

農業財務會計論

京都大学助教授
農学博士 阿部亮耳 著

明文書房

農業財務會計論

京都大学助教授
農学博士 阿部亮耳著

明文書房

著者略歴

1926年8月 京都市に生まれる
1950年 京都大学農学部農林経済学科卒業
現在 京都大学農学部助教授，農学博士
著書 『農業経営複式簿記』明文書房，1972
共訳 『農業会計の理論と応用』富民協会，1961
共著 『農業の経営分析』富民協会，1965

検印省略

農業財務会計論

定価 1,400 円

昭和 49 年 2 月 5 日 印刷

昭和 49 年 2 月 10 日 発行

© 著 作 者 あ べ りょう じ
 阿 部 亮 耳

東京都千代田区三崎町2-12-2

発 行 者 深 田 薫

東京都千代田区三崎町2-11-1

印 刷 所 株式会社 須藤印刷所

発 行 所 明 文 書 房

東京都千代田区三崎町2-12-2

振替口座 東京 84288

電話 (03) (262) 4715, 6250

郵便番号 101

序

本書は農業における財務会計の基本問題について、動態論の立場からこれを究明することを目的としている。近年の新しい会計学の発展とわが国における農業の変遷を考慮するとき、農業会計学としてはまだまだ数多くの基本的な問題の解明と展開に努力しなければならない。しかし、今までに論じた段階で、農業の財務会計としては一応のまとまりを得たので、これらを併せて「農業財務会計論」として刊行することとした。

第1章でまず農業の財務会計が一般会計学ならびに農業会計学の中で、どのように位置づけられるかを示し、その内容については第3節にこれを詳論した。

第2章では、つぎに農業の会計主体について、とくに農業共同経営の会計主体についての考察を行なった。

第3章では、農業における会計実践として上述の会計主体の問題と関連して、なぜ複式簿記がその本来の機能を発揮し難いかを論証すべく、まず個人農業者の場合についてこれを考察した。第4章ではこれに続いて農業共同経営の会計実践から出発して、単記式複計算の「自計式協業経営簿」と複式簿記の勘定組織を比較し、さらにもっとも本質的な出資会計の特徴を示した。

第5章から第7章までは農業の財務会計としての原則を動態論の立場から考察したものである。W. A. Paton 教授の所説が、アメリカならびにわが国の会計学へおよぼした影響を想い、企業会計として農業における問題がどのように把握されたか、期間損益計算の観点から、農業会計固有の問題として増価増殖について、さらに、当期業績主義と包括主義を農業会計としてはどのように受止めたか。なお期間損益計算との関連において、財務会計としての農産物原価勘定の設定を第8章で補足した。

第9章では財務会計としての一応の目標として、収益配分問題をとくに農業共同経営について考察した。

以上で農業の財務会計としては、会計主体、会計実践、損益計算（原価計算を含めて）、収益分配の問題をとりあげたので、資産会計の面が今1つ不足しているが、動態論の立場からは一応の枠組みを示し得たと思う。

最近EDPとの関連において行列簿記が、とりあげられるに至ったので、最後の2章は上述の立場に立って、改めて農業の行列簿記を考察したものである。

本書を通じて一貫した問題意識は、農業という有機的生産を継続的に営む経営において、会計という資本の計算手段がどのように財務会計の面で機能していくかという点である。すなわち資本主義経済の発展とともに会計も当然発達するが、農業の場合には、この法則がどのように財務会計として妥当するかという問題の解明にある。

さて、本書は大槻正男、桑原正信両教授の御指導と御鞭撻を永年にわたって戴いた結果によるものであり、心からお礼を申し上げたい。また、学生時代より会計学への研究に叱咤激励を絶えず賜った岡部利良教授、ならびに日常御助言を頂いた京都大学農学部農業簿記研究施設、農林経済教室の諸先生や同僚諸氏には、この機会に厚くお礼を申し上げたい。

最後に本書のような専門書の出版を進んでお引受け下さった明文書房社長深田薫氏ならびに大城幸男氏にたいして、深甚の謝意を表したい。

1974年2月

阿部亮耳

目 次

第1章	農業会計学の研究領域	7
第1節	は し が き	7
第2節	ミクロの農業会計	8
第3節	農業における財務会計の研究領域	12
第4節	農業における管理会計の研究領域	15
第5節	む す び	21
第2章	農業共同経営の会計主体	25
第1節	は し が き	25
第2節	共同経営体の把握	25
第3節	農業共同経営への参加と構成員	28
第4節	農業共同経営の会計主体	32
第3章	会計実践としての農業の財務簿記	38
第1節	は し が き	38
第2節	資本の利益追求の要具としての簿記	38
第3節	経営と家計の分離	41
第4節	む す び	45
第4章	農業共同経営の財務会計	47
第1節	出発点としての会計実践と財務簿記	47
第2節	農業共同経営会計の勘定組織	53

第3節	農業共同経営の出資会計	59
第4節	農業共同経営会計における財務諸表	68
第5章	ペイトン教授の農業会計に関する 所論について	74
第1節	は し が き	74
第2節	ペイトン教授の農業会計のとりあげ方	75
第3節	期間収益の認識と測定	78
第4節	農用地価格の損益への影響	87
第5節	む す び	90
補	期間損益計算における「収益の把握」について	91
第6章	増価増殖について ——減価償却との対応——	97
第1節	は し が き	97
第2節	増価増殖の意義	97
第3節	増価増殖の本質	100
第4節	財産計算上の増価	107
第5節	む す び	109
第7章	当期業績主義と包括主義 ——農業会計への適用について——	112
第1節	は し が き	112
第2節	企業会計における当期業績主義と包括主義	113
第3節	農業への適用に関する考察	116

第4節	農林省農家経済調査の経営外損益	119
第5節	む す び	123
第8章	農産物原価勘定の設定と分類	126
第1節	は し が き	126
第2節	生産物原価勘定の設定と分類	127
第3節	原価要素勘定科目	128
第4節	原価部門勘定科目	130
第5節	原価負担者勘定科目	133
第6節	営業費勘定科目	134
第7節	む す び	137
第9章	農業共同経営における収益の配分	140
第1節	収益配分の意義	140
第2節	収益配分の方法	143
第3節	収益配分の形態	149
第4節	む す び	150
第10章	行列農業簿記と自計式農業簿記	153
第1節	は し が き	153
第2節	「現金現物日記帳」と行列簿記	154
第3節	「財産台帳」との連結	159
第4節	行列簿記と「自計式協業経営簿」	165
第5節	む す び	165

第11章	農業経営行列簿記について	167
第1節	は し が き	167
第2節	農業経営複式簿記の行列形式	167
第3節	内部取引の行列形式による表示	180
第4節	む す び	182

第1章 農業会計学の研究領域

第1節 は し が き

農業会計学は「農業」という1つの産業を対象とした会計学の1分野であるとするれば、一方では農業という産業構造の変貌とともに、また他方では会計学それ自体の生成発展とともに、農業会計学の研究領域もそれに応じて変化していかざるを得ない。

わが国の農業は、近年の急速な日本経済の成長の中にあって、その変貌を余儀なくされつつあり、また会計学自体も管理会計の研究領域の拡大がしきりに論ぜられ、経営学や経済学との境界領域は一層錯雑となってきた。電子計算機の発達・導入による企業の計算実務の急速な変改と相まって、情報革命と称せられるとおり、これに関する実務・理論の台頭をみる。これと関連して簿記理論の核心をなすものとされた複式簿記のみならず、行列簿記やベクトル簿記、あるいは多次元簿記についても論ぜられることとなってきた。ゆえに、ここおよそ20年間のわが国の農業における変貌ならびに会計学における研究領域が拡大の方向を辿っている状態からみて、農業会計学の研究領域は、それ以前に考究されていたものよりは、いろいろの側面から変質、拡大される方向にあると思われる。

従来「農業会計」として狭義に考えられたものは「農業簿記」のことを意味し、広義には農業評価や生産費計算のことを含めた意味であるとされた。また逆に「農業簿記」という名称で上記の「農業会計」の広義の意味にも用いられていた¹⁾。

ゆえにまず農業会計学と会計学一般との伝統的な研究領域についての関係を整理するとともに、今後どのような新しい領域をも含めて研究領域とすべきかについての素描を行なおうとするものである。

第2節 ミクロの農業会計

農業会計学の研究領域は経済体制により異なる。一国の経済体制が異なるにしたがい、当然その国の農業の生産態様や制度的組織も異なるからであり、資本主義経済体制の下における農業会計と、社会主義経済体制の下におけるそれとはその研究領域も異なる。

R・マテシヒは会計学の一般化を提唱したが、その分類としてⅠ．貨幣計算会計と、Ⅱ．非貨幣計算会計とに2大分類し、Ⅰをミクロ会計とマクロ会計に分類した。さらにミクロ会計を1) 企業会計、2) 政府会計、3) 家計に3分し、さらに1)をa) 財務会計、b) 管理会計に2分している²⁾。

このミクロ会計と称せられる個別経済主体の会計を研究領域とする場合に、その1特殊分科として、「農業会計学はどのような研究領域をもつか」について、まずさし当って本節では、会計主体と農業担当者との関連において、農業会計学と一般会計学との従来の関係を明らかにする。

まず第1に、農業を担当する個別経済主体として従来より論じられてきたものは、いうまでもなく農家における農業者である。一般に「家業」と称せられるものの本質は、生産を担当する部面としての経営と、消費を行なう部面としての家計とが未分離であるという点にある。農地の所有形態からは、地主、自作農、小作農に分類され、また農業者の農業を営む程度により、専業、兼業の区分がなされるが、自作専業農に焦点を当てた場合にも、家計と経営の未分離ということにその特徴があった。ゆえに農業簿記学ないし農業会計学の研究領域としての特殊性は、農業生産自体の経営面における経済行為のみならず、家計をも含むという家業としての特殊性が必然的に強調せられたのであった³⁾。ゆえに自家労働力を簿記会計上どのように取扱うかにより、農業簿記の関心の中心点は、「農家所得」ないし「農家経済余剰」としてあらわれ、この農家の経済行為に関する情報の収集の手段として簿記という手法そのものが問題とされ、また具体的な様式も問題とされた。

ゆえに、最狭義に伝統的な農業会計学の研究領域を考えれば、個別農家経済の農業生産に関する経済事象の貨幣価値計算による情報について、その収集、記録、分類、総合、伝達と解されていたといえよう。

第2に、農業生産を担当する個別経済主体に関しては、わが国においては昭和35年以降農業の共同化の進展により、農業共同経営を独立した1つの会計主体とみて、その会計組織を考慮することが必要となった。この農業共同化の進展により、農業生産を一部担当する農業協同組合も発生したが、同時に制度上、任意組合の形態のみならず、その当時まではほとんど問題とならなかった農業の生産法人について、すなわち、農事組合法人や有限会社形態をとる農業経営についても農業会計の研究領域は拡大された。むしろこのような農業生産を行なう経営組織の形態変化は、家計と経営の分離による資本金勘定の出現により、企業会計への接近をみた⁴⁾。

第3に、農業協同組合の会計をどのような意味で農業会計学の研究対象とするかである。まず出資組合を対象とするとして、農業協同組合がみずから農業生産を行なう場合には、その農業生産に関する経済行為について農業会計学の研究領域となる。農業生産をもっとも狭義に考えた場合にも、農業協同組合は前述の農業共同化の線に沿うて、たとえば稲作の請負耕作を行なったり、育雛所を設置して育雛事業を行なうごとく、農業生産を行なっているものがある⁵⁾。もちろん農業の範囲が当然に農業会計学の研究領域として問題となるだろう。アグリビジネスのような概念を用いることがなければ、いうまでもなく総合農協にせよ農業生産を直接事業とすることは例外的であり、購買、販売、信用、共済等の主要な事業に関しては、農業生産の意味を狭義に解する限り、この側面からは農業協同組合の会計全体を農業会計学の研究対象とすることは困難であろう。

農業協同組合の会計全体を農業会計学の直接の研究対象とする意義は、むしろ協同組合が農業という字を冠している点に求められなければならない。しからざれば、商業ないしは金融業の組合会計として論ずるのがもっとも妥当であろう。農業協同組合は農業者が相互扶助の原則により組合員たる農業

者への奉仕を志し、農業協同組合法人の代表者は農業者であり、農業協同組合の最高意思決定は農業者であり、また出資者は原則として農業者であるという点から、単位農業協同組合の会計を全面的に農業会計学の研究領域とすることは当然である。現実にはわが国における単位農業協同組合の正組合員数は1組合1万名以上にもおよぶものがあり、また1組合の職員数は10数名のものから数100名におよぶことを考慮すれば、数名の家族や小人数の農業共同経営と比較していちじるしく異なる会計の研究対象と考えられるのである。

農業者の代表者が最高意思決定機関を構成し、かつ農業者が本来出資者であるという論拠をもってすれば、現在の3段階制の下では、各府県単位の各種連合会と全国段階の連合会の会計も、これを農業会計学の研究対象となしうであろう。

第4に、いわゆる一般企業は、すなわち企業会計の主たる対象は株式会社形態をとる大企業と考えられるが、農業生産をその事業としてたとえば養鶏を行なっているとすれば、その事業に関する限りでは、当然農業会計学の研究対象となる。農業会計学は会計学としては特殊の領域に属するものであろうが、この場合にも、プランテーションを行なう場合や、広義の農業に林業、水産業も含まれるものとすれば、株式会社形態をとる大企業についても当然農業会計学の対象となる⁷⁾。

第5に、政府や地方公共団体等が、その政策や行政上の任務を遂行するために諸種の農業や農業者に関する調査を行ない資料を作成刊行しているが、この場合とくに簿記を手段とする経済調査を行なっている。この場合には、農業者の外部者が農業生産に関する経済情報を収集し作成報告するという観点から農業会計学の研究領域になり、特に農業の税務会計の面において重要な分野をなす。なお、広義の農業として国有林、公有林等の会計の問題がある。

さらに政府ないし地方公共団体の会計のうち、農業者ならびに農業生産に関する財政に関しては、たとえば“食糧管理特別会計”は本来財政学の研究

分野からも論じられようが、農業会計学の領域を広く考慮するならば、これも研究領域に含められよう。

さて、以上は資本主義経済社会における農業会計学の研究領域として、まず貨幣計算会計の中のマイクロ会計として農業会計を考慮し、その基準とし農業者という個別経済主体と農業生産という経済行為の2点からその領域を検討整理した。すなわち、第1に農業をなんらかの程度で事業として行なっている個別経済主体は、その程度に応じてその会計が農業会計学の研究領域として論じられ考慮されるべきであるとした。ゆえに家業、共同経営、組合、法人、有限会社、株式会社、公企業、地方公共団体、政府等のいかなるものを会計主体として考察するとしても、農業生産に従事し関与する程度に応じて、その会計はこれを研究対象とするものである。第2に農業生産に従事する、いわゆる“農業者”に関してのその直接間接の経済行為について、その会計情報の提供を研究対象とすることである。この場合にその会計情報を提供するものは農業者それ自体だけでなく外部者をも含むものである。

会計学一般の研究領域に対する新しい考慮としては、単に従来の大企業、株式会社形態のみを中心とする企業会計に止まることなく、家計、組合、公企業、政府などについての総合が意図されている。その意味においては、農業会計と企業会計において双方で特殊と考えられる領域も統合しうるかもしれない。

本節の初めに述べたとおり、経済体制の関連的事実として農業会計学ないし会計学をとらえ上述のような資本主義経済体制の下における制度上の種々の会計主体について、自己完結的な会計であるという点からミクロの農業会計としてこれをとらえたのである。

社会主義経済体制の下における農業の共同経営、たとえばソホーズやコルホーズ等においては、その会計自体は独立性をもたず、その個別経済計算は直接国民経済計算の中に包括される。国营企業・組合企業などの会計はすべて“基本環”としての役割を果たし、1社会主義国家の国民経済に直接奉仕する要具としての会計となる⁸⁾。ゆえにその会計は、資本主義経済体制の下

におけるマイクロ会計のごとく自己完結的ではなく、この点において会計の基本的な仮定が異なる。

資本主義経済体制の下においても、会計学を広義に解し、マクロ会計をその領域とすれば、社会会計もその中に包括しうる。この場合には社会会計の一部として、個別経済主体の会計数値が利用され、その結果は国民経済全般のために奉仕する役割を果たす。上述の意味において、資本主義経済体制の下においても、社会会計の一部として農業会計を考察しうるが、それはその接近方法を全く異にしたものである。社会会計は“会計なき会計”と称せられるとおり、個別経済主体の会計資料等を中心とした生産、分配、消費、金融等の諸種の統計を複式簿記の会計モデルにあてはめた点にその意義が見出される。これについては農業生産という機能からみた農業部門の社会会計と、農業者という経済主体の部門を統合した農業者の社会会計が存在する。

以上のごとく、農業会計とは何かという一般論が、常に農業会計学の研究領域とされるが、つぎにマイクロの農業会計において、これを財務会計と管理会計とに大別しておのおの研究領域について考察する。

第3節 農業における財務会計の研究領域

財務会計と管理会計との区別は、目的によって通常区分せられるが、佐藤孝一教授によれば企業会計における財務会計の特質ならびにその領域をつぎのように規定される。

「企業の内外生活において生起する経済価値変動事象を、法的諸制約下において、一定の理法と組織にもとづき、貨幣数値で計数的に把握し、一定期間および一定時点における企業経営の実体を全利害関係者に正確・明瞭に表示し、また、一定給付に対する経済価値費消の算定、未来の一定期間に対する予定数値の計算、計算結果の分析および批判をも行なう公共性・社会性・拘束性の強い会計領域をいう⁹⁾」。

叙上の意味のごとくひとまず企業の財務会計の領域が示されたとして、農

業会計において対象とする個別経済主体を前節のごとく理解したとすれば、農業の財務会計の領域をどのように解すればよいであろうか。

農家の場合には経営と家計とが未分離であり、出資者、経営者、会計担当者は同一家族員に止まり、また農業共同経営については漸く資本と労働の分離が認められうるかどうかという段階で、出資者たる構成員への財務報告が漸くその緒についた程度である。これらの段階においては、実質上对国家の関係において農業所得税を中心として考えられているという状態である。アメリカやその他の国々においても、農業の財務会計の領域に関する実際問題の中心はこの税対策についてである。また生産の範疇は異なるが、いわゆる中小企業（商工業者）が事実上対税関係を中心問題として考えているのも類似の事柄である。もとより、逆に制度金融ないしは補助金の関係で逆に国家公共団体と、また通常の債権者ないしは金融機関との関係として財務会計を考慮しうるであろう。また農業協同組合に関しては、組合員に対する報告が重要な目的として考慮されよう。

ゆえにまず第1に、農業の財務会計とは何かという一般的な基礎理論からはじまり、前節で述べたような農業会計の対象となる各個別経済主体について、おのおのその概念、本質、目的、体系分類のような全般にわたる問題から、公準、原則、慣習、手続きなどの基本的な研究を行なうこととなる。

第2に、財務会計の中心的課題は期間計算における損益ないし所得の確定であり、たとえば農家を対象とすれば粗所得と所得的失費、農家所得であり、農業経営を対象とすれば粗収益と経営費、純収益であり、大企業では農業部門の事業損益の確定がその主要題目をなす。一般に期間損益計算に関する諸原則と具体的な計算の方法、項目、表示の型式が問題であり、農業会計についてとくに長期間を要する動植物の育成、増殖が問題となる。

第3に、農業の資産会計上の領域がある。その農業会計の主体の所有する資産について本質、項目、分類、評価、取得、育成、維持、更新、廃棄処分等の経済事象に関してこれを取扱う。従来から特に重点のおかれた研究領域であり、農業生産に固有の有生産に関する評価の問題、たとえば立毛、果

樹、家畜など、それぞれの動植物についての評価や、また農地の評価がある。また自家労働の用役などとの関連で、いわゆる無市価物の評価がとりあげられた。一般に“農業評価論”として考えられてきているが、アメリカでいう農場評価論 (farm appraisal) は、その中の1形態と考えられる¹⁰⁾。当然前項の損益計算論ないしは所得計算論との関連が農業資産評価論について考慮される。最近の用語にしたがえば、評価とともに広く「測定」という用語が用いられてきている。

第4に、農業の会計主体の自己資本と負債とを併わせた持分会計に関する領域がある。農家から会社組織に至るまで種々の経営組織について論ぜられるが、損益計算論と表裏一体の関係でこの領域の問題がある。これは簿記から会計への伝統的な財務会計の理論構造の発展の問題と関連する。

第5に、財務諸表に関する領域として、農業会計における本質、機能、分類、体系、用語、形式などの財務会計に関する報告機能をあげることができる。財産目録、貸借対照表、損益計算書ないし所得計算書、剰余金計算書、生産費計算書ないし製造原価報告書などの財務諸表が問題とされる。なお、企業会計においては、「各個別の法的実体を1つの経済実体とみなす」という観点から連結財務諸表が問題とされるが、農業共同経営や、あるいは農業協同組合の本支所会計等も併わせて類似した領域がある。

第6に、財務会計の機械化に関する領域として、EDP等による各種の財務会計に関する情報の収集、記録、分類、総合、分析、報告、伝達等の方法が考慮される。この領域については、EDPの共同利用など、資本構成の低い会計主体について、どのように適合されうるかは、きわめて興味ある問題である¹¹⁾。

第7に、農業会計の監査に関する領域がある。農業会計としては、農業協同組合に関する会計監査がその主たる領域をなしてきた。また補助金、制度融資等に関連して外部監査または検査についての問題がある。本来企業会計においては、簿記、会計、監査は、実務と理論の検証という鼎立した形で発達したと考えられる。