

#### (4) 集落営農組織の会計処理の現状

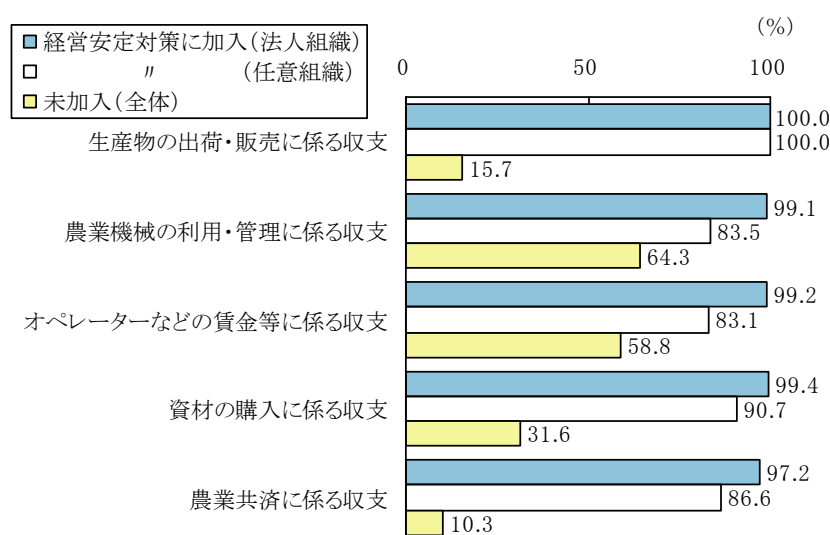
ここでは、経理の一元化に関する販売額や費用の管理方法のほか、法人化に関する複式簿記の採用状況を分析することにより、集落営農組織の会計処理の現状を明らかにするとともに、経営規模と土地生産性の関係について検討する。

##### 1) 農産物販売額等の管理方法

###### (i) 農産物の販売額および費用の管理方法

集落営農組織が経営所得安定対策の対象となるためには、一元経理を行うことが要件の一つとされた。このため集落営農組織では、任意組織においても経理の一元化が進められてきた。

平成21年の集落営農実態調査(組替集計)によれば、経営所得安定対策に加入している組織で「生産物の出荷・販売に係る収支」の一元化を行っている割合は、法人組織、任意組織ともに100%である(第5-7図)。



第5-7図 経理の一元化の状況

資料：農林水産省統計部「集落営農実態調査」(平成21年，組替集計)

同対策へ加入する法人組織は、「資材の購入に係る収支」等の支出項目についても一元経理を行っている割合がほぼ100%であり、出荷・販売に係る収支を一元化した上で、費用についても一元化しているとみられる。また、同対策へ加入する任意組織については、法人組織に比べ費用の一元化割合が1割ほど劣るものの、8～9割の組織が一元化している。

なお、同対策に加入している組織のうち、収支に関するすべての項目で一元化を行っている組織の割合は、法人組織で96%、任意組織で73%であり、残りの組織(法人4%、任意27%)では何らかの項目で一元化が行われていない。

一方、経営所得安定対策に加入していない組織では、「生産物の出荷・販売に係る収支」を一元化している組織はわずか16%であり、支出項目については「農業機械の利用・管理に係る収支」、「オペレーターなどの賃金等に係る収支」で6割程度ある以外は、一元経理を行っている割合が低い。

(ii) 品目別にみた収支の管理状況

以上のように、経営所得安定対策に加入している組織は、いずれかの収支において一元経理を行っているが、収支に係る全額をプール計算している組織ばかりではなく、費用の一部を組織でプール計算しつつも販売額や費用の多くは構成員ごとに枝番方式で管理している組織もある。

こうした管理状況を政策研の調査対象組織で品目別にみると（第5-10表）、販売額をプール計算している集落営農組織の割合は、全体で米が57%、麦が66%、大豆が75%となっている。これを法人組織と任意組織別にみると、法人組織では米、麦、大豆のすべての品目でプール計算をしている組織の割合が8割を超えており、とりわけ大豆を生産する法人組織ではすべての組織がプール計算を行っている。また、法人組織では費用の管理方法についても、販売額とほぼ同様にプール計算している組織の割合が高い傾向にある。

一方、任意組織では、販売額・費用の管理ともにすべての品目でプール計算している組織の割合が低く、麦および大豆ではおおむね6割、米では4割にとどまっている。米については販売額・費用ともに枝番方式の組織が6割を占めていることから、総じて枝番方式での管理が米を中心に行われていることがわかる。

第5-10表 販売額と費用の管理方法

(単位:組織数、%)

	全体		法人組織		任意組織		
	プール計算	枝番方式	プール計算	枝番方式	プール計算	枝番方式	
販売額	米	39 57.4	29 42.6	22 81.5	5 18.5	17 41.5	24 58.5
	麦	35 66.0	18 34.0	14 87.5	2 12.5	21 56.8	16 43.2
	大豆	43 75.4	14 24.6	21 100.0	-	22 61.1	14 38.9
費用	米	40 59.7	27 40.3	24 88.9	3 11.1	16 40.0	24 60.0
	麦	35 66.0	18 33.9	14 87.5	2 12.5	21 56.8	16 43.2
	大豆	41 71.9	16 28.0	21 100.0	-	20 55.6	16 44.5

資料:農林水産政策研究所調べ

注.「費用の一部をプール計算」は、枝番方式に含む。

(iii) 枝番方式の今後の継続意向

こうした枝番方式を組織の代表者が、今後どうしたいと考えているのかを示したのが第5-11表である。枝番方式を採用している組織のうち、今後も同方式を「継続する」との意

向を持つ組織の割合は、販売額の管理で77%、費用の管理で82%と高く、ほとんどの組織が枝番方式を継続する意向であることがわかった。

これを組織形態別にみると、法人組織では5組織のうち4組織（80%）が販売額の枝番管理を「やめる」としており、法人組織では今後ほぼ全組織がプール計算に向かうと見込まれる。

一方、任意組織では販売額、費用の管理ともに枝番方式を「継続する」という組織が8割強と大多数を占めており、今後も米を中心に枝番方式が維持されるとみられる。ただし、計画どおり法人化する予定である4つの任意組織のうち1組織（25%）は法人化に向けて枝番方式を「やめる」としており、法人化を見越している組織の中にはプール計算に変更しようとしている組織もある。

この枝番方式が維持される理由としては、①個別の営農スタイルが維持されていること、②そのために計画どおり法人化を進める意向が弱いことに加え、後述するように③枝番管理の複雑な事務作業をJAが代行しており、実質的に構成員に負担がかかっていないことなどが考えられる。

以上のように枝番管理を行う任意組織では、その継続意向が強いものの、中には元肥や農薬を共同購入して一元経理とするなど、一元化の範囲を徐々に拡大している組織があることにも注目したい。

第5-11表 枝番方式（販売額・費用）の今後の継続意向

(単位:組織数、%)

	販売額		費用	
	継続する	やめる	継続する	やめる
全体	24 77.4	7 22.6	22 81.5	5 18.5
法人組織	1 20.0	4 80.0	1 50.0	1 50.0
任意組織	23 88.5	3 11.5	21 84.0	4 16.0
計画通り法人化	3 75.0	1 25.0	3 75.0	1 25.0
法人化計画延期等	20 90.9	2 9.1	18 85.7	3 14.3

資料：農林水産政策研究所調べ

注：「法人化計画延期等」は、「計画は延長するが将来法人化」「法人化しない」「不明」の合計。

## 2) 任意組織における複式簿記の採用状況

### (i) 複式簿記の採用状況

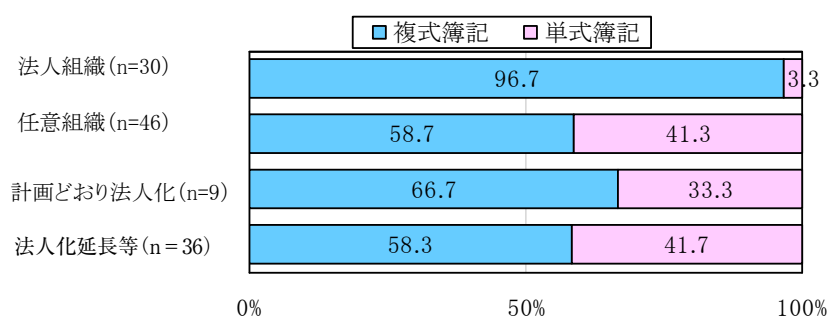
経営所得安定対策に加入する集落営農組織は、設立から5年以内に法人化することになっている。法人化した組織では当然ながら複式簿記で会計を行い、貸借対照表等の財務諸表を整備することになる。したがって、法人化を予定している任意組織は早い段階から複式簿記を採用する必要がある。また、機械設備を所有する組織は、複式簿記により減価償却処理を行うことも必要である。そこで以下では、任意組織を中心に複式簿記の採用状況

についてみることにする。

平成 21 年の集落営農活動実態調査によれば、経営所得安定対策に加入している組織の財務諸表の整備状況は、損益計算書を整備している組織の割合が 48%、貸借対照表が同 47% であり、半数程度の集落営農組織がこれら財務諸表を作成している。貸借対照表の整備割合を法人形態別にみると、法人組織は 88%、任意組織は 47% である。したがって、これら財務諸表を作成している組織においては、当然、複式簿記を採用しているものと推察される。

そこで、政策研の調査対象組織について、複式簿記の採用状況をみると（第 5-8 図）、法人組織は 97%、任意組織は 59% であり、前述した集落営農実態調査よりもそれぞれ 1 割ほど高い結果となっている。また、任意組織のうち、「計画どおり法人化」という見通しを持っている組織での複式簿記の採用割合は 67% となっており、「法人化延期等」の 58% に比べやや高い割合となっている。

このように、任意組織においては複式簿記を採用する組織と採用しない組織が拮抗しているが、法人組織では、ほぼすべてが複式簿記を採用しているため、以下の分析では任意組織のみを対象とする。



第 5-8 図 複式簿記の採用状況

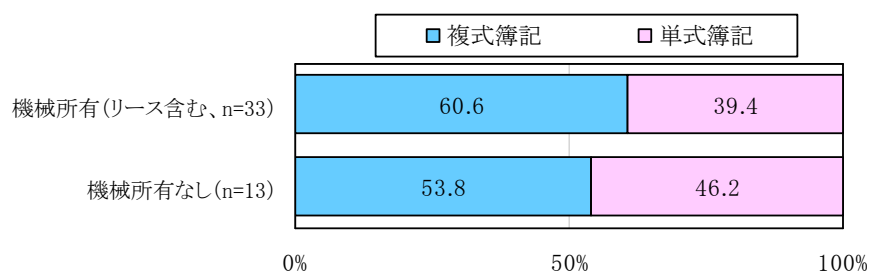
資料：農林水産政策研究所調べ

注：「法人化延長等」は、「計画は延長するが将来法人化」「法人化しない」「不明」の合計。

#### (ii) 機械所有の有無別にみた記帳方法

法人化との関係から複式簿記採用の必要性を指摘したが、法人化計画の見通しが未定となっている組織であっても、組織として機械を所有し、農業機械の共同利用を行っている組織であれば、減価償却処理や将来的な設備更新への積立を実施するために複式簿記を採用することが望まれる。

しかし、政策研の調査対象組織では、「機械所有（リースを含む）」の任意組織で複式簿記を採用している割合は 6 割にとどまっている（第 5-9 図）。この割合は、「機械所有なし」の任意組織に比べればやや高いものの、共同利用のために組織で機械を所有していても、依然として単式簿記を採用している組織が決して少なくないことを示している。

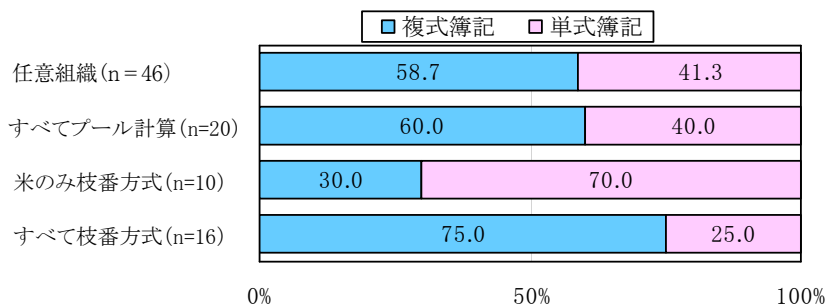


第 5-9 図 機械所有の組織における複式簿記の採用状況（任意組織）

資料：農林水産政策研究所調べ

(iii) 販売額の管理方法別にみた記帳方法

任意組織における複式簿記の採用状況を、先にみた販売額の管理方法との関係でみると（第 5-10 図）、米や麦・大豆を「すべてプール計算」している組織の複式簿記の採用割合は 60%であり、任意組織全体の割合と同程度である。一方、枝番方式で管理している組織では、麦・大豆はプール計算だが「米のみ枝番方式」で管理する組織が、任意組織全体の割合よりも 29 ポイント低い 30%となっている。これら組織は、大豆等の転作受託をベースとした組織が米を取り込んだものが多く、受託組織の時から単式簿記を採用していたことに加え、新たに取り込んだ米が枝番管理であるために、複式簿記を採用しないままになったと考えられる。



第 5-10 図 管理方法別にみた複式簿記の採用状況（任意組織）

資料：農林水産政策研究所調べ

また、これとは逆に米や麦・大豆を「すべて枝番方式」で管理している組織では、複式簿記の採用割合が 75%とかなり高い。これは後述するように、JAによる記帳業務代行との関係が深いと考えられる。

以上のように複式簿記の採用状況は、収支の管理方式が強く影響している。

(iv) 組織類型別にみた記帳方法

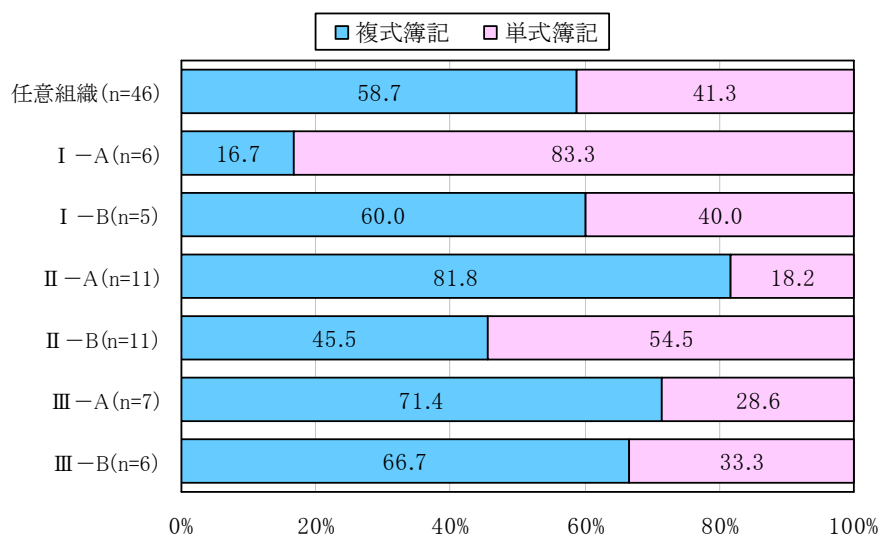
集落営農組織における複式簿記の採用は、農地の維持・保全を主目的とする組織（Ⅱ類型）よりも所得の増加を主目的とする組織（Ⅰ類型）の方が、全戸共同型の組織（B類型）

よりもオペレーター主体型の組織（A類型）の方が組織的な取組を強めることから、それぞれ複式簿記の採用割合が高いと想定される。

そこで、調査対象の任意組織について、複式簿記の採用割合を組織類型別にみると（第5-11図）、農地維持・全戸型のⅡ-B（46%）に比べ所得増・全戸型のⅠ-B（60%）や、農地維持・オペレーター型のⅡ-A（82%）の方が高い割合となっており、前述した関係が成立している。

しかし、複式簿記の採用割合が最も高くなると期待された所得増・オペレーター型のⅠ-A（17%）だけが極端に低い割合となった。Ⅰ-Aの6組織は、麦・大豆はプール計算しているものの米は枝番管理であり（大豆等の作業受託組織2組織と麦・大豆の転作組合で米を全く生産しない1組織を含む）、新たな機械の購入・リースはなく、経営耕地面積も増えておらず、しかも経営の複合化・多角化や組織の法人化についても消極的な組織である。つまり、Ⅰ-Aの組織は、経営の効率化を重視した転作中心の任意組織であり、機械を所有せず、いわばフローのみの経営を行う組織といえ、こうした組織の性格が極端に低い複式簿記の採用割合となっている理由と考えられる。

また、目的未決のⅢ類型では、オペレーター型のⅢ-A（71%）、全戸型のⅢ-B（67%）ともに複式簿記の採用割合が比較的高い。これは後述するように、JAによる記帳業務代行と関係しているとみられる。



第5-11図 組織類型別にみた複式簿記の採用状況（任意組織）

資料：農林水産政策研究所調べ

なお、単式簿記を採用しているⅠ-Aの組織の中には、法人化を見越して複式簿記に移行する予定の組織がある一方で、この先も単式簿記のままという組織も数多くある。前者の例として、岐阜県のA組合（参加戸数76世帯、経営面積約33ha、米、麦ともにプール計算の任意組織）では、現在の経理担当者（勤め人の構成員）が複式簿記に関する技能を



持っていないものの、平成 23 年度に組合を法人化することが決定しているため、外部の専門家等の意見を仰ぎながら 22 年度から複式簿記に移行することを予定している。

また、後者の例として、秋田県の B 組合（参加戸数 12 世帯、経営面積約 24ha、米は枝番方式、大豆はプール計算の任意組織）では、現在の集落営農組織の前身組織の時代から、農業簿記に詳しい構成員がパソコンで独自に単式簿記による会計ソフトを作成し経理事務を担当している。この組合では、法人化について組織内で意思統一が図れないこともあり、今後も単式簿記のままとの見通しを示している。

#### (v) 経理実務の体制

調査対象の任意組織では、複式簿記を採用して貸借対照表を整備する組織の割合が 6 割にとどまっており、まだ多くの組織で複式簿記の導入が進んでいない状況にある。しかも、複式簿記を採用している任意組織であっても、経理担当者を置いて組織内で記帳業務を行っているものはごく一部に過ぎず、多くの事例では J A が記帳業務を代行していることが確認された。

そこで、平成 21 年の集落営農活動実態調査（組替集計）から、経営所得安定対策に加入している任意組織における経理実務の体制や貸借対照表の整備状況をみると（第 5-12 表）、経理実務の体制は「経理事務の実務経験のある者が行っている」という組織が 13%、「実務経験はないが、簿記の知識のある者が行っている」が 27%であり、両者を合わせても半数に満たない。そのため、3分の1近くの組織が「農協等の農業関係機関に経理を任せている」と回答している。

第 5-12 表 経理実務の体制と貸借対照表の整備率（任意組織）

		(単位:%)	
経理実務の体制		組合数割合	貸借対照表整備率
集落営農内で行っている	経理事務の実務経験のある者が行っている	13.3	59.1
	実務経験はないが、簿記の知識のある者が行っている	27.1	48.2
	関係機関等の助言・指導を受けながら行っている	23.1	35.7
	その他	2.7	9.6
農協等の農業関係機関に任せている		32.5	52.3
税理士、公認会計士等の農業関係機関以外に任せている		1.3	72.0
(平均)		—	47.4

資料：農林水産省統計部「集落営農活動実態調査」（平成 21 年，組替集計）

注．貸借対照表整備率は、当該体制のうち貸借対照表を整備している割合を示す。

しかもこれら割合は、単式簿記記帳も含む経理についてである。そこで、経理実務体制における複式簿記の採用割合を示す貸借対照表整備率をみると、組織内で経理を行っている場合には「経理事務の実務経験のある者が行っている」が 59%、「実務経験はないが、

簿記の知識がある者が行っている」が48%と、簿記に関する知識・経験を持つ者が行う体制で高い。一方、組織外で経理を行っている場合には「税理士、公認会計士等の農業関係機関以外に任せている」が72%と当然ながら最も高く、JAに経理実務を代行してもらっている「農協等の農業関係機関に任せている」も52%と比較的高い。今後、集落営農組織が経理実務の面においても自立した組織となるためには、こうしたJA等外部機関による代行ではなく、経理実務を担う人材を内部に育成する必要がある。そのためには、組織内に経理担当者を配置するとともに、複式簿記に関する知識の習得や簿記ソフトの活用などによって経理実務に関する技能の向上を図ることが課題となろう。

引き続き以下では、調査対象組織の総収入と生産性について検討する。

### 3) 総収入額の状況と土地生産性

#### (i) 集積面積別にみた総収入額

調査対象組織の平成20年度の総収入額は、「1,000～3,000万円」が35%と最も多く、次いで「5,000万～1億円」(27%)、「3,000～5,000万円」(19%)、「1～3億円」(11%)、「1,000万円未満」(5%)、「3億円以上」(4%)の順となっている(第5-13表)。

集落営農組織の収入額は、米、麦、大豆等の生産品目や銘柄による産地間での価格差のほか、補助金等の交付額によっても異なるが、基本的には生産規模に規定されていると考えられる。表に示したように、集積面積(借地や特定作業受託面積を含む)が大きい組織ほど収入額が多い傾向がみられ、20ha未満の小規模組織ではその多くが3,000万円未満、100ha以上の大規模組織ではすべてが1億円を超えている。

第5-13表 集積面積規模別にみた総収入額の構成

		(単位:%)						
	組合数 (n=)	合計	1,000万 円未満	1,000～ 3,000万	3,000～ 5,000万	5,000万 ～1億	1～3億	3億円 以上
全体	75	100.0	5.3	34.7	18.7	26.7	10.7	4.0
20ha未満	20	100.0	15.0	80.0	-	5.0	-	-
20～30	14	100.0	-	42.9	42.9	14.3	-	-
30～50	14	100.0	7.1	21.4	35.7	35.7	-	-
50～100	21	100.0	-	4.8	14.3	57.1	23.8	-
100ha以上	6	100.0	-	-	-	-	50.0	50.0

資料:農林水産政策研究所調べ

#### (ii) 土地生産性

集積面積が増えれば総収入額が増加することは前述のとおりだが、集積面積が小規模であっても10a当たり農産物販売額、すなわち土地生産性が高い、効率的な経営を実現している集落営農組織もある。第5-12図は、調査対象組織(収支データが把握可能な74組織)



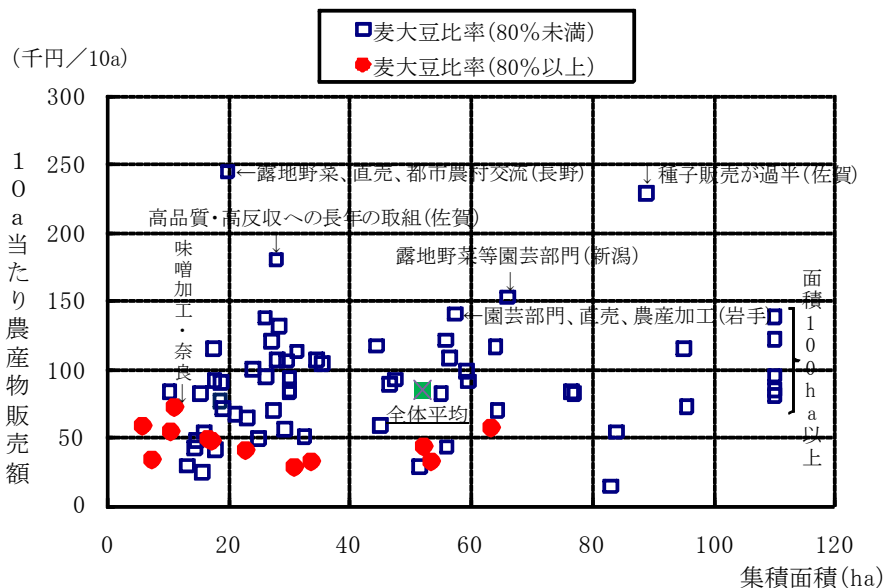
を平成21年度の集積面積と集積面積10a当たり農産物販売額によってプロットしたものであるが、集積面積の増加にともなって土地生産性が高まるわけではないことがわかる。

74組織の平均集積面積は約52ha、10a当たり農産物販売額は約8万5千円であるが、組織が最も多く集中しているのは同面積が60ha以下、同販売額が10万円以下のゾーンであり、この範囲内に全体の8割弱の組織が位置する。

また、多くの組織は、10a当たり農産物販売額が5～15万円程度であるが、米の販売が少ない麦・大豆主体の組織（農産物販売額に占める麦・大豆の販売額の割合が80%以上）は同販売額が5万円前後と少なく、相対的に土地生産性が低い傾向にある。

なお、この図の中で注目されるのが、10a当たり農産物販売額が10万円を大きく上回る土地生産性が高い組織である。これら組織の事例としては、①米や麦・大豆の販売額が主であるものの、露地野菜に加えて直売、都市農村交流を行っている長野県の組織（10a当たり農産物販売額が23万5千円）、②麦・大豆は行わず米のみの販売額であるが、加工用トマトやスイカなど園芸部門を手がけている新潟県の組織（同15万3千円）、③米や、麦・大豆の販売額が主ではあるが、その過半を水稻と麦の種子が占めている佐賀県の組織（同20万1千円）等が挙げられる。また、10a当たり農産物販売額は10万円以下であるが、④麦・大豆主体の組織で、JAが所有する加工場を借りて味噌を生産・販売する奈良県の組織（同7万3千円）などもある。

これら土地生産性が高い組織の共通点は、組織にとって有利な販売が可能な直売等の独自販売ルートを確認していることや、米や麦・大豆といった主要販売品目における種子の販売、あるいは園芸部門、加工部門を手がけるなど経営の複合化・多角化を実現していることである。



第5-12図 集積面積と土地生産性との関係

資料: 農林水産政策研究所調べ

注: 農産物販売額は経営安定対策下で受給した麦・大豆の助成金を加算して補正。

#### 4) 小括

以上の分析の結果をまとめると、以下のとおりである。

政策研の調査対象組織における販売額の管理方法は、プール計算している組織が米（57%）、麦（66%）、大豆（75%）それぞれで高い割合を示しているものの、構成員ごとに枝番方式で管理している組織も多く残っている。法人組織は今後ほとんどの組織でプール計算に向かうと見込まれるが、任意組織では枝番方式の継続意向が強く、今後も米を中心に枝番方式が維持されるとみられる。

複式簿記の採用状況は、任意組織で約6割となっているが、「すべて枝番方式」で管理している組織では、JAによって記帳業務が代行されていることもあり、複式簿記の採用割合が75%と高い。また、農業機械を所有している任意組織においても、複式簿記の採用割合は6割にとどまっており、減価償却処理や設備更新のための資金積立を行う観点からも複式簿記の採用が望まれる。

土地生産性については、集積面積規模の拡大に伴って上昇するわけではないことが明らかになったほか、土地生産性が高い組織の取組事例としては、有利な販売が可能な独自販売ルートを確保している例や経営の複合化・多角化を実現している例などがあつた。

（木村 俊文）