力の再生産費としての必要生計費の範囲に入ると考えられる。

以上のように、家族労働費は雇用労働費と異なり比較的幅がある。この点は、複数世帯の労働力で成り立つ農業法人と比べると、客観性に欠けることは否定しえない。とはいえ、農業法人の給料にスムーズに連絡できる存在であることは確かであり、その点で満足しなければならない。

なお、税法上青色申告をしている者の家族労働費は、他に専従者給与があるため、事実上「経営主の給与」を意味する。ただ専従者給与は、実際は節税を意識した決め方をしていることが多いので、その場合は家族労働費がその不足分を補う形になり、「専従者給与＋家族労働費」が本来の家族労働費になる。

注6) 例えば、北農中央会「北農式農家簿記」；農林省農業改良局「初歩農家簿記」昭和29年。

注7) 加用信文監修、小山・満永編「農林統計の見方・使い方」P292,295、家の光協会、昭和54年。農水省北海道統計情報事務所「北海道農林水産統計年報（農家経済編）、平成3年、P19～20の「サ 農業経営費」の④およびP21の「ス 農外支出」。

注8) この法人の場合、実際には給料の中に地代と減価償却費相当分の農機具賃借料が含まれる。そのため通常は、この部分は余裕資金として社員勘定貸方にあり、経営運用資金になる。なお、前掲「農業経営簿記の体系化に関する理論的研究（Ⅱ）」P198～199 参照。

Ⅲ. 原価計算簿記とその組織体系

1. 農業経営における原価計算簿記

言うまでもなく、原価計算簿記は、分業体制がかなり進んだ工業において採用される。従業員が数十人程度の企業では、商的工業簿記が用いられるのが一般的である。

農業経営は、一般に小規模の家族経営が中心的存在であり、加えて生物生産という複雑な仕組みを有する面もある。そのために、簿記の内部に原価計算を組み込むことは、手数を多く要する割りには実用性に乏しい。従来は、もっぱら特定作目について、拡張計算によるべきものとされてきた。現在もこのような事情に基本的な変化はない。ただ近い将来を考えると、この枠組ないし条件が多少緩和されるようないくつかの変化が認められる。その変化とは、例えば次のような点である。

- ① 経営と家計の区分がしだいに明瞭になってきていること
- ② 自給物（生産財・作目）が減少したこと
- ③ 作目数が減少して、専門化が進んだこと
- ④ 農業法人化の進展
- ⑤ 女性の記帳者が増えつつあること
- ⑥ パソコンの普及

若干敷衍しよう。①について田中義英は「工業簿記が比較的簡単に、財務計算と原価計算とを同時に行いうるような簿記に仕組むことができるのは、一つには工業が家計と完全に分離していて、独立の企業体として営まれていることと、一つには専属の会計専門家を使用しうるだけの財政的余力を持つからである」⁹⁾という。経営・家計の分離は、むしろ簿記（完簿記）成立の前提条件であるから、それをやや強調し過ぎの嫌いはあるが、この分離傾向が進むことは原価計算簿記の成立の方向にはやはりプラスである。②の自給物の減少は、①と相互に関わり合う現象であるが、同時に

複雑な会計処理が減少することを意味している。

③は原価計算簿記の単純化に役立つ。極端な例では、酪農・肉牛・養鶏・養豚などでは専業経営が多いが、そこでは総費用のうち営業費用（農業費用としても同じ）はすべて当該生産物の総原価である。あえて原価計算簿記の形をとらなくても、原価計算は可能である。④の農業法人は①のより進んだ状態であり、原価計算簿記を採用する一番近いところにある。今後の農業の担い手である経営体として、法人化の推進が行われるとすると、将来方向として期待がもてるのではなかろうか。⑤は最近現れた傾向で、普及事業として生活改良普及員の取組の成果によるところが大きいが、その一方でやはり農業経営自体の質的な変化とも考えられる。今までは経営者のみを記帳の対象者として想定していたが、これは新たな展開であり、原価計算以前の簿記普及にとって大きな意味をもつ。⑥は記帳の省力化の面で、すなわち複雑な原価計算の手続きが簡単にできるという点で、今後が期待される。

なお、文部省は指導要領の改正で、平成6年度からの農業高校の教科書で「農業会計」を独立教科とし、その中で従来の生産費計算に代えて原価計算（原価計算簿記を含む）を導入した¹⁰⁾。そのねらいは、近年の農業経営が家族労働主体の経営以外に雇用労働に依存する農業法人経営が存在することや、生徒の進路として農業経営以外の林業・食品産業・造園などの会計事務能力を重視している。もちろん中心は商的農業簿記であり、原価計算は基礎知識としての領域を出るものではない。ただ情勢としては原価計算を無視できないようになっていることだけは事実である。

そこで、今後原価計算簿記が採用されるとすると、どのような簿記組織になるであろうか。この点に若干ふれておきたい。

2. 簿記組織の基本的枠組と原価計算

農業における原価計算簿記の体系を考えるに当たっては、まず工業簿記の組織について、大きな枠組ないしは骨組だけを残して、部分的なもの、あるいは工企業に特有のものをすべて洗い流し、そのあとで農業経営に必要な部分を付け加えてゆくという考え方をすべきである。

1) 原価の費目別計算

原価計算の基本となる手続きを勘定形式で示すと図1のようになる。原価要素の勘定は、その消費額（費用発生）が生産勘定（製造勘定）に振り替えられ、そこからさらに主産物の完成額が生産物勘定（製品勘定）へ、副産物価額が副産物勘定に振り替えられて計算が完了する。そして最終的には、販売された主産物および副産物が、売上原価勘定に振り替えられて全体の簿記に連絡する。

言うまでもなく原価計算は、このように資産（原価要素）が費用（原価要素の消費）に変わり、生産過程を経て再び資産（生産物）に変わる過程の計算であって、資産の費用性が貫徹される。そのため主産物に関する所得税法や農家経済調査の評価方法、および副産物に関する農水省生産費調査の評価方法は、理論的には原価計算簿記の組織体系からはずれたものになる。蛇足になるがこのことに多少ふれておこう。現行の評価方法が便法であって、本来は生産原価によるべきものとする農家経済調査の場合¹⁰⁾をさておき、所得税法ではいわゆる収穫基準を採用している。それゆえ税法上、個人経営の簿記に原価計算簿記はなじまない。制度的には農業法人の形をとってはじめて原価計算簿記が成立する。もっとも制度は時代の産物であり、絶対的な条件ではない。生産費調査における副産物の評価方法は、市価評価である。副産物差引生産費の考え方からすると、副産物から利益を生むことなく、また損失も生じない。副産物価額は原価そのものとなるから、結果的に副産物は市価水準の原価で評価されたことになる。結合生

産物で主・副のつけがたい場合（連産品）には通用しない考え方である。いずれは工業の原価計算基準に準ずるような考え方に改めざるをえないであろう。

さて基本図は、作目が1つの場合であって、これで終わるのであれば、先述したようにあえて原価計算簿記の形をとる必要はない。作目が2つ以上になってはじめて原価計算簿記の意味がでてくる。図2がその場合の原価計算の手順を示したもので、ここでは便宜上2作目にする。一見複雑な図に思えるが、基本図に生産間接費勘定が加わっただけである。あとは作目数に応じて生産勘定と生産物勘定が必要になる。原価要素のうち間接費の消費額は、いったん生産間接費勘定に振り替えてから、各生産勘定に配賦する。副産物勘定が1つしかないが、全ての作目に存在するわけではないので、ここでは単に省略してあるにすぎない。この図のように複数の作目の生産の場合は、原価計算の方法からいうと組別総合原価計算である。後述する部門計算で、第1生産部門・第2生産部門というように生産部門の種類が複数である場合と基本的には変わらない。

2) 原価の部門別計算

原価計算の部門すなわち原価部門は、しばしば農業経営の作目部門と混同されやすいが、正しくは原価の集計場所を意味する。また原価部門は大まかな設定ではなく細分化した小部門のコスト・センターや個々の作業である場合もある。農業経営では、部門がもっぱら経営部門の意味で使われ、大きくは耕種部門・畜産部門など作目部門をいう。原価部門は、この作目部門と多少重なる面をもっている所以で誤解されやすいのであろう。

経営の規模が大きくなり、分業体制がとられるようになると、組別原価計算の前に、部門計算が必要になる。部門は一般に生産部門と補助部門に分けられる。この生産部門をさらに細かく分ける場合は、その経営の責任分担がトラクター作業部

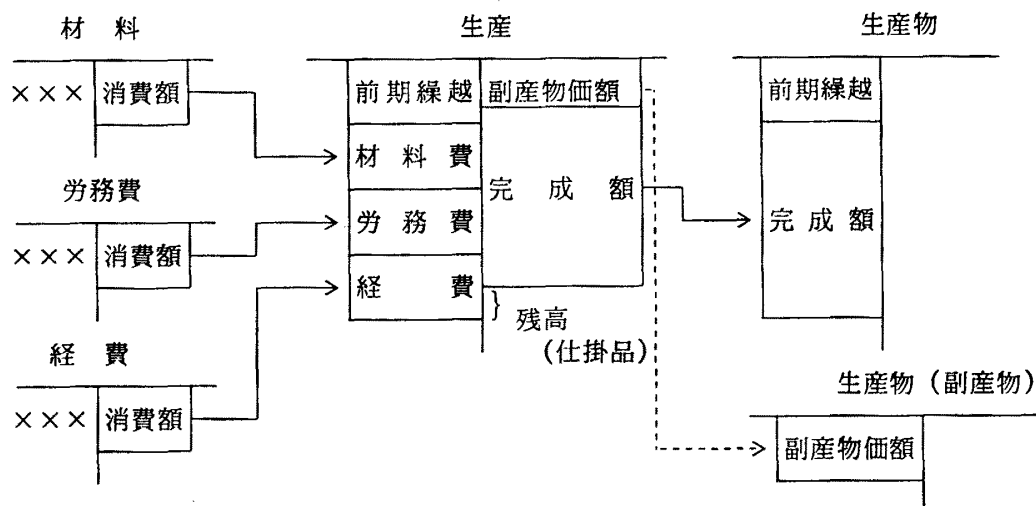


図1 原価計算における勘定口座の記入関係（基本図）

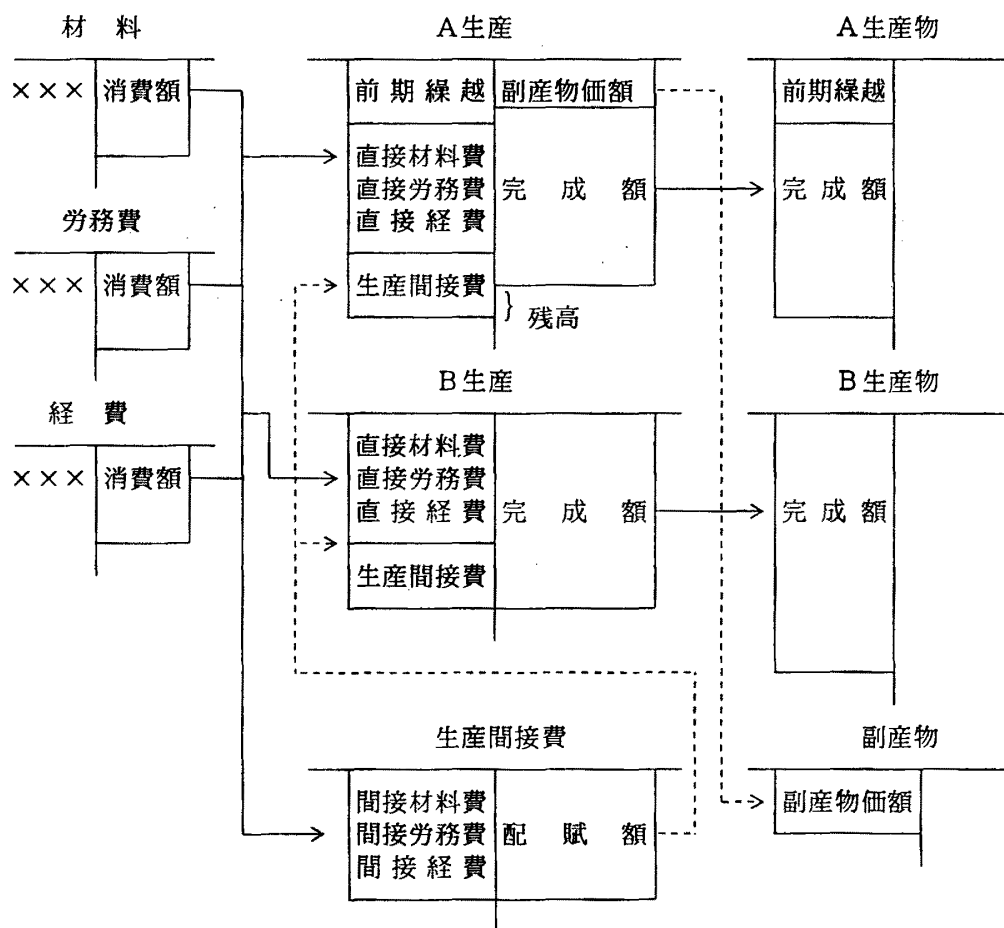


図2 原価計算における勘定口座の記入関係（作目が2つのばあい）

(注) A作目には、生産勘定・生産物勘定に前期繰越があり、また生産勘定に残高があるが、これは1つの例示であり、A・B作目の区分とは無関係である。

門・畜舎作業部門のように作業部門別になっているか、野菜部門・花卉部門・畑作部門などのように作目部門別になっているか、あるいは両者が組合わさっているか、その実情に応じて決められる。したがって、その責任分担が作目部門であるときは、生産部門に関する限り農業経営の部門と同じである。補助部門は、生産部門に動力・用水あるいは修繕・検査などのサービスを提供する補助経営部門と経営の管理・事務などの管理部門に分けられる。組別総合原価計算とこの部門計算を組み合わせた原価計算の流れを図3で示した。

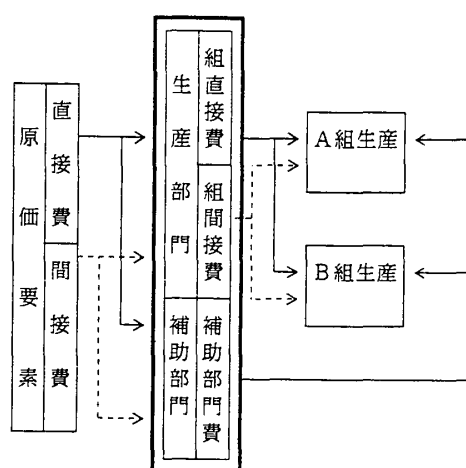
経営の規模拡大がさらに進み、分業体制がより一層進展すると、それぞれの部門ごとに部門個別費と部門共通費を把握しなければ正確な原価計算ができない。冒頭に述べたように分業が進んだ工企業では、製品の原価引下げを図ろうとする場合、各部門担当者の協力が必要である。工業における原価計算の体系は、単なる計算組織の体系ではなく、日常の経営管理システムの体系でもある。

ひるがえって、農業経営の場合はどうか。協業の実体をもつ農業法人経営においては、ある程度分業体制が敷かれているが、工企業と比

べた場合は、それほど細かく作業分担が行われているわけではない。一つには農業法人経営といえども小規模経営であることのほかに、生物生産という特殊性のために余り細かな分業体制がとりにくいという面がある。このことは、他方において、複雑な部門計算をかなり省略できるというメリットが多分にある。とくに家族経営においては、労働力が多くても4人程度、ふつうは2～3人である。そうすると作業の責任分担とはいっても上限の数は知れている。時として原価計算に必要なデータは経営主1人が握っている場合もありうる。そのような場合には、部門計算が全く不要ということになる。

3) 原価計算簿記導入の課題

今後原価計算簿記を導入する場合の経営として最右翼に位置するのは、恐らく協業の実体をもつ農業法人経営であろう。なによりも制度的にそうすることが原則的に要求されているからである。ただこれまでも述べたように、単一作目のみの経営では、導入が容易であるものの、導入した効果の面では、商的農業簿記とそれほどの差はない。原価計算簿記は、複数の作目の比較の場合に威力を発揮する。ただし一般の野菜作経営のように、作目が多数に上るときは手計算では限界がある。良いコンピュータ・ソフトの開発にまつのが近道である。その場合には、現状の制度下の個人経営で、未販売農産物の評価に税法上は収穫時価、経営管理上は原価という双方の価額が得られる状況になるであろう。



(注) 破線で囲んだところは、部門計算がおこなわれたことをしめす。

図3 組別計算と部門計算

注9) 田中義英、複式農業簿記、産業図書、昭和41年、P199・201。

注10) 現在、文部省検定済教科書は、工藤賢資・新井肇「農業会計」、農文協、平成5年の1冊のみである。

注11) 前掲「農林水産統計年報（農家経済編）」平成3年、P17 「C 流動資産の評価」。

おわりに

以上述べたことを、要約すると次のようである。農水省方式による生産費は、経済学的概念であって、個別経営を対象とするコストとして用いるには限界がある。個別経営のコストには、会計学上の原価、すなわち原価計算における原価が適当である。ただ、現状では原価計算簿記が一般的に採用されることは困難であって、拡張計算によらざるをえない。そこに導入される家族労働費は、生計費を基礎に算定すべきである。農業法人経営は、企業経営と家族経営の中間に位置するが、その会計をみると、このような家族労働費の在り方が望ましいことが分かる。近い将来を考えると、原価計算簿記の導入も必要である。その在り方の大筋を提示した。

原価計算簿記では、あえて家族労働費の導入を前提におかなかった。その訳は、原価計算簿記の基本的枠組みを問題にしたかったことと、もう一つは仮に家族労働費が導入されない場合でも、拡張計算を併用する方法もあり、実際的にはさほど問題がないと考えたからである。

(平成7年4月21日受理)