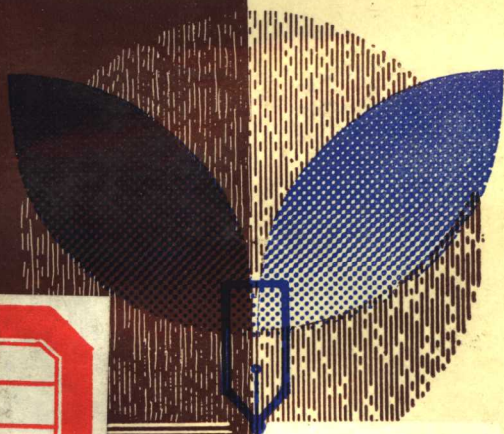


农业财务会计论

(日) 阿部亮耳 著 孙珍田 覃克良 译

农业经济技术文集编辑部



农村读物出版社

农业财务会计论

农业经济技术文集编辑部

(日)阿部亮耳著·孙珍田、覃克良合译

农村读物出版社出版

一九八八年元月

内 容 提 要

本书是我国第一本译自资本主义国家的农业会计理论专著。主要内容为农业会计的研究领域及主体；农业财务会计的理论与实务；农产品成本会计设计；农业共同经营的收益分配；农业经营矩阵簿记等基本问题。以及美国著名会计学家佩顿教授的农业会计学说；农业会计计量的增价增值问题；适用于农业的当期业绩观念和总结观念等理论。内容新颖，论述深入浅出，对了解西方农业会计的理论与实务有重要的参考价值。可供从事农林牧业财务会计、农村金融、经营管理部门的有关人员，高等农业、财经院校有关专业师生参考应用。

农业财务会计论

NONGYE CAIWU KUAIJILUE

(日)阿部亮耳著 孙珍田、覃克良合译

农业经济技术文集编辑部

农村读物出版社出版

中国人民解放军工程兵学院印刷厂印刷

787×1092毫米 32开本5.75印张124000字

1988年4月第一版 1988年4月第一次印刷

印数1—10,000册

ISBN7-5048-0346-0/G·59

定价：1.75元

前 言

日本《农业财务会计论》一书，是关于西方农业财务会计基本问题的论文汇编。本书作者、农学博士阿部亮耳，1950年毕业于日本京都大学农学院农林经济系，曾著有《农业经营复式簿记》、合著《农业会计的理论与应用》、《农业的经营分析》等。对农业会计研究造诣很深。

本书是作者在担任日本京都大学农学院助教授期间，主讲农业经营复式簿记讲座的过程中，为了适应近年来农业体制的变革和会计学科的发展，对农业财务会计的基本问题所撰写的论文，然后汇编为一本农业财务会计的专著。

本书从动态论的立场，以广义的农业为对象，全面论述了农业会计学的研究领域，农业的会计主体，农业财务会计的理论与实务，农产品成本会计设计，农业的收益分配等传统会计学的问题。同时也论述了现代会计的农业经营矩阵簿记。特别是根据农业经营的特点，全面介绍了美国著名会计学家佩顿教授的农业会计学说。专门研究了与农业会计计量密切相关的增价增殖问题，以及适用于农业的当期业绩观念和总括观念。这对于我们了解西方农业会计的理论与实务，进行会计工作的改革，无疑是有帮助的。

在资本主义国家农业中，家庭经营占有绝大的比重，资本主义企业会计原则不完全适用于农业，因而农场记帐很不普遍。在西方的高等和中等农业教育中，一般不单独开设农业会计课程，而是作为《农场管理学》的一个组成部分，专

门的农业会计学著作尤如凤毛麟角。而日本京都大学农业簿记研究中心，经过深入细致的调查研究，从农家经营和农业共同经营的实际出发，设计和推广的自计式农业簿记，采用单记式、复计算的方法，在日本是具有代表性的，被称为“京大式”农业簿记。作者对此从管理和实务方面进行了系统的论述，这对于我国农村的农户、家庭农场、新经济联合体建立和健全会计核算有重要的借鉴意义。

在“改革、开放”方针的指引下，学习西方会计，改革我们的会计工作，是当前会计改革的一个重要问题。但西方国家同我国的社会制度不同，学习西方农业会计不能全盘照搬，应去其糟粕，取其精华，学习那些对我们有用的东西。

由于本书是一本论文集，每章都有附录，在翻译时已略去。正因为如此，作者在每章中都旁征博引，涉及论著浩繁，而译者掌握国外资料有限，仅就原文进行翻译，未对引文进行核对。加之译者水平有限，译文不妥之处，恳请读者批评指正。

本书是在“农业经济技术文集编辑部”的支持和帮助下出版的，特别是得到了辑编部主任易琼芝同志的悉心指导。河北省农业会计学会对本书的翻译和出版也给予了支持和帮助，在此一并致谢。

译 者

1987. 7

目 录

序 言	(1)
第一章 农业会计学的研究领域	(3)
第一节 微观农业会计	(3)
第二节 农业财务会计的研究领域	(8)
第三节 农业管理会计的研究领域	(11)
结束语	(17)
第二章 农业共同经营的会计主体	(18)
第一节 农业共同经营体的概念	(18)
第二节 农业共同经营的组织成员	(21)
第三节 农业共同经营的会计主体	(26)
第三章 农业财务会计的理论与实务	(30)
第一节 簿记是追求业主权益的工具	(30)
第二节 经营与家计相分离	(34)
结束语	(38)
第四章 农业共同经营的财务会计	(39)
第一节 会计实务与财务簿记	(39)
第二节 农业共同经营会计的帐户组织	(48)
第三节 农业共同经营的投资会计	(54)
第四节 农业共同经营的财务报表	(63)
第五章 佩顿教授的农业会计观	(67)
第一节 佩顿教授的农业会计研究方法	(68)
第二节 正确认识和测定期间损益问题	(71)

第三节	农用地价格对损益的影响·····	(80)
结束语	·····	(83)
	补充：期间损益计算中的“收益确定”问题·····	(85)
第六章	增价增殖问题——与减价补偿相对应·····	(90)
第一节	增价增殖的意义·····	(90)
第二节	增价增殖的本质问题·····	(93)
第三节	财产计算上的增价·····	(100)
结束语	·····	(103)
第七章	当期业绩观念和总括观念——农业会 计适用·····	(104)
第一节	企业会计上的当期业绩 观念和总括观念·····	(105)
第二节	关于农业会计适用之考察·····	(108)
第三节	农林省农家经济调查的营业外损益·····	(111)
结束语	·····	(118)
第八章	农产品成本会计设计·····	(120)
第一节	农产品成本帐户的设置和分类·····	(121)
第二节	成本要素会计科目·····	(122)
第三节	部门成本会计科目·····	(125)
第四节	成本负担者会计科目·····	(128)
第五节	营业费会计科目·····	(130)
结束语	·····	(132)
第九章	农业共同经营的收益分配·····	(133)
第一节	收益分配的意义·····	(133)
第二节	收益分配的方法·····	(136)
第三节	收益分配的形式·····	(142)

结束语	(144)
第十章 矩阵农业簿记与自计式农业簿记	(145)
第一节 现金实物日记帐与矩阵簿记	(146)
第二节 矩阵簿记与财产台帐的联系	(151)
第三节 矩阵簿记与自计式协作经营簿	(157)
结束语	(158)
第十一章 农业经营矩阵簿记	(159)
第一节 农业经营复式簿记的矩阵形式	(159)
第二节 关于内部业务的矩阵形式	(173)
结束语	(175)

序 言

本书的目的在于从动态论的立场，阐明农业财务会计的基本问题。近年来，我根据会计学的发展和日本农业的变迁，着重研究和分析说明农业会计学的许多基本问题。这里仅将已发表的关于农业财务会计的论文，整理汇编而成《农业财务会计论》予以刊印。

第一章首先阐明农业财务会计在一般会计学与农业会计学中所占的地位，其内容拟在第三章中再详加论述。

第二章着重考察农业的会计主体，特别是农业共同经营的会计主体问题。

第三章是与上述会计主体相关联，总括论述农业的会计实务为什么难予发挥复式簿记所固有的机能，先就个体农业组织进行考察。在第四章继续从农业共同经营的会计实务出发，对单记式、复计算的“自计式协作经营簿”，与复式簿记的帐户组织进行比较考察，再指出投资会计是其最本质的特征。

从第五章到第七章，仍从动态论的立场，考察农业财务会计的原则。论述W·A·佩顿教授的学说对美国以及日本的会计学所产生的影响，确认农业作为企业会计的问题，从期间损益计算的观点到增价增殖这个农业会计所固有的问题，继而论述农业会计怎样对待当期业绩观念与总括观念。然后，与期间损益相关联，设置第八章农产品成本会计，作为财务会计的补充。

第九章考察财务会计的重要目标之一的收益分配问题。特别是农业共同经营的收益分配问题。

以上列举的农业财务会计，包括会计主体，会计实务，损益计算（包括成本计算），以及收益分配问题。但从资产会计方面来看，尚有一点不足之处，将从论述动态论的过程中，采取一定方式予以补充。

最近，与电子数据处理相关联，提出了矩阵簿记问题。为此，在最后两章从上述的立场，转入考察农业矩阵簿记的问题。

本书作者一贯认为：农业是继续从事有机生产的经营组织，为此，着重阐明会计这种资本计算手段，如何在财务会计领域发挥其职能作用，即伴随着资本经济的发展，会计这门科学必将日益发达，这种法则如何具体运用于农业财务会计领域的问题。

本书是在大槻正男和桑原正信两教授的长期指导和鞭策下的产物，这里我衷心的表示感谢。在学生时代就鼓励我研究会计学的冈部利良教授，以及经常大力协助我的京都大学农学部，农业簿记研究中心和农林经济教研室的诸位先生和同事，这里我谨向他们致以深切的敬意。

最后，对接受这本专著出版的明文书房社长深田薰先生和大城幸男先生表示谢意。

阿部亮耳

第一章 农业会计学的研究领域

农业会计学是会计学的一个分科，它以农业这一产业部门为研究对象。它的研究领域既要随着农业生产结构的调整而变化，又要与会计学理论的发展相适应而扩展。

近年来，日本农业随着国民经济的高速增长，而发生了异常的变化，会计学正向管理会计的研究领域扩展。经营学和经济学两者研究领域的界限日益复杂化，与电子计算机广泛应用于企业管理相适应，会计的实践和理论也发生了急剧变化，确实堪称为信息革命，促使会计的实务和理论呈现曙光。

目前，在日本农业界，不仅对簿记理论的核心——复式簿记议论纷纷，而且还论及矩阵簿记、矢量簿记以及多元簿记。回顾近20多年来，日本农业的发展和农业会计研究领域的扩展等状况，我认为农业会计学的研究领域正在由量变向着质变的方向发展。

过去，农业会计学被理解为狭义的农业簿记，广义的农业评价和生产费核算。现在农业簿记被理解为狭义的，农业会计学则被作为广义的会计学。本文先阐明农业会计学与一般会计学的传统研究领域，然后再论述它涉及的那些新领域。

第一节 微观农业会计

农业会计学的研究领域是随着社会经济体制而变异，一国的经济体制不同，它的农业生产结构和会计核算的组织也

就不同。如资本主义经济体制下的农业会计与社会主义经济体制下的农业会计，它们二者的研究领域是不同的。

马梯西（R·Mattesich）倡导会计学一般论。他把会计学分为两大类：（一）货币计量会计；（二）非货币计量会计。又将第一类分为微观会计和宏观会计。同时，又把微观会计分为：（1）企业会计；（2）政府会计；（3）家计（农家）簿记。而其中企业会计又分为财务会计和管理会计。

以个体经济为主体的会计，是属于微观会计的一个特殊分科。它在“农业会计学”中占有什么样的研究领域呢？这就是本节从会计主体与农业经营者相联系，说明农业会计学与一般会计学之间所存在的传统关系。

第一，一般所说农业个体经济主体，主要是指农家直接从事农业的劳动者；一般所说的“家业”，包括着生产经营和生活消费两个方面。从农地所有形态来说，又分为地主、自耕农和佃农。再按他们的经营范围来说，可分为专业和兼业。若以自耕专业农为主体，它是以生产经营和生活消费二者合于一体为特征。因此，农业簿记或农业会计学的研究领域，既要强调农业生产经营的经济行为的特殊性，又要强调包括生活消费的“家业”的特殊性。农业簿记所关心的中心问题，将随簿记和会计如何处理农家的劳动力而表现为“农家收入”和“农家经济盈余”问题，以及作为处理农家经济业务的簿记技术问题，特别是具体的计算技术问题。

就最狭义的、传统的农业会计学研究领域而言，主要是采取货币计量形式，对个体经济有关农业生产经济活动的信息，负责进行收集、记录、分类和传输等业务。

第二，从事农业生产经营的个体经济主体，在日本，从1960年以来，随着农业共同化的进展，又形成了一个独立的农业共同经营的经济组织。这里主要考察它的会计组织。在农业共同经营中，首先是从事部分农业生产的“农协”（农业协同组合）的合作经营；其次，是采取任意组织的合作形态，以及取得农业生产法人资格的农事合作法人，或者采取股份公司形态的农业经营，也都相继成为农业会计学的研究领域。正是由于这些农业生产经营组织形态的变化，才使农家的生活消费和农业生产经营两者严格分开，而作为投资会计的资本帐户的设置，标志着农业共同经营会计日益接近企业会计的趋势。

第三，“农协”合作组织的会计成为农业会计学研究领域的过程。首先，从出资合作来说，“农协”组织本身经营农业生产的经济行为，这当然是农业会计学的研究领域；由“农协”组织沿着前述农业共同化系统创建的水稻承包耕种组织，或者设立养鸡场，经营养鸡等农业生产事业，也是农业会计学的研究领域。不过，这里有中央综合“农协”和地方个别“农协”之分。综合“农协”所直接从事的农业生产事业，属于综合“农协”会计的研究领域；地方“农协”所从事的主要事业，如购买、贩卖、信用和互助会等合作事业，应属于地方“农协”会计的研究领域。以上二者结合起来，构成整个“农协”的会计组织。

“农协”合作组织的会计，一般直接作为农业会计学的研究对象，主要是因为它在协同组合（合作）之上，冠以农业二字。所以其中的商业以至金融业的合作会计也作为农业会计学的研究领域。同时，“农协”合作组织是农民依据相

互扶持的原则，以为合作成员——农民服务为职责，农业协同组合（合作）的法人代表是农民，“农协”的最高经营者是农民，出资者原则上也是农民。从这点看，地方个别“农协”单位的会计，当然可以作为农业会计学的研究领域。当前日本每个“农协”组织的正式成员数，多达万名以上，它同由几名家庭成员或人数较少的共同经营相对比，两者会计的研究对象是大相径庭的。

若从“农协”的最高经营决策机构由农民代表组成，其投资者也是农民这一点来说，在当前的三阶段即生产与生活（经营与家计）分离；劳动与资本分离；投资与经营分离制度下，各府、县单位的各种联合会和全国组织的联合会的会计，也可作为农业会计学的研究对象。

第四，所谓一般企业会计，是指企业会计中，以股份公司形态为主体的大型企业会计。例如，以养鸡为主的农业生产企业，当然是农业会计学的研究对象。农业会计学是会计学的特殊领域。其活动的范围包括林业和水产业，所以，采取股份公司形态的大企业，当然也是农业会计学的研究对象。

第五，政府或地方公共团体等，为了执行其政策，或行政上的任务，常从外部对农民进行各种有关农业生产的经济活动调查，特别是采取簿记的方式进行的经济调查，并汇编为经济统计报告，也应属于农业会计学的研究领域，尤其是税务会计的一个重要领域。

在政府以至地方公共团体会计中，关于农民以及农业生产的财政问题，例如，“粮食管理特别会计”，本来是财政学的研究领域，但从广义的农业来看，也可包括在农业会计

学的研究领域。

以上所述，是关于资本主义社会农业会计学的研究领域。先考察货币计量会计中作为微观会计的农业会计，着重阐明个体经济主体和农业生产的经济行为两方面的研究领域。首先是农业个体经济主体与其从事的农业生产业务的发展程度相适应，作为农业会计学的研究领域。为此，可把“家业”、共同经营、合作法人、有限公司、股份公司、地方公共团体、政府等，都作为会计主体进行考察。其次是以提供与农民从事农业生产的经济活动直接或间接有关的会计信息为研究对象。这里提供会计信息者，包括农民自己和外部有关的行政管理部门。

会计学一般的研究领域，我的设想，不仅包括单纯的大企业，以股份公司形态为中心的企业会计，还包括有家计、合作、联合企业和政府等的意义。从这种意义来说，农业会计和企业会计两者都可作为会计学的特殊领域来进行考察。

如前所述，农业会计学或会计学是以与经济体制相关联的经济行为为研究对象。在资本主义社会，按制度规定的会计主体，可以独立进行会计核算。从这点来说，它是属于微观农业会计的范畴。

在社会主义经济体制下的农业共同经营，如国营农场和集体农庄等，它们的会计本身没有独立性，其个体经济核算也直接纳入整个国民经济核算之中。国营企业和合作企业的会计，主要完成它作为基层单位的任务，是直接为一个社会主义国家服务的工具。因此它的会计，同资本主义制度下的微观会计可以独立核算不同，这是由于会计的基本前提不同的结果。

在资本主义体制下，会计学被理解为广义的，它的研究领域既包括宏观会计，也包括社会会计。个体经济主体的会计数据，被看作是社会会计的一个组成部分，执行为整个国民经济服务的任务。因此，在资本主义经济体制下，农业会计可以作为社会会计的一个领域，但是，它们的处理方法是完全不同的。

社会会计被称为“无形会计”，这可以从它以个体经济主体的会计资料为中心，以关于生产、分配、消费、金融等的各种统计为复式簿记的会计模式等可以看出其涵义。此外，从农业生产的机能来说，还有农业的社会存在与农民的经济主体部门相结合而存在的农民的社会会计。

上述所谓农业会计一般论，就是始终以农业会计学作为研究领域。以下将微观会计分为财务会计和管理会计，分别进行考察。

第二节 农业财务会计的研究领域

财务会计与管理会计的区别，通常是按目的来区分的。佐藤孝一教授说，在企业会计中，财务会计的特征及其领域，可作如下的概括：

“对于企业内外所发生的一切经济价值变动事项，要在各种法制的制约下，依据一定的原则和组织，用货币量度进行计算和控制，要在一定期间或时点，正确且明了地反映企业经营的实际情况，要核算一切开支和经济价值消耗，计算未来一定期间的预计数值，并对计算的结果进行分析和评价等，是具有强烈的公共性、社会性和约束性的会计领域。”

以上是企业财务会计的研究领域。那么以个体经济主体为对象的农业会计，它的财务会计研究领域是怎样的呢？

农家经营是以生产经营与生活消费合于一体为特征。投资者、经营者和会计工作者都是同一家庭的成员。农业共同经营则以资本与劳动相分离为特征，开始向全体投资者提出财务报告。在这个阶段是以农业所得税为中心，实质上是处理企业与国家的关系问题。美国和其它各国关于农业财务会计的实际问题，也都是以税务政策为中心。只是生产范畴不同的中小企业（工商企业），事实上已经是以税务政策为中心问题了。此外，还有处理金融制度和补助的关系，以及国家公共团体与通常的债权人、金融机关之间的关系等财务会计问题。“农协”组织还需考虑向合作成员提供财务状况的财务报表问题。

第一，从财务会计的一般基础理论开始，以各个个体经济为对象的农业会计，主要研究它的概念、本质、目的、体系、分类等有关问题，以及规范、原则、惯例、手续等基本问题。

第二，财务会计的中心课题是进行期间损益的计算和收益的确定。例如，以农家为对象，有总收入、总支出和农家收益的核算；以农业经营为对象，有总收益、经营费用和纯收益的核算。大企业则以确定事业部的损益为主要课题。一般地说，有关于期间损益的计算的诸原则和具体地计算方法、项目、表示形式等问题。农业会计则还需要处理长期培育的动植物的育成和增值的问题。

第三，农业资产会计的问题。关于农业会计主体所拥有的一切资产，要特别注意重点的研究领域，分别按照它的本