

農家経済簿における「約束」の吟味

菊 地 泰 次

は し が き

一般の企業簿記における場合もそうであるが、農家経済簿においても、その記録・計算の上において幾つかの「約束」が要求される。そしてそれら約束の中には、かなり明確な理論的根拠をもつものもあれば、必ずしもそのような根拠をもたず、かなりに便宜的だと思われるものも少なくない。しかし何れにせよ、それらの約束が設けられるからには、それなりの理由が存するはずであるし、それらの理由を十分に吟味し理解することは、計算結果を解釈する上に極めて重要なことである。にも拘らず、そのような約束に対する吟味が、ともすれば等閑視され、極めて当然のことにように扱われて、計算結果だけが重視される傾向のあることは、大いに反省されねばならないし、時には警戒を要することでもあると思われる。

このような考え方にたち、この小論では、自計式を中心とする農家経済簿において、その特色から生れたと思われる幾つかの主な「約束」を拾い出し、それらの設けられた理由と妥当性について少しく検討を加えてみたいと思う。

1 所得経済面と消費経済面の分離について

企業そのものを対象とする企業簿記と異なり、農家経済全体を対象とする農家経済簿では、農家の経済活動をまず所得経済面と消費経済面とに大別してとらえるのがふつうであり、取引面においてはもちろん、資産や労働についてもまずこの分類が行なわれねばならない¹⁾。そこで問題となるのは、この所得経済面と消費経済面とがいかなる基準によって分離されるかということである。

所得経済活動とか消費経済活動（あるいは消費生活）とかいう言葉は、かなり一般的に用いられているし、常識的に自明の言葉のように用いられてきているが、少しく立入って吟味してみるならば、それらの具体的内容は必ずしも明白でないし、理解のしかたによっては、それらの意味する内容にかなりの相違が出てくるものと思われる。例えば食事をするという行為は欲望充足のための最も直接的な行為であるが、食事をするためには様々な準備の過程が必要なはずである。食膳に食器を並べる行為も、食物を調理する行為も、そのための材料を買集める行為も、あるいはそれらの材料を山野で採取したり、圃場で生産したりする行為もあろう。そ

れら一連の行為は、食事をするという行為に比べればより間接的であり、それぞれ間接の度合を異にはするが、何れも究極的には欲望充足を目的とした行為には違いない。これらのうちの行為までが消費行為とみなさるべきなのであろうか。

恐らく理論的には、食事をするというような最も直接的な欲望充足行為だけが、厳密な意味での消費行為であり、それ以前の一連の行為はすべて、消費を目的とし消費を最終点とする広義の生産的行為というふうに理解することができるに違いない。もっとも、それら生産的行為のうちにも、本人が欲望の満足を感じずる程度において部分的な消費行為が含まれるというふうに補足するのが、より適切な表現かもしれない⁽²⁾。それ以外に、消費行為の範囲を拡大し、消費のための連続的な行為のどの部分までを消費行為とみなすかという理論的な判断基準が存するであろうか。

しかしながら現実には、消費行為を直接的な欲望充足にのみ限定せず、先に述べたような一連の準備行為のかなりの部分を消費行為とみなし、消費経済活動（消費生活）の中に入れて考えているのが、一般である。しかれば、その場合に消費経済活動とみなされる範囲はどのような約束のもとに限定され、そしてそのような約束はいかなる目的のために、いかなる理由によって定められたのであろうか⁽³⁾。

第一に考えられるのは、外部取引を通しての貨幣所得の獲得を直接的な目標とし、それにつながるすべての活動を、所得活動と呼び、それ以外の活動、すなわち貨幣所得の獲得に照準をおかず、その所得をも手段として家族の消費欲求充足を目標とし、それにつながる活動を、すべて消費活動に含めるという判別基準である。そしてこのような判別基準を生みだすにいたった、あるいは生みださなければならなかった理由は、つぎのように考えることができるであろう。その一は、個別経済において生産された財ならびに用役が、少なくとも事後的には、自家経済の消費に用いられるものと外部経済の消費ないしは生産のために提供されるものと明確に区分でき、したがってこのような判別基準によってのみ、個別経済における連続的な生産的行為に理論的な境界を与え得るという理由である。その二は、個別経済の活動の結果をできるだけ客観的にとらえるために、貨幣所得という明確な計測手段が必要であり、それ故にまた消費活動の結果をとらえるためにも、貨幣支出という客観的な計測手段に頼らざるを得ないという計測上の便宜である。

そしてこのような判別あるいは計測は、個別経済の主體的な判断のためばかりでなく、個別経済間の比較考量や社会経済的な総合に際してより一層重要な意味をもち、そのような目的のために設けられた必要な「約束」というふうに理解することができるであろう。

つぎに考えなければならないのは、個別経済なかんづく農家経済において多くみられる生産物自給関係である。先に述べた判別基準に従えば、このような生産物自給活動はすべて、貨幣所得を伴わないが故に所得活動に入らず、消費活動に含められることになり、完全な自給自

足経済の場合には、所得経済活動が全く行なわれていないことになる。しかしながら従来は、この種の生産物自給活動の多くが、所得経済活動（生産物家計仕向）とみなされ、その生産物は所得経済面において粗所得を構成すると同時に、消費経済面における消費財として家計費を構成するように取扱われてきているのが一般である⁴⁾。しからばその場合、所得経済活動として認められる自給生産行為（生産物家計仕向）の範囲は、どのように限定さるべきであり、その根拠はどのように考えらるべきなのであろうか。

たしかに、その個別経済の主體的な判断からすれば、自家用野菜を圃場で生産する行為も、台所でそれを調理する行為も、ともに家族の消費欲求充足に照準をおいた行為であり、目標に対する間接性に差はあっても、質的に異なる行為とは考えられない。しかしながら他方、野菜生産という現象形態からみるならば、自家用・販売用という用途の違いはあっても、その生産様式においてほとんど相違が認められず、労働や生産資産の利用に関し分離し難い状態において生産されている場合がむしろ一般的と云ってよい。すなわち労働、土地、機械あるいは肥料その他の生産資材が、生産物の用途の相違によって区別して用いられるという場合は、現実には極めて少ないと云ってよいであろう。したがって所得活動の範囲を限定する場合に、そのような生産面から自給部分だけを除外するということが、計測上きわめて困難であるし、可能な場合についてだけ分離するというのであれば、客観的な統一性を欠くことになる。ことに個別経済間で所得を比較しようとする場合には、その客観的な計測と統一的な約束とが必要とされるし、その所得が比較のための共通の指標として意味をもつためには、このような自給生産活動を所得活動の中に入れて扱うことがむしろ必要であると考えられる。

しかしながらそのことは、自給生産活動のすべてが所得活動として扱われるべきことを意味しているのでは決してない。例えば広義の生産的行為の中に含まれる料理、裁縫、洗濯等々の自給行為（通常家事行為と呼ばれる）を所得活動の中に入れることは、計測上極めて困難ばかりでなく、個別経済間の比較においてその客観性と統一性を弱め、比較指標としての意味を却って低めるに違いないからである。

したがって広義の自給生産行為のうち、所得活動として扱われるべき範囲は、あくまで貨幣所得獲得行為を標準として考えられねばならず、それに準ずるもの、あるいは類するものとしてとらえられる必要があるし、貨幣所得獲得行為が所得活動の判別基準として重視さるべき理由は前述したところである。しからばその場合の貨幣所得獲得行為に準ずる行為とは、どのような行為を指し、いかなる根拠に基づいてとらえられるべきものであろうか。

恐らくその範囲を客観的・具体的に限定することは困難なことであり、ある部分については主観的な判断にまたねばなるまいが、判別の根拠としてはつぎのようなことが考えられるに違いない。すなわち、その行為によって得られる生産物が明らかに市場性つまり販売（貨幣獲得）の可能性をもつと判断される場合に限定することであり、その生産物が現実には販売されなく

とも、十分にその可能性をもつという意味において、そのような生産行為を貨幣所得獲得行為に準ずるものとして扱うことは、ごく自然であるし、妥当だと考えられるからである。したがってこの判別基準によれば、販売を目的として生産された生産物の一部を自家消費に向けた場合はもちろん、販売を目的とせず全く自家消費を目的として行なわれた生産の場合にも、その生産物が明らかに市場性をもつとみなされる場合には、そのような行為が所得活動として扱われるわけである。もっとも、その生産物に市場性があるかないかを判断することが困難な場合もあり、ある程度は主観的な判断によらなければならない場合もあるが、市場性とは本来社会的な概念であり、かなり客観性をもつものと考えられるために、社会的通念にしたがってこれを判断しても、現実には大きな支障をきたさないであろう。

もとより、従来とても所得行為と家事行為との分類は何らかの判断によってなされてきているに違いないし、それは不統一ながらも以上のような分類に近いものであったらうと思われる。しかしながら、そのような判断の根拠として統一的な判別基準をもつということは重要なことであり、そのことは、これまで判断のしにくかった分類に対してもより明確な根拠を与えることになるうし、さらに重要なことは、そのような判別基準のよってきたる根拠を明らかにするということであり、そのことは農家経済に関する計算結果の解釈をより適切なものとするために重要な意味をもつものと考えられる。

なお以上の所説に関連して若干検討を加えておきたいのは、消費経済面の内容についてである。前述したように、農家経済簿では農家の経済活動を所得経済面と消費経済面とに大別しており、その分類基準として考えられているのは、以上に述べた如きものであった。したがってその場合には、消費経済面に上述の所得活動以外の活動がすべて含まれることになるが、厳密にはそれらの活動を二つの範疇に分けて考える必要があると思われる。すなわち、先にも述べたように、消費活動の中には厳密な意味での本来的な消費と、そのための準備ともみられる家事行為とが含まれており、前者が食事・睡眠・読書・散歩などのような直接的な欲求充足を意味するのに対し、後者は料理・裁縫・洗濯・掃除などのように欲求充足のための財もしくは用役を生み出す生産的な行為とみなされるものであり、両者はその性質上全く違った範疇のものである。

そして後者の家事行為は、それが所得を目的としたものでない故に消費活動の中に含まれてはいるが、欲求充足のための手段としてはむしろ所得行為と共通な生産的行為の範疇に入るべきものであり、したがってまた欲求充足に対しては、所得行為との間にかかなりな代替関係を示すものでもある。すなわち両者を同じ生産的行為とみなす場合には、所得行為が貨幣所得を獲得するか消費現物を生産するかによって欲求充足をはかるのに対し、家事行為も直接的な消費役あるいは現物を生産することによって欲求充足をはかるものであり、また家事行為を消費活動の中に含めた簿記上の観点からしても、所得行為が所得を獲得するのにに対し、家事行為

は家計支出を節約するという意味において、両者が欲求充足に対して代替関係を示すものと考えられるわけである。

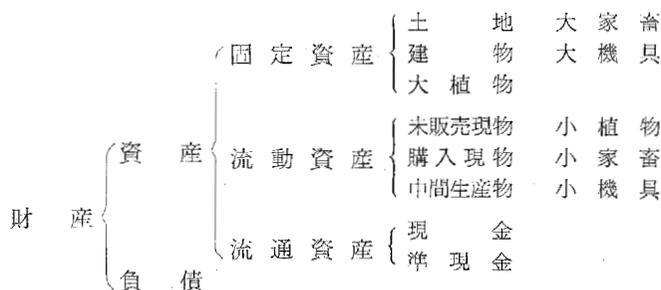
これに対し前者の本来的な消費とは、欲求充足そのものを意味するものであり、それは個別農家の究極的な目標と考えられるものであって、上述の生産的行為とはむしろ目的と手段の関係をなすものである。したがって農家の経済活動を所得経済面と消費経済面との二面に分けて考える場合に、理論的にはその消費経済面をさらに本来的な消費とその手段たる家事行為との二つの範疇に分けて吟味する必要がある、農家経済全体の究極の目標がおかれるのは消費経済の中の前者であり、後者は所得経済面とならんで前者に従属する部分であることが理解されるべきであろう。

- 1) 自計式農家経済簿における記録対象で、消費経済活動に関連するものは、現金現物日記帳における「家計支出」と「家計仕向」だけであり、資産についても労働についても、消費経済面に属するとみなされるものは一切記録されず、そのためにも、取引対象や資産・労働に関して、それらが何れの部に属するかは明らかに分離されねばならない。詳細は京都大学農業簿記研究施設編「自計式農家経済簿記帳の解説」昭和41年、現金現物日記帳、財産台帳、労働日記帳の項、ならびに拙著「農家の経営診断入門」昭和39年、第2章第1節、第2節を参照。
- 2) Black, J.D.: "Introduction to Economics for Agriculture" 1953, pp 111, 112 What Production Is においても、生産と消費との区分、とくに用役に関する生産と消費との区分についてこのような考え方が示されている。
また大槻正男著「農業労働論」昭和16年 においては、行動をその目的の種類によって在內目的的行動と在外目的的行動とに分けられているが、その前者はここでいう直接的な欲望充足行為、後者は広義の生産的行為に近い概念のものである。
- 3) 大槻正男著「農業簿記」昭和38年、17、18頁において、農家が実際に自家経済を所得経済面と家計経済面とに分けて考えているが故に、これらを分離した簿記組織の考案されることが望ましいと述べられているが、その分離基準ならびにその理由は明示されていない。
- 4) 前掲「農業簿記」20、76、77頁、ならびに前掲「自計式農家経済簿記帳の解説」6頁参照

2 財産の分類について

自計式農家経済簿では、農家の財産をつぎのように分類して財産台帳に記録し、

資産 - 負債 = 財産 の形で財産をとらえる。



そしてそこに計上される資産とは、その個別経済の所有資産を意味し、それも所得経済面に属するものだけに限られ、消費経済面に属するものは一切含めないという「約束」が設けられている⁽⁶⁾。

まず資産の分類についてであるが、資産を固定資産、流動資産、流通資産の3種に分類する基準はどのようにして設けられ、その理由はどのように考えるべきであろうか。

固定資産と流動資産とがいわゆる生産資産と呼ばれるものであり、それが生産のために用いられる財（これを供用財と呼ぶ）あるいは生産によってもたらされる財（これを結果財と呼ぶ）を意味する技術的な具体財であるのに対し、流通資産は現金ないしそれに準ずる形としての流通上の媒介手段に過ぎず、何ら技術的・生産的な具体財を意味しないところに、両者の明確な分類基準が存するし、同時にその理由がうかがわれる⁽⁷⁾。

そこで問題となるのは、生産資産における固定資産と流動資産との分類であるが、この分類基準はまずそれら資産の価値流動性の遅速におかれる。すなわち供用財について言えば、その財が生産に用いられることによって全く価値を減じないか、あるいはその価値を全部消滅するまでにかなりの期間を要するものは固定財として扱われ、これに対し価値の流れが短期間に終了し、生産に用いられることによってその価値の全額が短期間に消滅するようなものが流動財として取扱われる。また結果財について言えば、その生産が完了するのにかなりの期間を要するような財が固定財として扱われ、その生産が短期間に終了するような財が流動財として取扱われるわけである⁽⁸⁾。

その際当然問題にすべきは、価値流動の遅速すなわち期間の長短を判断する基準についてであるが、通常農家経済簿の会計（計算）期間が1カ年とされるために、この1カ年という期間が判別基準として採用される。したがって価値流動の期間が1カ年以上にわたる財を固定財、1カ年未満のものを流動財として扱うことになる。しからば、このような「約束」はいかなる理由によって設けられ、どのような妥当性をもつものなのであろうか。

考えられる第1の理由は、財産の在り高および構成を表示する場合にある統一的な分類基準が必要であり、そのような分類基準として、財の性質に基づいたこの種の大分類が望ましいと考えられることである。

そしてこのことは、もちろんつぎの理由と関連するものであり、その理由の方がより重要な意味をもつ。それは動態的記録計算の対象としての財の分類であり、期間計算における損益のはあくを明確公平ならしめるために設けられた分類上の「約束」だということである。すなわち購入年度においてその全額が消耗されるような財、あるいは販売年度においてその全額が生産されるような財については、その取引額が直ちにその年度の損益額を示すことになるが、購入年度においてその一部分しか消耗しないような財、あるいは販売年度においてその一部分しか生産されないような財については、その取引額によってその年度の損益額を表わすことができ

ない。したがって取引額の自動的な集計によって年度の損益額を計算しようとする場合には、前者すなわち前述の流動財取引と後者すなわち前述の固定財取引とは明確に区別されねばならず、それぞれの取引が対象とする財の分類が必要とされるわけである。

しかしながら生産資産における固定財・流動財の分類は、必ずしも以上に述べたような理論的な根拠に基づいて厳密になされ得るものではないし、またそれを必ずしも必要としない。1カ年を基準とする価値流動の遅速によって財を明確に分類するということは、事実上極めて困難な場合があるし、それによって財種の統一的な分類を一層煩雑にすることも多い。またそのような分類の厳密さが、直ちに取引による損益のはあくを可能にするものでもなければ、より正確にする理由ともならない。何故なら流動財が必ずその購入年度において使用され、その生産年度において販売されるとは限らず、年度末に在庫として残る場合が多く、その場合には取引額がそのまま損益額を表わしはしないし、固定財については、年度内の損益を表わす部分的な減耗額あるいは増殖額が何ら取引を通してはあくされるものではないからである。すなわち財の分類がいかに厳密であつても、取引のはあく（動的のはあく）のみによっては正確な損益を計算することができず、在高実査（静的のはあく）を併用して初めてそれが可能となるわけである。したがって生産資産における固定財、流動財の区分は、その判別基準を一応理論的な根拠におきながらも、実際には記録、計算上の便宜によって制約されざるを得ないし、それによって一属実用性を高めようとするものでもある。例えば大家畜（固定財）と小家畜（流動財）の分類、あるいは大機具（固定財）と小機具（流動財）の分類などにおいてみられる畜種、金額などの判別基準は、何れも前述の理論的根拠から出発しながらも、明らかに記録計算上の便宜から設けられた「約束」に過ぎない⁽⁸⁾。

しかしながら、このような記録計算上の便法が、前述のような理論的根拠から全く遊離し、便法のみが独自に財の分類を支配するようになることになれば、恐らく固定財と流動財とを分類する意味と必要性は根底からくつがえされることになるに違いない。先にも述べたように、固定財、流動財を分類する最も重要な目的は、期間計算における損益のはあくをできるだけ明確公平ならしめることであつた。そしてその場合にいう損益とは、唯に粗所得マイナス所得的失費として算出される農家所得のみを意味するものではなく、粗所得、所得的失費のそれぞれを意味するものでもある。単に農家所得のみを問題にするのであれば、生産資産の取引において固定財取引（財産的取引）と流動財取引（損益的取引）との分類を行わずとも、年度始、年度末における在高実査さえ正しく行われるならば、その差額修正によって農家所得の正確公平さを期することが可能であろう⁽⁹⁾。しかしながら、粗所得、所得的失費のそれぞれについても、年間の利益、損失をできるだけ正確かつ公平に反映することが要請されるとすれば、当然、固定財、流動財についての取引上の分類が行なわれなければならないし、その判別基準は前述のような理論的根拠に基づくものでなければならないはずである。

農家経済簿において固定財、流動財が分類される基準ならびにその理由を真に理解するためには、この点、すなわち農家所得のみならず粗所得、所得的失費のそれぞれについて、公正な算出が期さるべきであるという強い要請のあることを、十分に認識する必要がある。そして粗所得、所得的失費それぞれの性質ならびに大きさが重要視される理由は、もちろん、両者の経済的性質を明別し、それぞれの指標についても個別経済間の比較を可能ならしめるという理論的な要請によるものであるが、他方、農家に対する従来の課税標準がしばしば粗所得におかれてきたという、現実からの実践的要請にもよるものであったことを理解せねばなるまい。

つぎに生産資産における供用財と結果財との分類についてであるが、自計式農家経済簿では、経営の過程において自からを消耗または減耗せしめてその価値を結果財の中に流動せしめる財を供用財、その供用財から価値の流動を受けて自からを生産または増殖せしめる財を結果財として定義している⁴⁰⁾。したがってこの場合の財の分類は、前記の流動財、固定財の分類とは全く違った見地からなされるもので、結果財を粗所得に、供用財を所得的失費に関連せしめて分類しようとするものであるが、その目的とするところは同じであり、それによって期間計算における粗所得、所得的失費のそれぞれを正確・公平ならしめようとするものにほかならない。すなわち流動財の年度末増減額はこれを流動結果財増加額と流動供用財減少額とに分類し、固定財の年間増価・減価額はこれを固定結果財増殖額と固定供用財償却額とに分類してとらえ、それぞれの前者を粗所得に、後者を所得的失費に算入することによってはじめて、年度決算における粗所得、所得的失費が理論的に正確・公平なものとして計算されるわけであり、結果財・供用財はそのために設けられた分類概念といえることができる⁴¹⁾。

しかしながら、結果財・供用財の分類もまた現実においては必ずしも明確に行ない難い場合がある。まず流動財について考えてみるに、自計式農家経済簿ではそれを未販売現物、購入現物、中間生産物（以上3種を現物と呼ぶ）、小植物、小家畜、小機具（以上3種を準現物と呼ぶ）の6種に分類しているが、前述の定義にしたがって結果財に分類されるのは未販売現物と小植物、供用財に分類されるのは購入現物と小機具であり、中間生産物と小家畜はその何れにも分類し難いように思われる。すなわち中間生産物はその経営で生産された結果財であると同時に、その経営に用いられる供用財でもあるという両者の性質をもつものであり、それ故に中間生産物と呼ばれるものであるし、小家畜の中には、例えば肉豚、ブロイラー、雛のように結果財とみなされるものと、種豚・採卵鶏・緬羊（成畜）のように供用財とみなされるものとが含まれており、それらは畜種によって分類されるものでもなく、同一家畜について年度始と年度末における分類が異なるというふうに、明確に分類し難い性質をもつものである。また固定財について考えても、土地・建物・大機具は明らかに供用財として分類され、大植物についても育成過程の果樹、特用樹、林木は結果財、用役過程の果樹、特用樹は供用財として比較的分類しやすいが、大家畜の場合は前述した小家畜の場合と同様、結果財・供用財の両者

が含まれ、その分類が年間に変化するばかりでなく、役肉兼用・乳肉兼用などのように同時に両者の性質をもつ場合もあり、結果財・供用財の判別が必ずしも容易でない場合が少なくない。

このように結果財・供用財の概念は、理論的には明確であっても、現実においてはその分類が必ずしも容易でない場合があり、ことに以上の中間生産物、小家畜・大家畜については、その取扱いにおいて実用上の便法が講ぜられざるを得ない。自計式農家経済簿では、流動財の中間生産物と小家畜について、年度末在庫が増加した場合には結果財、減少した場合には供用財として取扱っており、固定財の大家畜については、結果財・供用財の区別を強いて設けず、1頭ごとに年間の増価額を増殖額、減価額を償却額としてとらえる便法を許しているが⁽¹²⁾、これらの取扱いが何れも、前述の事情から生じた便法上の「約束」に過ぎないことは、十分に理解されなければならない。

最後に、資産の計上において消費経済面に属するものを一切除外するという取扱いについてであるが、これは農家経済簿特有の取扱いではなく、一般の家計簿あるいは家計調査にみられる共通した取扱い方法に準拠したものである。すなわちそれらの取扱いにおいて、消費財は購入と同時にすべて消費しつくされるものと考え、購入支出金額を全額当年度の家計費として計上するのが一般であり、したがって消費財は財産在高として年度末に残存しないことになるわけである⁽¹³⁾。もちろん実際には消費財といえどもそのほとんどが即時消耗的ではなく、生産財と同様、年度末において資産価値を計上できるし、そうすることが正しいには違いない。しかしながら家計消費財のすべてについて、そのような取扱いをすることは簿記会計上頗る煩雑に過ぎ、また一般家計調査結果との対比を考える場合に共通の取扱いが必要とされるが故に、農家経済簿においても以上のような「約束」が便法として採用されてきたとみるべきであろう。したがってまた農家財産や家計費の検討に際しては、以上のような便法上の約束が前提とされていることを、十分に認識してかかる必要がある。

ただし家計用ではあっても、土地（宅地）と建物（母屋など）については、これらを前述の消費財のように扱うことが現実から余りにも遊離するために、それらを所得用資産（固定資産）として計上する例外的な措置が講じられており、このような取扱いも家計調査一般にみられる方法である⁽¹⁴⁾。なおその際家計費に計上すべき住居費としてのとらえ方には若干の相違があり、自計式農家経済簿ではこれを建物宅地用役家計仕向（地代・家賃見積り額）としてとらえているのに対し、農林省農家経済調査では、家計用建物の減価償却費としてとらえている⁽¹⁵⁾。

5) 前掲「農業簿記」37, 38頁参照。

6), 7) この取扱いについては、前掲「農業簿記」38, 39頁に説明されている。

8) 自計式農家経済簿では、牛・馬を大家畜、その他の中小家畜を小家畜として分類し、1万円以上の機

菊地泰次：農家経済簿における「約束」の吟味

械機具類を大機具，1万円未満の機具類を小機具として分類している。

前掲「自計式農家経済簿記帳の解説」36，38頁参照。

- 9) 固定財，流動財の合計額で，年度始価額と年度末価額の差額としての Inventory Change を求め，増加の場合は「収入」額に，減少の場合は「支出」額に加算するという方法であり，この方法は例えば Cornell University Agricultural Experiment Station, U.S.A. 刊行の“Summary and Analysis of Farm Business”にもみられる。
- 10) 前掲「農業簿記」38，39頁参照
- 11), 12) 前掲「自計式農家経済簿記帳の解説」56～59頁
財産台帳集計表ならびに農家経済決算B表参照
- 13), 14) 前掲「農業簿記」38，39頁参照
- 15) 前掲「自計式農家経済簿記帳の解説」7頁 ならびに農林省「農家経済価値統計 昭和38年度」15，25頁参照

3 生産物の評価について

評価の問題は，簿記の記録・計算上きわめて重要な問題でありながら，理論的に未解決な部分が多く，統一的な結論を得られないままに，現実の必要に迫られて各種の便法が講じられている現状にあると云ってよい。そしてその中には簿記全般に共通する問題もあれば，とくに農家経済簿において重視される問題もあり，また農家経済簿と一般企業簿記とではかなり違った取扱いをされている問題もある。ここではそれら両者の間で取扱いがかなり異なる生産物の評価に問題を限定し，評価方法の相違やそれらの理論的な根拠について少しく考察を加えてみたい。

農家経済簿において生産物の評価が実際に必要とされるのは，主としてつぎの二つの場合であろう。その一つは年度始，年度末における生産物棚卸し評価の場合であり，これは一般企業簿記においても同様に必要とされるが，その方法においてかなり相違がみられるし，もう一つは自給生産物を消費経済面に仕向ける場合の家計仕向物評価であり，これは農家経済簿特有のものとしてよい。

まず生産物棚卸し評価の場合であるが，この場合の評価法は費用価評価法と市価評価法に大別でき，一般的に企業簿記では前者が採用されるのに対し，農家経済簿では後者が採用されている⁽⁴⁰⁾。このような相違は果していかなる理由から生じたものであり，それぞれにいかなる妥当性をもつものなのであろうか。

第一に考えられるのは，簿記全般に共通する客観性の原則である。すなわち財産の在高や年間の損益をできるだけ客観的に計測するということが，簿記全般に共通する使命であり，このためにできるだけ恣意性を排除し，未実現の利益を計上せずというのが一般企業簿記においてとられる原則である。したがって商業ないし工業を対象とする企業簿記では，未処分の商品ないし製品の棚卸し評価に際し，市価（販売価格）をとらず，仕入れ価格ないし製造原価（製品

のために犠牲とされた費用価値の合計)をとるのが原則とされている。そうすることがより客観的であり公平であると考えられるからである。

しかしながら、未処分の商品ないし製品を費用価によって評価することが客観的であり公平であるためには、少なくともつぎの条件が充たされなければならないように思われる。すなわち製品の原価を構成する要素価格を客観的に計測でき、その費用価評価によって損益の期間配分にかなりの公平さが期待できるという条件である。そして商工業などの企業的経営においてはその条件がほぼ充たされるが故に、製品評価に際し費用価が妥当するのに対し、農家経済経営においてはしばしばその条件が充たされないが故に、生産物評価に際し必ずしも費用価が妥当せず、農家経済簿において市価を優先する理由がそこにあるものと思われる。

まず費用価主義の客観性について考えてみるに、一般企業の場合は、製品の原価を構成する要素の大部分が客観的な購入支出を伴う場合が多く、したがって原価をかなり客観的に計測することが可能であるが、農家経済経営の場合は、家族労働、土地用役などの内給用役や自給物財が生産要素のかなりな部分を占める場合が多く、それらは直接購入支出を伴わないが故に評価に頼らざるを得ず、評価基準のおき方によって費用価格が大きく左右されるために、費用価による評価が必ずしも客観的であることを意味しない。恣意性を排除するという意味においては、むしろ市価に基づく評価の方がより客観性をもつと云えるかも知れないのである。

つぎに費用価主義の公平さについてであるが、ここでいう公平さとは損益の期間配分における公平さを意味する。未処分製品の棚卸し評価を費用価によって行ない、未実現の利益を排除するという取扱いが、果して損益の期間配分に公平さをもたらすものなのであろうか。

例えば、ある製品について年度末単位当たりの費用価が100円、市価(庭先販売価格)が120円であったとしよう。若し年度始めに在庫がなかったものとすれば、当年度の利益(あるいは所得)計算において、市価評価による場合は費用価評価による場合よりも製品単位当たり20円上回ることになり、その部分は確かに未実現の利益であるに違いない。そして翌年になつてその在庫製品が単価125円で販売されたとすれば、翌年度の利益計算において、費用価評価の場合が市価評価の場合を20円上回るし、その部分は確かに実現された利益である。そして費用価が市価を上回る場合はその逆となり、市価主義においてはその損失部分が当年度にかかるし、費用価主義においては翌年度に計上されることになる。このような年度末在庫製品に関する市価・費用価による評価差損益を、当年度ではなく翌年度の損益として計上することが、果してより公平な期間配分と云えるのであろうか。上の例において、年度末に120円の市価をもつ製品が翌年に125円で販売されたならば、その差額の5円は年度末と販売時点の間に生じた値上りかあるいは貯蔵、販売行為などによる価値の増加分であり、当然翌年度の利益として計上されるべきものであろう。しかし年度末において既に生じていた費用価と市価との差額20円は、当年度に発生したものであり、翌年度の営業行為や値上りによってもたらされたものでは全くな

い。したがって発生した損益の公平な期間配分という点から考えるならば、この差額20円は当年度の利益として計上さるべきものであり、そのためには年度末製品棚卸し評価を市価によって行なうことが必要とされるはずである。

にも拘らず商工業の一般企業簿記において、製品棚卸し評価を市価によらず原価によって行なうのは、市価が未実現、未確定なものであるのに対し、原価が実現された要素価格に基づくが故により客観的であり、したがってより公正であり公平であると理解するからにほかならない。すなわち、損益発生期間配分における公平さよりも、実現、確定という事実の示す客観性に基づく公平さをより重視し、優先させた取扱いをなすわけである。そしてその取扱いはそれなりに重要な根拠をもつと考えることができる。しかし先にも述べたように、農家経済経営においては、費用価計算の過程に内給用役、自給物財などの購入支出によらない評価部分を多く含まざるを得ないが故に、その客観性において費用価評価が市価評価に優先する根拠はもはや失われ、逆に市価評価がより客観的であるとさえみなされる場合が少なくないと考えられるのである。

加えて農産物はその生産がしばしば長期にわたり、収量の変動も大きく、したがって価格の変動も激しく、市況の如何によって年度末在庫量の差が大きいなどの農業上の特質を考えるならば、発生損益の期間配分における公平さが一層重視されねばならず、その意味からも市価評価の利点はますます強調されてよいものと考えられる。

つぎにあげられるのは、記帳上の実用的な理由である。すなわち、一般の企業簿記ことに工業簿記においては、営業計算と併せて製品の原価計算を行なうのが普通であり、その結果を用いて棚卸し製品の原価評価を行なうことは、さほど厄介なことではない。しかしながら農家経済経営においては、主産物・副産物あわせて年度末にかなり多種類の在庫生産物をもつ場合が多く、加えて内給・自給要素の評価を必要とするために、それらすべての生産費を計算することは非常に困難なことであり、実施されることも少ない。したがって農家経済簿における生産物棚卸し評価が、費用価によらなければならず、その過程をふまなければ決算もできないとすれば、それは実用上重大な支障をきたすことになるであろう。

このような事情のもとにおいてなおかつ、年度末生産物棚卸し評価に費用価主義が固執されねばならない理由が存するであろうか。

もちろん農家経済簿においても、費用価主義が全く無視されているわけではない。市価評価の困難なある種の副産物や育成中の立毛、果樹、林木などについては費用価評価を採用しており、市価をもつものについては市価評価を優先させるという原則をとっているだけであって、その理由は以上に述べた理論的・実用的根拠から十分に説明され得るであろう。

つぎに家計仕向生産物の評価についてであるが、家計仕向の場合も外部取引による販売収入を伴わないが故に、家計仕向時点においてそれら生産物の評価を行なう必要がある。そして先

にも述べたように、それら生産物は所得経済面において粗所得を構成すると同時に、消費経済面における消費財として家計費を構成するという二面的な性格をもつために、それらの評価問題は一層複雑さを加える。

農家経済簿では通常、これら家計仕向生産物の評価を庭先販売価格によって行なっており、そのことは極めて当然のことのように考えられているが、果してそのような取扱いが農家経済分析のあらゆる視点から妥当視され得るものであろうか。というのは、家計仕向けされた生産物は消費経済面において消費財として用いられるものであり、これを他の購入消費財と同様に考えるならば、それら生産物は消費財としての庭先購入価格によって評価すべきであり、少なくとも実質家計費を算出するためにはその必要があるという見方が成立つからである。そしてそれは必ずしも実質家計費の算出においてばかりでなく、そのような実質消費を可能にする実質所得の算出においても妥当するものであり、所得面においても家計仕向物はすべて消費財としての購入価格によって評価すべきであるという見解をとり得るからである。

しかも一般の農産物に関して、同一農家における生産物としての庭先販売価格と消費財としての庭先購入価格との間にはかなり大きな差異があり、時には2倍、3倍という開きもみられるために、家計仕向物の評価がその何れの価格によるかは、算出される所得ならびに家計費に大きな影響を与えることになる。したがってまた農家経済と俸給者経済、あるいは自給率の著しく異なる農家経済間でそれらを比較する場合に、この評価法の如何が及ぼす影響は重大であると云わなければならない。

しからばこれら二つの評価法は、それぞれ如何なる条件のもとにおいて妥当するものなのであろうか。

所得経済部門と消費経済部門とを全く切離してそれぞれが独立に行動するものと仮定するならば、所得経済部門における所得計算には生産物販売価格による評価法が妥当し、消費経済部門における家計費計算には消費財購入価格による評価法が妥当すると一応考えてよいであろう。しかし実際にはそれら両部門が農家経済の中に包摂されて有機的な関連をもち、それぞれの行動が同一主体によって支配されているのであるから、それら両部門にまたがる同一家計仕向物についてそれぞれの部門が異なった評価法をとることは許されず、何らかの共通な評価基準に基づかなければならない。そして共通な評価基準として何をとりかを考えるには、恐らくつぎの二つの考え方ができるであろう。そのひとつは農家の主体的な判断に重点をおいた考え方であり、もうひとつは計算結果の比較に重点をおいた考え方である。

まず農家の主体的な判断を重視した考え方に立つならば、家計仕向物に対する生産と消費の動機理解に立入ってみる必要があるであろう。すなわち、その家計仕向物が当初から家計での消費を目的として生産され、その生産がなければ、少なくともそれと同量のものを家計が購入するであろうと考えられる場合には、明らかにその家計仕向物は消費財としての購入価格によって評価

されるのが妥当であろう。なぜならその場合は、生産、消費の両面において購入価格に照準がおかれているからであり、このことは、家計仕向物の生産量が家計消費量に充たない場合に最もよく当てはまり、販売分を全くもたない家計仕向の場合にも多く当てはまるに違いない。しかし販売を目的とした生産物の家計仕向においては、必ずしもこのことが妥当しない。この場合にも、その生産がなかった場合に購入するであろう消費分量までは購入価格によって評価されてよいが、それを越える部分すなわち家計仕向物であるが故に消費される部分については、もはやこの評価が妥当せず、むしろより低い生産物販売価格に照準をおいた消費増加と考えるべきであって、その生産、消費の両面からみて、販売価格による評価がより妥当する場合が多いと考えられる。

このように農家の主体的な判断から考える場合には、家計仕向物の評価方法が、その農家の生産、消費の状態によって異なり、また同一農家における同種の家計仕向物についても部分的に異なるという厄介な問題が生じ、簿記上これを厳密に評価計算することは頗る困難であり、事実上不可能に近いと言ってよい。しかしながら同時に云えることは、このような考え方からする限り、家計仕向物の全量を生産物販売価格によって評価することにはかなり無理があり、その妥当性は決して高くないということである。

つぎに計算結果の比較を考えた場合のことであるが、これは当然何を何と比較するかによって異なる。まず同一農家において所得と家計費を比較する場合を考えるならば、評価法の如何は余り問題とならない。何れの評価法によろうと、所得と家計費との比率に多少の相違をもたらすはするが、両者の差額としての経済余剰には変りはないからである。したがってまた個別経済間の比較においても、経済余剰に関しては、評価法の相違が何らの影響も及ぼしはしない。問題となるのは、個別経済間における所得あるいは家計費の比較においてである。それらが、家計仕向物を購入価格によって評価した場合に、販売価格によって評価した場合よりも大きく計算されるのは当然であり、したがってそれらの個別経済間における比較が、評価法の相違によって大きく影響されることは云うまでもない。もちろんこのことは、購入価格(消費者価格)が販売価格(生産者価格)を上回る場合を前提として云えることであるが、その前提は農産物一般についてはほぼ妥当するものと考えてよいであろう⁽¹⁷⁾。

さてしからは、そのような比較を行なう場合に、家計仕向物の評価は、生産者価格、消費者価格の何れによるのがより適切なのであろうか。

所得を比較する場合に、生産者価格による評価が妥当であるという考え方は、かなり多くの支持を得るに違いない。そしてその考え方にはつぎのような根拠があると思われる。その一は、家計仕向物に関する所得計算が、自給(家計仕向物)生産活動を貨幣所得獲得活動に準じて取扱うという考え方から出発しており(前述34ページ)、したがってその評価も販売生産物に準じて行なうのが適切であるということである。その二は、個別経済間の所得比較におい

て、算出される所得額が家計仕向分の多少によって左右されることは望ましくなく、ことに農業経営に関する収益性や生産性などの効率比較に際して、家計面からの影響をできるだけ排除するのが望ましいという配慮である。

しかしながら、このような根拠は必ずしも強固なものではなく、それに対する反論も十分に起り得る。すなわち、所得部門にとって消費部門を外部経済と同様に扱い、流通過程を排除した有利な販売先とみなすならば、家計仕向部分は家計の購入価格によって評価されるのが適切であるし、そのようにして計算された所得額の方が個別経済間の所得比較においてより有意義であるという反論である。さらに厄介なことは、前述の根拠を妥当だと認める場合には、家計費計算における家計仕向物評価が家計の購入価格によらなければならなくなることである。なぜなら、所得計算において自給分を販売分に準じて取扱う以上、家計費計算においては自給分を購入分に準じて扱うのが妥当であり、したがってその評価も購入価格によるのが適切であろうし、算出される家計費が自給分の多少によって左右されることを避け、その比較において所得面からの影響をできるだけ排除するのが望ましいとすれば、その評価は購入価格によらざるを得ないからである。そしてそのような根拠に対しても、所得計算において述べたと同じような反論が成立し、だいいち同一個別経済における同一家計仕向物が、所得計算と家計費計算において違った評価をされることは、簿記会計の上においても社会会計の上においても許されない。

このように考えてくると、計算結果の比較という立場から考えてみても、家計仕向物の評価が生産者価格、消費者価格の何れによるのを妥当とするかについて明確な結論を下し得ず、それによって立つ理論的な根拠を見出すことは困難なように思われる。

とすれば、農家経済簿において家計仕向物を生産者価格によって評価している理由は、どのようにして説明され得るのであろうか⁽⁴⁸⁾。強いてそれを説明しようとするなら、つぎの二つのことが考えられるに違いない。ひとつは、個別経済間の比較に用いられる計算結果として家計費よりも所得がより重要な意味をもつと考えられることであり、ことに農業経営に関する計算結果をできるだけ客観的なものとして比較するために、農家の個別的な事情に基づく主観的な判断を排除するのが望ましいと考えられることである。そして個別経済間の比較において所得が家計費よりも重視される理由のひとつは、その計算において所得がより厳密であり、比較に耐え得るのに対し、家計費は計算上の便法から必ずしも比較に耐え得るものではないと考えられることである（消費経済面内部における生産的行為の多少とか、消費財のすべてを即時消耗的なものとして扱う便法などがその主な理由であり、何れも前述した）。もうひとつは、評価の実践上の便宜であり、農家にとって生産者価格による方が消費者価格によるよりも便利であり、判断が容易であろうと考えられることである。もっとも、販売も購入も全くない家計仕向物に関しては、評価の手がかりを得るのが困難であろうが、一般には購入消費物の一部を

自給する場合よりも、販売生産物の一部を家計に仕向ける場合の方が多いと考えられるからである。

しかしながら、以上の理由は強いてあげられたものであり、明確な理論的根拠に基づくものでないことは、前述したところである。したがって農家経済簿において用いられている家計仕向物の評価法は、あくまで便法として設けられた「約束」に過ぎず、そのことは計算結果としての所得や家計費を吟味する場合に、ことにそれらを家計仕向分の著しく異なる個別経済間で比較する場合に、十分留意されねばならないことである。

- 16) この場合の市価とは庭先販売価格を指しており、農家簿記ではほとんどこの市価評価が用いられているが、その理由についての詳細な叙述はみられない。なお農林省農家経済調査では、未処分農産物の年度末評価を、生産原価によるのが適当としながらも、それが困難なために、その農産物の生産時点における庭先販売価格によっている。前掲「農家経済価値統計」16頁参照。
- 17) 現在米穀についてみられる逆ザヤ現象は、食糧管理制度のもとにおける特殊、例外的な現象である。そしてその場合、同一品質のものについて庭先購入価格が庭先販売価格を下回るとすれば、農家が経済合理的に行動する限り、そのものについて家計仕向けを行わず、すべてを販売し、必要なだけ購入するはずである。その場合になお家計仕向けが行なわれるとすれば、その評価は当然、所得、家計費の両計算において販売価格によるべきであると考えられる。
- 18) それが当然と考えられているためか、あるいは説明が困難なためか、自計式を初めとする農家経済簿の記入解説において、その理由が明らかにされているのをみない。

あ と が き

以上、自計式を中心とする農家経済簿において用いられている記録・計算上の「約束」の中から、主なものを幾つか拾い出し、その理由ならびに妥当性について若干の吟味を試みてみた。そして従来ともすれば自明のことであり、当然だと考えられてきたそれら約束の中に、必ずしも明確な理論的根拠によらず、単なる便法として設けられたものも少なくなく、そしてそれはそれなりに理由の存することも説明してきた。ここで重要だと思われることは、その約束が十分な理論的根拠をもち、それ故に当然だと考えられる場合と、十分な理論的根拠をもたず、かなり便宜的に設けられた場合とでは、それに基づく計算結果の解釈にかなりの相違をもたらす場合があるということである。若しその約束がかなり便宜的なものだとすれば、それに基づく計算結果は、あくまでその約束を前提として検討されねばならないからである。そのような意味から、簿記上の諸約束がどのような根拠をもち、いかなる理由によって設けられたかを吟味することは大切なことであり、それを少しでも明らかにしてみようとしたのが、この小論の目的である。

もちろん農家経済簿には、この小論でとりあげたもの以外に、なお幾つかの重要な「約束」が残されている。それらについては、また別の機会を得て検討を加えてみたいと思う。