

農家簿記における分類種目の検討

——自計式方式と農林省方式との対比——

桂 利 夫

1 は し が き

複式簿記における勘定科目の設定は、その帳簿組織から欠かすことのできない条件であるのに対し、単式簿記の種目仕訳は、収入・支出の源泉別内訳けとして仕訳けされるものであって、決算手続上必要条件とするもの、あるいは自計式簿記のごとく、帳簿組織の中に損益・非損益の性格別区分がなされてあるならば、必ずしも必要としないものがある。自計式簿記の種目仕訳けは、決算手続きとはかかわりなく、拡張加工計算の一環として、経済決算後または日日の取引と同時併行的に定められた分類種目により仕訳け集計せられる。すなわち帳簿組織上不可欠の要素としてではなく、経済内容把握のための補助的手法として行なわれるものなのである。

現在わが国の農家に利用されている農業簿記は100種類に及ぶともいわれるが、その分類種目は編者個人の意のままに幾様にも変えられてきた。もとより分類種目は、それを画一的に決定づける理論的根拠はないし、加えてさきに述べたごとく、仕訳け操作の補助的という意味における安易さから、今後ますます多様化するおそれさえあろうと思われる。

われわれが普通農業簿記として扱うもので、統計的な目的を有するものに農林省統計調査部の農家経済調査用帳簿があるが、他の農業簿記は課税対策の簿記をも含めて、自家経済・経営の実態把握およびそれに連がる設計・診断のための資料を得ることにあると考えられる。この類似の目的をもつ各種簿記の分類種目は統一されることが切に望まれることであるが、本稿では、その方向へ向っての手始めとして、京都大学農業簿記研究施設編になる自計式簿記の分類種目を中心に、農林省統計調査部科目表と対比しつつ、種目のしくみと内容を検討してみたいと思う。なお今回は、両方式の間で相違点が最も多くみられる「所得的収入」と「所得的支出」とについてのみ、具体的な種目の比較検討を試みることにしたい。

2 自計式農家経済簿と種目分類

自計式簿記は、兼業をも含む所得経済と消費経済が未分離のままの小農経済を対象としながら、その経済に発生するあらゆる取引を、考察の便宜上所得経済面と消費経済面との二つの側

面に分離して把握する簿記組織である。

まず自計式簿記における現金現物日記帳様式と、種目分類の関連性をみておきたい。

第1に非現金取引をも現金取引に分解のうえ、すべての取引を現金現物日記帳に記録し、各取引にそれぞれ分類種目をつけて種目仕訳けの準備をなすこと。すなわち、次の分類集計において、非現金取引をも含むあらゆる経済取引の集計を可能ならしめることである。この場合の種目欄は、複式簿記における仕訳け帳に代るものとして、現金勘定に対応する相手方勘定科目名が付され、なお現金収支欄にはそのまま元帳における現金勘定の意味をもつ。

第2に、自計式簿記は単式簿記であるけれども、取引の性格に従って帳簿組織の中に非損益取引としての財産的收入・支出と、損益取引としての所得的收入・支出および家計支出の5欄に仕訳け区分がなされており、細分類としての種目仕訳けがなされなくとも、全体としての経済決算にかかわりはない。

第3の特徴としていえることは、種目分類を為し得る能力があるならば、経済決算より一歩進めて、拡張加工計算としての種目別内容の把握ならびに農業経営計算・生産部門計算をも行うことができるし、また必要に応じて貸借対照表および損益計算書も作成できる。

以上のように、自計式簿記における種目仕訳けは、初歩段階の決算において必要不可欠とされるものでなく、簿記に精通するに従い、簿記本来の機能を充分に発揮させるための段階的必要要素としてあることがわかる。

自計式簿記における種目分類は、1) 財産的收入・支出種目別分類、2) 所得的收入種目別分類、3) 所得的支出種目別分類、4) 家計支出種目別分類の4つに大別されており、それぞれの分類について細分類としての種目が付されるのである。すなわち種目別分類は、その種目構成と種目仕訳内容とからなり、年度内に発生したすべての取引を、同一種類または類似の取引に纏めようとする分類種目の構成と、これらの与えられた分類種目ごとに仕訳けられる詳細な内容規定とがあるわけである。この両者の関係は、分類種目の構成が取引の内容によって決定せられ、他方各取引はその分類種目に仕訳けられる依存関係をなすもので、不分離なものとして取扱わねばならない。このような関係から、取引の内容に大きな変化が生ずれば分類種目の変更が必要となろうし、特殊な経営形態にはそれに適応した分類種目が要求されることになり、これらのことが種目決定ないし種目構成相違の要因になるものと考えられる。

3 所得的收入種目分類

自計式簿記における所得的收入は、その収入がまるまるその年度のもうけとなるような農業および農業外の収入を云い、資産分類からみた場合には、流動財の販売収入、固定供用財・準現金・労働力から生み出される諸用役の販売収入、被贈補助金収入・雑収入などからなる。種目の構成は、まず農林業本来の有機的生産部門である耕種生産・養畜生産および林業生産に関

桂 利夫：農家簿記における分類種目の検討

するもの、つぎにそれらの無機的な加工部門に関するもの、つづいて各種用役の販売収入およびその他の収入という順になっている。耕種生産はさらに、それを構成する稲作・麦作・だいでん作・りんご作・みかん作のごとく、各作物単位に種目分類さるべきであろうが、仕訳作業の便宜上、同種もしくは類似の作物は一括して野菜作・果樹作などのごとく分類されている。

また、自計式簿記の種目分類は、普及教育の立場から、特定地域・特定経営タイプに偏することなく、あらゆる地域・形態の最大公約数的なモデル的種目分類として表示されているものであり、したがって、特定の作物あるいは高度に専門化した農家からすれば、この種目分類が経営分析上必ずしも適切だとは云い難い。このような場合には、専門科目についてさらに詳細な種目設定がなされてよいと思われる。

以下に自計式簿記と農林省統計調査部の方式とを対比させながら、種目分類上の特徴的な相違を検討してみたい。

第1表、第2表の種目分類にみられるように、両方式の種目仕訳は、その収入源泉別に分類されている点は共通している。しかし自計式種目が農業・農外未分離（但し内容的には「加工品」と「雑収入」の中に農業と農外収入が混在するのみ）の種目分類であるのに対し、農林省

第1表 自計式簿記所得的総収入種目別内容例示

種 目	内 容
稲	米の販売収入および家計仕向、なお、くず米・わらなどの副産物の販売や家計仕向も含む（副産物の分類は以下同じ）
麦・雑穀・いも	麦類・ダイズ・トウモロコシ・カンショ・パレイシの販売収入および家計仕向
野 菜	ナス・インゲン・ダイコン・サトイモ・ネギ・スイカ・イチゴなどの販売収入および家計仕向
果 実	モモ・クリ・リンゴ・カキ・ミカンなどの販売収入および家計仕向
その他耕種生産物	以上の種目に含まれない耕種生産物、ナタネ・イグサ・茶葉・桑葉・花類などの販売収入および家計仕向
牛 乳	牛乳の販売収入および家計仕向
鶏 ・ 卵	成鶏・ヒナ・鶏卵の販売収入および家計仕向
その他養畜生産物	牛乳・養鶏生産物以外の養畜生産物、ブタ・ヤギ・ヒツジ・蚕繭・コイなどの販売収入および家計仕向
林 産 物	炭・まき・しば・下草・マツタケなどの販売収入および家計仕向
加 工 品	切り干し・茶製品・わら工品などの販売収入および家計仕向
財 産 利 用 収 入	牛馬・農具の賃貸料、小作料・利子・配当などの収入および建物宅地用役家計仕向
労 賃・俸 給 収 入	被傭労賃・俸給・各種手当などの収入
年 金・恩 給 収 入	各種年金・恩給・退職金などの収入
被 贈・補 助 金 収 入	各種祝金・香典・返礼および各種補助金などの収入
雑 収 入	飼料古袋・古小農具・古雑誌・古家具などの販売収入、および農業共済金・宝くじの賞金などの収入

自計式農家経済簿現金現物日記帳より抜萃

第2表 農林省科目別内容例示

1. 農業収入

科 目	内 容
稲 作	水稻・陸稻・稲わらおよび同加工品の販売収入
麦 作	小麦・大麦・はだか麦および同加工品の販売収入
雑 穀 作	えん麦・らい麦・とうもろこし等および同加工品の販売収入
豆 類	だいず・あずき・いんげん種実・らっかせいおよび同加工品の販売収入
い も 類	かんしょ・ばれいしょの種子用・食用および加工品の販売収入
野 菜	きゅうり・なす・とまと・だいこんなど、同加工品の販売収入
果 樹	りんご・みかん・なしなど、ほしがきなどの加工品の販売収入
工 芸 作 物	なたね・はたばこ・生茶および製茶・いぐさおよび畳表などの販売収入
そ の 他 作 物	花き類・苗木類および野菜種子・飼料などの其他作物の販売収入
養 蚕	上繭・屑繭・同加工品および蚕沙・蚕糞などの副産物の販売収入
養 鶏	鶏卵およびブロイラー・産鶏・ひななどの販売収入
養 豚	肉豚・子豚・種豚などの販売収入
乳 牛	牛乳・乳牛小牛の販売収入および販売に伴う育生差益
和 牛	和牛小牛の販売収入および育生差益
馬 其 他 畜 産 物	子馬の販売および育生差益・めん羊・山羊など、鶏糞などの副産物の販売収入
農 業 雑 収 入	役牛馬・農具等農業生産資産による賃耕・賃摺などの一時的賃貸料、味噌・醤油の販売および家計仕向

2. 農外事業収入

林 業 収 入	林木・素材・製薪炭・菌茸類、その他樹皮・樹実などの林業収入
水 産 業 収 入	魚類・貝類藻類および同加工品の販売収入
商工鉱業等の事業収入	自営兼業としての賃耕・賃摺・農産加工業および家賃間代収入など
農 外 雑 収 入	宅地に植栽または自生する果樹・茶・花き類、宝くじ・懸賞・競馬などの賞金、農業以外の災保収入など

3. 事業以外の収入

被 用 労 賃	農業・林業被用ならびに人夫雑役・土工等の日雇的肉体労働者の賃金
給 料	農林業外の事業所に恒常的に雇用される肉体労働者の賃金
職 員 俸 給	産業の事業所に恒常的に雇用される事務的・技術的職員の賃金
歳 費 お よ び 手 当	地方議員の歳費・各種委員手当および謝金など
貸 付 地 小 作 料	貸付土地一切の小作料収入および土代収入・電柱補償金など
配 当 利 子	各種預貯金および貸付金の利子・株式および出資金の配当など
出 稼 収 入	長期・短期出稼者からの送金品または持帰り金品

桂 利夫：農家簿記における分類種目の検討

他出家族からの送金	他出中の家族から仕送される送金品または持帰り金品
被 贈	各種祝金品・見舞金品・香典など日常社交上の受贈金品
恩給・扶助・補助金	恩給・年金・救護扶助等の給付金，農林業施設奨励補助金および農業共済組合より支払われる農業共済金
家事収入	古新聞・古道具等の売却収入・生活用品の転売など

農林省農家経済調査科目分類表一昭和43年度一より筆者が自計式方式と対比し易いように要約したものである。

科目は統計的処理の都合上，農業収入・農外事業収入および労賃・報給などの事業外収入の3つに大別され，それぞれについて収入源泉別に細分類されているのが特色である。

次に種目個々の内容について比較検討してみよう。

まず自計式簿記における耕種生産としての5種目は，主要作物部門ごとに分類されたもので，ここではそれぞれの部門の主産物ならびに一切の副産物収入が計上されるが，これらを原料とする加工行程については耕種生産から分離し，「加工品」なる別種目に含ましめる。これに対し農林省科目では，それぞれの作目部門の主産物および副産物のみならず，これら農産物を原料とする農産加工品の収入までが含まれるようになっている。このような加工品の取扱いに関する両方式の相違については再び後にふれる。

つぎに畜産関係種目についてみると，自計式簿記は「牛乳」「鶏・卵」「その他養畜生産」の3種目から成り，養蚕をも広義の養畜とみなし，「その他養畜生産物」に含ましめる。この種目構成でみられるとおり，牛乳と鶏・卵は独立した種目から成り，豚や蚕はその他養畜に含まれているが，これは理論的根拠によるものでなく，一般的な主だった家畜を独立させ，その他の家畜は便宜的に「その他家畜」として一括したものに過ぎない。養蚕および養豚は近年著しい成長をみせている折柄，独立種目の設定に一考を要するところではないかと思う。農林省科目は養蚕を始めとする6科目からなり，取扱い方法は耕種の分類方法に準じて行なわれている。

養畜における両方式の大きな相違点は，大家畜の増殖利益の取扱い方法にある。自計式方式では，固定結果財の増殖を長期・短期に区別することなく，短期増殖の場合をも含めてその売却収入は「財産的収入」となし，別途大家畜資産台帳より当該年度増殖額を年度末において一括算出して，「所得的収入」種目に加算するのである。これに対し農林省方式では，固定結果財の増殖利益を，年度内に生産を完結する短期のものと，年度をまたがる長期のものに区分し，前者すなわち，当該年度内に自家で生産された子牛馬の売却は，全額農業収入（「所得的収入」）として取扱い，後者すなわち前年度より繰越された増殖資産たる牛馬は，売却収入額のうち，年度始帳簿価額分のみを「財産的収入」となし，売却収入と年度始簿価との差額を育成差益として農業収入（「所得的収入」）中に分離計上している。すなわち，自計式方法では固定財の増殖が，費用を構成する固定財の償却計算に対応する概念としてとらえられているのに対し，農林省方式では財産分類上子牛馬を固定財として取扱いながら，取引上はこれらを流動財として

取扱い、損益取引に計上する立場をとっているのが注目される。

このことは、経常的収入の種目名が、農林省では「養鶏」「乳牛」のごとく生産部門名でもって表わされているのに対し、自計式簿記では「鶏・卵」「牛乳」のごとく、販売対象となる生産物名でもって表わされていることにも大いに関係のあることである。このことは、耕種関係の種目についても同じく云えることである。

「林産物」については、両方式とも農外事業収入として取扱うが、山林所得の構成に差違がみられる。自計式は製薪炭ならびに菌茸、その他の林産物収入を「所得的収入」とし、林木収益については、別途林木台帳より当該年度の樹体「増殖額」を計算し、これを「所得的収入」に加算することによって期間計算としての山林粗所得を把握しようとするのに対し、農林省では林木売却収入をも含めての山林所得を計測する、すなわち所得税法に準じた把握方法を用いている。しかしながら、立木売却の集計値が統計的に大量観察される場合には、自計式で把握された期間計算としての増殖利益額の総和と、内容的に余り変るところがない。

「加工品」の収入種目は、自計式では設定しているが農林省では独立した科目としての設定はない。農林省では、自家生産農産物の加工工程を、その加工原料たる生産部門の延長生産行為として、それぞれの生産部門に含ませ、他方大規模な農外事業としての加工収入は、商工鉅業の事業収入とする分類方法をとっている。これに対し自計式では農畜産の加工工程を、耕種、養畜生産から分離し独立の種目として取扱っているが、このことは本来加工工程が無機的な二次産業的行為として農畜産と区別されるからである。したがってその収入は、農外収入中に分類さるべき性格のものとも考えられるが、「加工収入」すべてを農外収入として扱っているわけではなく、自家生産物を原料とする小規模加工は、農業生産の延長行為または付随行為として農業収入中に含め、外部より原料を仕入れて営まれる大規模のものについてのみ、農外収入として扱っている。この点は両方式共同様である。

「財産利用収入」自計式の意味する財産利用収入は、各種財産の用役販売収入を指し、農家財産すなわち土地・建物・農具・預金および証券などの諸用役の販売代価として得られた小作料・家賃・賃料・利子配当などの収入をいい、これらすべてが当種目に該当し、全額農外収入として取扱われる。この財産利用収入に対応する農林省科目は、事業外収入・農業収入・農外事業収入の3収入源から構成されており、「小作料」「利子および配当」は事業外収入として独立した2科目をもち、建物・大家畜・大機具の賃貸収入中、農業生産資産による一時的賃貸収入は「農業雑収入」とし、農外資産による経常的賃貸収入は、農外事業の「商工鉅業収入」として取扱われている。

「労賃俸給収入」自計式簿記の「労賃俸給収入」にあたるものが、農林省での「被用労賃」「給料」「職員俸給」「才費および手当」という被用形態によって仕訳けられた4科目と「出稼収入」とである。農林省は上記4科目は労賃俸給収入の内訳けとして区分しており、出稼収入

とは性格的に分離している。両者は同じ労賃収入であるが、労賃報給収入が労働の直接的な報酬として、消費生活に充当さるべき労働所得であるのに対し、出稼収入は、労働所得から当人の生計費を差引いた余剰であるという意味で別個の取扱いがなされているわけである。自計式簿記においては、これらの区別を設けず一切の収入を当種目に計上する。

「年金恩給収入」は、農林省の「恩給・扶助・補助金」科目中、その内訳けとしての恩給・扶助金収入（内容は、恩給年金および救護扶助等の給付金を指す）にあたり、同科目の内訳けとして残された補助金（内容は農林業施設奨励補助金を指す）は自計式の「被贈・補助金収入」に入る。また、自計式の「被贈・補助金収入」は、農林省の上記補助金の他に、独立科目の「他出家族からの送金収入」および「被贈収入」が併合してこれに該当する。なお科目内容としては、農林省の「恩給・扶助・補助金」科目中には、農業共済金の受取収入も含まれているが、自計式ではこれを「農業雑収入」とするなどの相違がみられる。以上のように自計式の「年金・恩給収入」および「被贈・補助金収入」は、農林省の科目構成ならびに内容との間にかかなりの相違がみられたわけであるが、その基本的な相違点は、自計式において反対給付を伴う交換取引と、所得獲得行為を伴わない一方的収入としての「被贈・補助金収入」とを明確に区別しようとしている点である。すなわち自計式では、年金恩給収入を過去における労働の給付や掛金の積立に対する対価として、被贈・補助金収入と区別しており、また農業共済金の受取り収入を、掛金に対する対価として補助金の中に含めず、農業雑収入として処理しているところに、農林省方式とは異なった特色がある。

最後に自計式の「雑収入」に該当するのが農林省科目の「農業共済収入」「家事収入」ならびに林業収入を除く「農外事業収入」ということになるわけである。

4 所得的支出種目分類

自計式における所得的支出は、所得を獲得するための経常的支出であって、その支出額がまるまるその年度の損費となるような性質のものを意味する。

本来、所得的支出の種目設定は、農家経済分析および農業経営分析上欠かすことができないが、その分析目的および方法は必ずしも一様でない。その一つとして農家経済ならびに経営の財務計算のための種目分類があり、他の一つは、経営管理の面から生産の技術的内容や生産部門の成果計算が直ちに掌握できるような種目分類の構成である。この両者は互いに関連し、できれば共通のものであることが望ましいが、それには単なる種目分類だけの問題としてではなく、帳簿組織との関連において検討されねばならないことである。そしてこのことは複式簿記における勘定科目の設定においても同様に云えることである。

自計式簿記における所得的支出の種目分類は、取引時点における品目別分類方法がとられている。購入時点において購入物財の生産部門別投入先が必ずしも明確でないからである。したがって経済決算において財務的内容は容易に把握できるが、生産管理的側面からの内容を充

分に表現できない欠点をもつことは免れない。しかしながら種目分類の考え方、種目の本質をよく理解し、単式簿記の欠陥を補うところの補助帳（現物整理帳や貸借整理帳など）を利用すれば、経営管理にも充分役立たせることは可能であり、農業経営計算および各種生産部門の諸計算が拡張加工計算として行える仕組になっている。

自計式簿記の種目の構成は、大別して供用物財購入支出と諸用役の購入支出とからなる。供用物材購入支出は、耕種費用品目としての「種苗費」「肥料費」「農用薬剤費」、家畜費用品目としての「飼料費」「家畜費」続いて「原材料費」「機具費」から「作業用被服費」まで各生産に共通的な6つの物財購入種目から成り、諸用役の購入支出は「支払労賃」から「租税公課」にいたる8種目に分類され、最後に「雑支出」が設けられている。

以下農林省の支出科目と対比しながら、自計式簿記の支出種目を検討してみよう。

第3表 自計式簿記所得的支出種目別内容例示

種 目	内 容
種 苗 費	農作物の種子・苗木および果樹・林木の補植用苗木の購入支出、ならびにこれに付随した運賃その他の支出（付随経費は以下同種目に分類する）
肥 料 費	肥料の購入支出
農 用 薬 剤 費	作物病虫害防除および除草用薬剤などの購入支出
飼 料 費	飼料・敷料の購入支出および飼料用麦のひき割り料など
家 畜 費	豚・ヒツジ・鶏・ウサギなど中・小家畜の購入および蚕種の購入支出、ならびに家畜の種付料・医療費など
原 材 料 費	加工用原料の購入ならびに俵・なわ・潤滑油など諸材料の購入支出
機 具 費	小機具（約1万円未満）の購入支出、ならびに大小機具の維持修繕支出
建 物 維 持 修 繕 費	建物の維持修繕のための材料の購入支出、ならびに労賃支出
農 兼 業 用 光 熱 ・ 水 道 費	農兼業用ガソリン・石油・薪炭などの購入支出、ならびに電気料・水道料など
作 業 用 被 服 費	農兼業用の作業衣・帽子・はき物などの購入支出
支 払 い 労 賃	雇用労賃の支払い（ただし、建物維持修繕の際の大工・左官労賃は建物維持修繕費に含ませる）
負 債 利 子	各種負債利子の支払い（年賦償還の場合は利子部分のみ）
支 払 い 小 作 料	小作料の支払い
借 賃 ・ 料 金	家畜・大機具などの賃借料、出荷手数料・登録手数料および賃耕・請け負い作業・共同作業の支払い料金・業務用電話料など
水 利 費	農業用水利のための支払い
災 害 保 険 料	共済保険料・火災保険料などの災害保険料の支払い
研 修 費	農兼業のための図書・雑誌の購入支出ならびに農事研究会・同見学のための支出
租 税 公 課	所得税・固定資産税・市町村民税および農業協同組合費・土地改良区費・部落協議費などの納入支出ならびに年金掛金など
雑 支 出	以上の種目に含まれないすべての支出、貸倒金・紛失金・通勤費など

自計式農家経済簿現金現物日記帳より抜萃

桂 利夫：農家簿記における分類種目の検討

第4表 農林省科目別内容例示

1. 農業支出

科 内	内 容
雇 用 労 賃	自家農業に雇用する年雇・日雇・手伝等に支払う賃金
種 苗・ 苗 木・ 蚕 種	種もみ・野菜種子・その他の種子苗木および蚕種など
動 物	豚・初生びな・中びなおよびその他の中小動物、種付料など
肥 料	硫安・石灰窒素・尿素・塩安・その他購入肥料一切
飼 料	穀類・ふすま・米ぬか・配合飼料・その他購入飼料
農 業 薬 剤	BHC 粉剤・パラチオン乳剤などの耕種用薬剤および家畜の医療費一切
諸 材 料・ 加 工 原 料	温床紙・ビニールなどの諸材料および農産加工の補助原料など
光 熱・ 動 力	ガソリン・灯油・電力・木炭などの農業使用分
小 農 具・ 農 具 修 繕	1万円以下のくわ類・かま類その他小農具の購入および農具修繕費
農 用 建 物 維 持 修 繕	農用建物の小修繕経費
賃 借 料・ 料 金	耕賃料・もみ摺料・販売のための運送料および手数料など
土 地 改 良 費・ 水 利 費	土地改良費および水利関係組合費などの水利費
支 払 小 作 料	借入農用地の小作料および地代、一時的な土地使用料
農 業 用 被 服 費	作業衣・軍手・地下足袋およびその他作業用被服類
農 業 雑 支 出	以上の農業支出に分類されない雑支出、立毛の購入など

2. 農外事業支出

林 業 支 出	林業に雇用した支払労賃、素材・製薪炭などの原木代、林業用の苗木・菌糸・肥料・農薬およびその他林業支出
水 産 業 支 出	漁業の雇用労賃・漁具費など漁業支払一切
商工鉱業等の事業支出	農林水産業をのぞく自営兼業のための支払一切
農 外 雑 支 出	手職人・手内職等の道具材料の購入支出、選挙費用・慰謝料その他以上の科目で処理できない農外雑支出

3. 事業以外の支出

通 勤 用 定 期 代	賃労働または通勤用定期代および出稼の交通費など
負 債 利 子	借入金の支払利子・掛買の延滞利子

4. 租 税 公 課

租 税	国税・都道府県税・市町村民税などの各種税金
公 課 諸 負 担	各種寄附金・農業共済負担・国民年金保険・社会保険料・農協ならびにその他組合費・社寺費その他の公課諸負担金一切

農林省農家経済調査科目分類表一昭和43年度年一より筆者が自計式方式と対比し易いように要約したものである。

自計式の所得的支出種目分類は、農業・林業およびその他の事業をも未分離のものとしての農家経済を対象とする分類型式をとっているが、その種目分類のおもなねらいが農業経営にあることは云うまでもない。したがって、農業経営と生産構造を異にする兼副業としての商工業や水産業に対しては、きわめて不完全な種目分類となっているが、農業の分析に対してはかなり好都合な種目分類といえる。農林省科目は、予め農業および農外事業別に支出科目が編成されているが、農業科目については自計式の場合とほぼ同様であり、分類方法も「目的主義」に基づく品目分類がなされている。

自計式の「種苗費」「肥料費」および「薬剤費」は、耕種生産（一部林業関係の支出を含む）の直接的支出種目であり、「飼料費」「家畜費」は養畜生産の直接的支出種目とみることができる。したがって耕種費目としての「種苗費」中には、養畜費としての蚕種購入支出等が含まれず、また「薬剤費」中にも家畜用の薬剤および医療支出等は含まれない。自計式では、これら養畜費用品目はいずれも「家畜費」に含まれており、農林省方式が、蚕種購入支出を「種苗費」に、家畜用薬剤支出を「薬剤費」に入れているのと大きく異なる点である。すなわち、種目分類の基準を品目におきながらも、自計式簿記では、耕種、畜産別という目的主義を優先させているわけである。

「原材料費」は、そのまま農林省科目の「諸材料および加工原料」科目に相当するが、内容の相違点は、自計式が農業・農外の区別なく、すべての加工原材料を当種目に含ませるのに対し、農林省方式は、農業加工とみなされるものの補助原料分のみをここに計上し、他経済より主要原料を求める農外事業とみなされる加工原料については、農外事業としての独立科目「商工鉱業の事業支出」で扱っているという点にある。

「機具費」については、つぎのような相違点がみられる。すなわち農林省方式では、1)集合農具および経営拡大に伴う小機具の大量購入に際して、これらを財産的支出となし、取引の内容に応じて失費の調整を計ろうとしている。2)大農具の大修理については、大農具本体の新調価額を基準にし、修繕額が新調価額の1/2より大なる場合は財産的支出となし、小なる場合にのみ農業支出とする。3)機具本体にかかわる災害保険、例えば自動車保険料をも当科目に含ませている。

これに対し自計式では、1)小農具の購入については、集合および金額の多少にかかわらず所得的支出となし、別途、財産台帳小機具資産の年度始末評価額差、つまり小機具増減額をもって所得的支出を修正し、小機具費用とする。2)大農具の修理については、修繕額が修理対象となる大農具の減価償却額の2～3倍を越える場合は、修繕によって耐用年数は延長するものとしてこれを財産的支出となし、耐用年数延長に伴う費用配分を改めて行うのである。なお2～3倍以下の修繕費をすべて所得的支出として扱う。3)自動車等の保険料支出は、独立した「災害保険料」種目に含ませる。以上のごとき相違がある。

「建物維持修繕費」「農業用光熱水道費」「作業用被服費」は、農林省科目では「農用建物維持修繕費」「光熱動力費」「農業用被服」となっており、両者の間には水道料金などに不一致の点もあるが内容的に大差はない。

つぎに生産要素用役の購入費目としての「支払労賃」「負債利子」「支払小作料」についても、両方式の内容に変るところはない。なお両方式とも、借入資金に対する負債利子の支払いを、農業・兼業および家計の区別なく、一括して「負債利子」に含めているが、これは農業・兼業・家計未分離の一般農家経済の財布の実態からくる便法的な処理方法であって、資金の調達および利子支払いを担当する疑制的な資金管理部門を所得面の中に想定した処理方法といえよう。

「借賃・料金」は、農林省では借賃料金のすべての支出がこの科目に抱括されるのに対し、自計式では、目的主義の立場から、他の独立種目に付随する料金はできるだけ該当種目に含ませるという分類方法をとっている。例えば、飼料麦の挽割料は飼料費へ、家畜の去勢料は家畜費へ含ましめるごときである。

「水利費」は、自計式では田畑に対する灌漑費用一切を計上しているのに対し、農林省では、水利費および土地改良費をあわせた科目として灌漑費用ならびに土地改良区費等がこれに含まれる。すなわち土地改良区費を含めたということは、単なる水利費として理解するよりも、土地本来の機能を発揮させるための土地維持費とみるわけであろう。

「災害保険料」は、自計式にはあるが農林省科目にはない種目である。これは各種災害の危険保障用役の購入であって、財産および所得保全のための種目である。自計式では保険対象物の農業・兼業・家計の如何にかかわらず、すべての災害保険料がこの種目に計上されるが、農林省では、保険対象物件にかかわる維持的経費として、それぞれの対象物件費用科目中に含ましめる。例えば、農用自動車の保険料は「農具費」中の修繕費として、住居に対する火災保険料は家計費の住居費として計上せられるごときである。特に農業共済については公課諸負担として「租税公課諸負担」科目に計上される。

「研修費」すなわち農業用図書、農業新聞の購読料および先進地の見学費用等がこれに該当するが、所得的支出ひいては農業経営費を構成するか否か、という点に両方式の相違点がある。たしかに研修費は、農業経営を営むための直接的な物財または用役の購入とは性格が異なり、家族労働力の能力を高めるという意味では、体力を維持・向上させるのと同様に家計費の内容をなすものと理解することができる。しかし他方、投入費用の直接・間接を問わず、経営に関係するすべての必要経費を計上する考え方として、また所得税法に準じた方法として研修費を所得的支出に計上する考え方もある。自計式は後者の立場から「研修費」種目を設け、農林省では前者の立場から、事業支出に「研修費」科目を設けず、家計費の「教養娯楽費」に含ましめたものと思われる。

「租税公課」は、国税・都道府県税・市町村税などの租税および農業協同組合費・部落協議費などの公課諸負担から成る。また賦課対象は所得・相続・消費などの人的なもの、固定資産税・自動車税・組合費等のように事業または事業組織体を課税対象とするものがあり、これらの公租公課を総括してこの種目に含ませる。

種目分類上からみた租税公課の性格は、国家・市町村あるいは団体組織等からの保護用役の購入ともみられ、その課税に関しては、強制的徴収力が付随するものと考えられている。自計式が支払いの任意性を建前とする災害保険・各種寄附金および諸負担を租税公課から分離した理由もこの点にある。

これら公租公課に関する両者の取扱いのおもな相違点は、農林省がすべての租税および各種寄附金・農業共済負担・国民健康保険料・農協組合費その他諸々の公課諸負担をこの科目に計上するのに対し、自計式では、公租公課すべてを無差別にこの種目に計上するのではなく、対物または目的にかかわる租税公課の中で、課税対象が家計面に限定されているもの、例えば犬税・国民健康保険料および税・PTA会費・社寺費などは家計支出の該当種目に分類していることである。

5 む す び

以上本稿では、自計式簿記の種目構成を中心に、その内容については農林省科目と対比しながら、「所得的収入」と「所得的支出」におけるそれぞれの相違点を特徴的に指摘してきたつもりである。種目分類上の細部にわたる約束なり取扱い方法については、各取引の性格吟味をまたなければ容易に論ぜられないが、この点についても両方式の間にかかなりの相違が残されている。本稿での今回のねらいは、両方式の一致あるいは接近方法をみいだそうとするものではなく、お互いの種目構成および内容規定にどのような相違があり、その相違は如何なる理由から、あるいは如何なる目的により生じたものであるかを探ってみたかったわけである。

もとより種目の分類は細分化されればされるほど、結果の分析、検討のために好都合であるに違いない。しかしながら個別農家の記帳能力からするならば、決算分析に不可欠な範囲内の種目の統合や簡略化もまた現実に強く要請されているのである。そしてそれらの結果が如何に細分化あるいは簡略化の方向をたどろうとも、各種目の分類方法が単なる慣習や約束ごととしてではなく、理論的な性格づけが貫ぬかれてあるならば、そこにはおのずと共通的な種目構成条件がみいだされる筈である。

このような意味において、単に自計式簿記や農林省簿記の問題だけとしてではなく、全国100余種におよぶといわれるすべての簿記について、種目構成の再検討、さらにすすんで再編成の時が来ているのではないかと考える。

参 考 文 献

大槻正男著『農業経営の基礎概念』昭和29年

大槻正男著『改著農業簿記』昭和32年

菊地泰次著『農家の経営診断入門』昭和39年

田中義英著『複式農業簿記』昭和33年

「自計式農家経済簿日記帳」昭和43年

「農林省農家経済調査科目分類表一昭和43年度一」農林省

「自計式農家経済簿記帳の解説」昭和43年