

わが国農業会計における部門別原価計算について

Departmental costing in Japanese agricultural accounting

保田 順慶

I はじめに

1. 本稿の背景

農業会計の先行研究においては、古くより農産物原価計算の必要性が主張されてきたが、その中において部門別原価計算は作目別計算と捉えられることが多くみられた(阿部、1974)。作目ごとに原価集計を行い、可能であれば収益も作目ごとに紐づけることによって部門別損益計算を実施することを提唱するものも多く見受けられてきた。近年の農業簿記に関する教科書においても、部門別計算の「部門」は「作目」と同じものであるという説明が多くなされてきていた(古塚・高田、2012)。

このような農業会計の先行研究の状況に対して、工藤(1995)のみが古い段階から批判的に論じてきていた。原価計算の手続きの中の部門別計算における「部門」と農業における「作目」は基本的に異なるものであることが示唆されていた。

2. 問題意識と本稿の目的・構成

農業会計の先行研究は、部門別計算における「部門」と「作目」を同じものと捉えるものが多かったが、それは実質的には「作目」を「セグメント」と捉えているのではないかと考えられる。古くから農業会計の先行研究で有用性が述べられてきた内容は、作目別(セグメント別)損益計算への有用性が主張されてきたのではないかと考えられるのである。

部門別計算をどのように位置づけるのかは、そのあとに続く製品別計算をどのように捉えるのかによってくる。製品別計算として個別原価計算を適用する場合には、部門別個別原価計算として原価センターとして部門を設定することになる。これに対して、総合原価計算を製品別計算として適用する場合には、「部門」は「工程」と呼ばれることになり、工程別総合原価計算として位置づけられることになる。そして部門に集計する原価要素も個別原価計算を適用する場合には、正確な製品原価の計算を目的とする場合には製造間接費のみ、原価管理目的まで広げる場合には製造間接費だけではなく直接労務費や直接材料費も部門別に集計することになる(河原、1986、128頁)。これに対して、総合原価計算を適用する場合には、正確な製品原価の計算目的のため

には全原価要素を部門に集計することになるが、原価管理目的を強調する場合には、加工費のみ部門別計算を行うことがある（河原、1986、128頁）。農業会計においては、部門別計算に続く製品別計算をどのように位置づけるのか、すなわち農産物原価計算には個別原価計算が適しているのか、総合原価計算が適しているのかという検討をせずに部門別計算を論じていた点に限界があったと考えられるのである。

この点、保田（2017）は農業会計においては、生産形態によって大きく耕種農業と畜産農業に大別し、耕種農業には個別原価計算、畜産農業には総合原価計算が製品別計算として適することが多いのではないかという主張を行っている。そこで、本稿では過去の代表的な農業会計研究や教科書において部門別計算がどのように説明されてきたのかを俯瞰する。また、過去の農業会計研究の中で農業経営に作目別（セグメント別）損益計算が有用であると主張するもののうち、特徴的な主張を紹介する。そのうえで、農業会計における部門別計算の位置づけについて、部門設計の考え方と原価要素の集計範囲の側面から考察を行う。また、農業会計における作目別（セグメント別）損益計算の有用性についても、原価センターや利益センターとして作目（セグメント）を捉えるケースにわけて責任会計の観点から考察を行う。最後に本稿のまとめを行い、本稿の意義や限界について述べたうえで稿を閉じる。

II 農業会計研究における部門別原価計算

1. 阿部（1974）

阿部（1974）は、養鶏や養豚などの大規模化によって、農産物の原価計算を行いたいという農業経営の要請を受けて、原価要素別勘定科目、原価部門別勘定科目、原価負担者勘定科目、営業費勘定科目に分類して農業経営における原価計算について論じた（阿部、1974、126－136頁）。阿部（1974）は、原価部門別勘定科目の項目において、農業経営における経営部門として通常想定される単位は作目であり、1つの作目部門はその作目の育生作業が直接に行われる場所の区分である圃場、畜舎または各作業別の工程に分割してそれぞれ部門勘定を設定できると指摘する（阿部、1974、130－131頁）。そしてこれらの計算区分は、農産物を生産する前後的または並列的な関係を形成することもある（阿部、1974、131頁）と述べており、作目別にセグメントに区分した原価集計も視野に入れていたことがうかがわれる。

製造部門に該当するものとして、圃場における作物の種類・品種が異なるにしたがい圃場別に部門勘定を設定できるとする（阿部、1974、131頁）。また、果樹や特用樹などの永年性作物では、育成樹と成木で別の部門勘定とすべきであり、単年性作物でも苗育成のみを別部門勘定とすることができると述べる（阿部、1974、131頁）。用畜飼養については、育成・使役・繁殖の目的に従い、家畜の種類・品種別に、また畜舎、

導入時期、生育年令別等に部門別勘定を設定する（阿部、1974、131頁）。養鶏については、採卵部門勘定と育雛鳥部門勘定に二分して、育雛鳥部門は大雛部門、中雛部門、小雛部門に3分することも可能であり、また雛の導入群別の部門勘定を設定することもできるとする（阿部、1974、131頁）。

このような阿部（1974）の主張において、果樹や特用樹を育成樹と成木で分類して部門勘定を設定するという点は、固定資産たる果樹や特用樹と棚卸資産として原価計算の対象となる農作物を混同していると考えられ、部門別計算の位置づけを論ずる以前の問題であると考えられる。用畜飼養についても、育成中は育成仮勘定として計上し、生育が完了し用畜としての使役が開始されて以降は固定資産として計上されることになることから、原価計算の議論の対象とはならないと考えられる。農産物の原価計算を実施することで棚卸資産評価を行うことが目的と考えられることから、阿部（1974）は原価計算の前提となる農産物の設定に問題点が存在すると考えられる。

また、農業経営の補助経営部門として、堆厩肥の製造や処理のほか、動力部、ボイラー運転、自動車の管理、機械の修繕なども部門勘定設定の対象となると指摘する（阿部、1974、131頁）。そして、わが国の農業経営で複式簿記の原価部門勘定組織の適用を考え得るのは、第1に養鶏、養豚、酪農の畜産部門で多頭化した専門的経営、第2に礫耕栽培など資本設備を要する施設園芸などであると説明している（阿部、1974、133頁）。

このような補助経営部門として堆厩肥製造、堆厩肥処理、動力部、ボイラー運転、自動車管理、機械の修繕などを対象とする点や多頭化した専門経営の養鶏、養豚、酪農経営に部門別計算の親和性が高いという指摘は賛同し得るものである。しかしながら、製造間接費を部門別に集計するという費目構造に関する指摘がなされておらず、製造直接費も含めて部門別（セグメント別）計算を行うと解釈できる部分も散見され、理論的に説得的でない部分も多く見受けられるところである。

2. 倉田（1979）

倉田（1979）は、農業経営における原価計算簿記の紹介の中で、部門別計算について説明している（倉田、1979、232-233頁）。農業における原価部門は、水稻部門、トマト部門、みかん部門、乳牛部門等の主部門や自給飼料部門、育雛部門などの補助部門に区分され、原価要素勘定で把握された各費目の金額は、それぞれ一定の配賦基準に従って各部門勘定に振り替えられるとする。すなわち、直接費は各部門別の投入高に従って直接的に振り替えられ、間接費は部門別使用（負担）割合に従って各部門へ配賦される（倉田、1979、232頁）。各部門生産勘定には、借方に原価計算期間の各部門の生産費用がすべて記入され、さらに借方に前期からの仕掛品繰越高（期首仕掛

品棚卸高)が、貸方には次期へ繰越す仕掛品の金額(期末仕掛品棚卸高)が記帳されると説明する(倉田、1979、233頁)。

このような倉田(1979)の説明は、原価部門勘定を仕掛品勘定の細分化と捉えていると考えられる。すなわち、間接費のみならず直接費も各部門生産勘定に振替え、期首と期末の棚卸資産額の調整も各部門生産勘定で行うと説明されていることから、原価部門勘定に間接費のみを集計するという部門別計算の前提と整合していないからである。このような解釈に至った理由は、倉田(1979)が収益や費用を部門別に集計する部門別損益計算の有用性を提唱している点にあると考えられる(倉田、1979、132-153頁)。自己が経営する部門のどこで利益が多く、どの部門が損失を発生させているかを正確に把握するために、水稻部門、施設トマト部門、施設メロン部門、乳牛部門などの主部門と自給飼料部門、育成果樹部門などの補助部門を設定し、部門別の収益と費用を集計することを提唱している。すなわち、部門別収益を認識する際に、跡付けるべき収益を認識できない部門を補助部門と位置付けていると考えられ、倉田(1979)の提唱する部門別損益計算はセグメント別損益計算の手法に他ならないと考えられる。当該前提に立脚して原価計算簿記における部門別計算を説明していることから、倉田(1979)の部門別計算は実質的にはセグメントへの費用の集計を論じていると考えることができるのである。

3. 工藤(1995)

工藤(1995)において、農業経営における原価計算簿記の適用について論じた。一般的な小規模の家族経営を中心とした農業経営においては原価計算簿記を組み込むことは手数を多く要する割に実用性に乏しいが、雇用労働に依存する農業法人経営などにおいては原価計算簿記への拡張を必要とする場合が出てくることを指摘する(工藤、1995、58頁)。その際には、工業簿記の組織については大きな枠組ないし骨組だけを残して、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、農業経営に必要な部分をあとから付け加えていくべきと主張する(工藤、1995、59頁)。

そして部門別計算の検討にあたっては、「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。(中略)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ので誤解されやすいのであろう。」(工藤、1995、59頁)と指摘している。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は農業経営の部門と同じになると説明し、組別総合原価計算と部門別計算を組み合わせた勘定体系を紹介している(工藤、1995、61頁)。

作目部門と原価部門の混同が誤解されることが多いことを明確に指摘している研究は、工藤（1995）のみであり他の先行研究で見られないものである。この点において、大変す峻に富む指摘であると考えられる。また、工藤（1995）は責任分担と部門設定の一致を強調して考察した点にも大変意義があると考えられる。農業法人経営であったとしても生物生産という特殊性のため細かい分業体制がとりにくいケースも多く、そのような場合には複雑な部門別計算を省略できると述べる（工藤、1995、61頁）。部門別計算の目的は、合理的な製品原価計算と原価管理であり（岡本、2000、207頁）、責任会計を強く意識して部門別計算を行う必要性¹⁾を検討した研究としても意義があると考えられる。

4. 稲葉（2000）

稲葉（2000）は、農産物の生産費調査における生産費の概念と原価計算における原価概念の相違を検討し、原価計算の体系に基づく農産物原価計算の構築を目指した。その中で、農業会計の実務上、稲作、肥育牛、野菜の部門があっても費用は部門別に把握されていないことが多いことを挙げ、計算目的の認識が明確化されていないことを指摘する（稲葉、2000、169頁）。また、具体的な原価計算手続きの農業会計への適用の検討の中で、部門別計算の実施に際しては、「製造部門は、圃場の場所、生産される農産物の種類、あるいは、生産の工程などに応じた設定が考えられる」（稲葉、2000、178頁）と説明する。相当規模の繁殖・肥育、牧草生産、水稻生産を行っている企業を想定すると部門別集計表ができると述べている（稲葉、2000、178－179頁）。

稲葉（2000）は、稲作、肥育牛、野菜などを部門別計算における部門と捉え、農業会計実務上は費用が部門別に集計されていないと説明する。その上で、製造部門を圃場の場所、生産される農産物の種類に応じて設定すると述べるが、圃場別に原価を集計した場合ないしは農産物の種類に応じて原価を集計するということは、それらが原価集計単位になることを示唆していると考えられる。すなわち、圃場の場所ごとを原価集計単位とするのであれば、製品別計算の個別原価計算に類似する計算構造になると考えられ、農産物の種類を原価集計単位とするのであれば作目別（セグメント別）に原価集計をすることになり個別原価計算ないし組別総合原価計算に類似する計算構造になると考えられる。このように、稲葉（2000）の主張は、部門別計算の説明の中で実質的には製品別計算の計算構造を説明していると考えられるのである。

1) 「部門は、機能（職能）別に区分されているが、機能別に区分されているだけでは部門ではない。部門であるからには、職制上の権限と責任の区分を基礎としているのである。」（廣本・挽、2015、174頁）と説明される。すなわち、責任会計の観点からは、部門は職制上の権限や責任と合致している必要がある。

図表 1

費目	製造部門 (部門個別費・共通費)				補助経営(部門個別費・共通費)		
	繁殖	肥育	牧草	合計	補助経営部門		工場管理部門
					機械保守	運搬	事務
材料費							
飼料費							
種子費							
・							
・							

出典：稲葉（2000）179 頁。

図表 1 の部門別原価集計表の例示については、費目欄に材料費として飼料費や種子費が記載されている。これらの費目は形態別分類および製品との関連における分類によれば直接材料費に該当すると考えられ、部門別原価集計表に部門個別費として集計されるものではないと考えられる。補助経営部門や工場管理部門には、製造間接費に該当する費目が集計されると考えられるため、集計する費目は製造間接費が中心になると考えられる。

図表 2

費目	製造部門(部門個別費)					共通費
	繁殖	肥育	牧草	水稻	合計	
材料費						
飼料費						
種子費						

出典：稲葉（2000）179 頁。

図表 2 の部門費集計表は、部門個別費を直接費も含むと考えて作目別（セグメント別）に原価集計をしているものと考えられる。

このように稲葉（2000）は、図表 1 の部門別原価集計表も図表 2 の部門費集計表も製造間接費だけではなく全原価要素を集計対象としていると考えられるのである。

5. 古塚・高田（2012）

古塚・高田（2012）は、農産物の原価計算について、一般的な工企業の原価計算手

法を農業経営に援用することを企図して論じた。その中で原価部門との関連による原価分類として部門個別費と部門共通費を挙げている（古塚・高田、2012、162頁）。部門個別費は、作目ごとに生産部門を設けた際に作目ごとに賦課することのできるものであり、生産資材費であれば種苗費や素畜費が該当すると説明する（古塚・高田、2012、162頁）。部門共通費は、複数の原価部門に共通して投入された原価要素が部門共通費であり、生産資材費であれば農薬費や小農具費などが該当すると説明する（古塚・高田、2012、162頁）。

部門別計算の具体的な手続きにおいては、農業は作目ごとに生産部門を設けるが、圃場別や品種別などに細分化して部門設定でき、自己育成資産では育成期と用役期に入って農産物を生産する過程を別々に部門として設定する必要があると説明する（古塚・高田、2012、168頁）。そして、製造間接費のみならず生産資材費や労務費も含めて部門個別費と部門共通費に分類し、部門個別費は賦課、部門共通費は配賦するための手続きについて述べている（古塚・高田、2012、168頁）。このように、古塚・高田（2012）は、部門を作目別に区分すると捉えており、セグメント別に費目を集計することを部門別計算と捉えていると考えられる。

また、拡張計算としての原価計算として、決算後に商的農業簿記の記帳結果とその他の資料²⁾を用いて原価計算を行う手続きについても紹介している（古塚・高田、2012、170頁）。原価部門として、梨部門、育成梨樹部門、販売および一般管理部門を設けて、各部門に費用を集計する手法を説明している（古塚・高田、2012、170頁）。これも作目別（セグメント別）に費用を集計する手法を説明しているものと考えられ、全原価要素を対象とした計算構造である点が特徴的である。

Ⅲ 農業会計研究におけるセグメント別損益計算

一般的な農業経営の文献において、作目をはじめとするセグメント別に損益計算によって収益性分析を行う方法（酒井他、2016、59頁）やセグメント別損益計算に基づく利益計画の策定（川合他、2018、100頁）は広く紹介されている。以下では農業経営におけるセグメント別損益計算について特徴的な主張について紹介する。

1. 安達（2013）

安達（2013）は、農業法人の経営改善のための手法として作目別付加価値分析を提唱した。売上の増減ではなく、生産規模の増減によって費用を変動費と固定費に分解し、各費用をセグメントごと（作目ごと）に集計する（安達、2013、74頁）。売上高、

²⁾ 例えば雇用労賃や自家労賃であれば、労働日記帳に作業別労働時間を記入することによって、部門ごとの労働時間が把握でき、各部門への配賦が可能となる（古塚・高田、2012、172頁）。

交付金等収入、変動費、固定費、労務費について作目ごとに集計する（安達、2013、75頁）。特に交付金等収入についても、価格補填交付金や作付助成交付金についても作目ごとに集計するとしている点が特徴的である。これは、国が行っている農業支援策の中で自社がどのような選択をするかの判断資料を得るため（安達、2013、75頁）であり、交付金等の収入が農業経営に大きな影響を与えることを示唆している。

そして、作目別付加価値額として、①変動費控除後利益、②固定費控除後利益、③労務費控除後利益の3つの利益概念（付加価値概念）を紹介している（安達、2013、78頁）。①変動費控除後利益とは、売上高から種苗費、肥料費、農薬費、諸材料費等の変動費を控除した後の利益額であり、この利益が赤字であるならば直接的な費用も捻出できない不採算な作目であるという評価になる（安達、2013、78頁）。②固定費控除後利益とは、変動費控除後利益から労務費を除く区分可能な固定費（修繕費、減価償却費等）を控除した利益であり、労務費支払いの原資となる利益である（安達、2013、78頁）。③労務費控除後利益とは、固定費控除後利益から労務費を控除したものであり、作目ごとの最終的な結果を示すものである（安達、2013、78頁）。これは、労務費（人件費）は、付加価値の一部を構成するという考え方³⁾から提唱されたものであると考えられ、他の先行研究で用いられるセグメント別損益計算による利益概念を一步進めた概念を創出したと考えられる点で大変示唆に富むものである。

図表 3

作目	米	麦	大豆	カブ
売上高	×××	×××	×××	×××
変動費	×××	×××	×××	×××
変動費控除後利益	×××	×××	×××	×××
固定費	×××	×××	×××	×××
固定費控除後利益	×××	×××	×××	×××
労務費	×××	×××	×××	×××
労務費控除後利益	×××	×××	×××	×××

ここが赤字なら
即時撤退すべき

ここが赤字でも
固定費の一部
は回収できている

出典：安達（2013）78-79頁をもとに筆者作成。

そして、変動費控除後利益が赤字の場合を「真性赤字」、固定費控除後利益や労務

³⁾ 付加価値が増加しても人件費や減価償却費の増加であれば、利益の増加には結びつかず、リストラや人件費の圧縮などによって利益を増加させたとしても付加価値に変化はない（青木、2012、263頁）。その点に企業の生み出した価値を利益ではなく、付加価値として捉えることの優位性があると考えられる。

費控除後利益が赤字の場合を「疑似赤字」と称している（安達、2013、78頁）。真性赤字の場合には、当該作目はただちに撤退すべきであるが、疑似赤字の場合には一部の固定費はカバーできているため継続するか否か判断が難しい作目と説明している（安達、2013、78頁）。

2. 珍田（2014）

珍田（2014）は、農業会計におけるセグメント別損益計算の必要性について正面から論じた。農業経営が地域貢献や農福連携など多様性を有するようになると、損益計算書のボトムラインは多様な経営活動の総合的な成果を示すことはできても、純粋な農業生産活動の投資効率を見づらくしている可能性があることを指摘する（珍田、2014、83頁）。これは、①農業における経営活動の多様化が、農業生産の拡大という側面だけではなく非農産物の生産活動にも及ぶようになってきている点、②農福連携など農業自体に経済的利益を求めない農業の出現、③結合性の多様性⁴⁾の存在から農業経営においてセグメント別損益計算を実施することの意義が強調されている（珍田、2014、86-89頁）。

その上で、農業会計においては全部原価計算によって投資とリターンとの関係を表現することは難しく（珍田、2014、96頁）、直接原価計算を用いたうえで期待損益のばらつきが小さくなるようにセグメントを分割することが望ましいことを指摘する（珍田、2014、99頁）。実務上は事業ごとに限界利益ないし貢献利益を算定し、間接費や固定費は事業に配賦せず全体で一つのセグメントとしたほうがばらつきが小さくなると考えられ、セグメント別の直接原価計算と農業会計の相性が合うことを指摘する（珍田、2014、99頁）。そして、収益性の高い事業セグメントには直接原価計算の適用により費用と収益の対応水準を改善し、収益性の低い事業セグメントには費用認識が収益に先行するような保守的な会計方針を採用して損失の察知に役立てることが可能になると述べる（珍田、2014、117頁）。すなわち、収益性が低い事業セグメントについては、正確な費用の認識を行うことを最優先することで、損失に備えることが可能になることを示唆している。また、農業経営では、セグメント別損益計算と直接原価計算を組み合わせることで労務管理や報酬体系の設計にも効果が期待できることも指摘されている（珍田、2014、118頁）。

珍田（2014）は、農業会計におけるセグメント別損益計算の有用性を明確に論じた点において大変示唆に富むものであると考えられる。特にセグメント別損益計算に直

⁴⁾ 結合性とは、農産物と非農産物の生産プロセスの一体性のことであり、範囲の経済性を伴うものである。範囲の経済性が強く働く場合には、農産物と非農産物双方の供給が正当化されることになり、農業における事業ポートフォリオや製品ポートフォリオの意思決定には、結合性と範囲の経済性が見極めが重要となると説明されている（珍田、2014、88-89頁）。

接原価計算が有用であることを計算構造まで検討したうえで明らかにした点は他の研究に見られない。また、セグメント別損益計算によって収益性を明らかにするという主張が一般的に考えられるところであるが、珍田（2014）は収益性が高い事業セグメントと収益性が低い事業セグメントに分けて、収益性が低い事業セグメントについては正確な費用認識を行うとともに、収益に先行した費用認識を行うなど保守的な会計方針を採用することで損失の発生に備えるべきであることまで指摘している点において優れていると考えられる。

IV 考察 ～農業会計と部門別原価計算～

1. 部門設計の考え方について

部門別計算は、合理的な製品原価の計算（期間損益計算目的および製品の価格決定などの利益計画目的）と原価管理を目的として実施されるものである（岡本、2000、207頁）。製造業では、基本的に異なる製造活動を区分し、製品の生産の流れと円滑にならしめる、生産活動に対して物量的な管理責任を確立するために部門の設計が行われる（岡本、2000、211頁）。また、部門として職能別業務活動の同質性が確保される必要があり、職制上の権限と責任が一致していることを条件となる（岡本、2000、211頁）。

この点、農業会計においては、作目と部門を同じものとして扱うケースが多いが、あくまでも職制上の権限と責任の一致を優先して部門を設計するべきであると考えられる。小規模経営であり従業員に権限移譲がなされていない場合には、そもそも部門別計算を実施する必要性はないと考えられる。逆に大規模農業経営を行っており、従業員にある程度の権限移譲がなされている場合には、当該権限移譲の範囲にしたがって部門を設計する必要があると考えられる。すなわち、権限移譲された範囲で各管理者には責任が発生するため、作目ではなく作業区分などによって部門が設計されることも多くなると解される。

2. 原価要素の集計範囲について

部門別計算はわが国の原価計算基準一八に規定されているように、原価要素の全部ないし一部を原価部門に集計することになるが、その範囲は個別原価計算を適用するのか、総合原価計算を適用するのかによって異なってくる⁵⁾。そのため、農業会計に原価計算を適用する場合にも、部門別計算の部門設計の位置づけは農産物の製品別計

⁵⁾ 個別原価計算においては、製造間接費のほか直接労務費まで製造部門に集計することがあり、総合原価計算においては、すべての製造原価要素又は加工費を製造部門に集計することがある（原価計算基準一八（1））。

算を個別原価計算で行うのか、総合原価計算で行うのかによって異なってくると考えられる。先行研究においては、農産物の製品別計算をどのように体系付けるのかという議論が曖昧なまま、部門別計算の適用を議論してきたため、部門設計や勘定体系に揺らぎが生じてきたと考えられるのである。

この点、農業経営を耕種農業と畜産農業に分類し、耕種農業は特定の圃場ごとを原価集計単位とした個別原価計算を適用し、畜産農業の場合には期間生産量（期間飼育量）を原価集計単位とする総合原価計算を適用することが適するケースが多いのではないかという主張が存在する（保田、2017）。保田（2017）は、従来の農業会計が給付属性に基づいて製品別計算を考えてきたことから、大半の農産物が大量生産品と捉えられて、総合原価計算が製品別計算として適合するという主張がなされてきたことを批判した（保田、2017、160頁）。そこで、給付属性ではなく、活動基準原価計算で用いられる活動概念を媒介として原価集計対象を考えていくと、耕種農業は栽培活動という活動を媒介としており、その前提条件は圃場という対象区画で区分されることになるため、圃場単位を原価集計単位とする個別原価計算が適合するケースが多いのではないかと結論づけた（保田、2017、161頁）。これに対して、畜産農業の場合には、肥育活動という活動を媒介としており、その前提条件は肥育期間によって区切られることになることから、肥育期間で集計された生産原価を肥育が完了した農畜産物頭数で除することによって平均完成品単位原価を算定するという総合原価計算による原価集計が一般的に適合するのではないかと主張した（保田、2017、161頁）。このような保田（2017）の主張を踏まえて、部門別計算における原価要素の集計範囲をまとめると以下の図表4のように考えられる。

図表4

農業経営の種類	製品別計算	製品原価の正確な計算目的	原価管理目的
耕種農業	個別原価計算	製造間接費のみを部門に集計 (原価計算基準三三(一))	製造間接費+直接労務費・ 直接材料費まで集計
畜産農業	総合原価計算	全原価要素を部門に集計 (原価計算基準二五)	加工費のみを部門に集計 (原価計算基準二六)

出典：筆者作成

図表4のように、耕種農業は個別原価計算を製品別計算手法として適用することが適する場合は多いと考えられるが、部門別計算を正確な製品原価の計算目的に主眼を置く場合には、製造間接費のみを部門に集計すればよいと考えられる。それに対して、原価管理目的にも重点を置く場合には、製造間接費のみならず直接材料費や直接労務費まで部門に集計する必要が生じると考えられるのである。すなわち、直接費につい

ては部門別計算を実施せずとも個別原価計算（耕種農業で圃場を原価集計単位とする場合）では、正確な製品原価を十分算定でき、直接費を部門別計算する目的はもっぱら原価管理目的によるものと考えられるのである。

これに対して、畜産農業は総合原価計算を製品別計算手法として適用することが適する場合が多いと考えられ、部門別計算を正確な製品原価の計算目的に主眼を置けば全原価要素を部門に集計することになるが、原価管理目的に主眼を置く場合には加工費のみを部門に集計することも考えられるのである（原価計算基準二六⁶⁾）。

V 考察 ～農業会計とセグメント別損益計算～

農業会計において、セグメント別（作目別）に原価集計を行うことに対する要請は今後も強いと考えられる。このセグメント別（作目別）の計算においては、組織構成員への権限移譲と責任の存在および当該責任の範囲によって、セグメントを原価センターと捉えるのか利益センターとして捉えるのか⁷⁾ という点が重要になってくると考えられる。

1. 原価センターとしてのセグメント別計算

農業経営体の組織構成員が、原価発生に関する責任のみを有するのであれば、セグメント（作目）を原価センターとして捉えて、原価のみを集計するべきであると考えられる。そして、セグメント別（作目別）に集計する原価の範囲は、管理者たる組織構成員の管理可能な原価のみとすべきであり、管理者の注意を引き付けるための注意喚起情報として提供し、予算と実績の会計情報および差異情報として管理者に提供するもの（岡本、2000、34頁）でなければならないと考えられる。

セグメント（作目）に直接賦課できない製造間接費についても、活動基準原価計算における活動概念を用いて可能な限りセグメント（作目）ごとに配賦することが望ましいと考えられる。ただし、セグメント（作目）別に配賦するための合理的な配賦基準の得難い農業経営体全体で発生する共通費については、セグメント（作目）に配賦しないでよいと思われる。強引に農業経営体全体で発生する共通費をセグメント（作目）に配賦すると、各セグメント（作目）の収益性を見誤ることになる可能性がある

⁶⁾ 原価計算基準二六では、加工費のみを工程（部門）に集計する前提条件として、原料がすべて工程の始点で投入され、その後の工程では、単にこれを加工するにすぎない場合としている。畜産農業を想定した場合、素畜を飼育開始時に導入したのちは、加工（飼育）を継続して、最終的に出荷できる状態にすると考えられることから適用可能性はあると考えられる。

⁷⁾ 原価センターとは、1人の管理者がその責任範囲内で経営活動の遂行上発生する原価にたいしてのみ責任を負う責任センターである（岡本、2000、33頁）。利益センターとは、1人の管理者がその責任範囲内における経営活動の遂行上、原価のみならず収益にたいしても責任を負う責任センターのことである（岡本、2000、33-34頁）。

ため、すべての原価を配賦するべきではないと考えられるのである。

2. 利益センターとしてのセグメント別損益計算

農業経営体の組織構成員が、セグメント（作目）の利益責任まで負うのであれば、セグメント（作目）を利益センターとして捉え、セグメント（作目）に原価のみならず収益まで集計するべきであると考えられる。利益責任については様々な考え方が存在すると考えられるが、補助金や交付金についての選択まで管理者たる組織構成員に権限移譲されているのであれば、収益は売上高のみならず作付助成交付金や価格補填収入についてまで含まれると考えられる。

セグメント（作目）を利益センターとして捉える場合にも、集計する原価や収益は管理者たる組織構成員にとって管理可能な原価や収益に限定するべきである。利益額の増減や収益性の分析を行うことで、農業経営体の意思決定に資するとともに、管理者たる組織構成員の報酬へマネジメント努力といった貢献を反映させることも可能となり業績評価ツールとしても用いることが可能になると考えられる。

VI まとめ

1. 本稿のまとめ

本稿においては、農業会計における先行研究で部門別計算について述べている代表的な研究について紹介を行った。その中では、早い時期に工藤（1995）が「部門」と「作目」が異なる概念であるにも関わらず、農業会計では混同して使用されることが多いことを指摘していたことが明らかとなった。また、農業会計の作目別（セグメント別）損益計算の有用性について主張した先行研究においては、農業経営管理のために収益までも作目別（セグメント別）に集計して業績管理を行うことの有用性を指摘するものが存在することを明らかにした。作目別（セグメント別）損益計算においては、原価分解を行い変動費と固定費に分解した直接原価計算方式が適していることも明らかにされていた。

先行研究のレビューの結果を踏まえて、部門別計算を農業会計の中でどのように位置づけるのかについて、部門設計の考え方と原価集計の範囲の視点から考察を行った。また、農業会計における作目別（セグメント別）損益計算の有用性を検討するために、責任会計の考え方から作目（セグメント）を原価センターとして捉えた場合には原価のみを集計し、利益センターとして捉えた場合には原価のみならず収益までも集計するべきではないかという考察を行った。そして、原価や収益を作目（セグメント）に集計する際には、作目（セグメント）の管理者にとって管理可能なもののみを集計するという管理可能性概念が重要になってくるのではないかという主張を行った。

2. 本稿の意義と限界

従来の農業会計研究において、農業原価計算の有用性は広く主張されてきたものの、部門別計算の位置づけについて詳細に検討した研究は存在しない。特に、「部門」と「作目」を同列に捉えて実質的には作目別（セグメント別）計算や作目別（セグメント別）損益計算の有用性を述べたにすぎない研究も多く存在することを明らかにしたことに本稿の意義があると考えられる。

本稿においては、作目別（セグメント別）損益計算についても責任会計概念を取り入れることで農業経営管理における有用性が向上するという考察を行ったものの、実際の農業経営事例に適用して検証を行ったわけではないという点に限界がある。今後、現実の農業経営において作目別（セグメント別）損益計算を適用した場合の経営管理への役立ちについてより詳細な検証が必要になってくると考えられる。

VII 参考文献

- 青木茂男（2012）『要説経営分析〔四訂版〕』森山書店。
- 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』一般社団法人金融財政事情研究会。
- 阿部亮耳（1974）『農業財務会計論』明文書房。
- 稲葉恵一（2000）「農産物コスト計算の諸問題」（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）、167－182頁。
- 岡本清（2000）『原価計算 六訂版』国元書房。
- 川合忠信・西山由美子・森剛一（2018）『農業経理士教科書（経営管理編）』大原出版株式会社。
- 河原正視・小林健吾監修（1986）『原価計算の基礎 ■原価計算基準と理論解説』中央経済社。
- 工藤賢資（1995）「個別農業経営におけるコスト計算と簿記組織」『北海道農業経済研究』第4巻第2号、52－62頁。
- 倉田貞（1979）『新版複式農業簿記』大明堂。
- 酒井篤司・古坂真由美・梅原秀雄（2016）『事業性評価に結びつく農業法人経営の見方』ビジネス教育出版社。
- 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、1－123頁。
- 廣本敏郎・挽文字（2015）『原価計算論（第3版）』中央経済社。
- 古塚秀夫・高田理（2012）『改訂現代農業簿記会計』農林統計出版株式会社。
- 保田順慶（2017）「農業原価計算における製品別計算」『研究論集』（明治大学大学院

経営学研究科) 第47号、147-165頁。

(やすだ まさよし・大原大学院大学 会計研究科講師)