

# ペイトン教授の農業会計に関する所論について

阿 部 亮 耳

## 1 は し が き

戦後わが国の会計学においても、アメリカの思考方法が強くとり入れられたが、その一端として、昭和24年に大蔵省会計審議会により、企業会計原則が制定公表されたのを見る。この企業会計原則以後、一連の原則・基準が発表せられた。しかし、周知の通りこれらは会計実践への顧慮から、わが国の通説の整理を旨とし、慣習と伝統を尊重したものであり、必ずしも理論的立場に拘泥したものではない。

わが国のこれらの一連の会計原則が、明らかに対象として、商工業を営む株式会社についての会計を主眼としたものであることはいうまでもないが、これを核心として、一般に中小企業のみならず、税法関係については農業経営についてもこれらの意見書の中に包括されているので、企業としての農業に対する会計諸基準もこれらの中に包括されていると見なければならぬ。これらの諸原則や諸基準が、農業会計の原則・基準として適合するか否かは、別個に詳細な検討を必要とする。

しかしながら、これらの一連のわが国の会計諸原則の農業への適応を吟味する前に、さかのぼってこの会計思考の背後にあって原流をなすと思われるアメリカ会計学の中で、それを代表する一人とみられる W.A. ペイトン教授について、教授自身の農業会計に対する観察と思考が、どの様なものであるかを究明することが必要であると思われる。たとえば、企業会計原則・基準の中で、もっとも財務会計の基本問題として考えられる期間利益の認識と測定について、販売基準をとることが容認されているが、前述の意見書の中でも明らかに教授の主張がとり入れられているのを見る<sup>(1)</sup>。

そこで上述の目的のためには数多くのペイトン教授の著書を通じて農業会計に関する所論の変遷をみるべきであるが、ここではまず農業会計がどのような形でとらえられているかについて概説し、つぎに前述の期間利益の測定において、販売基準との関連から生産基準についての論旨を明らかにする必要がある。これは農業生産の会計について、一つの特徴的性格を有するものであり、これを短期間と長期間を要する生産物について検討する。今一つは付屬的に、教授が農用地についての評価ならびにその取扱いをいかに考慮しているか。以上の点に限定して考究することが小論の目的である。

- 1) 『税法と企業会計原則との調整に関する意見書』ニ「実現主義の原則の適用、ならびに、付記(1)「企業会計原則における販売基準の解釈について」

農業協同組合の会計は、昭和26年にアメリカ会計士 J. C. エッシーン氏の勧告に基づいて、昭和27年以來の収支簿記を貸借簿記に改めた。農協の經理制度は農協が法人格をもち、その一連の事業が商業・金融業に対する組合法人会計であって、ここに対象とする農業生産の会計ではない。しかし財務会計、監査制度などは、企業会計原則以下株式会社のそれになぞらえたものとみられる。この方面においてもアメリカの会計制度の導入が行なわれたことは明らかである。しかし、農協のこの側面への影響を小論は考慮するものではない。

## 2 ペイトン教授の農業会計のとりあげ方

ペイトン教授 (William Andrew Paton 1889~) はミシガン州の農家の生れで、ミシガン大学大学院を卒業後、当初経済学を志した彼は、I・フィッシャーの経済学説の流れに立って経済学的見地から会計学の構成をこころみたといわれる<sup>(2)</sup>。当初スチブソンとの共著『会計学原理』を著わして以来、数多の著書があるが、小論において考察の対象とするものは以下のものである。

- |   |      |
|---|------|
| 1) <i>Principles of Accounting</i> (会計学原理), Stevenson との共著  | 1918 |
| 2) <i>Accountant's Handbook</i> (会計士ハンドブック)第2版, Paton 編   | 1923 |
| 3) <i>Accounting</i> (会計学)  | 1924 |
| 4) <i>Essentials of Accounting</i> (会計学要論)  | 1938 |
| 5) <i>An Introduction to Cooperative Accounting Standards</i> , Littleton との共著,<br>(会社会計基準序説) (中島省吾訳 昭28) | 1940 |
| 6) <i>Advanced Accounting</i> (高等会計学)   | 1941 |
| 7) <i>Asset Accounting</i> (資産会計)   | 1952 |
| 8) <i>Corporation Accounts and Statement</i> (株式会社会計)   | 1955 |

彼の農業に対する関心は、もとよりこれらの数多くの著書の中でも、ほんの僅かに散見されるに過ぎない。彼が動態論の確立への過程において、最後まで例外的な存在として取扱った一つは、生産基準と増価の問題であった。抽出産業(天然資源の利用)の収益の把握に関しては、容易に販売基準でもって簡単に律し切れなかった面がみられる。リットルトンのように、会計学における中心概念が『利益』にあるとすれば、この点についての農産物に関する所論はまことに興味深いものがある。

彼は農業そのものは抽出産業という形で多く論じており、特に一般に農企業者の場合について述べているのではない。たとえば企業会計としての林木の利用は、むしろ再生産の形の林業ではなくて、天然林の利用、枯渇資源としての林業を取扱い、会計の主体は会社企業であるという論調の中で、天然資源の利用という形で述べられてあることが多い。直接に農業経営につ

いて指摘した項目は「会計学」の中の資産の分類の中に「農業」として述べられてあるにすぎない。しかし、資産の分類については、後述の短期・長期の収益の把握とも特に関連するので、まずこれについての彼の分類を示しておくことも無駄でないと思われる<sup>(3)</sup>。

すなわち、1924年の「会計学」の固定資産勘定——農業という項において、通常農業に対する固定資産勘定としてつぎのものを挙げている<sup>(4)</sup>。

I. Land 1. Crop Land, 2. Wood Lot & Pasture, 3. Orchards, 4. Building Sites, Yards, Lanes

II. Improvements & Equipment

1. Land Improvements a. Fencing & Gates, b. Tile Drains

2. Buildings a. Barns, b. Stock & Poultry Sheds, c. Miscellaneous Structure & Fixtures

3. Machinery a. Plows, Harrows, Cultivators, b. Drills & Seeders, c. Binders, Mowers, Loaders, etc., d. Tractors, e. Miscellaneous Machines

4. Other Equipment a. Wagons & Other Vehicles, b. Motor Cars, c. Miscellaneous Equipment

5. Small Tools

6. Stock a. Horses, b. Cattle, c. Sheep d. Swine e. Poultry

III. Investments & Intangibles

1. Bay Valley Telephone Stock

2. Long Term Property Insurance

以上についても、これらの勘定の分類は多くの点で任意的なものにすぎず、Tile Drains のごときはむしろ Land の項目の中に包括すべきかも知れないし、また牽引・育成・搾乳目的の家畜のみが固定資産として分類されるべきであるともしている。2年以上にわたる前払保険料については、固定資産としてもよいのではないかと等である。さらに農業用の資産ならびに作業や費用と、個人の生活のためのそれらとの区別は、特に困難であることを付記している。

以上の勘定分類については、とくに言及する必要もないと思われるが、「この数年間において、相当の注意が農業会計に払われて来たことは認められるけれども、勘定組織を設定している農業者は少ないということを確認しないわけにはゆかない。会計のある特定の方法については、或点まで発展して来ているとしても、一般に農業者の記録に対する関心がないことは明白である。」とする。

以上の点から、農業者は完全な会計上の計画を何か一般的に試みるべきかどうか疑わしいし、農場の所有者について、会計による方法に実際的な価値があるかどうか疑わしいというのがその当時の教授の一般の農業会計への観点である。

従ってその後の農業会計のアメリカにおける発展はさておいて、教授の論述の中では、農業者の行なう農業会計という形よりも、前述のごとく抽出産業という形でとりあげられており、ただ資産評価の側面として農産物について国税徴収局の“Farm Price Method”について言及する以外は、とくに農業者としての会計をもとより真正面からとりあげたものでないことは明らかである。ただこのような経営形態に捉われることなく、農業生産のもつ特異の性格にもとずいて、教授の動態論の確立に対してどのような基準からこれを観察し適用しうるかをみれば充分であろう。

- 2) 山根忠恕・丹波康太郎稿 会計学辞典 昭36.3.
- 3) Paton : *Accounting, Assets & Their Classification, Fixed Asset Accounts—Farming* 268 ~270
- 4) Paton は資産の分類基準として 1) 流動性 (Degree of Liquidity), 2) 耐用命数の正常の期間, 3) 費用への移転率, 4) 技術的性格または使用方法, 5) 経営の性質と管理の範囲を列挙しているが、今日の One Year Rule が根本的基準である。

### 3 期間収益の認識と測定

ペイトンは当初スチブソンとの共著“会計学原理”において取替原価論を主張し、その当時の彼には今日の管理会計的思考が強かったとみられる。これはアメリカの好景気時代を反映して、静態論の感覚にもとずいたものであった<sup>(5)</sup>。それが1930年代の不況時代に原価論へと転化し、1940年以後の好況時に至っても、この原価主義の主張を改めないで、1940年のリットルトンとの共著“会社会計基準序説”では動態観が確立され、爾来この立場はますます強化されて来ているとあってよいであろう<sup>(6)</sup>。

この1940年以降の彼の動態観が戦後わが国に導入されて企業会計の基調をなし、シュマーレンバッハの動態観と混在してわが国の企業会計に反映していると思われる。しかし上述の静態観に出発したペイトンにおいては、おそらく最後までその障壁となったと思われる長期間を要する生産物ないし農産物の収益確定の理論をどのように規定して来たかが問題である。

今日エドワード・ベル両教授により再び経済学と会計学との利益測定に関する所論が注目を集めている折柄、コンベンションの上に立つ会計において、これがどのようにみられて来たかは興味ある問題である<sup>(7)</sup>。

1924年の“会計学”以来、まず期間収益の認識と測定について“実現の証拠”として、収益の確認には“実現”の重要性を認めており、その基準として基本的に“販売”を一般に認めているが、これに対する例外的な基準として容認されうるものがあるかどうか。ペイトンの論述の後を辿る場合に、これを(1)短期間の収益把握に関する基準と、(2)長期間の収益把握に関する基準とに分割して彼の論旨を追求してみたいと思う。

#### 1) 短期収益把握の基準

前述のごとく「販売」は収益獲得のテストとして一般に認められているが、「会計学」において実際に充分適用しうる利益実現の他に証拠があるとして、特定の場合には「販売よりもむしろ物理的な生産の完了が収益の補助的な公準として許容される」と述べている。第1のものは契約下の商品は売価差引輸送費によって販売に先立って全額利益を認識するという場合であり、第2のものは農業の場合である。すなわち財務省が所得税目的のために、農業者に期末の未販売生産物のたな卸しにおいて、売価から見積り売却費を差引いて評価するのを認めていることである。このことは、売却された年度よりもむしろ、作物が収穫されたその年に穀物の利潤を認めることが許されるということである<sup>(8)</sup>。

これらは農業をも含めた抽出産業 (Extractive Lines) において、小麦・石油・銅・砂糖等の重要商品 (Staples) である時はいつでも、利益は引渡しや権利の移転でもってするよりも、物理的な生産高でもって証明さるべきであるという主張である。販売よりも技術的な完成が有力な証拠であるという場合に、この Staple の最も著しい例として、産金業における黄金の産出の例をもってしている。すなわち、黄金は標準の変化せざる価格を有する商品であるからである。

この場合における完成生産物が Staple に限られるのは、いつでもある一定の保証された価格によって引取られることができるということであって、一種の契約生産とみなされうることである。だから前述の農産物に対する商品について、農場価格法を認める理由は、この Staple であるという理由の他に、これら農産物に対する正当な原価による評価を発見することが困難であるための、実際の便法であるということが注意さるべきであって、原価評価が可能である場合にはそれを使用することを拒否しないという立前であるとしている。

Staple のたな卸しをすることについて、他の根拠として公正化されるものは、上記のもの以外にペイトン編の「会計士ハンドブック」でつぎの二つを追加している。すなわち、

1. 売却市価およびこれらの分野における生産者の当面している購入市価は、大体において実際に同一である。ゆえに市価による評価は有効な取替費による評価ほど極端でないものを意味する。
  2. 重要原料生産物の特定の生産者の原価は、これらの価格が世界市場で生産される数え切れない諸力の影響によって決定されるのだから、市価を生ずることはほとんどない。
- これらの二つについてはとりたてていう程のこともないと思われるが、標準的な評価と個別的な評価との差異を問題にしない立場である<sup>(9)</sup>。

以上は当初における短期完成農産物に対するペイトンの主張であるが、1940年の「会社会計基準序説」になると、「収益測定上の生産基準」(Production Basis of Measurement) の項において、「収益が生産に基いてかなり確実に測定され得る」という販売基準からの離脱がしばしば許されるような場合は、ここでも同じく農業を含めての抽出産業に妥当すると考えられる

ことが多いとして、やはり内国税徴収局が手持ちの農産物を評価するについて「農場価格法」を認めたのはこのような立場に立つものであると。しかし収益測定についての生産基準が、抽出産業について何等かの論理的な根拠を備えているにも拘わらず、損益計算の目的を考慮する場合に導かれるのは、この分野においてすらも、この生産基準を一般的に不当に正当化されているというのが彼の序説の結論であり、これは販売基準からの離脱であり、重要生産物についての生産基準の支持もはるかに後退したこととなる。この立場はほぼ同年の「高等会計学」においても認められる<sup>(10)</sup>。

すなわち、これらの場合には原則としてこれを認めることはできないという販売基準の立場を貫ぬき、補助的な勘定によってこれを示すべきであり、説明的技術を用いて重要な付随的情報を示すことが望ましいことになる。

1952年の「資産会計」になると、ペイトンはこれら抽出産業における重要商品が売価差引輸送費でもって評価してもよいという根拠はさらに限定されて、販売という行為自体は生産の完成以後について重要な位置を占めるものではなく、引渡しという最終段階を経なくてもよいものという点にまで限定されるとし、ゆえに通常の基準は見積生産費用であるとのべている<sup>(11)</sup>。

さらに1955年の「株式会社会計」においては、「生産と収益」という項において、「生産を生産物の製造と販売の過程という狭い意味に規定すれば、収益はその過程を通じて発生するという意見には相当の根拠がある」としているが、生産基準の理想的な条件としては原価プラス契約利益率というものを示している。たとえば、ある企業が発生した総原価プラス2割の利益という価格で顧客にある機械を作製することに同意したとすれば、実際に発生した1ドルの原価ごとに2割の契約利益を受取ることとなり、1ドル20セントの収益が発生するということが全く妥当とされるが、このような場合はもとより少ないことを認めている。

つぎにこの理想的な条件を若干緩和した場合として、総原価プラス一定率の利益という契約の下で、その日までの発生原価率によって利益を見積することは必要であり、またさらに原価の補償について何等の条件のない時に生産基準を用いることは証拠力は少ないが、建設業のような長期を要する場合には受入れられるものであるとする<sup>(12)</sup>。

さらにこの考慮は「農場価格法」への適用として、収穫された小麦がそれまでのコストが1.62ドルで販売費が0.18ドルであり、販売が行なわれた場合に2ドルで売却されることが保証されているとすれば、総原価は1.80ドル(=1.62+0.18ドル)で収穫までには90%しか発生していないので、売価のうちの10%は未実現であって、2ドルのうち0.20ドル差引10%はまだ実現されていないということである。すなわち経済的な比重に比例して、それぞれの貢献が測定されるべきであり、参加から排除されるものはないという主張である<sup>(13)</sup>。これは管理会計的な測面を加味したこととなるが、販売という行為のみについての収益実現の部分を意識したこととなる。

以上は短期間の生産物、とくに Staple を中心とした農場価格法による評価と収益の測定についての見解の変遷であって、これらの一連の思考を通じて、生産基準に対する販売基準からの限定はますます厳しくなって来たわけであって、販売基準からの離脱を認めない条件が次第に加えられて規制されているのを見る。

結局生産の完成という根拠は次第に後退して、重要生産物についてのみ、それも契約があるという意味に次第に限定されるならばそれは何も農産物に限るものではなく、また評価の困難性を弁護する正当な理由は漸次認められなくなるに至る。わが国の一連の会計原則の中では、これが「収穫基準」という形で表わされていることは周知の通りであるが、この場合に公定価格という条件がつけられており、ペイトンの最終の見解に近いわけである<sup>44)</sup>。

つぎに生産基準における生産の定義と関連して、収穫された農産物すなわち未販売生産物から逆のぼって、収穫以前の段階においてこれを認めうるかどうかという問題である。本稿では、この仕掛品について短期間の収益の認識としてこれを取扱っているが、もとよりこの場合の短期期とはいわゆる慣習上の一年ないし経営年度に限定している。ペイトンはこの短期間の仕掛品については、「会計学」以降ずっと一貫して原価ないし見積原価によるべきことを主張して来た。抽出産業における仕掛品については、売価差引未払見積費用で評価すべきかどうかについて、「販売時に成行価格で特別の努力なしに販売が保証されることが真実である限り、原価と売価との間の利益の正当な割合を未完成の生産物の価値に含ましめてもよい、利益は多少とも過程を通じて見越さるべきである」という主張に対しては、仕掛品そのものは実際には市価をもたないのであって、たとえば生長中の小麦の実際市価を見出すことは非常に困難であり、たとえそのような資産の指値が保証されたとしても、原価より低いものではないだろうか。だから、これらの利益を期間ごとに配分する必要のある程長期でない限り、その必要性はないとしてこれを否定する<sup>45)</sup>。

「会計士ハンドブック」においては、農業の仕掛品は原価計算組織が一般的に欠除しているので、たな卸しは困難である。収穫処分過程では植栽から一年以上を経過した場合に控除法によることを税務当局が認めているが、しかしこれらの育成在庫品に対しては季節ごとの原価評価によるべきであり、これには耕作、灌漑、移植等の実際の費用を含ましめるが、利子のような仮構的な負担は許容していない<sup>46)</sup>。この論調は固より「高等会計学」においても「資産会計」においても変っていない。

要するに、生産基準をもっとも拡大した形でこれを短期間に完成さるべきものについて認める立場ではない。ただ原価計算が困難であるから、やむを得ず販売価差引き見積り発生費用を用う場合があってもやむをえないということである。この点で生産基準を極めて拡大した形で無条件に採用することは、ペイトンも当初より全く拒否していたといつてよい。しかしながら、この仕掛品に関する問題は、その資産の存続性が短期か長期かによって、これに対する基準は

変更されるに至る。ゆえに、家畜や林木等の長期を要する資産については、逆にこの生産基準による主張を認めざるをえなくなることとなる。つぎにこのいわゆる“自然増加”(Accreation)についての所論をみよう。

## 2) 長期収益把握の基準

短期間すなわち少くともある経営年度に完成されるはずの育成在庫品の場合には、原則として原価によって評価すべきであって、たまたまその育成中の仕掛品のたな卸し価格が原価を集積することが困難とみられる場合の便法として、やむを得ず売価からの還元類推が許容されるにすぎないということであった。ところが、これらの育成中の在庫品も、長期間を要するものについてはその期間ごとの取扱いをペイトンもかなり苦慮したわけであって、当初からみると漸次この取扱いの基調について変化があり、各著書においてこれを主張する立場の強弱がうかがわれる。

当初“会計学”においては、かなり積極的に生産基準を支持する態度をみせている。すなわち“自然増加と利益”という項において「法律的及会計学的に意見の一致していることは、“自然増加”とくに利益を勘定において明確にこれを認識することに反対しているけれども、その妥当性は疑わしい」としている。すなわち財産の真実の増大がおこっている場合には、利益は実現されているとみるべきであり、現金その他の流動資産の形において増加しているという形ではない。この著しい例として林木の生長の例を挙げている。この場合には物質的な見地からは、明らかに増大しており、また価値における増大はほとんど疑いがない。ところが仕事の完成や引渡しの時にのみ利益が計上されるとすれば、高度に途方もない利益の期間的配分が行なわれる。正規に1生産単位を完成するのに1会計年度以上を必要とする場合には、産出高や販売基準よりも、生産の過程において収益が見越さるべきである。ゆえに林木の生長について、自然増加からもたらされる価値の増大は、増量分を有する期間ごとに計算さるべきである。なお、管理・防火・税金等の諸費用は、年々利益が計上されるなら、その当期の費用として計上すべきであり、補植、林道の開設、下生えの刈取りなどの費用は、財産の原価としてこれを考えなければならない。以上がペイトンの論旨であるが、これに対して予想される反対論について、この当時の彼はおのおのこれをさらに反駁して自然増加を認めるべき旨を強調した。

その第1は、林業に対する火災の危険性であるが、価値の増大が実際にある損失が起る時までには生じているということが、僅かの可能性や最終の損失の確率などで、財産に対する真実の付加が認識さるべきではないという根拠とはなり難いとする。

第2のものは、林木の地域の期間的再評価が実際は困難であるために実行しえないという反対がある。すなわち、たとえば価格変動から生ずる変化と自然増加との価値への影響はどれ程かが追求されるかもしれないというのである。これについては、一度徹底的に生長率を巡回して調べあげた地域は、容易に正確性をもって包括されたその条件と同様なもので決定すること



ができるとし、また価格変動による価値の増大が特定の場合には利益を生ずるという根拠となりうるとする。

しかしながら、この点については事実上生長率というものを測定しうることはやはり困難であろうし、標準的な材積の生長率がどれほど特定の地域に適用しうるかも疑問であろう。

その第3は、物的な生長による増大の結果の価値の増加は、諸税や配当金の支払いに充当できないではないかという反論について、これに対しては、営業利益の計算の正当な方法が流通販売力の獲得が利益実現の唯一の証拠であるのなら、それに対しては合理的な修正を要求しうるし、また流動資金は真実の財産価値の保証の上に借入れることができるから、負債をそれに見合うだけ借り入れれば支払いは不可能ではないとする。

この第3の立場は全く販売基準からの離脱を承認するものといわなければならない。この3点からすれば、すべての点で自然増加は全く支持されていたというべきであろう。また以上のことから財務省は種苗業者や家畜業者に生長中の家畜のたな卸しをするのに市価でもってするというのを許容しているとしてこれを支持している<sup>(16)</sup>。

『会計士ハンドブック』においては、ハットフィールドの所論を引用して林木の場合に立木が伐採される以前にその増量分を利益として把握することを認識するが、果樹の場合にはこれを考慮しないで、果樹自体の諸費用を資本的支出とすべきであるというのである<sup>(17)</sup>。

この当時の所論によれば、ペイトンはむしろ積極的に『自然増加』を支持しており、期間的な認識と測定について生産基準に立つ主張をとっていると思われる。その点からすれば、先述の短期間の育成在庫品についても、もう少しこれを支持すべきはずであった。

しかしながら1940年の『序説』になるとこれらの主張は捨てられ、「一般的には否定的な解答が先ず正しい」とし「この場合に資産の増加分が帳簿記入原価をボヤかさない方法で処理されて、その結果生じた貸方項目に明瞭な名称が付与され、そして実現している利益と別個に報告されているのなら、何等重要な反対はない」としている<sup>(18)</sup>。そしてこれに対する最良の方法は、報告の焦点として慣習的に1年を用いることを止めて、生産物の主要な単位について、当初の期日から最後の処分の日までに必要な期間を会計期間として用いることにあり、もしこれが行われれば、進捗度は主として原価の累積によって測定されうるので、収益認識上の販売基準から離れて収益の中間的な認識をこころみるという問題は全く避けうるというのである。

すでに『序説』のみについてのペイトン教授の収益把握に関する考察は別の機会に述べたので<sup>(19)</sup>、本稿では、ここで彼が販売基準からの離脱を極力収束しようという立論に転じたことを指摘するのみに止める。

自然増加に関して『資産会計』では、果樹園・堅果小林・ゴム栽植地等や育成家畜の例以外に、やはり代表的なものとして林木の例を挙げている。ここでは数期間自然増加を表示しない

ことは手落ちであるとして、何等かの形でこれを表示すべきであり、これを例証してその勘定に記入される過程を示している<sup>(20)</sup>。最初は林木の自然増加分と林木の原価分とを借方側で別個に分割し、貸方側は持分としておく。この場合の持分は未実現の持分という勘定において区別される。つぎに伐採の行なわれた場合には、これを自然増加分と原価の部分とより比例的に控除するという仕訳を行なう。もとより実際の生長が均一の年々の増加率を示さないで、雨量やその他の条件によって変化するであろうし、初年度はほんの僅かであっても、年度が経過するにつれてその額は増大するかもしれない。このことは貸借対照表 (Position Statement) においては損益計算書におけるよりも重要な表示事項であるとする<sup>(21)</sup>。なお“株式会社会計”においてもやはり同様の主張に止っている<sup>(22)</sup>。

以上当初“会计学”で述べた生産基準に関する積極的な支持は後退して、この要長期生産物の場合にも数期間にまたがるという意味で、補足的な表示方法を認めるのは止むをえないという立場に変わり、“序説”以降は販売基準からの離脱を認める立場にはない。ゆえに長期の場合には、長期を長期たらしめないようにするのが最良の方法であるというのが以上の問題に対する最終的結論である。先述のとおり一定の生産期間を一つの会計年度とするということの販売基準からの離脱を防ぐために主張することとなった。しかしながらこれでは本来期間損益計算という前提の公準をなくしてしまうことになるのではないか。つまり期間の解決を期間に求めるのはやはり承服しがたいことである。慣習的な1年ないし半年ということは理論的な根拠はないとしても、会計実践として数十年に1回の報告ということは報告機能としてどのような意味をもつことになるかは疑問である。ゆえにこの点について最終的な解決はなされてはいないので、“序説”以降にも妥協策が示されているものと思われる。

- 5) Paton & Stevenson: *Principles of Accounting*, IV. *The Valuation of Assets*, 20. *The Basis for Revaluation*, 1918, 451~469
- 6) 田島四郎稿 経営学辞典, 昭28.8. 562~563
- 7) E.O. Edwards & P.W. Bell: *The Theory & Measurement of Business Income* 1961; K.W. Lemke: *Asset Valuation & Income Theory*, *The Accounting Review*, Jan. 1966
- 8) Paton: *Accounting*, evidence of realization, 564
- 9) Paton: *Accountant's Handbook* 2nd, 1923, Farm Products, 447
- 10) Paton: *An Introduction to Cooperative Accounting Standards*, 1940, 162
- 11) Paton: *Asset Accounting*, 1952, 96~97
- 12) Paton: *Corporation Accounts and Statement*, 1955, 290~291
- 13) 経済安定本部企業会計基準審議会中間報告。『税法と企業会計原則との調整に関する意見書』昭27年6月
- 14) Paton: op. cit 592
- 15) Paton: op. cit, 449~450
- 16) Paton: op. cit, 618~623
- 17) Paton: op. cit, 1087

- 18) Paton : op. cit 52~53
- 19) 拙稿“期間損益計算”における収益の把握について 農業と経済 第22巻4号 昭.31.4.
- 20) Paton : op. cit, 457
- 21) Paton : op. cit, 458~462
- 22) Paton : op. cit, 294~295

#### 4 農用地価格の損益への影響

以上は農産物に関する期間損益決定について、生産基準から販売基準への収束の足りを追求したのである。つぎに長期的資産としてはもっとも代表的なものである農用地について、他産業の分野の土地に比べてどのように取扱われているかをみることにする。

すでに当初“会計学”において農業資産の分類については若干述べたところであるが、農地については、価値の損失が多少とも確実にまた連続的に起るものとして肥沃性の減少を挙げている<sup>(23)</sup>。“会計学要論”では、「通常土地は償却も減耗も考慮されるものではない。しかし農用地は例外であって、その利用または浸蝕作用によって肥沃度の損失または枯渇を蒙る。作物が輪作され、肥料が正規に施用される場合には、枯渇の過程は全部または一部が相殺されうる。ゆえに理想的には、すべての回復費はすべて資本化さるべきであって、その後組織的に期間収益との関連でもって償却さるべきであるが、その様な正確な決定は大半の場合実行不能である。ゆえに残存の土地に適用しうる額と、減耗される部分との間の総支出の分割は、土地の枯渇に対する会計上の計画を設定することにおいて必然的な段階である」と述べている<sup>(24)</sup>。

この点に関しては“序説”においても破損または損耗しうる部分に適用しうる減価償却機構を樹立することが必要であると、この様な会計処理が行われている場合には、肥沃性を回復するために行なわれた支出は土地原価の一部として順に落して差支えないとするのは前と同様である<sup>(25)</sup>。

なお“高等会計学”においては肥料の有効な施用等と同じく作物の輪作が行なわれた場合には、肥沃性の減耗がないと考えられるので、理想的には植生物の利用と輪作とは土地勘定の修正と考えられるとし、一方肥沃性を収奪するタバコや棉の栽培が年々行なわれるときには、組織的な減価償却が正当な利益計算のために必要である旨を述べてかなり具体的な事例を挙げて上記の分割の必要性を再述している<sup>(26)</sup>。

以上は土地の物的な地力の減耗性にもとずいて、理想的には減耗部分と非減耗部分とに分割して、減耗する地力を組織的に償却せよというのがペイトンの一貫した主張である。この場合に空間としての土地と、いわゆる自然条件の変化ならびに人為的な地力の維持とを区別することがその意図である。しかしながら、人為的なすべての投入費用について、おのおのが肥沃性にどの程度の関係をもつものかどうかが不明である。測定の尺度は一方は自然力であり、一方

は人為的であって、それは確たる決め手のない事柄である。自然力によってあるいは一片の労働も投入せずして土地は肥沃ともなり脊地ともなりうるし、それは規則的に起りうるものではない。これらが損失や利得と考えることはあっても、(もっともこの利得とするのに問題はあろうが)費用や収益と考えられることはないであろう。しかしそれにも増して一定以上の肥料が果してどの程度まで繰延費用化しうるかという区分もすでに指摘された通り困難である。というのは肥沃度を一種の枯渇資源として考え、当初に標準的な肥沃度を推定してこれについての減耗度を見積るとしても、通常の減価償却とは異なり、当初の価額すら人為的な推定に止まらざるをえないからであり、この様な制度的な償却は、特殊の場合にのみ行なうことができるにすぎないであろう。

上述のように、土地についての物的な減耗あるいは減価償却を区分し得ると仮定して、このような減価を蒙らない空間としての土地について、価格の増大と減少に関してはペイトンの立場はどうであろうか。これは農用地に限らず土地一般の属性の問題である。『会計学』においては、彼は「土地は一般の価格変動により、また特定の地域の、価値に影響する特定の地方の条件によって、重大な価値の変化を受け易い」として、これは当初の価値すなわち取得原価よりも、むしろ有効な現在価値が勘定に示さるべきであるという点を強調する。その根拠としては、信用に対する基準、また投資家の持分としての真の富——持分の尺度としての真実性を示すことである。さらに増価と認めることが一般に法律の見地からは禁止されているとしても、配当金として分配されるような当座資産として測定されえないし、評価価値が不当に欠損やその他の損失の隠蔽するというを理由にこれを示しえないとするなどということとは、便宜上の問題にすぎないとしている。

ゆえに、この増価に対する修正については、満足な方法としてつぎのものを示している。

土地——増 価	10,000
土地増価による余剰	10,000

このような論旨は、土地は収益還元価格によるべきであるが、具体的にそれは時価に反映されたものとして、再取得原価による立場に立つことを示したといいうる<sup>(27)</sup>。

しかしながらこの点について『会計学要論』になると、再評価は特定の場合にのみ行なわれるにすぎないのであり、記録された資産の原価と財産権との特別の修正として取扱われるべきであるとして、土地の価値の評価減評価増はいずれも実現した損益ではなく、損益計算書からは排除さるべきものであると述べている<sup>(28)</sup>。

『序説』の段階に至ってペイトンが原価主義に徹するようになったことはつぎの表現において示されている。「『増価分』(Appreciation)とは、広く定義して資産の公正な市場価値の推定額が、かかる資産の未償却帳簿残額を越える分をいう」と規定した後において、「増価分は認識可能な利益と称し得ないという解答が全面的に正当である」とする。「単なる市場価値の

増大が有効な利益を示すという見解には、ほとんど根拠はない。」として前述の“会計学”における立場を全く覆したこととなる<sup>(23)</sup>。

すなわち、土地やその他の固定資産で特定の状況で使用されているものの場合に、増価分の存否は当事者の意見にかかっており、一般的な公式または方法として、“再生産原価から償却額を差引く方法”が支持されるが、これはせいぜい漠たる推定額に止まり、認定された償却額は、通常単なる推定の域を出ることができないゆえに無意味であるとする。ここにおいて既述の通り当初の取替原価論は全く消滅したのを見ることが出来る。

23) Paton : op. cit, 368

24) Paton : op. cit. 576~577

25) Paton : op. cit, 89~91

26) Paton : op. cit, 374

27) Paton : op. cit, 367

29) Paton : op. cit, 577

30) Paton : op. cit, 62~63

## 5 要 約

ペイトン教授の会計学が株式会社会計を対象としていることはいうまでもないが、会計主体の問題をはなれて、農業に特有の資産の属性より生ずる問題について資産会計としてこれを考慮する。農業会計上の特性として、完成品としての農産物から、仕掛品としての育成中の作物・家畜から樹木林木に及び、農用地の償却問題についても考慮が払われている。

この場合に、ペイトンが取替原価説すなわち静態的な観点から原価説へと動態観を確立していった過程で、これらの農産物について資産評価と関連して期間収益の把握の根拠も、その過程に従って当初のかなり生産基準を容認する立場から、原価説に伴う販売基準の確立のために漸次制約されていったのを見ることが出来る。すなわち、当初は未販売生産物は市価が認められうる根拠として、重要生産物の完成のほかにいくつかに依拠していたのに、結局これらは販売基準からの離脱であって便宜上のものにすぎず、契約によって原価と利潤が保証されていない限り、すなわち一種の販売が行なわれていない限りこれを容認しえないものとするに至る。また長期間を要する育成中の在庫品に市価があるものについて、当初は積極的にこれを認めたにも拘わらず、後に至って同じく販売基準よりの離脱を容認しえないために、補助的な表示を併用するに止めるか、あるいは期間そのものを長期に適合しうるように改組することを主張するに至った。

なお農用地については、原則的に償却部分と非償却部分とを区分して、前者については制度的な減価償却を行なうべきことを一貫して提言するが、実行の不可能である点はやむを得ないとする。これらと併せて増価減価の問題について論及し、この点については当初財産の増価を

阿部亮耳：ペイトン教授の農業会計に関する所論について

積極的に認めて表示すべきであるという態度から、後年に至って増価分を極力認めない立場に転換したとみられる。

(追記) ペイトン教授がアメリカの会計学の変遷と共に、なぜその思考を変化させるに至ったかという学説史的な検討は本稿のよくなすところではない。これらについては、木村和二郎稿 会計学研究—アメリカ企業会計原則の研究—昭29.6、江村稔稿 アメリカ会計学の発展、山下・古林編 会計学の発展と課題 昭35.5 等数多の論文に見られるところである。