

# 営農集団における原価構造に関する一考察

武井 敦夫\*

本稿では営農集団における原価構造に着目して検討する。農業の原価管理は難しいとされているが、近年、その必要性が高まっている。実証的に検討するために、調査を進めている営農集団における原価構造を取り上げ、その現状分析を行なった。調査対象の営農集団では貸借対照表や損益計算書を用いて原価が把握されており、さらに各種日報を用いて実際の作業が管理されている。

次に、近年着目されているABC (Activity Based Costing) やABM (Activity Based Management) を含めて、営農集団の原価構造について理論的な検討を行なった。営農集団においてはABCによる原価計算の精緻化よりも、各種日報から作業に関する原資料に当たって原価の直接費用化に注力することが重要であると考えられた。さらにABCの結果から得られる原価情報は、ABMによる活動管理について活用の可能性があると思われる。

**キーワード**：原価構造、営農集団、ABC、ABM

## Studies of Cost Structure in Groups Farming

Atsuo TAKEI

It is important and necessary to analyze and manage the cost structure in agricultural management. We positively research several groups farming and find that they understand cost information by using balance sheet and profit and loss statement. And also they can manage their operations by using several daily reports.

The groups farming mainly use traditional costing but they recently consider to use ABC (Activity Based Costing) and ABM (Activity Based Management). From the theoretical point of view, they don't introduce ABC totally and can divide cost directly by analyzing the daily reports. It is also possible to use ABC partly and make some cost information for ABM in the groups farming.

**Keyword** : Cost Structure, Groups Farming, Activity Based Costing, Activity Based Management,

## I. はじめに

自然環境や地球環境の変化が激しく、われわれは人類の生存について考慮する必要に迫られている。そして経済および社会は自然環境や地球環境に大きく影響されている。こうした状況下でわれわれの生存に必要な「食」に関して、食の安全性に対する関心が高まりをみせるとともに、わが国の食料自給率の低さなどから、農業への国民的関心が集まっている。農業が果たすべき社会的責任の重要性が改めて認識されつつある半面、農業の現状は多くの課題を抱えている。食料生産の担い手である営農集団においては、輸入農産物の流入や産地間競争の激化等により、経営を維持・発展させていくための具体的な対策を講じる必要が生じている<sup>(1)</sup>。

なかでも重要な課題の一つが、コスト削減である。特に、大規模化した専業農家や農業法人、並びに、大規模な機械を共同利用するような協業経営においては、経営の安定と発展のための確な原価計算を実施することが求められている。

一般に農業は商業と比較して内部活動を伴うため原価計算の導入が難しいと考えられている。ここで内部活動とは生産活動のことであり、栽培や製造など材料や人員を用いて生産物や製品を得る活動である。投入した材料や人員がどのような生産物になるか把握する点で、直接的に販売した商品を把握できる商業よりも原価計算などの計算システムの導入が難しいとされている。また農業と同様に内部活動を伴う工業と比較しても、農産物や畜産物の生産が工業製品の生産に比して複雑であるため、原価計算が複雑になり、効果が少ないと考えられている。農業においてはその生産過程において植物の生長や家畜の肥育などの生物が実施する過程が含まれている。そのため工業の生産過程のように結果が明瞭ではなく、また予期した結果が得られないことも多い。こうした不確実性が比較的高いために、原価計算における原価の配賦などの

点で影響があると考えられている。しかしながら近年の経済環境の変化は、こうした困難を克服して原価計算を導入する重要性を高めている<sup>(2)</sup>。このような要請を踏まえて、農業会計における既存研究では、ABC (Activity Based Costing：活動基準原価計算) を生産原価や(松田, 2000)、物流活動に適用する可能性(白井, 2006)などが検討され、さらに、ABCを発展させたABM (Activity Based Management：活動基準管理) を適用する必要性などが指摘されている(大室ほか, 2008)。

本稿では、営農集団における原価構造に着目して検討する。実証的に検討するために調査を進めている営農集団における原価構造を取り上げ、その現状分析を行なう。次に原価構造の理論的検討を行う。さらに営農集団の活動におけるABCやABMの適用についても述べる。

## II. 営農集団における原価構造 ～実際調査からの知見

近年、産業としての農業に対する期待が高まる中で、農業法人数の増加や他業種からの農業への参入、並びに異業種との連携が進んでいる農業においても、原価管理の重要性や戦略的な経営管理の必要性が高まっている。しかし、農業経営は一般の製造業に比べ、自然環境や動植物の生理的影響を受けるなどから経営計画を立てにくいなど、経営管理上の様々な困難を伴うものである。そこで、時代的要請と農業に特殊な経営管理上の問題を克服する手法の一つとして、従来の農業経営管理手法とは異なるABCやABMへの期待が農業分野においても高まっているのである。

農業分野におけるこうした要請について、A営農集団に関する実際調査を通じて検討を進めている。対象となるA営農集団について概要を示したい。営農集団とは、もともと農会、産業組合、農業会といった歴史的な農業団体の末端組織である農事実行組合をベースにしたもので

あり、その性格と機能を受け継いで改編されたものである。したがって、営農集団は、農協および行政の末端組織としての役割を担うといった側面も合わせ持った組織である。一般に、営農集団における経済活動（事業）は、営農集団の中に形成される利用組合によって行われる。また、営農集団は個別経営の集合体であり、個別経営の計画を積み上げて集団の意思決定を行い、計画を実行していくことになるが、実質的には、営農集団のトップの意向が集団の意思決定の中心になっている。したがって、単に機械や施設の集団の利用組織にとどまらず、営農集団自体が個別経営から独立した独自の経営体であると見なすことができ、それはいわば一つの農場経営、あるいは農企業体といった概念で捉えることができるものでもある。

特に規模を拡大した営農集団は、単なる共同利用組織ではなく、機械・施設の共同利用部門（利用組合）に加えて、共同農場や畜産などの複数事業を行う共同経営部門（生産組合）から構成されている。また、当該営農集団と他の営農集団との間で広域的に作物の収穫を主にした広域集団化や、種苗生産を主にした営農集団間協業形態をとるといった重層的な展開をみせている。

以上のような営農集団の重層的な構造を纏めると次のようになる。

- ①機械・施設の共同利用部門（利用組合）
- ②共同経営部門（生産組合）
- ③広域集団化
- ④営農集団間協業

これらの諸側面が複雑に関係しているため、営農集団の実態を把握することは難しい。また人的な関係を重視した構造であるために、経済的な合理性のみでは捉えきれない部分が存在することも事実である。

A営農集団は経済的な合理性のみでは捉えきれない部分を持ちながらも、歴史的に組織を通じて問題を克服して、経済的にも成功を収めている営農集団である。また一般の営農集団と比

較して規模的に大きく、きちんと組織立てがなされている事例である。そして一般的な営農集団や農業生産組織が参考にすべき部分を多く有している。特に以下に示す経営資料のように、様々な経営資料を整備し、過去の経営活動を振り返るとともに将来の経営活動につなげる意図を持って活動が進められている。

このような組織上の特徴を持つA営農集団について、少しでも実態に近づくために、経営資料の分析から検討を開始した。A営農集団が保有する主な経営資料は、下記の通りである<sup>(3)</sup>。

#### 1) 財務諸表

利用組合：貸借対照表、損益計算書、資産取得決算書、資産処分決算書、資産取得資金明細書、部門別決算書（6部門別）、流動資産内訳、資産及び償却明細書、出資金明細書、準備金明細書、その他資産内訳、施行料明細書、修理明細書、その他

生産組合：貸借対照表、損益計算書、部門別決算（5部門）、流動資産内訳書、その他資産、その他負債内訳書、資産及び償却明細書、肉牛償却費計算表、和牛育成費用計算書、肥育育成牛育成費用計算書、土地明細書、出資金明細書、準備金明細書、剰余金処分計算書

#### 2) 総会資料（利用組合と生産組合）。

3) 利用組合の部門別財務関係資料（トラクター部門、トラック部門、育苗部門、貯蔵庫部門、地力事業部門、生活部門）。

4) 生産組合の部門別財務関係資料（農場部門、畜産部門、玉葱部門、花部門、種芋部門）。

5) 各種日報（甜菜日報、緑肥日報、地力日報、馬鈴薯日報、麦日報、散水日報、輸送日報、修理日報、農場日報、育苗日報、貯蔵日報、畜産日報、牛蒡日報）。

6) 広域営農集団利用組合総会資料と日報。

財務諸表は利用組合と生産組合に分かれており、各々について資産、負債、資本や収益、費

用が適切に把握されている。利用組合についてはトラクター、トラック、育苗、貯蔵庫、地力、生活の各部門について費用が詳細に計上されている。また生産組合については農場、畜産、玉葱、花、加工の各部門について費用が詳細に計上されている。また総会資料は具体的な事業および業務内容を示しており、分析の際の基礎となる資料である。部門別財務関係資料は利用組合と生産組合について存在しており、財務諸表に連動した詳細な資料になっている。また作目あるいは施設ごとの各種日報は、物量あるいは時間などの要因について把握するために使用される。最後に広域営農集団利用組合総会資料は、営農集団間の協業等を把握するための資料である。

そして、これらの組織上の特徴に留意して、A営農集団における上記の資料を分析した。業務の多様性から原価構造を考慮する際に必要となる活動については様々な把握方法が考えられる。本稿においては暫定的に一例として次のように分類し、論を進めていくことにする。

- ①準備活動（育苗、融雪等）
- ②倉庫活動（機械修理、機械調整等）
- ③圃場活動（元肥・堆肥散布、耕起・整地、播種、定植、防除、収穫、散水等）
- ④畜産活動（導入、出荷、給餌等）
- ⑤輸送活動（資材運搬、農産物運搬等）
- ⑥その他活動（花等）

以上の経営資料と活動区分を用いて、現行の会計システムによって把握される原価情報とABCによって作成される原価情報を比較検討することにより分析を進める。一般的な費目別分類である材料費、労務費、経費の3分類にしたがって以下のような費目を考慮する。（松田，2000）

#### （1）材料費

作目ごとに記録するもの：肥料費、種苗費、

農薬費、諸材料費

活動部門ごとに分類するもの：飼料費、養畜費、飼料作物栽培費

活動部門に直課あるいは配賦するもの：農具費、農具修理費、修繕費、減価償却費、動力費、光熱費

#### （2）労務費

活動項目別に記録するもの：給料、退職給与引当金、福利厚生費、雇人費

#### （3）経費

直課できるものは直課し、できないものは事務および経営管理活動項目へ振り替える：

賃借料、消耗品費、図書・新聞・印刷費、会議費、旅費交通費、接待交際費、保険料、支払手数料、通信費、役員報酬、運賃、視察研修費、共済および賦課金、土地改良費、負担金、公租公課、雑費

ある年度のA営農集団の農場部門資料を見ると、材料費は生産資材費80万円、肥料費390万円、種苗費150万円、農薬費140万円などである。労務費は110万円である。経費は管理費50万円、諸負担金330万円などである。また営農集団において特徴的な費用である賃料料金1080万円が掛かっている。全費用の合計は2400万円程度である。

こうした費用を伝統的な原価計算を用いて原価計算対象である作物別に集計した場合、生産データを用いて費用の多くを直接費用化することが可能であり、賦課手続によってある程度精度の高い原価データを得ることが可能であると分かった。先の経営資料で示したとおりA営農集団は各種日報を活用しており、運転日報や作業日報の形式で作業者、始業時間、就業時間、実作業時間など種々の内容を記録している。こうした原資料は費用の関連付けにおいて重要な根拠を与えてくれる。また甜菜日報、緑肥日報、地力日報、馬鈴薯日報、麦日報、散水日報、輸送日報、修理日報、農場日報、育苗日報、貯蔵日報、畜産日報、牛蒡日報など様々な日報が生

産物などの原価計算対象まで原価を導き、結び付けてくれることになる。こうした過程を経て直接費用化することが可能であるため、工場等の原資料と比較してもより詳細で確実性の高い原価データを得ることが可能となる。そして原資料から原価を結び付けるため、配賦手続による配賦基準を用いる曖昧さを排除することが可能となり、原価データの精度が高まる。また原価計算の精緻化という点よりも、途中計算における活動別の原価データを管理のために用いる目的で、ABCの使用も可能である。しかしながら複合費のように見え、全費用の半分弱を占める賃料料金についても、使用機械データなどの生産データを用いることで直接費として取り扱うことのできる部分が大きい。賃料料金を正確に算定し、集計することができれば、多くの営農集団における原価構造はほぼ正しく把握することが可能になる。

また一般に農場の経営規模を金額ベースで考えた場合、企業の経営規模と比較して小さいことが考えられる。そのため活動の検討にあたって間接費の配賦の重要性が高い。本稿で検討対象としているA営農集団の場合も同様である。A営農集団の利用組合および生産組合の間接費の配賦は、様々な経営上の意思決定において重要である。部門の効率を把握し、不採算活動を洗い出すために、正確な原価を把握する必要がある。そのために重要な条件として正確に間接費を配分することが挙げられる。間接費の配分における検討対象を把握し、現在実施されている原価配分よりも適切な計算方式としてABCを使用しうるか、あるいはさらに視点を広くして、部門の事業や業務を管理するためにABMを適用しうかが検討課題となる。現在検討している対象はA営農集団の別年度資料を参考にして、次のようである。

①利用組合 5700万円程度

トラクター、トラック、育苗、貯蔵庫、地力事業、生活の各部門

②生産組合 7300万円程度

農場、畜産、玉葱、花、加工、共通の各部門

先に示した6つの活動に着目することによって、間接費の正確・精緻な配賦が可能となるか、あるいは部門の事業や業務の管理に具体的に役立つかが問題である。

すなわち、プロセス視点に立って既出のA営農集団の経営資料を検討した結果、準備活動、倉庫活動、輸送活動などにおいて、ABMによる原価低減の可能性が示唆される。具体的には、準備活動における育苗、融雪等、並びに、倉庫活動における機械修理、機械調整等、そして、輸送活動における資材運搬、農産物運搬等であり、特に、輸送活動において最もABMの有効性が発揮する可能性があるものと考えられる。なぜならば、ロジスティック・コストについては、ABCを用いて経営情報を収集し、輸送のABM分析を行うことによって、活動の効率性を分析することが他の活動に比べて容易であり、またその効果も現れやすい活動であるからである。例えば、農業における輸送業務を以下のように細分化し、分析することになる。

発車前点検、フォークリフトによる荷積み、戸閉め、発車、走行、開戸、フォークリフトによる荷降ろし、清掃、事務作業、監理

こうした分析アプローチが、A営農集団の輸送活動においても適用可能かどうかは未だ明言はできないが、ABCによる資料の分析を進めるとともに、活動区分の精粗の妥当性の検討を行った上で、ここでのABMの有効性を実証的に検討していく必要があるものと考えられる。なお、記帳コストやABM自体の活用の持続性といった観点からは、ここで取り上げた準備活動、倉庫活動、輸送活動等におけるABM分析の有効性を研究段階で明らかにし、特に、A営農集団の経営管理者がその有効性を認識した上で、圃場活動や畜産活動等の活動区分がより仔細に分かれる活動に対してABMを導入することの妥

当性を検討していくことが望ましいものと考え  
る。

### Ⅲ. 原価構造の理論的検討 ～ABCとA BMの可能性を含めて

前節に述べたA営農集団における実際調査を踏まえ、営農集団に関する原価構造について論理的に検討したい。A営農集団においては伝統的な原価計算を用いて、材料費、労務費、経費が集計されているが、特徴的な機械稼動に関連する賃料料金を含めて、麦、馬鈴薯、甜菜などの農産物を原価計算対象として集計が行なわれている。各種日報を用いて原価計算が実施されているため、他の農業生産団体と比較しても精度の高い原価情報が得られていると考えられる。

その計算手続きにおいてABCによる計算の精緻化やABMによる活動管理の可能性を考えると、各種日報から得られる原資料とABCによる配賦計算の精緻化の効果、活動ごとに集計される原価情報のABMによる活用の可能性が問題となる。

農業経営は一般の製造業に比べ、自然環境や動植物の生理的影響を受けるなどから経営計画が立てにくいなど、経営管理上の様々な困難を伴うものである。こうした困難の克服は、かつて商業、製造業、運輸業、金融業などで試みられており、近年は医療や軍事など特別な知識や技能を伴う領域においても試みられている。情報化が進展した今日においては課題の解決に向けて、様々な技術を使用する環境が整いつつある。

例えば計算や文章作成が難しくても原価データの収集は可能である。農業における仕入データの収集をカードシステム上で実施することが可能である。仕入の際にカードを用いて購買記録が作成される。そしてカードシステムにおいては種苗や肥料などの仕入についてバーコードを用いてデータが把握されており、集計につい

ても効率化が図られている。こうしたシステムを通じて購買活動における原価収集が、購買時点において把握されることになり、集計についても以前よりも短時間で実施することが可能になる。またモバイル技術を使用して、農作業管理ソフトウェアを活用して、農作業の行程データの収集が可能である。さらに農作物の作付けや収穫までの進捗管理を、情報技術を用いて精密に管理することが可能になりつつある。

農業経営においては組織構造、作付体系、作業管理、財務管理などの経営管理が必要である。特に財務管理の中で伝統的原価計算は重要な役割を果たしてきた。但し、営農集団においてこれまでの伝統的原価計算は幾つかの点で問題を持っていた。例えば(1)農産物生産と生活が融合した農家の諸活動において、製造間接費の配賦のための詳細計算が困難である。(2)伝統的原価計算から得られる部門別原価情報が活動の管理に結びつきにくい。(3)製品別の原価情報や利益情報から適切な利益管理のための方策を立てにくい。などが挙げられている。ABCやABMは、活動を中心においたシステムに原価計算方法を変更することによって、より詳細な原価計算を実施し、そこから得られる原価情報を経営管理に結びつけることによって、伝統的原価計算の問題点を解決しようとしている。

まず、ABCのわが国への導入過程、並びに、そこで指摘されてきた問題点を概観するとともに、農業においてもABCが要請されている背景について述べていくことにしたい。

1980年代に米国のハーバード大学 Robert Kaplan 教授とCooper教授によって提唱されたABCは、それ以降、わが国の製造業やサービス業において導入が図られてきた。ABCが紹介された当初は、研究者の関心がCIMやソフトウェアに関連した現行の原価計算とは異なる計算制度のあり方に向けられていた時期であり、そこにABCが紹介されることになったため、多くの研究者がABCに着目した。その後、

このABCの発想に触発されて、独自の原価計算方法を開発するといった研究成果も現れたが、まもなく本格的にABCが紹介されるようになると、その理論と手法が学会並びに実務界において広く認知されることとなった。

そして次の二つの理由によって、実務界はABCに対して強い関心を持つようになった<sup>(4)</sup>。その第1は、ABCが製品原価計算の手法から原価管理手法としてのABMへと展開し始めたこと、そして、第2に、日本の景気が後退局面に入り、企業がリストラやリエンジニアリング手法としてのABCの有効性を見出し始めたことが挙げられる。

以上のように、当初、ABCに対しては、特に実務界において否定的な評価が多かったが、ABC自体が計算技法から管理手法への発展を遂げるとともに、社会経済状況の変化に伴って、実務界におけるABCの評価が好転し、ABCの導入が推進されることになったのである。なお、わが国におけるABC導入が進んだ要因としては、部分的にはABCと同等のシステムを既に持っていたこと、並びに、ABCを製品原価計算としてではなく原価管理の手法として採用しようとする動機が働いたことの2点を強調することができよう。

なお、以上を要するならば、当初、ABCは正確な製品原価の計算方法として提唱されるとともに、製品やサービスの収益性を詳細に計算する手法としてリストラなどに利用されてきたが、それは短期的な収益力の向上には役立つが、長期的な企業の活力を削ぐ危険性があるとの危惧から、急速には普及しなかった。それは短期的な収益性に着目することによって、将来的に発揮される可能性がある人員の潜在的な力を失う経営決定を実施してしまう不安を経営者が払拭できなかったためである。そして過度の短期的な収益性重視が長期的に必要なとされる投資を萎縮させ、長期的に間違った判断を下す危険性を経営者が理解していたためである。しかし、これらの手法が業務改善を進めるための契機と

なりうることが認識されはじめたことから、今日のようにABC及びABMについて注目が集まるようになったのである。

次にわが国におけるABCの実例について触れておきたい。伝統的原価計算の持つ問題点については、ABCが提唱される以前から幾つかの業界で解決の試みが行われていた。例えば建設業においては損料計算方式が導入されている。建設業における工事原価計算の考えを基にすれば、伝統的原価計算には、アクティビティの進行に伴って、各種の価値犠牲分を付加把握していこうとする姿勢が欠落していることと財務会計システムから与えられる減価償却費額をそのまま受け入れる必要が無いとする姿勢が欠落していることの2つの問題があるとしている。そしてこれらの問題点を克服するために、建設業の積算作業に使用される「損料計算」<sup>(5)</sup>の手法が有効であるとしている。

損料計算方式とは、複数の工事現場で繰り返し利用される仮設材や機械の利用コストを、各工事に付加するために考案された計算方式である。損料とは、有形財の借用料、使用料という意味である。

例えば機械損料は工事が機械を占有する日数に応じて発生する費用と、機械を稼動することによって発生する費用に分けて把握し、工事に賦課する。機械に関する費用を、機械の維持・保全に要する費用と機械の運転に要する費用に分け、それぞれを、工事が機械を利用した程度を反映するように、異なる配賦基準で配賦している。伝統的原価計算の持つ問題を解決するために考案された損料計算は、ABCが提案される前に実施されている。

また企業にABCを適用した例としては、アルプス電気株式会社の多品種少量生産の事例、キリンビール株式会社の製品原価計算の事例、NECシステム建設株式会社の本社費配分の事例などを見ることができる。

なお、はじめにも述べたように、ABCを農場経営へ適用した事例は少ない。例えば、北海

道の農事組合法人であるU生産組合への適用を検討した松田（2000）による事例研究が見られる程度である。そこでは、ABCの適用可能性を試論的に検討しているが、それを実際に経営に導入することによる有用性については十分な検討がなされていない。その理由は、ABCの基礎となる活動の設定が困難な点を挙げることができる。というのも、一般に、精緻に活動を細分化することは計算結果の高い正確性を確保することになるが、計算それ自体にかかる手数と費用が甚大になる一方、あまりに粗く設定するとABCの機能が働かず、従来の伝統的な原価計算と同じ結果になってしまう。このことは、特に農場経営においては、工場のように緻密な記録をとることは技術的にも経済的にも困難となることから、ABC導入の際の重要な留意事項となる。松田は、このような農業の特殊性を踏まえて、畜産部門と商品畑作物の12作目を原価計算対象としたABCの適用可能性について試論を展開したが、費用勘定内に肥料費や飼料費などの費目や役員報酬や公租公課などの様々な費目があり、これらを適切に作目別の直接費と間接費に区別することの難しさを指摘している。さらに、会議費や旅費交通費などの一般管理費の配賦についても、適切な配賦基準の設定が困難であることを課題として挙げている。以上の点を踏まえ、松田は、一般的な費目別分類である材料費、労務費、経費の3分類にしたがって、ABCの基礎となる費目の分類を行っている。

松田の研究成果は、以上の費目の精査を踏まえ、まず伝統的原価計算を行い、それを精緻化するという方針で農産物の原価の計算にABCを適用したが、活動の精粗と記帳コストとの関係の分析が十分でないために、ABCの有効性を明確に述べられていない。

以上のようなABCについての論理展開の推移や農業への適用の試みを踏まえて、A営農集団におけるABCの適用可能性について考えてみる。先にも示したように、現在A営農集団は

伝統的な原価計算を継続的に用いて原価情報を得ている。これをABCへ全面的に変更する必要は、現状から考えてないと思われる。そこで活動ごとの採算性など、必要となる情報の拡大からABCを部分的に活用する可能性は存在すると考えられる。ABCは原則的に製品別原価計算の精緻化を目的とするが、A営農集団においては各種日報による原資料が存在しているため、これらの資料による原価の直接費用化がより効率的であると考えられる。

以上のABCの理論的検討を踏まえ、次に、ABMと営農集団についての関係を考察していくことにしたい。

ABCは、活動を可視化し、コストを明確化することによって、経営管理者がプロセス改善の努力を行い、コスト削減を実現するための基礎的情報を提供するものである。また、ABCによってより詳細な間接費の配賦を行うことにより、活動の採算を正確に把握することが可能になることから、不採算となっている活動をシェアードサービスの活用や業務委託等によって改革することにつながる。これらのABCの特徴は、ABMとして構造化することによって、その効果がより明確に発揮されるものである。これらのことを踏まえると、ABMとは、「活動の個別分析を通し、注力すべき活動と、注力せざるべき活動を分類することにより、サービス向上とコスト削減を両立させ経営資源の最適活用を達成する経営手法」ということができよう。そして、ABCとABMの関係は、 $ABM = (ABC + \text{その他の経営情報}) + \text{活動分析} + \text{改善実行}$ として捉えることができるのである。また、活動基準原価計算(ABC)の場合には原価測定の見点から活動が重視されるが、活動基準管理(ABM)ではプロセスの見点から活動を捉え、業績尺度(活動分析、原価作用因分析、業績分析)から原価低減を図り、究極的には利益を改善する。したがって、ABMはABCの情報をもとにするが、視点を異に

する手法である。

A営農集団においては全面的にABCを用いる形式ではなく、改善等の変更を必要とする活動について、部分的にABCを導入することが考えられる。最終的な農産物ごとの原価集計は伝統的な原価計算と同様になるが、途中の計算過程において得られる活動ごとの原価情報を用いて、ABMによる把握の可能性は高いと考えられる。つまり活動ごとの集計を通じて活動についての経済的な適否を判断することが可能となり、経営者にとって活動を裏付ける情報の一つになると考えられるのである。

#### IV. おわりに

A営農集団の実際調査を端緒として、営農集団における原価構造について分析するとともに、理論的な検討を行った。農場においては原価の記録があまり詳細に取られてこなかったが、それはそもそもそれらの必要性自体が低かったといった点が挙げられよう。そして、農業の会計現象に取り組む会計研究のプロパーが極めて少ないといった点もあろう。しかし、農業経営の法人化や異業種からの参入も活発になりつつあるとともに、安全で安心な農産物を供給する担い手としての消費者からの期待は高まっており、さらに、競争力のある企業的農業経営として経営改善や経営管理を推進することの重要性が高まっている。このような農業への社会的関心の高まりや経営管理の高度化が要請される中で、トレーサビリティのための生産記録や経営管理のための経営情報の蓄積が進みつつある。これらの記録や情報の蓄積は、ABCやABM等の新たな管理会計技法の有効性を定量的に分析するための条件が整いつつあるものと捉えることができ、それは同時に、研究者が取り組まなければならない課題となっているといえよう。

最後に、本稿における営農集団を対象とした理論的検討によって、幾つかの活動においてA

BMを部分的に適用することの可能性が示唆されたが、これらの活動の効率性の評価に対しては、A営農集団が保有する経営情報を活動ごとに定量的に分析していく必要がある。これらについては今後の課題としたい。特に賃料料金の取扱いや肥料費の適切な配賦など様々な具体的な課題が考えられ、農業研究の奥深さを感じている次第である。

#### (謝辞)

本稿は、筆者も共同参加している科学研究費補助金(基盤研究C)研究「農場経営における活動基準管理(Activity Based Management: ABM)の適用可能性に関する研究 - 活動基準原価計算(Activity Based costing: ABC)から活動基準管理(ABM)へ-」(代表者:新沼勝利)の研究成果の一部を援用するものである。

#### (注)

- (1) 農業の社会的な役割や営農集団の厳しい現状については様々な議論が行われている。本稿における生産組織の経営課題については新沼勝利(2000)を参照されたい。
- (2) 農業と原価計算の関係については、古塚秀夫・高田理(2009)を参照した。特に古塚は、第12章「農産物の原価計算」において、以下の3つの理由から原価計算の必要性が高まっていると述べている。

- ①資金調達先へ報告する目的から、農産物の売上原価算定のために必要である。また経営管理のためにも必要である。
- ②原価管理によるコスト削減に必要である。
- ③農業流通上、売価交渉の資料として有効である。

- (3) 経営資料の検討については、大室健治・井形雅代・新沼勝利(2008)を参考にした。
- (4) 実務界におけるABCに対する関心の高まりについては、日本会計研究学会課題研究委員会(2008)を参照した。

(5) 損料計算については、日本会計研究学会課題研究委員会（2008）の第14章「A B Cの導入をめぐる議論」177～178頁を参照した。

#### 【参考文献】

- ・アーサーアンダーセンビジネスコンサルティンググループ（2000）『A B C マネジメントの理論と導入法』ダイヤモンド社。
- ・飯塚勲（1994）『現代原価計算：A B C と A B M』森山書店。
- ・行田明司（1997）『A B C / A B M 原価システム構築法：基礎と実践』同文館出版。
- ・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、22-31頁。
- ・櫻井通晴編（2000）『A B C の基礎とケーススタディ：A B C からバランスト・スコアカードへの展開』東洋経済新報社。
- ・櫻井通晴編（2002）『企業価値創造のためのA B C とバランスト・スコアカード』同文館。
- ・白井康裕（2006）「集出荷コスト削減に向けた物流A B C 分析の活用法」『農業および園芸』81（12）、1281-1285頁。
- ・武井敦夫（2005）『事業評価法』株式会社高千穂ネットワーク。
- ・新沼勝利（1991）『畑作営農集団の展開過程 - 北海道南網走営農集団の実証的研究 -』東京農業大学出版会。
- ・新沼勝利（2000）「生産組織の会計問題 - 畑作生産組織を中心に -」松田藤四郎・稲本志良編『農業会計の新展開』農林統計協会。
- ・日本会計研究学会課題研究委員会（2008）『わが国における原価計算の導入と発展 - 文献史的研究 -』。
- ・西澤脩（1999）『ロジスティクス・コスト』白桃書房。
- ・古塚秀夫・高田理(2009) 『現代農業簿記会計』農林統計出版。
- ・松川孝一（2000）『図解A B C / A B M』東洋経済新報社。
- ・松田藤四郎（2000）「活動基準原価計算の農産物原価への適用」松田藤四郎・稲本志良編『農業会計の新展開』農林統計協会。
- ・吉川武男編（1997）『非製造業のA B C マネジメント』中央経済社。
- ・吉田康久（2002）『A B C による原価管理研究』中央経済社。