

農業簿記様式に関する一考察

桂 利 夫

1 は し が き

現在わが国において利用されている農業簿記の様式は約 120 種にのぼり、さらに過去に出版されたものを含めると、その数は約 270 種に及んでいる。

これら農業簿記の多くは、都道府県庁の農業改良普及機関や営農指導組織をもつ農業団体、あるいは簿記普及協議会または農家簿記協会などの専門の普及機関によって編集・出版されてきたものである。しかし、これら出版機関または著作者の間には、帳簿様式に関する連携がほとんどなく、また様式上の約束や統制事項もなく、いわば無秩序のままに作成出版がなされてきており、さらに、様式の改訂ならびに複製をもって帳簿様式はますます多様化し、もはや農業簿記様式のコンテスト的様相をすら呈しているのが現状ではないかと考える。

本来農業簿記は、その記録対象から考えても、少なからず多様性をもつものであり、この多様化の中から優れた数多くの農業簿記が世に出されてきた訳であるが、反面、いわゆる欠陥簿記と称されるものも少なくないのである。これらの簿記はその様式および内容において不備があり、さらに簿記用語の乱用は、農業簿記様式の理解と簿記記帳のうえに混乱をまねくなど、農業簿記の普及指導のうえにも支障をもたらすことがある。農業簿記様式ならびに用語に対する批判や調整論の発端もそのへんにあるのではないかと考える。

本稿の考察も以上のような批判的立場に関連して、農業簿記様式の多様化と、さらに多様化の中における簿記様式の現状が如何なるものなのか、その実態について検討しようとするものである。なお様式の検討については、特に農家経済簿に限り、既刊の簿記様式の中から農業簿記研究施設および筆者が蒐集した 128 種類の簿記を中心に検討を行ったものである。

2 簿記様式多様化の現状

上述のごとく、現在までに出版されてきた簿記様式は約 270 種類にのぼり、なお年々増加しているものと考えられるが、これを簿記種類別ならびに著作主体別に大別すると次表のごとくである。

発行主体別発行種類数では農協中央会など農業団体が最も多く、また県庁・農業団体など関係機関によって簿記普及専門機関（現在 18 府県に存在）が組織され、簿記普及に力をいれてい

農業簿記の発行所別・種類別発行状況

() 内は現在使用中

| 種 類 別 | | 農家経済簿記 | 農業経営簿記 | 部 門 簿 記 | 家 計 簿 | そ の 他 (協業など) | 計 |
|------------------|--------------------|---------|--------|---------|--------|-----------------|----------|
| 著作主体別 | | | | | | | |
| 都 道 府 県 | 府 県 庁 | 28(7) | 6(3) | 27(25) | 8(2) | 2(1) | 71(38) |
| | 農 業 団 体 | 64(19) | 6(4) | 12(9) | 6(—) | 4(4) | 92(36) |
| | 簿 記 普 及 専 門 機 関 | 22(8) | 4(4) | 5(3) | 5(—) | —(—) | 36(15) |
| そ の 他 (全国組織) | | 28(14) | 9(1) | 25(12) | 7(3) | 2(2) | 71(32) |
| 計 | | 142(48) | 25(12) | 69(49) | 26(5) | 8(7) | 270(121) |

西村博行著「農業会計—史的展望と現況—」による。

ることが注目されよう。また種類別では、表示のごとく5分類されるが農家経済簿記がその大半を占めている。

これらの簿記の中には複式簿記や、投入・産出方式をとる特殊簿記も若干含まれるが、その殆んどが単式の単計算もしくは複計算方式の簿記とみてよい。そしてこれらの簿記については、帳簿様式上の部分的な共通点はあっても、全く同じ様式のもののみならず、したがって内容としては270種類の簿記様式が出版されていることになるわけである。

先にも述べたように、様式・用語等に対するさまざまな批判があるにも拘らず、何故これだけ多種の簿記様式が出版されねばならないのか、その是非について若干検討しておきたい。

農業簿記の多様化を進める要因としては、利用者（農家）側からくる要因と、著作者側からくる要因とがあると考えられる。そして前者による多様化は、農業簿記を現実に利用する側のものとして、ある程度進められるべき性質のものであるのに対し、後者による多様化は、新簿記様式あるいは新用語等の調整上、むしろ抑制されるべき性質をもつようにも考えられる。

これら多様化の要因のうち、利用者側からのものとしては次の4つが指摘できよう。

1) 農家経済の多面性による様式の分化。農家の経済構造は、所得経済および消費経済が渾然一体化した複合経済であり、とくに所得面における農業経営構造およびその生産活動は、小規模といえども極めて複雑かつ特殊性をもつものである。このような農家経済の実態を、ありのままの姿で把握しようとする簿記様式は決して容易なものではあり得ない。すなわち、経済単位を細分化して把握する簿記様式が必要となってくるであろう。

2) 農業経営型態からくる様式の分化。また異った農業経営型態や生産部門に対して、画一的な簿記様式を適応させることは、その生産組織や構造からみて、記録およびその分析計算等

に支障をもたらす場合が多い。それゆえに、把握しようとする経営対象を形態に応じて分化させたり、当該生産の特殊性を採入れられた各種簿記様式の採用が必要となるであろう。例えば、各種経営簿記ないし生産部門簿記がそれである。

3) 利用者の利用目的からくる様式の分化。農家が農業簿記を記帳する場合に、何らかの記帳目的をもつ。例えば農業経営用、青色申告用、借入資金償還計画用、その他調査用というごとくに。さらに農業経営用という場合にも、経営の財務的な実態把握のみを必要とするものなのか、あるいは経営の分析・診断・設計等の経営管理のための記録をも必要とするものなのか、それぞれの目的によって、それらの要求を満たすための帳簿様式が必要となってくるであろう。

4) 農家の知識水準による様式の分化。記帳者の記帳能力に応じた内容をもつ農業簿記の作成である。記帳者の記帳能力に応じて、段階的に帳簿様式の簡便化もしくは高度化を計ることであって、例えば簡易……、初歩……、つけやすい……、等々のごとき初歩的な簿記から複式簿記にいたる各種水準の簿記様式の出版がそれである。

他方、著作者側からの要因について考えてみよう。農業簿記は一般に、経営指導や政策の資料を獲得するものとして、あるいは直接個別経済または経営に役立たせるものとして出版される訳であるが、その場合、つぎのような諸要因がより多様化を進めているのではないかと考えられる。

5) 著作欲からくる様式の分化。簿記理論を会得した個人に対し、もし出版の要請があるならば、誰しも自分の創意になる独創的な簿記様式を作成してみたいという創作欲があるのではなかろうか。多様化の中でも全く独創的な新しい型の様式を生み出す要因となるであろう。

6) 出版事業と様式の分化。農業指導機関等から出版する場合に、営農指導の一環として出版するのであるが、××発行という出版業績に意義を求める場合があるものと考えられる。また特殊目的（例えば納税や貯蓄増進のための）をもつ場合にも、その内容にふさわしい特殊帳簿を発行することによってこそ、啓蒙的効果があげられるのである。このような場合に、自作あるいは特殊性をもつが故に出版価値があるのであって、借り物簿記であっては意味がないのである。

7) 無統制からくる様式の分化。家族的小農経営といわれるわが国の農業経営にとっては、企業会計のための諸原則はそのままでは適応され難いし、さりとて、それに代る統制的約束は何ら存在しない。他方、現在の農家経済の実情に即応した農業簿記原理が存在し、それに準じた帳簿様式が実在するにしても、農業簿記様式の統制力をもつものでは決してなく、単なるモ

デル的存在でしかあり得ないのである。すなわちモデル簿記が多くして統制力が欠除するところに多様化され易い一因があるように思われる。

農業簿記は主として以上のような要因のもとに多様化が進められてきたものと思われるが、その簿記の新作にあたっては、あるモデル簿記を選択し、それを骨格として、これに著作者の創意によって肉付けまたは修正し、この改訂部分を新作簿記の特徴として出版されるのが一般ではないかと考える。そして新作簿記は出来上がった瞬間からモデル簿記との関係はなくなり、新たな簿記様式のモデルとして再び複製を繰返すのであり、この繰返しが様式ならびにその理論的構成に混乱をひきおこしているのではないかと考える。

また、この複製ないし模倣ということについて考えてみると、現在までに発行されて来た農業簿記の数は多いが、その様式に関してオリジナルな様式とみられるものは極めて限られたものになるのではないかと思う。換言するならば、多くの農業簿記が模倣簿記ということになるのかも知れない。このことは農業簿記の新作に際して、モデルとその模倣という手段があればこそ、多くの著作者を以って多くの簿記が造られたのであり、また優れた簿記を作成する最良の手段ともなり得たのである。なお、ここで注意しておかねばならないことは、複製もしくは模倣という用語を、一般に使用されているいわゆる盗用語的語義としてではなく、上記オリジナルな簿記様式に対する相対的用語として使ったということである。

さて以上の通り多様化の要因をあげてきたが、それらの結果としての各帳簿様式は如何なるものか、以下具体的にその実態について検討してみよう。

3 農家経済簿の帳簿様式と問題点

農家経済簿の帳簿組織は、通常、財務的計算のための帳簿類（現金日記・財産台帳および補助台帳・科目別分類帳など）と、経営分析など管理的計算のための帳簿類（労働日記帳・現物受払い帳・作付表・家畜飼養表など）から成る。以下では、これらの中から経済簿として主要な働きをもつ「現金日記」「財産台帳」およびそれらの総括としての「決算」方式を対象に、その内容を検討してみる。

(1) 現金日記帳

農家経済簿における現金日記帳は、農業・農外および家計を包括する農家のすべての取引を記録する帳簿組織である。単式簿記における現金日記帳様式は、各種取引を現金の側面より把握する帳簿様式であるが、強いてこれを類別するならば、単に取引としての現金の収支を把握するものと、財の増減変化すなわち損益を把握するものとに分けられる。そして前者が現金の収支に即応して記録されるのに対し、後者は損益の発生に準拠して記録される型式ともいえよ

う。つまりこれは、損益把握の現金主義かあるいは発生主義かという理論的な相違を指すものでなく、損益把握の方法上の相違であって、損益・非損益および非現金取引の取扱方式からくる相違である。

つぎに様式の発展過程からみた類別として、大福帳または収入・支出簿が基調となる様式と、複式簿記の勘定科目仕訳を基調としながらも、それを単記入に簡略化したものとしての二過程が考えられる。この両者の相違は、単に現金日記帳の様式によってのみ決められるのではなく、現金日記帳様式の中における資産取引・負債取引および損益取引の取扱いと、それら各取引の損益計算および財産計算とのかかわり合いにおいて分けられるであろう。

さてこれら様式の実態はどうであろうか。単式簿記における現金取引記録帳は、通常「現金現物日記」「現金日記」「現金出納帳」などと呼ばれるが、当分析対象となった128種類の簿記について、その記録様式を大別すると次のごとくなる。

- 1) 収支仕訳式（収入・支出および残金の3欄から成る）………61冊（47%）
- 2) 5桁式（収入2：支出3欄の自計式簿記様式のもの）…28冊（22%）
- 3) 準多桁式（5桁式と多桁式の間間的なもの）………23冊（18%）
- 4) 多桁式（いわゆる小科目仕訳け様式のもの）………16冊（13%）

単式簿記には、その記録の起源から考えて収支仕訳式に傾くことは言うまでもないが、近年では徐々に多桁式に移る傾向がみられる。

さて、これら様式の特徴をみてみよう。

1) 「収支仕訳式」は、帳簿型式としては最も単純であり、何ら約束もなく、記帳の容易さという点において長所をもつ。しかしながら、全取引を改めて損益および非損益取引に仕訳けなければ、現状のままでは決算は不可能であり、また、この種の様式では概して非現金取引の記入が等閑になり易い欠点をもつ。簿記の記帳が決算を前提とするものであるとするならば、収支仕訳式簿記が必ずしも易しい簿記だとはいいきれない一面をもつ。

2) 「5桁式」は、収入・支出を所得的収入・財産的収入・所得的支出・家計支出・財産的支出の5大科目に仕訳けた帳簿様式である。多桁式の範疇にはいる型式であるが、現金日記帳の型式としては、特徴ある一型式として類型化されているので独立のものとして分類してみた。この型式は自計式農家経済簿に代表されるが、農家の必要に応じて、別途小科目分類を採り入れようとするものであって、記帳は損益計算に不可欠な最低限の大科目分類を帳簿様式として採り入れたのが特徴であり、大科目分類集計をもって直ちに経済決算ができる長所をもつ。この簿記の欠点は、初心者の大科目仕訳けならびに非現金取引の現金への分解記入の難しさや、農業・農外の所得計算が直ちに行えるものでなく、農家経済決算後の拡張計算として行わなければならないこと等であろう。

3) 「準多桁式」は、5桁式よりも更に多桁化された帳簿様式をさすが、機能的に多桁式とは異なるので準多桁として区別した。この様式は5桁式の大科目を更に細分化（例えば収入・支出をそれぞれ農業・農外・家計別に、あるいは特殊種目を挿入する）した様式群であるが、各取引が、これら分類仕訳けに支障がなければ、農業・農外・家計および特殊種目別の諸計算が、同時並列的に行えるという優れた利点をもっている。仕訳けについては、5桁式よりも更に困難になることはまぬがれ得ない。例えば農業・農外あるいは家計との共通経費（自動車諸経費・機具費・被服費・料金・租税公課など）について、支払時点において如何に配分記入するか等が問題となる。

4) 「多桁式」は、各種取引を小科目別（肥料・飼料・薬剤……等）に分類設定された該当欄に、取引品目の内容にしたがって仕訳記入する簿記様式であり、複式簿記の特色を採入れた様式ともいえる。すなわち、従来の単式簿記が取引における二側面のうち、現金の側面からその増減を記録したのに対し、多桁式は現金に対応する相手勘定の側からそれらの増減を把握するものとして理解できるからである。取引の記入に際し、該当科目欄に直接に金額を仕訳け記入し集計するものであるから、科目別金額が直ちに把握できる長所をもつ。しかしながら数多い勘定科目を、限られた帳簿規格（見開きページで約20桁）の中に納めることは極めて困難であり、取引の一部分のみを多桁にする部分的多桁方式か、あるいは全科目を掲上する場合には、大科目ごとに別冊もしくは別ページに分割する分割多桁方式か、いずれにしても変則的なものにならざるを得ないであろう。

以上のような結果から、部分的多桁方式は桁数の関係で中途半端なものになり易く、また分割多桁方式の場合には、幾つかに分割（通常2～3）されるための不便さと、現金日記帳のもつ現金の管理機能を失うような欠点をもつこととなる。

現金日記帳のタイプは、大体以上のような4つの型式に分類されるが、いずれも一長一短があり、記帳の容易さと決算の容易さとは必ずしも両立させ得るものでない。現金日記帳の作成にはこうした各様式の長短・農家の記帳能力・財布のあり方と取引内容・簿記の利用目的等を十分考慮し、適切なるものを採用すべきであろう。

(2) 財産台帳

財産台帳作成のねらいは、農業の場合も他産業のそれと何ら変るところはない。ただ農家財産の特徴としていえることは、牛馬・果樹・林木などの有機的な増殖性資産が存在すること、次いで、小植物・小家畜・中間生産物および上記固定資産を含めて、いずれも評価の困難な資産が多いということ、そして農家の資産は金額的に寡少なものが数多いということである。また他産業が、資本の運用に重きを置くため、流動資産を優先させるのに対し、農業では農業生産構造のうえから、固定資産、特に土地が重要な位置を占めていること等であろう。その

結果、農業特有の資産配列（固定性配列法）あるいは台帳型式が生み出された訳であり、そして現実に、殆んどの農業簿記がこの固定性配列法を採用している。

単式簿記における財産台帳は、複式簿記におけるそれとは異なり、簿記決算のうえに必ずしも不可欠なものとはされていない。それは農家の経済決算が、農家の能力に応じて財産台帳からくる諸計算の採用を決めているからであり、上級簿記に進むに従って漸次採用する方式を採るからである。したがって、財産台帳の様式および利用方法については、各種各様であり、財産台帳に対する理解および取組方にも不満足なものが多いのも、以上のような理由によるものと考えられる。

さて、ここに取上げた農家経済簿の中では、殆んどの簿記が財産台帳を備えているが、これらの台帳様式の内容と役割りを検討してみよう。

1) 財産台帳の利用度。財産台帳の利用状況をみるために、活用範囲別に分類すると次のごとくである。

- ア) 財産台帳を具備しないもの……………21冊 (16%)
- イ) 年度始財産在高の把握……………21冊 (16%)
- ウ) 償却額および増殖額の把握……………32冊 (25%)
- エ) 年度始在高および償却・増殖額の把握……………54冊 (43%)

ア)は財産台帳を備えない簿記であって、経済決算は現金取引の収支によってのみ行われる。イ)は最も初歩的な財産台帳であって、年度始めにおける簡単な財産評価を行うが、償却計算や増殖計算は行わず、むしろ財産の物的把握にねらいがある。したがって、損益計算や財産計算には関係がなく、生産規模や生産技術の検討やそれらの指標計算に利用される。ウ)は、損益計算のための、主として償却額（増殖額は必ずしも計算せず）を算出することをねらいとする様式である。したがって、期首・期末の厳密な棚卸評価は行わず、また財産計算も行わない。エ)は、損益計算および財産計算の両計算を行うことができる様式であり、台帳様式としては最も整備されたものといえよう。但しこの型式といえども、一部資産評価を省略するものや、極めて幼稚なものが混在している。

以上のように、財産台帳活用の目的はそれぞれ異なるが、その活用の範囲は、簿記様式全体のバランスの中で考えられるべきものであるから、その様式ならびに諸数字算出方法において理論的な誤りがなければ、内容の適否はつけ難い。

2) 資産の分類方法。単式簿記における資産配列はすべて固定性配列法によっており、固定資産・流動資産・流通資産・負債という配列順序をとっている。固定資産については、さらにその内訳けとして土地・建物・大植物・大家畜・大機具に5分類されるが、名称・分類方法については各帳簿とも殆んど相違はない。

流動資産については、自計式簿記の分類方法、すなわち、未販売現物・購入現物・中間生産

物・小植物・小家畜・小機具の6分類法によるものが基本型となつてはいるが、特定資産の評価の困難性や、あるいは評価額の寡少性などから、資産の一部を省略したり、特殊な台帳様式を採用する場合もある。流動資産の分類型式の例をあげると次の如くである。

- ア) 流動資産を6つに分類する(上記の通り)。……………24冊(19%)
- イ) 中間生産物・小機具・小植物のいずれか、または全部を除く。……25冊(20%)
- ウ) 生産現物および購入現物の2資産分類。……………23冊(18%)
- エ) その他……………16冊(12%)
- オ) 流動資産台帳を具備せぬもの……………40冊(31%)

ア)は流動財を性格別に詳細に分類された基本型であり、イ)は資産の一部を削除する方法で、この場合には中間生産物および小植物の削除が目立つ。ウ)は流動資産をその調達方法によって分類しようとするものとも考えられるが、資産内容については明確でない。エ)その他型式には、以上の分類型式以外のものを指すが、例えば固定資産と流動資産を一本化し、大植物と小植物、大家畜と小家畜というように、固定と流動の概念的区別なく、単に近似的品目によって分類するものもある。

要するに資産の分類は、各資産が持つところの財の性質、すなわち固定性と流動性、供用性と結果性等をよく認識し、それらが損益計算および財産計算に、あるいは日常の経済取引との間に如何なるかわり合いをもつかを考えて、さらに財産台帳の機能が充分發揮できるような資産分類を行わなくてはならないであろう。

なお、流通資産および負債については、変則的なものは見当らない。

3) 財産台帳様式。台帳型式は、その使用目的および財産の分類方法等によって異なる。損益計算のための減価償却額や増殖額のみを算出しようとするものならば、必ずしも年度始めや年度末評価を必要としないし、他方、財産計算を行おうとする場合には、年度始めならびに年度末における厳密な棚卸評価ができるところの台帳様式が必要とされる。いま仮りに固定資産台帳様式の中から、代表的と思われる三つのタイプを示せば次のごとくである。

ア)

| 種目 | 摘要 | 年度始 | | 償却額 | 増殖額 | 財産的取引による増減 | 年度末 | |
|----|----|-----|----|-----|-----|------------|-----|----|
| | | 数量 | 価額 | | | | 数量 | 価額 |

イ)

| 種目 | 摘要 | 年度始 | | 償却額 | 増減額 | 年度末 | |
|----|----|-----|----|-----|-----|-----|----|
| | | 数量 | 価額 | | | 数量 | 価額 |

ウ)

| 種目 | 用途別 | 取得年月日 | 取得価額 | 耐用年数 | | 年度始 | | 償却額または増殖額 |
|----|-----|-------|------|------|----|-----|----|-----------|
| | | | | 経過 | 将来 | 数量 | 価額 | |

ア)様式は、自計式簿記の台帳型式であり、複計算組織をもつ台帳様式としては、最も標準

的なものとして多くの簿記に採用されている。イ)様式は、主として減価償却額を算出するためのものである。「増減額」欄には、主として財産的取引による増減を記入するのであって、増殖による増加額は一般には記入されていないのが現状である。但しこのことは、増殖額の評価算定が困難であるということから、単なる簡便的方法として省略されたものであって、他にこれに代る措置が講ぜられているものではない。ウ)様式は、損益計算のための減価償却額および増殖額のみを求めようとする様式の一例である。一見して簡単のように見えるが、例えば増減変化にさまざまなタイプ（出生・育成・肥育・減価償却・死亡・購入・売却等）をもつ大家畜などの償却額および増殖額が、上表のような単純な型式で把握できるかは疑問である。

以上の固定資産台帳の一例をみてもわかるように使用目的あるいは活用範囲によって、同じものを把握するにも幾通りかの方法がある訳である。したがってその作成にあたっては、財産台帳の目的および水準をよく見極め、求めようとする損益計算・財産計算あるいは財産管理のための諸計算が容易にでき得るような様式にしなければならないであろう。

また記帳上の難易についてであるが、「易しい様式」と「簡略化された様式」とははっきり区別されねばならない。例えば上記3様式に、台帳様式面からみた難易順位をみると、難しい順序にア)イ)ウ)となろう。しかし記帳の実際からみるならば、いずれが難易かは決め難いものがある。もし本当に初心者用に易しい台帳を与えるならば、様式における中途半端な簡易化ではなく、むしろ易しい記帳解説や、あるいは評価参考事項を十分に提供することにこそあると考える。

さらにまた、多くの財産台帳についていえることは、実用性を無視した台帳型式であってはならないということである。多くの簿記が、その様式の作成にかなりの努力を払っているにもかかわらず、記帳指導の経験に乏しいためか記入行数等の配慮に欠け、折角の様式が実用的に全く役に立たない場合も少なくないのである。この点は現金日記帳と共に作成者の十分な配慮が望まれるところである。

(3) 決 算

決算様式は、現金日記および財産台帳などの記帳結果を集合し、経済成果を算出するところの重要な諸表であり、また、決算手続き・決算水準・決算内容などから、簿記組織の概要を総括的に示すものでもある。

決算は通常、損益計算と財産計算とから成るが、決算様式として問題となるのは主として損益計算である。単式簿記における損益計算様式は、複式簿記におけるそれとは異り、現金日記帳および財産台帳と決算様式との間における決算手続きは、必ずしも一定ではない。したがって、同じ型の現金日記帳や財産台帳からも、さまざまな決算様式が生み出されることになる訳であり、様式批判の対象となるような好ましからぬ決算様式も、そのような条件のもとで作

成されるのである。つぎに決算様式のあり方について検討してみる。

1) 決算様式の適否。主として決算様式が理論的に構成されているかどうかということである。経済決算は現金日記帳や財産台帳のような単なる記録簿とは異なり、決算のための手続き・加減計算および用語等との関係から、決算のメカニズムは極めて明瞭に表示され、いわゆる決算様式の適否、ひいては簿記様式の適否がそこにみられるのである。

決算様式における理論的欠陥は、単計算（損益計算のみ）の場合は比較的少ないが、複計算（損益計算と財産計算）を行う場合には、この両者の一致が困難になるような欠陥がしばしばみられるのである。

単計算におけるこれら欠陥の一例を示せば次のようなものがある（用語および算式は原文のまま、但し（ ）内は筆者注）。

- ア) 農家粗所得－所得的失費(まない費を含む)＝農家所得
農家所得－家計費(まない費を含む)＝農家経済余剰
- イ) 所得的純収入－家計総支出＝農家経済収支残
農家経済収支残－財産的収支残(財産的収入－財産的支出)＝農家余剰
農家余剰－減価償却額＝農家経済余剰

さてア)は、まかない費を重複して差引いた誤例であり、イ)は、財産的取引の損益算入と、その計算手続きならびに用語の使用方法に問題がある。

2) 決算用語の適否。決算用語は、決算様式と並んで、簿記の適否を判定する有力な一要素であるにもかかわらず、極めて無造作に使用されているくらいがある。これら用語は、ひとり農業簿記の専門用語としてではなく、一般的用語としても極めてあいまいに使用されてきたからとも考えられる。また、決算の集計過程のうえに類似的内容をもつものが多く、その用語についても必然的に類似的の用語が多くなるからであり、さらに理論的にも、経済と経営、所得計算と収益計算などの概念的相違からくる用語の使い分けに、十分な考慮が払われなかったことにあるのかも知れない。そして、決算用語の混同や誤用は、決算のうえにしばしば混乱をまねき、ときには用語のみならず内容の真意さえ理解困難な結果をまねくことさえある（上記算式のイ)を参照）。決算用語の誤りや混同は数多いが、その一例を示せば「農家経済と農家経営」「農家所得と農業所得」「農業経営費と農業生産費用」「所得と収益」等々である。

3) 決算手続きの適否。農家経済決算をスムーズに行うためには、諸数字の集計ならびに配賦計算や、一定の計算手続きを必要とする。この点単式簿記は、現金日記帳および財産台帳と決算諸表との間に、複式簿記のごとき組織的な一貫性は必ずしも持たないし、また様式の一部が省略されるか不完全な場合も多く、事実上決算が不可能になるようなことも少くない。

つまりこの種の欠陥は、決算様式と他の様式との不均衡から生じる欠陥でもあるから、各帳

簿様式の記録に応じた決算様式を組立てるか、あるいは、決算内容を満たすところの帳簿様式というように、バランスのとれた様式でなくてはならないということである。それら欠陥の一例を示すと、台帳様式に増殖額欄が無いにもかかわらず決算には増殖額欄があり、農外資産をも含む農家全体の固定資産償却額を、その配賦手続きもなく決算における農業・農外別償却額欄へ記入したり、また種目別分類表があるがその仕訳帳はなく、また現金日記帳の年計表すら欠いている帳簿が存在するなどである。

4) 決算領域。農業簿記の決算は、通常、財務的な経済決算だけに止まらず、さらに拡張加工計算として農業経営計算・部門経営計算および生産費計算にまで及ぶことがある。この場合の決算領域は、現金日記帳・財産台帳および補助的諸帳簿等の記録内容によって決められるべき性格のものであるから、記録の伴わない高度な決算や分析は差控えるべきであろうし、また反対に、各種帳簿様式は、決算および分析のための資料獲得のために設けられたものであるから、これらの記録ができ得る限り活用されるような、決算・分析様式でありたいものである。つぎに経済決算の内容を示すと次のとおりである。

- ア) 現金日記の記録のみによる……………42冊 (33%)
- イ) 固定資産の償却額・増殖額を算入……………16冊 (13%)
- ウ) 固定資産の償却・増殖額および流動資産の増減算入……………49冊 (38%)
- エ) 損益計算および財産計算……………21冊 (16%)

さらに、決算領域別にその内容を示すと次のとおりである。

- ア) 農家経済決算……………75冊 (59%)
- イ) 農家経済決算と農業経営計算……………33冊 (26%)
- ウ) 農家経済決算・農業経営計算と部門経営計算……………12冊 (9%)
- エ) ウ)方式とさらに生産費計算……………8冊 (6%)

以上のように、決算領域としての活用範囲はさまざまであるが、いずれにしても帳簿記録にふさわしい内容のものであってほしいものである。ともすれば、高度で広域な決算・分析の諸表を付加することが帳簿の格式を高めるがごとき誤解を生むことがある。注意すべきことと思う。

さて以上のとおり、2つの主要簿および経済決算についてその概要をみてきたのであるが、少なくとも或る簿記に関しては決して満足すべき内容のものでなかった。そこには簿記作成上のいろいろな理由があろうと思われるが、ここでは特に重要だと考えられる事柄を若干指摘しておきたい。

まず第1に、様式の構想と調和についてである。即ち出版の意図を明確にすると共に、経済単位・簿記様式・簿記水準など様式に関する基本的事項を確立し、その構想にふさわしい調和のとれた様式こそ望まれる訳である。いたずらに高級な決算・分析や高度な設計・診断書を取

入れる事のみが優良簿記の条件ではない。初歩的な簿記であっても内容的に必要な条件を具備し、それなりに調和しているならば、これこそ優良簿記といえるのではないか。

第2には、モデル簿記を参考にする場合のモデルの選び方である。モデル簿記の内容および特徴の、新作簿記に与える影響は極めて大きいので、その選択にあたっては特に注意しなくてはならない。モデル簿記の条件としては、内容・理論・伝統等いろいろな選考条件が考えられるが、作成上、一番重要な条件は「解説書」が具備されていることにあると思う。解説書は簿記の構成と記入要領を理解するのがねらいではあるが、解説書を書くことによって様式上の理論的統一がなされているからである。換言するならば、モデル簿記は理論的解説ができ得るような内容のものでなければならないという訳である。

第3には、モデル簿記の応用についてである。モデル簿記のもつ長所と特徴をよく理解し、それらを生かさなければ、モデル簿記以上の優れた簿記は生まれてこないであろう。新作簿記の作成は、モデル簿記と著作者の創意との合作にあるとも考えられるが、理解の欠除や無理な併合は様式の改悪につながり易いことを注意すべきである。何故なら、簿記様式は一般に最初の取引記入から最終決算に至るまで理論的一貫性をもつものであり、これを部分的に削除・付加・修正する等の行為は、もともと無理な場合が多いし、簿記理論が高度になる程に修正もより困難となろうからである。

第4には、著作者の専門が、簿記様式に与える影響である。ここにいう専門とは簿記以外の職務の専門である。すなわち著作者の専門により帳簿様式の内容に偏りがみられることである。例えば稲作技術者が著作者である場合には稲作技術中心的な簿記となり、簿記本来の財務的記録に対して、稲作技術の記録（1筆ごとの作付・施肥・収穫計画など）が次第に増加し内容的に偏ることがあるからである。

第5に簿記様式の水準についてである。農家の記帳能力を考え、その水準にふさわしい内容のものでなければならないことはいうまでもない。如何に様式が理論的に優れたものであっても、記帳者に理解できなければ実用的価値を持つものではない。この際注意すべきは、たとえ初心者向き簡易簿記であっても、如何なる理由で何を省略し簡易化するかを明確にし、決して簿記原理を踏外すものであってはならないし、また易しい帳簿名に対し難しい内容の簿記を見受けるが、何が易しくしてあるのか分らぬような様式は避けたいものである。

第6に様式の検討についてである。新作簿記は、その使用にさきかけて内容についての適正性をチェックする必要がある。検討の方法には、記帳農家に記帳を依頼し自らが行うことができるところの自己検討と、著作者自身の錯覚からくる様式・用語等の誤りをチェックするところの他人検討との2つがある。これら2つの検討は、新作簿記の出版に際し、極めて重要な事柄でありながら、具体的にどれ程の簿記が実行してきたのか、ともすればこれらの検討が無視されがちなところに問題があるようである。筆者はかつて、簿記様式の検討を依頼された事

が何回かあるが、その内容を思い出すにつれ、検討の如何に大切かを痛感するのである。

4 む す び

以上の考察は、日頃いろいろな簿記に接し、また自ら農業簿記を指導したり決算を行なった体験の中から、折りにふれ感じていた事柄をまとめてみたものである。特に様式批判の傾向に流れたのもそのゆえんである。しかしながら、いま一冊の農業簿記を手にした場合、如何なる欠陥がそこに見出されようとも、それにも勝る作者の意図と苦心のあとがそこにあることを決して見逃すものではない。ただ以上のような検討が、今後新らしく農業簿記を考案しようと志す人達への「注意メモ」にでもなり得ればと考えるものである。

簿記様式は、それぞれ伝統と特徴をもつものであり、様式の改正や規制に対する妥協はた易しく行われるものではないし、また、様式に対する規制は行うべきものでないかも知れない。しかし乍ら、今後誕生するであろう新作簿記に対しては、せめて共通の地盤に立つ簿記様式であることを願うものであり、そのためには、安心して複製のできるモデル簿記の認定あるいは推薦制度の確立と、関係筋における簿記様式のコンサルタント事業の発足を願うものである。

参 考 文 献

- 大槻正男著『農業経営学の基礎概念』昭和29年
- 大槻・桑原・菊地共著『農業簿記精説』昭和47年
- 桑原正信著『農業簿記記帳の手引』
- 菊地泰次著『農家の経営診断入門』昭和39年
- 阿部亮耳著『農業経営複式簿記』昭和47年
- 西村博行著『農業会計』昭和44年
- 農業簿記研究施設編『自計式農家経済簿』他各種簿記127点