

# 農業經營複式簿記

京都大学助教授  
農学博士 阿部亮耳 著

---

明文書房

# 農業經營複式簿記

京都大学助教授  
農学博士 阿部亮耳 著

明文書房



---

農業経営複式簿記

---

定 価 1,800 円

---

昭和 47 年 4 月 30 日 初版発行

昭和 54 年 3 月 1 日 7 版発行

© 著 作 者 阿 部 亮 耳

東京都千代田区三崎町2-12-2

発 行 者 深 田 薫

東京都文京区大塚3-7-4

印 刷 所 浅 井 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 4-84288 番

電話 (03) 262-4715, 6250

郵便番号 101

7061-611174-8315

Printed in Japan

## 序

農業を担当する経済主体が、経営と家計とを分離していないいわゆる農家であるばあいには、複式簿記を農業に適用することはきわめて困難である。このことは、ひとり農業のみではなく、商工業のいわゆる個人で小規模のものにおいても等しくみられるところである。ゆえに本書においては、個人農業者においても、一応家計と経営とが分離したものとして農場経営を想定し、また農業共同経営も併わせてこれを考慮し、農業経営複式簿記とした。

有機的生産を行なう農業の中で、2次的な生産である畜産業のなかでも資本の回転の比較的早い養鶏などは、もっとも複式簿記が適合し易いものである。ゆえに本書の一貫した例題としては、養鶏を行なう共同経営を主として取りあげたものである。なお、これを補なうものとして最後に酪農の共同経営の練習問題を付した。

つぎに農業経営に複式簿記を適用するばあいに、外部取引のみによる商業簿記に止めるか、内部取引をも勘定組織の中に組入れて、工業簿記とするかの2通りがある。後者は、農産物の原価計算を組入れた点で、望ましいことはいうまでもないが、実際の記帳上の問題があり、農業経営に従事する人の数によっておのずから限定されよう。

私は内部取引をも勘定組織に組入れた完全な工業簿記が、ただちに実際のすべての農業経営に適用しようと思っているわけではない。ただし条件さえととのえれば、このように行なわれるであろうという期待が先に立つ。

第1章は農業に対する複式簿記の適用について述べてあるが、用語などの点でわかりにくいかもしれないので、最後に回して読んで頂いてもよい。第2章から第6章までによって複式簿記の骨組みを一応述べ、第7章で農業経営としての勘定について整理し、第8、9章で決算整理事項の補足を行なった。

第10章は本書の意図する生産物原価計算簿記の骨組み、すなわち部門勘定の設定、部門共通費の配賦、勘定の振替、生産原価、総原価などを示し、ついで記入例題の解説に留意した。

第11章と第12章では、財務諸表と帳簿組織について概説してある。

第13章は税務と申告として、財務簿記の必要上、税務計算と経営計算との相違のみを一応昭和45年の時点の法規について要説した。税法は年々細部が改訂されるので、この点は留意していただくようお願いしたい。

全体として最初に述べたような意図から、記入例題に採卵養鶏の共同経営を用いたので、事例などが片寄ったきらいがある。けれども他の作目、畜種などについても、十分適用しうるものと思う。

複式簿記の展開された形態としての行列簿記や、電子計算機による機械化との関係などについて述べるべきことも多い。また本書は簿記書として刊行したので、農業会計学としての農業に特有の評価問題をはじめその他多面にわたる会計学上の問題については、ほとんどふれていない。これらについては別の機会を得たいと思っている。

最後に本書の発刊について、種々御厚意を頂いた明文書房、深田薫、大城幸男両氏に厚く御礼を申し上げたい。

昭和47年3月

京都大学農学部農業簿記研究施設

阿 部 亮 耳

## 目 次

|                     |    |
|---------------------|----|
| 第1章 農業と複式簿記 .....   | 1  |
| 1 複式簿記と農業者 .....    | 1  |
| 2 財務簿記と管理簿記 .....   | 3  |
| 3 複式簿記と単式簿記 .....   | 5  |
| 第2章 複式簿記の原理 .....   | 7  |
| 1 財産と資本 .....       | 7  |
| 2 損失と利益 .....       | 13 |
| 3 経営年度 .....        | 15 |
| 第3章 勘定科目と元帳 .....   | 17 |
| 1 勘定科目 .....        | 17 |
| 2 元帳 .....          | 18 |
| 3 借方と貸方 .....       | 19 |
| 4 元帳記入の一般原則 .....   | 20 |
| 第4章 簿記上の取引と分類 ..... | 21 |
| 1 簿記上の取引 .....      | 21 |
| 2 取引の分類 .....       | 21 |
| 3 貸借記入の一般原則 .....   | 23 |
| 第5章 仕訳と仕訳帳 .....    | 25 |
| 1 仕訳の意義 .....       | 25 |
| 2 仕訳帳の形式 .....      | 25 |
| 3 例題記入 .....        | 26 |

|                          |     |
|--------------------------|-----|
| 4 転 記 .....              | 33  |
| 5 試 算 表 .....            | 42  |
| 第 6 章 決算と決算の準備 .....     | 46  |
| 1 決 算 の 意 義 .....        | 46  |
| 2 現金主義と発生主義 .....        | 48  |
| 3 精 算 表 .....            | 51  |
| 4 帳 簿 決 算 .....          | 54  |
| 第 7 章 農業経営における勘定科目 ..... | 79  |
| 1 資 産 勘 定 .....          | 79  |
| 2 負 債 勘 定 .....          | 86  |
| 3 資 本 勘 定 .....          | 89  |
| 4 損 失 勘 定 .....          | 90  |
| 5 利 益 勘 定 .....          | 95  |
| 第 8 章 棚卸資産と記帳方法 .....    | 98  |
| 1 棚卸資産の意義 .....          | 98  |
| 2 棚卸資産の記帳 .....          | 99  |
| 3 採卵鶏の評価 .....           | 105 |
| 第 9 章 減価償却 .....         | 108 |
| 1 減価償却の意義 .....          | 108 |
| 2 減価償却の方法 .....          | 109 |
| 3 固定資産台帳の記入 .....        | 112 |
| 4 減価償却の記帳方法 .....        | 113 |
| 5 資本的支出と収益的支出 .....      | 114 |

|                            |     |
|----------------------------|-----|
| 第 10 章 農産物原価計算簿記 .....     | 116 |
| 1 農産物の原価計算と簿記 .....        | 116 |
| 2 部門勘定の設定 .....            | 117 |
| 3 部門共通費の配賦と振替え .....       | 119 |
| 4 生産原価と総原価 .....           | 121 |
| 5 月次損益勘定 .....             | 123 |
| 第 11 章 財務諸表の作成 .....       | 154 |
| 1 財務諸表の意義 .....            | 154 |
| 2 損益計算書の作成 .....           | 155 |
| 3 貸借対照表の作成 .....           | 160 |
| 4 その他の財務諸表 .....           | 163 |
| 第 12 章 帳 簿 組 織 .....       | 168 |
| 1 帳 簿 .....                | 168 |
| 2 伝 票 .....                | 169 |
| 3 補 助 簿 .....              | 172 |
| 第 13 章 税 務 と 申 告 .....     | 178 |
| 1 税務計算と経営計算 .....          | 178 |
| 2 課税所得と農業経営計算との算出の相違 ..... | 179 |
| 3 青色申告者の特典 .....           | 185 |
| 第 14 章 総合練習問題 .....        | 189 |
| 付 録 .....                  | 203 |
| 索 引 .....                  | 209 |

## 第1章 農業と複式簿記

### §1 複式簿記と農業者

「資本主義の発達とともにその計算要具である簿記も発達する」という法則は、複式簿記の発達が正しくそれを物語っている。しかしながら、資本主義国の農業において、複式簿記は決して十分にその機能を発揮してきたとはいえないであろう。むしろ単式簿記で十分であったともいい得るであろう。農業を主として担当してきたのは、農家といわれる家族経営であり、農家は資本の増殖ということよりも、その家産の維持ということに目的があった。資本という観念は潜在的にのみ存していたが、これがようやく顕在化したのはわが国においてはごく最近のことである。

農業に複式簿記を適用するについては、農業という有機的産業をだれが担当するかということを、まず考えてみなければならない。大資本の製造業の一部門としての農業、たとえば、採卵鶏、採肉鶏、肉豚などの飼養を行なう株式会社についてもこれを考慮し得るであろう。すなわち、株式会社の資本の運動の過程を把握するために、農業という有機的生産の過程においてもその計算要具として、複式簿記の適用を考慮することもできよう。

しかしながら、従来複式簿記の農業に対する適用として考慮されてきたものは、このような大資本をもつものへの適用としてではなくて、家計と経営とが未分離であるいわゆる農家が対象とされてきた。昭和35年以降共同化の問題が叫ばれるにつれて、共同経営ないし農業法人としての農業簿記において、改めて複式簿記がとりあげられるにいたった。複式簿記を適用する対象としての農業において、その計算の主体が農家という形であり、家計と経営とが未分離である時点では、資本ないしとくに出資という意識が農家におこり得なかったであろう。農家という形態の中で、農業者の意図の根底にある

ものは、家産の維持という形であり、複式簿記でいう貸方における資本という考え方は成立する必要はなかったのではないか。所得計算がたとえ行なわれたとしても、家計費を差引いた残余の農家経済余剰<sup>注)</sup>として、いくばくが残るかを知れば足りたのではなかったか。またその農家経済余剰としての抽象的な絶対額の数値よりも、借方の側における実際の財産の増減変化の形態こそが問題とされたのである。ゆえに、この家産の内容として、外部取引に関係して最も変動する現金（やその等価物）の残高を把握し、その収支変動のある程度の理由づけを知ろうとするに止まるものであった。現金は農家の財産の変動の一部を示すものにすぎない。商品経済の中に没入してくるにしたがって、各種の預貯金の残高とその増減や、掛売買による人名勘定の残高が漸次加えられてきたのである。

農家としての財産に対する個々人の農業者の関心は、むしろ家族員の1人1人がその現金（や等価物）のいくばくを手持ちし、その預金がいくばくであるかということが第1に簿記上の関心事であったといわねばならない。

家計と経営との分離をみないこの段階においては、形式上これに複式簿記を適用することができたとしても、すなわち二重の記入を行なうとしても複式簿記の基本原理解である貸借平衡の原理による二重分類の意味は、依然として借方側の財産に重点がおかれ、貸方側の資本のもつ意味はなかったに等しいのである。

しかしながら、近年において資本の出資が農業の共同経営の成立について行なわれ、現実には農業への出資という観念が芽生えてきた。たしかに共同経営の出現によって資本という考え方が農業者の中にも確立してきているのである。また個人の農業者も、制度資金などの借入れを通じて借入資本に対する考え方が生産的なものへと変ってきた。共同経営が兄弟や父子のばあいには、実際の家計と経営との分離に問題があるが、同一の家族内においても、民法の改正による核家族的思考が農村にもしだいに浸透して、農業の生産資本の独立を考へるようになってきたのである。たとえば、ある1農家の中

注) 農家経済余剰は「農家所得」から「家族負担家計費」を差引いたものをいう。

で1作物部門のみを息子が責任をもって担当するがごとくである。

出資という考え方は、確かにこのように農業者の中にもでてきたのであるが、家計と経営の分離に続く段階として、次に労働をどのように考えるかが問題となるのである。

単式簿記か複式簿記かという点について、強調すべき点は出資の顕在化によって、貸借対照表の右側における貸方の資本が二重分類としての意味をもちうるようになったということである。ゆえに共同経営に限らず、同一の農家の内部においても、資本の新しい拠出を意識して、その投下、運用、回収、増殖をはかるということが自発的に行なわれ、また他人資本より強制されることとなった。この意味において二重分類としての複式簿記を農業に適用する意義が認められることとなったのである。

改めていうならば、本書においてだれが複式簿記を用いるかという点について、それは個人の農業者と農業共同経営である。個人の農業者のばあいには、農家経済から分離独立したものとしての農業経営であり、農業共同経営のばあいには、複数の経営者の合意による意思決定によって運営される農業経営である。簡単のために農場経営と考えてもよいであろう。

この農場経営に出資された資本が、どのように日々の経済生活において増減変化を行なうか、ということをも、複式簿記を通じて把握しようとするものである。

## §2 財務簿記と管理簿記

農業簿記を記帳する目的は何かということは、簿記を記帳する主体すなわち個人農業者や農業共同経営者からみて、2つに大きく分けることができる。すなわち、財務簿記と管理簿記とである。

財務簿記は、その記帳する主体の経済生活において生起する経済価値の変動を対象として、貨幣価値による数字によって外部取引として把握し、ある一定の法的な制約条件の下で、すべての利害関係者に発表されることを考慮

し、その数字を一定の期間または一定の時点として年次決算に提供されるものである。また、将来の一定期間に対する予定数値の計算や、その結果の分析を行なうものである。

これに対して管理簿記は、経営内部の計算制度として考えられるものであり、たとえば1農業経営の、または農業者の行なう事業の経営管理のすべての過程について、貨幣数値による情報をその経営者、管理者に提供することを目的とする簿記である。この経営の過程を計算的に明らかにするため、分類や計算はその事象へ浸透することが必要である。そのために、あるばあいには1か月ぐらいの短期間の計算とならざるを得ない。

財務簿記について農業者の利害関係者とはだれか。農業共同経営のばあいにおいては、第1に共同経営の構成員であり、第2に債権者、すなわち農協・銀行その他の金融機関がある。第3には、所得税、法人税の関係として税務署があり、第4に、補助金などの関係による国家地方公共団体がある。個人農業者のばあいには第2～第4の点は同一であるが、第1のばあいには家族間の報告ということよりも、親子協業のような父子の相続関係を明らかにするものとしては必要であろう。

財務簿記は、このように客観性を重んじ、外部取引による証ひょう書類がその証拠として保存されなければならない。農業共同経営のばあいには、この財務簿記の報告の結果にしたがって、ある一定期間の成果を配分することになる。この目的のために、1つには個人の農業者または農業共同経営の歴史的な記録をそなえ、2つにはこの記録を分類集計して1農業経営の財政状態と経営成績とを明らかにすることである。上にあげたいくつかの利害関係者の個々の農業経営に対する期待は異なるであろう。これらの利害関係者は、将来これらの情報にもとづいてどのように行動するかということと、もう1つは過去における自己の行動を評価するために、この情報を利用することとで共通点がある。この将来と過去との両方から、情報の提供を得て自己の持分の保護をすることとなる。

管理簿記については、農業経営を運営する農業者自身、すなわち個人農業

者や農業共同経営の構成員のみならず、ある程度の管理をまかされた人々に対して、簿記を通じて管理を行なうことを目的とする。すなわち、複式簿記を通じて農業経営の管理を行なうために必要な情報を提供することである。

農産物の生産費の計算を複式簿記を通じて行なうばあいにも、簿記の機能という観点からは、財務簿記にもなり管理簿記ともなる。ただ財務簿記による集計計算の結果を外部者が利用するか、内部者が経営管理に役立てるかどうかによるのである。だから生産費計算を行なう農業経営の複式簿記がただちに管理簿記であるとはいえない。

### §3 複式簿記と単式簿記

農業に対して簿記を計算手段として適用するばあいに、単式か複式かということが従来からしばしば問題となってきた。農業の複式簿記を論ずるに当たって、この単式・複式の意味を明確にしておかねばならない。農業の複式簿記そのものは、本書を通じて述べられるべき問題であるが、今一応その基本的な考え方を、その対比の上で述べておくことが必要である。

第1は計算対象の側から簿記を規定する考え方である。ヒューグリ (F. Hügli) は、「単式簿記は資産と負債とを含む財産のみを対象とした財産系統だけの勘定をもつにすぎない簿記であり、資本の勘定ないしは損益の勘定を欠くから財産の増減の理由は説明できない簿記である」としている。

第2は計算様式から簿記を規定する考え方、単式簿記は複式簿記によらない計算様式による簿記であるとする立場である。このばあいの複式記入という「複式」とは記録の二重性を意味するもので、この二重性とは

1. 帳簿の二重性すなわち仕訳帳と元帳
2. 勘定形式の二重性すなわち借方頁と貸方頁
3. 記入の二重性、または転記の二重性

の3つが考えられる。しかし、これらの計算様式の特徴をもって複式簿記の特徴と考えることは、あまりに形式的にすぎると考えられる。

第1と第2の考え方を総合して複式の二重性という意味は、貸借対照表における均等性ということであり、その均等性による二重分類にあるといえよう。この貸借対照表における均等性は、たとえば物的二勘定系統説による

$$\text{資産} - \text{負債} = \text{資本}$$

$$\text{財 産} = \text{資本}$$

という均等性，すなわち，積極財産から消極財産を差引いた残余である純財産が，所有主の資本として均衡するという考え方，すなわち，貸借平衡の原理によるものである。

## 第2章 複式簿記の原理

### §1 財産と資本

個人農業者が先祖から農家として家産を受継いだり、あるいはまた、新しく開業したばあいにおいて、また新しく他人と共同経営を始めたばあいにおいても、農機具、農舎、家畜、農地のような財や、預貯金、貸付金のような債権を保有しているが、これを資産 (Asset) という。すなわち、資産は農業者や農業共同経営などの個別の経済主体が所有する財と債権との総称である。所有していない財貨や債権については、これを資産の対象とは考えない。これらの農業者の所有する財と債権は、すべて貨幣でもって表示することが出来るものに限られる。

資産とは反対に、農業者によって負担される債務は、近來制度資金などの借入れによって多く存在するようになった。債務は、まれに金銭以外の特定の財を相手先に返還する義務をもつこともあるが、通常のばあいは金銭による債務であり、後日この金銭を返還しなければならない。すなわち、借入金や未払金がこれであって、後日債権者に資産を提供する義務を負う負債 (Liability) という。

資産と負債とを合わせて、簿記上財産 (Property) と称するが、上述のごとく、負債は所有主にとって資産の差引分であり、資産を積極財産（プラスの財産）とすれば、負債はマイナスの財産で消極財産と考えることができる。それで資産から負債を差引いた残額を、純財産 (Net Worth) または簿記上資本 (Capital) という。この関係を等式で示すとつぎのとおりであり、これを資本等式という。

$$\text{資産} - \text{負債} = \text{資本} (= \text{純財産})$$

$$\text{または} \quad \text{財産} = \text{資本}$$

複式簿記はこの資本等式によって、ある1つの農業経営の経済行為を財産と資本との両側面から記録、計算、表示していく。

さて、まず農業生産を伴わない鶏卵の仕入販売を行なうA氏の非常に簡単な例によって以下説明してみよう。

1) A氏は現金10万円を元入れし、甲氏より現金5万円を借入れて鶏卵販売業を始めた。

このばあい、昭和×年×月×日における資産・負債・資本の状態はつぎのとおりとなる。

(資産の部) 現金 150,000円

(負債の部) 借入金 50,000円

(資本の部) 資本金 100,000円

A氏(鶏卵販売業)は、現金15万円の資産を所有し、甲に対する借入金が5万円ある。ゆえに差引きA氏の資本は10万円となる。すなわち、A氏の自己資本額は昭和×年×月×日において10万円である。

この資産・負債・資本の内容を財産状態または財政状態といい、これを貸借対照表(Balance Sheet; B/S; Position Statement)によって示す。今、上例のA氏の鶏卵販売業について貸借対照表を示せばつぎのとおりである。

| A (鶏卵販売業) |  | 貸 借 対 照 表 |          | 昭和×年×月×日       |  |          |  |
|-----------|--|-----------|----------|----------------|--|----------|--|
| 借         |  | 方         |          | 貸              |  | 方        |  |
| 科 目       |  | 金 額       |          | 科 目            |  | 金 額      |  |
| 現 金       |  | 150,000円  |          | 借 入 金<br>資 本 金 |  | 50,000円  |  |
|           |  |           |          |                |  | 100,000  |  |
|           |  |           | 150,000円 |                |  | 150,000円 |  |

上に示した貸借対照表は勘定形式といわれるもので、この形式の紙面の左半分に資産を、右半分に負債と資本を書く。資本等式の負債を右側に移し

た

$$\text{資産} = \text{負債} + \text{資本}$$

の形で示されるため、上式を貸借対照表等式という。

財産・資本の状態は日々の経済活動により変化していくので、いつの時点であるかを示す必要があり、貸借対照表には必ず日付を明示しなければならない。

さてつぎにA氏の鶏卵販売業の1日の取引はつぎのとおりであった。

2) 自動車1台を借入れ、借賃5,000円は未払いとする。

3) 鶏卵800kg (@¥180), 144,000円を仕入れ、代金のうち、90,000円は現金にて支払い、残額は掛とする。

4) 鶏卵800kg (@¥200), 160,000円にて販売し、代金のうち100,000円は現金にて受取り、残額は掛とする。

5) ガソリン代800円、現金にて支払う。

以上これらの取引によって、A氏の財産・資本はどのように変化したかを示すとつぎのとおりである。

|       | 資 産          |             | 負 債         |             |            | 資 本          |
|-------|--------------|-------------|-------------|-------------|------------|--------------|
|       | 現 金          | 売 掛 金       | 借入金         | 買掛金         | 未払金        | 資 本 金        |
| 期首 1) | 円<br>150,000 | 円<br>0      | 円<br>50,000 | 円<br>0      | 円<br>0     | 円<br>100,000 |
| 2)    |              |             |             |             | (+) 5,000  | (-) 5,000    |
| 3)    | (-) 90,000   |             |             | (+) 54,000  |            | (-) 144,000  |
| 4)    | (+) 100,000  | (+) 60,000  |             |             |            | (+) 160,000  |
| 5)    | (-) 800      |             |             |             |            | (-) 800      |
| 期 末   | 円<br>159,200 | 円<br>60,000 | 円<br>50,000 | 円<br>54,000 | 円<br>5,000 | 円<br>110,200 |

上のように2)~5)の1日の取引によって、期首1)の財産・資本の内容は常に変化していくが、

資産 - 負債 = 資本 の等式は常に成立する。すなわち