

会計実体と農業の会計

貝 原 基 介

1 は し が き

わが国における会計実体の農業会計に対する適用についてはこれまで、明示的ではなく、むしろ、農業経営の目標に関する研究や、個別的農業生産の経済分析等において、内示的にとりあげられている。

農業者が記帳する簿記についても、農家経済をその対象領域とした指導体系が形成されてきたとあってよい。わが国の農業が、家族経営であり、その家族が統一的な生活をしていて、しかも、生活のかなりの部分が、家族自身で生産する農産物等に依存した、いわゆる自給という条件などが支配的であったためであると説明されよう。

しかし、さいきんにおいては、これらの条件が変化し、家族の生活も、必ずしも統一的なものとは認められないで、ある期間では集合的共同の性質をもつようになり、さらに農業生産についても多少ちがった範疇の経済単位として捉えられるものもあらわれている。したがって、農業会計の実体について、明示的に適用するように検討する必要があると思われる。

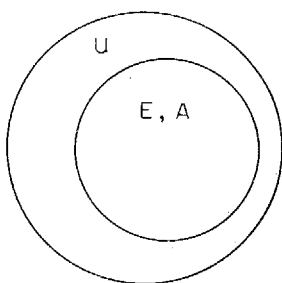
2 農家における経済対象と会計

農家を未分化な生活経済 (Subsistence) として捉え、その経済活動を農家(家)という主体において、その経済的对象(財、用役や請求権)を独特の方式により記録し、整理、計算表示する様式は、これまでのわが国では、一般的なものであった¹⁾。

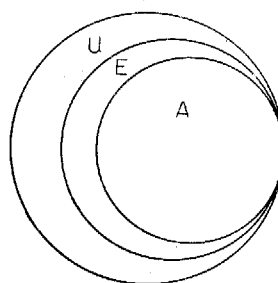
この様式では、農業経営における経済的对象も、主体の所得獲得に関する経済的对象の中に混在するという形式で記録する。しかもこの所得獲得をめざす行為者と農業経営の主体的行為者は、全く同じものである。いま、農家の経済活動における経済的对象をUとし、農家の所得獲得に関する経済的对象をE、農業経営に関する経済的对象をAとすると、これらの関係は、次のベン図表によって示すことができる。

一般的にEとAには $E \supset A$ という関係があり、もし、それが完全な専業農家であるならば $E=A$ である。

さて、ここで農業経営に関する経済的对象というのは、農業生産を通じて効用 (Utility) をつくっていくためのものである。生活経済としての農家の経済活動の一つの側面は消費であ



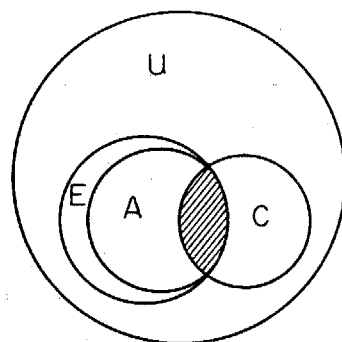
第 1 図



第 2 図

り、消費は、効用破壊のために提供される経済量である。いま消費の経済的対象をCで表わすと、農家についての所得獲得活動、農業経営活動、消費活動における経済的対象の関係は次の第3図のように示される。

このばあい、AとCとのインターセクション(Intersection) $A \cap C$ は、農家経済における自給、つまり現物家計仕向(現物家計仕受)である。Cは主体の欲望満足を追求した経済的対象であり、Aは農業生産を通じて、一定の条件の下でより大きい所得を追求した経済的対象である。Cは生活欲求充足として追求されるものであり、その実現の側面が、EやAで、これらが、一つの会計実体適用として構成されている。農業会計の実体は内示的である。



第 3 図

複式農業簿記の中には、家族の家計費を農業経営の家計に対する資本引出しとして扱う立場もあるが²⁾ その実体適用の関係は、同じである³⁾。

- 1) 自計式農家経済簿記といわれるものはその原型である。
- 2) 田中義英著 複式農業簿記参照
- 3) また複式農業簿記には、農業に企業簿記を適用し、その実体を農業生産に従事する企業における資本循環過程としているものもある。(近藤康男著 農業簿記学) このばあい『家事費用は経営内の労働力再生産費として取扱うことを正当』(前掲書3頁)とし『家計費とは、家族生計費という意味からではなく、農業経営に必要な労働力再生産費である』(前掲書71頁)この立場においては、CはAに含まれ、家族生計費はAに属する経営の費用となっている。このような把握については論議が別れるとしても、この立場は、一応農業会計における実体を統一的に、明示的に適用している。

3 未分化な経済における主体構成の変質

こういう立場における会計の実体は、もちろん経済行為者としての一つの統一的主体と、それに関連する経済的対象の組織である。一つの実体において、消費活動の行為者と生産活動の行為者、労働等の資源提供者とが統一的に経済対象に働くものとみているのである。しかし、全く統一的な一つの行為主体であれば、一方で消費をめざして効用を追求し、他方において所

得によって効用をつくっていくとしても、その間に均衡があり、『時間』を除いては、あまり問題がないように思われる。効用をつくっていく過程を所得として記録し、効用の破壊は、消費のための家計費として記録すれば、この実体における所得、消費、貯蓄の形成についての情報が組織的に獲得され整理され伝達表示されることになる。

しかしながら、農業会計上では、ここで、統一的な一つの行為主体としていることが実は問題になるのである。もちろん、わが国における制度は、長い間、それを条件づける強い要因をもっていた。生活単位は、家長の下における専制的家族制度において形成されていた。新しい民法では、改正されてはいるが、なおその伝統的慣習が支配しているようにも思われる。しかし、実は、この絶対統一的な生活単位が変質して、次第に複数の主体による共同生活体としての性質を示すようになってきている。この意味での家族共同体は、血族として、社会的単位としてはきわめて強い結合をもったものであるが、経済的には、かなり強い分裂的要因をもつようになってきている。

農業経営において、家族は一つの共同体の構成員として、意志の決定に参加し、秩序にもとづいて、農作業に従事する。労働やその他の成果は農産物として販売され、あるいは家族の消費のために提供される。形成される所得は、家族員の意志によって、一部は貯蓄され、他の大部分は、家計費として配分支出される。こうしたばあい、家族が、成年の夫婦と、未成年の子供によって構成されているばあいには、ことさらに問題となるようなことはないといってよい。ところが、世帯が、一つの成年夫婦とその子供以外に、祖父母や父母という親族で構成されているばあいには多少事情が違ってくる⁴⁾。

これまで、農業経営や家計費の支出に対して、きわめて独裁的にか、あるいはそうした指導力の下に従属的な方式で決定されていた意志が、明確に協議によらなければならなくなっていく。その過程で、年長の親夫婦と、年少の子夫婦の間に分化が起り個別化の傾向をもつであろう。

たとえば、一台のTV受信機によって、両者が同じ番組をみようという同意が成立し難く、必ず一方は不満をもつこととなり、結局夫々が個別的にTVの受信機をもつようになるかも知れない。また若い方は、自動車に対する強い支出要求をもち、年長の方は、寺院への寄進や、親類との交際支出に強い要求をもつかも知れない。

このような家計支出配分に対する家族構成員の異質性は、それら家族構成員の所得獲得能力との間にも問題をもつようになる。

もしも、若い方のものが、一般的に高い能力をもっていて、彼の意志決定が農業経営に働くとするれば、経営において、高い所得が形成されると期待されるばあいがある。しかし、第1に、こういう発展的な企図が、しばしば年長のものの強い伝統的な態度に支配されて、決定される意志に反映しないかも知れない。第2に、もしも、こうしたことが実現したとしても、

形成される所得について本人に十分配分されないかも知れない。

こうしたものに対して、自分は、一般的能力においても、農業経営を発展させることについても年長の家族に劣っていて、年長者に自分の主体性を主張する自信をもっていないというものもある。ただ、年長の家族に従っている。しかも、所得の配分については、自分に帰属すると思われるもの以上を得ることができるようなものもある。

こうした仮定は、しばしば優れた人材が離農するということを説明するためにも適用されたし、また農業経営を伝統的に止めて、発展性の弱いものにしてきたという解釈にも適用されるように思われる。

世帯が、成年に達した複数の親族によって構成されているばあい、なお、財産とか労働成果の配分、家計費の分担分ということに対して、きわめて不明確である。家長、家産、長子相続制から、個人平等の基本的原則が認められるようにはなっていないが、会計的にみると、こうした世帯の家族経済は、原始的共同の段階に止っているとみられる特性がかなり多く、ここに問題が形成されることになる。

さいきん、父子協定や父子協業があらわれるようになってきているが、これは、会計的にみると、明らかに、農家を一つの会計実体としてみる立場に対して問題を提起していることになる。

- 4) これらの構成員が、合理的に行動し、民主的な秩序をつくっているなら、一つの共同体として成立し、特に問題となることはない。

なお、効用というタームを用いているが、農業経営（目標）に関する久保嘉治博士の立場は、農業会計、特に、管理会計の基礎的問題を形成する上にきわめて示唆にとんだものとして注目されるべきであろう。

久保嘉治著『営農計画の経済学』昭和38年、6～12頁

4 複合的生活単位と共同農業経営の会計

父子協定において、子の方がなお未成年で父の方が親権者となっているばあいには、協定そのものに多少の問題があるにしても、時間の連続において把握するなら、それは世代交代の手続の一部分であり、時点分析では農業のいわば原始的共同体において、その構成に複数の主体を認めることになる。しかもその中の1つの主体は他に対して労働を提供して、その対価を、共同において費される生活費以外に獲得しようというものと、他の主体が、農業経営に対して共同的に参加することを確認し、したがってその利益も明確な形で配分しようというものなどに分類されるであろう⁶⁾。

前者の純化したものは、雇用類似のものとなる。つまり、特定の行為者が家族共同体員から分離し、それに労働を提供し、その対価を受取る。住込みで、生活費は雇主が家族同様に共通的に支払い、残余を現金で支払うものとみることができる。このような父子協定が成立しているばあいでも、農家経済を会計実体として把握して、ほとんど問題となることはないといえる

かも知れない。被雇用者として取扱われる者に対して与えられる現金部分の用途を明確にし、他のものと同じ範疇の該当欄に記入するだけのことである。

しかし、父子協定によって、農業経営の部門の分担や部分的小作、ないし請負耕作や更に協業的關係さえも成立させているばあいには、このような会計の実体においてはとらえ難いことになる。

一般的にいて、共同経営や協業といわれる形態において農業が営なまれているばあい、これをどのように捉えるかということは、農業会計にとって、基礎的且つ特徴的問題であると認めなければならない。

農業経営が、一応このような単位を形成しているとしても、依然として、それは家族経営的範疇にあって、経営それ自体のみを一つの実体とすることはできないという立場もある。

第1に、そのばあい、一つの単位としての農業経営の計画や運営に関する意志の決定が、一つの単位として主体的に形成されるような組織になっていないで、実は経営をつくっているとみなされる母体になる主体の、単独的ないし集团的意志の反映に過ぎないとみるためである。この立場は、いわゆる資本主義理論といわれる類型に属するものであって、成立している農業経営は、単独、ないし集团的意志を実施する代理人、ないし、委任された機関に過ぎないと認めている。

家業として営なまれている農業経営それ自体において、作物を栽培し、家畜を飼養するために家族が労働を投入するとしても、自らが働くのであるから、そこに雇用に関する契約はない。したがって労働するということに対して賃金率ができていない。いわば取引が発生していると思えるには問題があるというのである⁵⁾。

さらに重要なことは、当人、ないし家族員が営なむ農業経営に対して、特定の資金を確定していないばあいが多い。つまり、出資とみとめられるように、農業経営において資本を明確にし、一応の秩序をもって、農業経営が回収する資金において、家計費を支出するという分離計算がされていないという点が指摘されるであろう。したがって、農業経営は、農家経済において、内示的のみ取扱われるべきであって、農業経営の経済活動そのものとして考えることは不適切である。生活体としての農家の経済活動を捉え、その中に混在する農業経営活動については、条件を設定した上で試算する。農家の所得獲得と家計費の支出、したがってそこに差額としての農家の貯蓄形成が農家経済余剰として計算される。このような実体において農家の経済が真実性をもって組織的に把握できることになる。農業経営の経済活動は、そうした取扱上の一部分として擬制的に計算されるに過ぎない。農業経営そのものを農業会計の実体として捉えることは不適切であるというのである。

5) たとえば、久保良雄稿「後継者対策と父子協定」『農業と経済』第32巻 第4号 昭和41年4月号
前田達郎稿「父子協業経営、その問題をめぐって」『農業及び園芸』第40巻 第1号、前田達郎稿

「家族協定農業の発展と成立条件」『農業及び園芸』第43巻 第6号等参照

- 6) しかし、農業経済を一つの会計実体として把握しようとする立場においても、農産物となった作物や家畜等については家族が消費するばあい、評価して、内部取引としている。

5 会計実体概念と農業経済の会計

しかしながら、会計の実体 (Accounting entity) という概念は、『企業の構成員とくに企業主から独立に企業それ自体が存在するという社会的仮定を意味する。企業と企業所有者とを分離して物をみようとする考え方にほかならない』⁷⁾ともいわれている。会計の実体そのものの存在は、元来一種のフィクションであって、客観的实在を欠いている⁸⁾。けれども、それは、会計理論を構成するための基礎をなしているのである。

それを会計実務に適用するばあいには、家事経済から、家事経済の財産、たとえば耐久消費者財や、手許にある単用消費財はもちろんのこと、預貯金や請求権さえも家事経済のものと、農業経営に使用されていて、農業用の資本を構成するとみられるものを明確にすることによって、農業経営が会計の実体として成立する基盤が与えられることになる。この意味で農業経営そのものが、一つの会計単位として、それに関係する経済対象として、会計実体として把握されることになる。農業経営の経済的活動に、たとえば家事経済的活動が混在するとしても、それが本質的な問題を形成するわけではない。たとえば、企業として成立している株式会社の経済活動においても、実は経営者や、従業員のあるものの消費が混在していることもある。いわば営業費用といわれる接待費や住宅等が、しばしば問題となるのは、こうした事実を示しているのである。

農業経営それ自体を農業会計の実体として把握することは、実体を単に一つのコンベンションとして、農業会計の基本的単位として認めるということを超えて、農業経営が近代的な経済的条件の下で、社会的に一つの農業生産の単位として意味があるということを確認することにほかならない。

これまでのように、農家経済において、農業会計を内示的に把握してきた慣習に対して、農業経営を農業会計の実体としていくためには、次の3つの条件を必要とする。

- 1) 農業者は、自分の生活としての家事経済と、業務としての農業経営を区別する。
- 2) 業務としての農業経営に、家事経済の財産から分離した耐久的、あるいは単用の生産者財、仕掛品、(生育中のもの)生産物、預貯金、出資金、請求権、および負債の価額を集計した資金を確立し、経営の資本を明らかにする。
- 3) 農業経営に対する家族の労働投入についても、給付、反対給付を明確にする。

7) 黒沢清著『近代会計学』昭和35年 14頁

8) 高松和男著『現代会計の原理』昭和41年 17頁

6 むすび — 農業の会計実体と管理会計

しかし、これらの条件は、きわめて主観的なものであるから、意味がないという批判もあり得る。

財務会計的立場に立って考えるなら、家事経済と農業経営の二つの実体とするために、何を取引として認識するかという問題がある。それに対して、ある規準の設定において解決されるとしても、経営者と経営の所有者が同一人、ないし極めて密接な関係をもつ小数であるとすれば、そのような会計の実体において、情報を整理し報告する意味が失われるという問題がある。

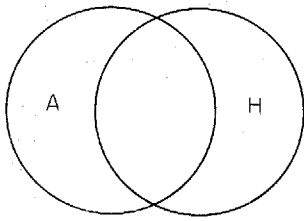
さらに、農業会計の実務が現在の社会制度の下で、農家の世帯員の税務会計的意味が重要であるとされるなら、農家経済そのものを実体とし、個人所得の形成に関する情報の獲得、整理、報告に重点をおいたもので十分である。農業生産に対して、家族がどのように労働を投入したとしても、家族の所得は農産物を通じて獲得されるのであるから、その限りでは、農産物の販売や、家計仕向の記録による整理、報告で足りることになる。ここでは、収益を成立させる価額の集計が問題となるのであって、投入する家族労働の量や、生産物量は問題にされないか、あるいは補助的、ないし参考的に必要であるに過ぎないのである。

しかしながら、わたくしが、ここで問題としているのは、管理会計の立場に重点をおいたものなのである。農業経営それ自体に関する会計情報であって、経営の歴史的時点と、内部的条件の下で与えられ、あるいは、予想される条件において計画を設定し、農業経営の運営が、計画とどのような関係において実施されていくかを明確にできるような記録、整理、表示を得るための問題なのである。このばあい経済活動において会計的に記録すべき事象の認識について、価格による実現を前提とし、歴史的な価格によらなければならないという制約からはなれて、時価や、あるいは想定した価格（評価）で計算し、後に修正するということの理論的根拠も与えられることになる。この立場から、家族労働の投入について機会費において記録する意味が明らかになるであろう。

父子協定やさらに父子協業とみられる農業の経営に対しては、財務的立場も重要ではあるが、これらは、さきにも述べたように、血族的小社会における共同なのである。したがって、むしろ、農業経営の短期的ならびに長期的計画をも含めた管理会計が一そう意味をもつといわなければならない。

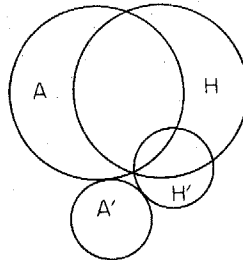
近代的経済社会における農業の産業的発展についての基礎を確立する上にも、農民の近代的市民生活の基盤をつくる上においても、農業会計の実体を明示的に農業経営において把握し、一方農家の家事経済について家事会計を確立していくことが、きわめて重要であると思われる。

第3図との関連において、Hをもって家計的経済対象を示すとすれば、このようにして把握されるものは以下のように図示されるであろう。

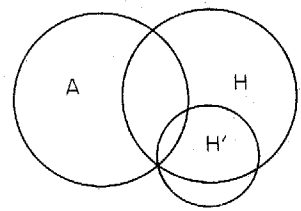


第4図 農業会計未確立の農家経済

(部門分担同一世帯型)

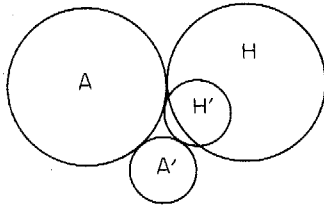


(賃金協定同一世帯型)

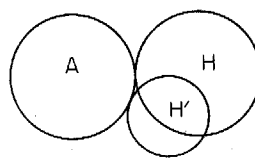


第5図 農業会計未確立の農家経済における父子協定

(部門分担同一世帯型)

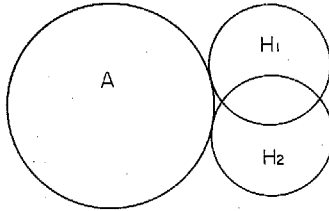


(賃金協定同一世帯型)

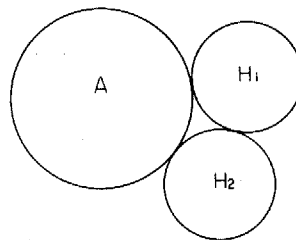


第6図 農業会計確立の父子協定

(父子協業同一世帯型)



(父子協業世帯分離型)



第7図 農業会計確立の父子協定