

新版 複式農業簿記

倉 田 貞 著

大 明 堂 発 行

—— 著者略歴（くらた てい） ——

1944年 京都大学農学部農林経済学科卒業

現 在 三重大学教授 農学博士

著 書 『実務複式農業簿記』

『集団農場の経営』（磯辺・倉田）

本書の内容の一部あるいは全部を、無断で複写複製（コピー）することは、著作者および出版社の権利侵害となり、著作権法違反となりますので、予め小社あて許諾を求めて下さい。

新版 複式農業簿記

昭和54年3月23日 発 行

¥ 3,000

著 者◎ 倉 田 貞

発 行 者 神 戸 祐 三

発 行 所 株 式 大 明 堂

101 東京都千代田区神田小川町3-22
振 替 東 京 0-15270
電 話 03-291-2374（代）

印刷・製本 （株）KMS

3033-360340-4325

は し が き

本書の第1の特徴は、農業簿記を企業会計原則に準拠して体系づけようとしたことである。かつては、わが国の農業は小農すなわち家族制農業経営によって営まれていたので、農業簿記に関してもそれに応じた特殊なものが要請された。けれども、近年は家族農業経営の変質が進み、先進的な農業経営は、同じく家族の労働に依存していても、企業性格の強いものになってきた。そこでは多額の資本が投下され、労賃、利潤、地代といった三範疇が分離して意識され、企業的な論理に従って経営が行なわれざるを得なくなっている。また一部には法人による経営も現れてきている。これらの事情を考慮して、その動きに適合するように、ここでは一般の企業会計と同様の原則にもとづき、さらに商法や税法の規程も参考にして、複式農業簿記を体系づけようとしたのである。

このことに関連して、ここでは企業実体の公準に従って、経営体を家計から完全に分離して取扱うことにした。資本構成の高い近代的な農業経営では、それが家族労働力に依存する経営であっても、自家労働に対して他産業なみの労賃が意識され、莫然とした混合所得の計算よりも、資本純収益の計算が要請される。本書では、このような事情を考慮し、さらに一般企業との比較などを考慮して、経営体を家計から分離して取扱うことにしたのである。

そしてその場合に経営体と家計との間に生じる諸問題については、それらを資本勘定の内訳科目としての家計勘定を設けることによって調整することにした。

本書の第2の特徴は、現代の会計理論に従いながらも、記録計算の実践性という点に特に留意したことである。農業は工業と同様に物的な生産の過程を持つものであるから、それを対象にする簿記は、工業簿記に見られるように、原価計算を勘定組織の中に組入れたものであることが望ましい。けれどもわが国の農業の現状のもとでは、先進的な農業経営でも、この種の簿記を継続できるものは稀である。筆者は、過去拾数年間複式農業簿記の指導を行ってきた結

果、まず記帳が比較的簡潔な財務簿記の様式を用いて報告目的に役立て、つぎにその拡張計算によって部門別損益計算や原価計算を行なって経営管理の目的にも役立てるようにするのが最も実践的であることを知った。本書は、主として、このような考えのもとに編成されたものであり、さらに立入った工的農業簿記の理解を望む人のためには、後章で、原価計算を勘定組織の中に組入れた原価計算簿記の体系を解説することにした。

第3に、本書では、資産の評価、勘定科目の内容、減価償却と育成の取扱い、などについて、章を改めて詳説した。これらのことは会計理論上の重要な問題であるばかりでなく、生物を扱う農業には、これらのことに関して特に複雑な問題が含まれているからである。

昭和46年に「実務複式農業簿記」を公刊したが、その後昭和49年に商法及び企業会計原則が改正されたし、そこで用いた事例も古くなったので、本書ではまずそれらの点を改めることにした。だがそれと同時に、旧著では論述が不充分であった資産の評価、勘定科目の内容、減価償却と育成の取扱い、などについて詳説し、さらに原価計算についても実践的な方法のほかに体系的な説明も加えたのである。なお経営分析についても要点を説明し、農事組合法人の会計や青色申告のことも付記した。

本書が先進的な農業経営の把握と分析に役立ち、それを通して、農業の改善に少しでも貢献することができれば幸いである。

最後に、本書の発刊について種々御厚意をいただいた大明堂社長神戸祐三氏および同社の近藤達也氏に厚く御礼を申し上げたい。

昭和54年1月

倉田貞

目 次

第1章 簿記の種類	1
I 単式簿記と複式簿記	1
II 財務簿記と管理簿記	1
第2章 貸借対照表と損益計算書	3
I 貸借対照表	3
II 損益計算書	4
第3章 帳票組織	7
第4章 勘定科目の設定	9
I 勘定および勘定科目の意義	9
II 借方と貸方	9
III 勘定科目の分類	10
第5章 開始貸借対照表の作成	16
第6章 取引	20
I 取引の意義	20
II 取引の種類	20
III 取引の二重性	23
第7章 仕訳	29
I 仕訳法則	29
II 仕訳の例示	30
III 仕訳帳	33
IV 仕訳伝票	34

第8章 特殊な取引	44
I 国庫補助金の圧縮記帳	44
II 農事組合法人における労働報酬	45
III 手形取引	46
第9章 元帳への転記	50
第10章 試算表	64
I 試算表の意義と機能	64
II 試算表の種類	65
III 試算表で発見できない誤謬	66
第11章 決算整理	71
I 棚卸資産の整理	71
II 固定資産減価償却費の計上	75
III 固定資産育成高の整理	75
IV 繰延資産の償却	76
V 損益の見越しおよび繰延べ	76
VI 諸引当金の設定	77
VII 有価証券の評価替え	78
第12章 元帳諸勘定の締切	89
第13章 精算表	117
第14章 決算諸表の作成	122
I 損益計算書	122
II 貸借対照表	123
第15章 部門別損益計算と原価計算	132
I 予備的処置	132

II 収益の部門別配賦	133
III 費用の部門別配賦	133
IV 部門別損益計算書	146
V 生産原価の計算	150
VI 部門資本の計算方法	154
第16章 勘定科目の説明	159
I 資産勘定	159
II 負債勘定	170
III 資本勘定	173
IV 費用勘定	175
V 収益勘定	182
第17章 資産の評価	185
I 資産の評価基準	185
II 棚卸資産の評価	189
III 流動資産としての有価証券および受取勘定の評価	203
IV 固定資産の評価	204
V 繰延資産の評価	211
VI 動的貸借対照表観と取得原価主義	211
第18章 減価償却と育成	214
I 減価償却の意義	214
II 減価償却の計算方法	215
III 減価償却費の記帳方法	220
IV 個別償却と総合償却	221
V 普通償却と特別償却	222
VI 固定資産の育成	223

第19章 原価計算簿記	227
I 原価計算の意義と目的	227
II 直接原価，生産（製造）原価，総原価	227
III 原価計算の方法	228
IV 原価計算の手続き	229
V その他の事項	235
第20章 経営分析	239
I 収益性分析	239
II 財務流動性分析	245
III 原価分析	247
IV 付加価値分析	249
〔付 録〕	
I 農事組合法人の会計	254
II 青色申告決算書の作成	260
III 固定資産の耐用年数，償却率および残存割合の 一覧表	263
索 引	270

第1章 簿記の種類

I 単式簿記と複式簿記

簿記は記録計算の方法の相違によって単式簿記と複式簿記とに区別される。

単式簿記は特定の理論と技術に裏づけられていない常識的なものであって、現金収支簿や仕入・売上帳などがこれに属する。単式簿記では経営活動の十分な把握ができないし、理論的な基礎を持っていないので、現在では、それは小規模な経営で例外的に用いられるだけである。

複式簿記 double-entry bookkeeping は、財産および資本の双方の変動を明らかにする目的で、一定の法則にしたがって記録計算する体系的な簿記である。これは勘定という形式を用いて、資産、負債・資本および費用、収益について必要な項目を分類し、二重の記帳方法と二重の計算方法によって経営活動をもれなく記録計算する。したがって近代的な経営ではすべて、この複式簿記が用いられている。

わが国では家族農業経営が支配的であるが、その中でも先進的な経営は近年企業性格を持つようになってきたし、農事組合法人や会社法人による経営も見え始めているので、ここでは複式の農業簿記について述べることにする。

II 財務簿記と管理簿記

簿記はまた財務簿記と管理簿記とに区別される。

財務簿記は、経営全体としての財務の状態や、その変化の原因になる営業成績を、利害関係者すなわち出資者および従業者、金融機関、税務当局、関係官庁などへ報告するのを目的とするものである。そして、この財務簿記は主とし

て売買などの外部取引によって把握されるのを特徴とする。そのことは記帳組織を簡潔にするばかりでなく、報告の信頼性という点でも長所を持っている。外部との取引は客観的証拠に裏づけられるものであって、恣意性が混入しない。したがって、このような外部取引にもとづいて記録計算される財務簿記は、その信頼性、正確性という点ですぐれているのであって、利害関係者への報告目的に適合するものといえる。

なお、この財務簿記は外部の人々や機関と関係を持っているので企業会計原則、商法、税法などの制度的なものに裏づけられている。すなわち制度的な簿記である。

管理簿記は、経営管理に役立つのを目的とする。したがって、部門別損益計算や原価計算や経営計画などが容易にできるように組立てられた簿記である。そしてこの簿記は外部取引だけでなく、内部取引の把握にも重きをおくところに特徴がある。したがってその組織は複雑であり、客観的証拠に裏づけがたい部分も含まれるが、経営者が自己の経営を反省して、新しい改善計画をたてていくという目的にはもっとも適合したものである。

ここでは、複式簿記のうちでも、まず財務簿記について述べて、その拡張計算として部門別損益や生産原価の計算方法などを述べ、さらに後で管理簿記の1つとしての原価計算簿記の体系について説明を加えることにする。

第2章 貸借対照表と損益計算書

複式簿記，殊に財務簿記の記帳結果は，最後に集計されて，貸借対照表と損益計算書という形で報告される。したがって最初にこの2つの決算書の意味を理解しておく必要がある。

I 貸借対照表

貸借対照表 balance sheet (B/S)はつぎのような形式のものである。

(借方)		貸借対照表		(貸方)	
資 産		負 債		資 本	
		資 本			

この向って左側すなわち借方に示される資産 assets は，一定の経営体（あるいは企業）に所属している生産用の財のことである。したがって，農業経営では，肥料，飼料，果樹，家畜，機械器具，建設施設，土地などの生産財と，これに準ずるもの例えば現金，預金，売掛金，未販売生産物，貸付金などが資産に属する。現金，預金などは主として生産用の財や用役¹⁾を買入れるためのものであるから準備過程にある生産用の財といえることができる。売掛金や受取手形なども短期間に現金化して同様の働きをする。また簿記では生産物は販売された時に収益が生じたものとされるので，未販売の生産物は収益をあげるための手段であり，それを生産するために要した生産要素の担い手とみなされる。なお長期の貸付金や有価証券なども資産に含められるが，これらは休息過程に

1) 現金，預金の一部は労働用役を買うため（家族経営の場合には家族労働力の維持のため）にも準備される。他の生産要素と異なって，ストックとしての労働力はそれを所有することが許されないで，それに代わるものとして，フローとしての労働（用役）を買うための支払手段をストックとして準備していると考えてよいであろう。

ある生産用の財とみなしてよいであろう。

農業経営は農業生産の組織体であるから、まずその経営体に所属する生産用の財とそれに準ずるものを明らかにしておくことが必要なのはいうまでもない。複式簿記では、これらのものすなわち資産²⁾を貸借対照表の向って左側(借方)に示す。

ところが、現在の社会では、同時に、その資産の所有関係あるいは持分関係を明らかにしておくことも必要なのである。したがって貸借対照表では、その借方に示される各資産の価値の合計のうち、どれだけが他人資本によるものであり、どれだけが自己資本によるものであるかを、向って右側(貸方)に明示しておくのである。ところが簿記では、他人資本のことを負債 liability といい、自己資本のことを単に資本 capital というので、貸借対照表の貸方には負債と資本が示されることになる。

すなわち、資産は生産用の財産の具体的形態を示すものであり、負債および資本はその持分関係を示すものであって、これらの一時点における状態を対照的に表示したものが貸借対照表なのである³⁾。

Ⅱ 損 益 計 算 書

損益計算書 profit and loss statement (P/L) はつぎのような形式のもので

- 2) 財が特定の経済主体に所属する時に、その経済主体の財産といわれる。そして資産は財産のうちで企業(経営体)に所属して生産に用いられるものを指すといえる。
- 3) 資産と負債および資本とは、金額的には同じものを異なった面から見たものであるから、つぎのような式が成立する。

$$\text{資産} = \text{負債} + \text{資本}$$

この式は上掲の貸借対照表の関係をそのまま示したものであるから貸借対照表等式あるいは貸借対照表方程式といわれる。ここでは負債は他人資本として広義の資本(総資本)の一種と考えられている。

これに対し負債を財産の中に含め、資産を積極財産、負債を消極財産とし、その差額を純財産 net worth として、この純財産を資本とする説がある。この説によるとつぎの等式が成立する。

$$\text{資産} - \text{負債} = \text{資本}$$

この式は資本等式あるいは資本方程式といわれ、簿記上の資本すなわち自己資本に中心をおいた考え方である。資産、負債・資本については実はこのようにいろいろな考え方があることを付記しておく。

ある。

(借方)		損益計算書		(貸方)	
費用		収益			
純利益					

経営活動は、上述の資産や負債・資本の価値における変動をひき起こす。それは長期間にわたって継続的に行なわれるものであるが、財務報告の観点からも、経営管理の観点からも、その変動を一定期間ごとに区切って把握することが必要である。したがって、簿記では一定期間、農業では通常1カ年を1会計期間とし、その間の損益すなわち期間損益を明らかにする。

1会計期間における純利益の額は期首の貸借対照表と期末の貸借対照表を比較することによっても知ることができる（これを財産法という）。けれども、それではその純利益が生じた原因あるいは経過を知ることができない。

一般に、前述の資本の増加を示す要因、例えば米や野菜や牛乳や果実などの売上高を収益といい、資本の減少を示す要因、例えば肥料費や労働費のことを費用という。損益計算書は1会計期間に生じたこれらの諸要因を把握し、それらの差額としての純利益を算出するものである（これを損益法という）。したがって損益法での損益の把握は、純利益＝収益－費用という方法で行なわれる。ところが簿記ではマイナスの符号を用いないので、これを費用＋純利益＝収益という形に改めて、損益計算書に表示するのである。

ところで、損益計算書では収益は必ず貸方に位置し、費用は必ず借方に位置する。前述のように収益は資本の増加を意味し、費用は資本の減少を意味する。ところが貸借対照表では資本は貸方に位置する項目であるから、その増加を意味する収益は損益計算書の貸方に位置し、その減少を意味する費用は反対の借方に位置するのである。

複式簿記の報告書にあたる貸借対照表と損益計算書は以上のような性格のものであり、これらを誤りなくつくるために、以下に述べるようないろいろな記録計算の手続きが考えられているのである。

ただ、近年、企業の利害関係者の関心が、個々の資産の単なる合計よりも、企業の収益力に向けられるようになるにつれて、それを直接的に示すものとしての損益計算書に重点が置かれるようになり、貸借対照表はその連結環としての意味を持つものとみなされる傾向が強くなっている。近年、いろいろな問題を含みながらも、多くの人々に支持されている動的会計理論はこのような考えの上に立つものである。これについては後で説明する（第17章Ⅵ参照）。

第3章 帳 票 組 織

農業経営者は簿記の開始に当たって、まず帳簿あるいは伝票を揃えなければならない。複式簿記においては、従来、主要簿は仕訳帳 journal と総勘定元帳 ledger とされ、そのほかに補助簿として、現金出納帳、固定資産台帳、借入金台帳、出資金台帳、労務費台帳、資材受払簿、生産物受払簿などが考えられていた。なお、最近では仕訳の過程で会計伝票すなわち入金伝票、出金伝票、振替伝票などが用いられ、さらに複雑な経営では伝票を複写し、科目別に整理して元帳のかわりに用いることさえ行なわれるようになった。

けれども農業経営は、最近では近代化の傾向が見え始めているとはいえ、まだ多くの特殊性を持っているので、その帳票組織の作成に当たっては、つぎの諸点を考慮することが必要であろう。

(1)「総勘定元帳」は、一般に市販されているルーズリーフ式のものをを用いて差しつかえない。

(2)仕訳については仕訳帳を用いても会計伝票を用いてもよいが、最近農協からの通知を待って仕訳することが多く、その間に現金取引なども生じるので仕訳帳に日付順に記入することが困難なことが多い。したがって伝票によって仕訳し、後で日付順に整理するのが望ましい。しかも経営用の現金取引は毎日あるわけではないので、入出金伝票を省略し、振替伝票を一般的な「仕訳伝票」として、これで、振替取引のほかに現金取引をも仕訳するのがもっとも適切な方法であろう。

(3)家族経営においても、最近では経営体を家計と完全に分離して考え、経営体にとっては家計は外部のものと考えることが望ましいが、実際には家族労働の多くの部分に対しては労賃を支払わないし、現物家計仕向に対しても代金を受取らないことが多い。したがって、これらのものを把握するために「労働・現物日記帳」を作成することが必要である。この日記帳の形式には一定したも

