小特集「農業会計学の新展開」

農業経営における社会的責任と新会計

佐々木 市 夫*

Social Responsibility and the New Accounting of Farming

Ichio Sasaki (Professor Emeritus, Obihiro University of Agriculture and Veterinary Medicine)

How is the new accounting treatment developed for the security of the responsive farm manager while incorporating social responsibility in the process of private farming?

This paper discusses the issues related to a new conceptual framework based on the point reached by the existing farm accounting research.

The conceptual framework of the new farm accounting was designed as follows.

1. The governance level, which is the substantial owner of farm management, orients the decision-making at the management level, and the orientation consists of decision-making with two different characters: "profit-and-loss decision-making", and "responsive decision-making". "Responsive decision-making" reflects decision-making which incorporates the factor of
- social responsibility in the process of private farming.
2. In the accounting treatment, which shows how the management level was allocated, the management resources left from the governance level, both a "profit and loss account" and the "respondent net-assets account", which newly books responsive decision-making, are coupled in the account system.
3. If the latter accounting display is used as a "responsive net assets statement" (tentative name), the new financial statements of the farm management incorporating social responsibility would consist of four items: a profit and loss statement, a balance sheet and a statement of cash flow, and a responsive net assets statement.

1. はじめに

経営の社会的責任 (social responsibility) は、法令順守とか社会貢献と同一視され勝ちだが、そうではない。また、高収益を上げたので、ステイクホルダーにその経済的余裕を還元しようということでもない。その責任は、これからの時代の社会構想やそこで選択されるべき基本的価値の議論の展開に繋がって、経営活動のあり方・収益の上げ方そのものを問う基本概念である (谷本 [5])。

たとえば、地球温暖化や資源・エネルギー等の環境をめぐる問題群があり、他方で少子高齢化や格差、

ケア等の福祉をめぐる問題群がある。環境問題と福祉問題、いずれも深刻化してきた。

だから現代の農業経営における社会的責任とは、本業の経済的責任や法律遵守の倫理的責任 (梅津 [6]) だけでなく、地球市民として天然資源の節約や温室効果ガスの発生抑制、福祉社会 (well-being society) への貢献等々、公共益の配慮を経営プロセスに組み込み、その実践について出資者や従業員、顧客、コミュニティなどのステイクホルダーに対して説明責任を果たしていくことを意味している (佐々木 [3])。

さて農業会計は、農業経営者に期待された職務責任 (responsibility) が遂行され解除に至るまでの説明責任 (accountability) を果たす制度的仕組みである。

* 帯広畜産大学名誉教授

農業経営者が社会的責任を考慮して公共益の配慮を経営プロセスに組み込むことによって、その職務責任の内容が変わってくる。ゆえに、その会計処理において職務責任の解除に至るまでの説明責任 (accountability) の内容と仕方も当然変更せざるを得ない。

しかし、従来、農業経営研究では、実体論的に農業経営者が公共益の配慮を農業経営プロセスに組み込むことに関心を持つはずは無いと前提にして、公共的な問題に応答していく革新的な取り組みの掘り起こしは排除されてきたといえよう (佐々木 [2])。この革新的な取り組みは、一方で伝統的な公私二元論の経営論の視点からは把握しきれない活動であり、他方で主流の新古典派経済学の大前提である「合理的経済人」の視角からも異端と看做される活動だからである。

じつは、個別経営を私的経済の実体論的からではなく、関係論的に公共性に開かれた私的経済として捉えれば、公共益の配慮を農業経営プロセスに組み込むことはみやすくなる。

現実にはこのような公共益に応答する革新的な取り組みが出現してきている。実際、この革新的事例を確認しておこう。

まず、北海道胆振支庁管内厚真町で約 30 ha の山林を育て続けながら、22 ha の水田を耕す本田農場がある。本田弘さんはさまざまな生物と生活文化を育む雑木林を 30 年以上かけて整理し、その里山を学校や都会の人々に「博物館」、「美術館」、「音楽ホール」として開放してきた。また雑木林整備が周辺水田の水源である沼の水を浄化・改善してきた。これらは本田農場によって創り出された公共益である。約 1,800 俵の生産量のうち、1,300 俵は農協出荷、残りの 500 俵は 150 世帯の消費者に直販する。この直販を通じた消費者との応答が農場の責任感を高め、それが生産者と消費者の信頼を強固にする。さらに 1998 年から、この信頼を基盤として、医師、教員、会社経営者、団体役員などの直販顧客が、本田農場に「共治 (co-governance) 資本」とでもいえるべき資金提供を行なうまでになる (佐々木 [2])。

つぎに、食物アレルギーや摂取障害に悩む子供たちや、登校障害や中退に直面する青年たちは日常生活の中で懸命に生きようとすればするほど更なる意味喪失感に襲われている。そして困った事態だが、

「手帳無き障害者」や「カルテ無き患者」と呼ばれている人びとが増加してきた。制度化された学校も家庭も、このような人びとに対してどう対処すべきか考えあぐねて深い疲労に陥っているように見える。

北海道・新得町には、乳牛を 120 頭ほど飼育して、付加価値の高いチーズ生産をしている共働学舎という「福祉」牧場 (ケアファーム care farm) がある。この「福祉」牧場を訪問した時、牧場主の宮嶋望さんは、64 人の従業員のうち半数が何らかの悩みを抱えている人たちだと説明した。悩みを持つ人が働いていることは私も知っていたが、半数という数字に実際驚いた。「引きこもりの人」、「不登校生」、「精神の不安定な人」や「身体的に障害のある人」が、土に触れ、作物を育て、家畜を世話しながら黙々と働いている。無言で働いているのだが、人の心を動かすような行動をとるとき起こすという。

さらに、岡山県岡山市には、パンジー、ピオラなどの花壇用ポット花を約 300 坪の温室で栽培しながら精神的に苦悩する約 10 名を雇用している農園、グリーンプラネット尾崎がある。農園代表の尾崎 勝さんは、かれらを就労者ではなく当事者と呼ぶ。尾崎さんは雇用にあたって、当事者の身体と精神の状態に応じた柔軟な姿勢で臨み、当事者には症状改善効果が見られた。宮嶋さんも尾崎さんも共通して、こうして自立的な日常生活の遂行に悩む人々に働きかけ、かれらの生きる力の向上を図ることを通じて自らも充実した状態になると話す。

そこで、私的経営活動のプロセスに公共性や倫理性などへの社会的責任を組み込み、社会の求めに応答する農業経営者の担保となり、その次元を切り開くための会計表示化を如何に開発するか。これが問題になってくる。現在の段階において既存の農業会計研究の到達点と課題を踏まえ、新たな概念フレームワークにどう接近していくことをここでの課題としたい。

2. 農業経営の意思決定レベルと説明責任

個別農業経営は、関係論的に公共性に開かれた私的経済として捉えられなければならないと前項で述べた。それなら、始めから私的経済目標の達成のための必要な意思決定を行なう「マネジメントレベル」に経営の意思決定を限定しない方がいい。つまり、

図1. 経営の意思決定レベルと説明責任

マネジャー・マネジメントを一定方向に規律付けるリーダー・リーダーシップの意思決定レベルを想定するのである。これを経営の意思決定における「ガバナンスレベル」と呼ぶことが出来よう。ガバナンスレベルでは、農業経営の実質的所有者が意思決定の主体（リーダー）であり、経営の将来に重大な影響を及ぼすような事項の意思決定を行い、マネジャー・マネジメントを一定方向に規律付ける。マネジメントレベルでは、ガバナンスレベルから管理・運営の権限と責任を委ねられた主体（マネジャー）が、与えられた権限と資源の範囲内で目標を設定してその達成に必要な意思決定と活動を行なうのである（桜内〔4〕）。

ところで、農業経営者の職務責任とは、実質的所有者から暗黙的・明示的に期待されていることへの農業経営者の応答に他ならない。そこで、どんなことが要求・期待されてくるかは、そのガバナンスレベルの基本志向や主要課題等によって異なってくる。こうして農業経営者に所期の職務責任が設定され、設定された職務責任が遂行され解除に至るまでの説明が説明責任という関係になる。

私的経営活動のプロセスに公共性や倫理性などへの社会的責任を組み込む意思決定を「応答的意思決定」と名づける。すると、ガバナンスレベルからマネジメントレベルにおいて、伝統的な「損益意思決定」のほかに、「応答的意思決定」というべき項目が付加されると考えれば分かりやすい。マネジメントレベルにおける「損益意思決定」と「応答的意思決定」、説明責任の領域を図示したのが、図1である。

3. 企業会計化の長所と短所

従来、農業会計が対象とする職務責任は、農家経済であった。だが家族経営の企業の経営化・大規模化の変化を受けて農業のマネジメントレベルの損益的意思決定とその業務執行に移行してきた。この考えは、実質的所有者から提出された経営資源（出資者資本）を、農業のマネジメントレベル（＝農業経営）が一定の会計期間において自らの判断と権限によってどのように増減させたかという利益計算によって、農業経営の業績（パフォーマンス）の評価ができる、という企業会計の概念を基礎としている（松田・稲本〔1〕）。

つまり、企業会計のもとでの勘定体系の設定では、農業のマネジメントレベルのその意思決定を記録・会計処理することが主要目的となるため、「収益」と「費用」というフロー概念（会計期間中の取引高）の「損益勘定」が会計処理の中核となる。むしろ複式簿記を採用することになるので「資産」「負債」「純資産」というストック概念（ある一時点の財産残高）の「貸借対照表勘定」も並立して会計処理される。

さて、企業会計化の長所は、農家経済全体のなかで現金の受け入れ・払い出しの差額計算（「大福帳」）では見えなかったところの農業経営の業績（パフォーマンス）＝損益を識別し、ストック項目の残高を貸借対照表に表示できたことである。

だが企業会計化の短所は損益的意思決定にしても、ガバナンスレベルにおける意思決定（経営資源の調達と配分）が、会計期間中に発生したとしても農業経営の損益概念には無関係な取引としてフロー情報として会計処理されないことである。また、ガバナンスレベルにおいて、応答的意思決定がされてもこれも農業経営の損益概念には無関係な取引として会計処理されないのである。

たとえば、先の新得町共働学舎や岡山市グリーンプラネット尾崎における障害者受入施設投資、厚真町本田弘さんの雑木林整備等は、所有者の夢実現であり使命追求であるのだが、これらの経営プロセスは明示的に会計表示されない。かれら農業者にとって非常に重要なこと・果敢に応答した挑戦したことが、会計という「鏡」に映らないのである。

図2. 社会的責任を組み込んだ経営の財務諸表のイメージ

4. 農業経営における社会的責任の会計表示に向けて

旧来の農家経済の現金収支計算を中心としてきた農業会計は農業経営の自立化・規模拡大化の社会構想に沿って損益的意思決定の業績評価に中心課題を替えてきた。いわば企業会計の応用として農業経営の損益計算書・貸借対照表の会計表示の導入であった。

前述のように、農業経営の実質的所有者であるガバナンスレベルがマネジメントレベルの農業経営の意思決定を方向付け、その方向付けには、二つの異なる性格をもつ意思決定、すなわち「損益的意思決定」と「応答的意思決定」がある。それなら、マネジメントレベルにおける「応答的意思決定」の会計処理する勘定を別途提起しなければならないだろう。

こうしてガバナンスレベルから委ねられた経営資源をマネジメントレベルがどのように増減されたかを示す「損益勘定」と新たに応答的意思決定を会計処理する「応答的純資産勘定」の並列・連結が求められるわけである。後者の総括表示を「応答的純資産計算書」（仮称）とすれば、社会的責任を組み込んだ農業経営の新財務諸表は、損益計算書と貸借対照表、現金収支計算書、応答的純資産計算書の4つから構成される。その財務諸表間の連結イメージは図2のようになる。

その図の応答的純資産計算書を見てもらいたい。問題は、応答的純資産計算書の貸方（右側）の「現金及び現金以外の財源流入」、借方（左側）の「当期資金流出」と「将来利用可能な資金の流出」にお

図3. 新たな農業会計における会計処理の拡張

ける会計処理の範囲である。

まず、応答的純資産計算書の貸方（右側）の「現金及び現金以外の財源流入」は、環境や福祉、倫理性などへ将来にわたって社会的責任の遂行に伴う純資産の増加である。純資産増加である資源流入は原則として資金取引を伴うが、資金以外の資産形成も考えられよう。

つぎに、応答的純資産計算書の借方（左側）は、社会的責任の遂行に伴う純資産の減少を意味し、「当期資金流出」は、当期に費消可能な資源の流出である財源の使途、「将来利用可能な資金の流出」は、将来利用可能であった資源の当期の流出を示す。

社会的責任の遂行の会計表示では、最終的には、会計的な仕訳が問題になってくる。仕訳は、取引と財産変動を正確に帳簿記入するための技術であるが、既存の企業会計的な農業会計の勘定体系をそのまま適用することはできない。社会的責任を遂行しようというガバナンスレベルの意思決定を表現するものでないからである。基本的な仕訳パターンを示したのが、図3である。

5. おわりに

以上、公共益に応答する農業経営者の革新的な取り組みに触発されて、その取り組みをどのように会計表示できるか、相当粗い検討を試みた。そのなかで、マネジメントレベルにおける「応答的意思決定」や、財務諸表における「応答的純資産計算書」の導入を提案した。この検討は、農業会計研究の新分野のほんのわずかな一歩に過ぎないし、今後、大方の

批判を受けるべきことである。

ただ今日、農業経営研究と農業会計研究に共通して、「農業経営は、いったい誰のもののか、誰に説明責任を果たすべきなのか」の根本的な問いかけがされていることも事実である。そして現実には農業経営者が公共益の配慮を経営プロセスに組み込んできている今、その意思決定の正当性を確保するための制度的保障に関わる農業会計研究は、大きな社会的役割を担っているとえよう。

なお、本学会誌の小特集は4つの研究成果から構成されており、この後、3つの論究が展開されている。以下、簡単にそれら3つの論文を紹介しておく。

まず香川・小田論文では、農業経営の社会的責任について、農業経営は誰に対してどんな責任を負うのか、その論拠を述べる。また何ゆえに農業経営は情報開示するのか、説明責任（アカンタビリティ）の根拠とその開示の方法等を明らかにしている。

続いて古塚・源田論文では、これまでの農業会計研究について近代農業会計と現代農業会計に段階区分してサーベイし、現代農業会計の到達点を追究が行なわれている。また、農業会計の特徴のひとつである非対価性取引に関してどのように会計処理すべきかの検討に取り組んでいる。

最後に四方・北田論文では、現行の環境会計を手がかりにして、農業経営の環境パフォーマンスという社会的責任をどのように会計表示していくかについて論究している。

社会的責任が求めていることは何か。その本質は、本論文で触れたように、私的経営活動のプロセスそのものに公共性や倫理性などを組み込んでいくことである。このような農業経営を育成していくためには、従来の財務パフォーマンスばかりでなく、経済

的・環境的・社会的パフォーマンスを含めた情報開示と、より多くの消費者・市民の理解と関心を高めていくことが重要である。香川・小田論文は、この点にも論述を加えている。

付記

本小特集の各論文は、平成20年度京都大学大学院農学研究科生物資源経済学専攻経営情報会計学分野が受託した大沢興業株式会社からの研究基金による研究成果の一部を含んでいる。この場をお借りし、当研究基金を助成下さった代表取締役社長の大沢泰造様に感謝申し上げる次第である。

引用文献

- [1] 松田藤四郎・稲本志良「はしがき」、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、2000、pp. i-ii.
- [2] 佐々木市夫「活私開公の農業経営」、日本農業経営学会編、佐々木市夫・石田正昭・横川洋責任編集『循環型社会の構築と農業経営』序章、pp. 1-19.
- [3] 佐々木市夫「農業経営のステイクホルダー・マネジメント」、日本農業経営学会編、佐々木市夫・石田正昭・横川洋責任編集『循環型社会の構築と農業経営』第4章、第1節、pp. 243-250.
- [4] 桜内文城「会計と公共性」、山脇直司・金 泰昌編『組織・経営から考える公共性』、公共哲学 18、発題X、東京大学出版会、2006、pp. 427-448.
- [5] 谷本寛治「企業の社会的責任と公共性」、山脇直司・金 泰昌編『組織・経営から考える公共性』、公共哲学 18、発題IX、東京大学出版会、2006、pp. 385-403.
- [6] 梅津光弘「ビジネス倫理学と公共性」、山脇直司・金 泰昌編『組織・経営から考える公共性』、公共哲学 18、発題IV、東京大学出版会、2006、pp. 131-148.

（受理日：2008年9月25日）