

大家畜に関する計算学的考察

菊 地 泰 次

1 は じ め に

「企業会計原則」は商工業を営む企業を主たる対象として策定されたものであり、商工業とはかなり性格の異なる農業に、それらの原則がそのまま妥当するとは限らないし、また企業とは異なる家族経営に対して、その適用が問題になることも少なくないように思われる。

とくに農業が商工業と異なる特質としては、動植物という生物を対象とする有機的生産であり、自然的条件の制約を強く受けること、なかでも果樹や家畜などその育成において長期増殖的であり、その利用において長期償却的な対象が含まれていることをあげることができよう。そして企業と異なる家族経営の特質としては、労働のほとんどが家族によって提供され、賃金支出を伴わないこと、したがってまた経営の目標としては、資本に帰属する利潤よりも、労働に対する報酬をも含んだ所得が強く意識されていることをあげてよいであろう。

このような商工企業と家族農業経営との相違は、当然両者の会計的取扱いにもそれなりの影響を与えるはずであり、前者に当てはまる会計原則のすべてが後者に対して適切であるとは言えないし、その相違点を明らかにし、矛盾を修正することによって後者の現実に適応する原則を考えてゆくことが、「農業会計原則」の定立を促す道でもあろうかと思う。

もっとも、筆者が以上のような狙いをもつにしても、本稿でそのすべてを取扱うわけにはゆかず、ここではその相違が最も顕著だと思われる代表的な事例として大家畜をとりあげ、その取扱いをめぐる計算学的問題を幾つか提起し、若干の考察を加えてみたいと思う。ここでとくに大家畜をとりあげた理由は、大家畜がその育成と供用に長期間を要し、しかも飼養目的や飼養段階の相違によって性格の異なる各種の財に分類できるなど、その生産が商工業と著しく異なるばかりでなく、計算学的取扱いとして理論的にも実践的にも極めて興味深い、しかも困難な問題を多くかかえているからである。

なおここで大家畜というのは、一応形態上の分類で牛馬を指すが、今日わが国畜産において馬の占める比重は極めて低いので、牛をもって代表させる。また提起する問題は、大家畜を固定資産として扱うか、流動資産として扱うかの資産的分類、大家畜が育成過程から供用過程に転ずる成熟時点の判断基準、大家畜の期末評価法の三つの問題に限定することとする。

2 大家畜の資産的分類

家畜としての牛は、その飼養目的によって繁殖用、搾乳用、肉（肥育）用、役用などに分類できるし、飼養段階においても育成畜と成畜の2つの段階があり、飼養の目的や段階に応じて資産としての性格もまた異なるはずである。それらの何を固定資産とし、何を流動資産として扱うかについては、これまで諸説があり、統一した見解を得るに至っていない。ここではそれら諸説の解説や批判は一応措くこととして、理論的な道筋をふみながらその取扱い方法について筆者なりの考察を加えてみたい。

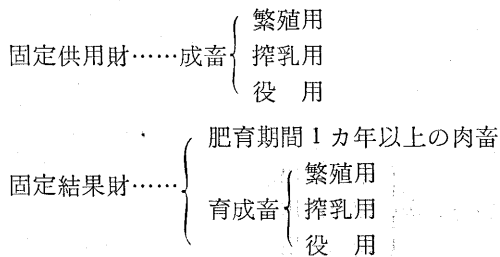
まず生産資産を固定資産と流動資産とに分類する必要性であるが、これは次の2つの側面から考えることができる。1つは財産計算における資産の配列という側面、もう1つは損益計算における費用・収益の計測という側面である。財務会計ではとくに後者の観点が重視され、費用・収益の対応とそれぞれの期間配分を正確ならしめるために、固定・流動の資産分類が必要とされているわけである。そしてそのような必要から資産分類がされるとすれば、当然その分類基準としては、次の2点が重視されねばなるまい。1点は資産価値の流動が長期にわたるか短期で終了するかであり、これは期間の損益を確定するうえから必要であるし、もう1点はその資産が生産対象であるか生産手段であるかであり、これは前者を収益に、後者を費用に関連づけて取扱う必要があるからである。このような基準から資産を分類し、大槻博士による分類概念に従って生産対象たる資産を結果財、生産手段たる資産を供用財と呼ぶならば、理想的には右のような資産分類ができるかと思う。

理想的な生産資産の分類

	価値の流動性	
	長期	短期
生産対象	固定結果財	流動結果財
生産手段	固定供用財	流動供用財

ここで長期・短期を分ける基準は、一応会計期間をめどとするのが妥当であり、農業の場合は通常1カ年とするのが適切であろう。またここで供用財と呼ぶのは、経営の過程で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言い、結果財とは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言っている¹⁾。

いま大家畜とくに牛を、その用途や飼養段階に応じて以上の分類に当てはめると、次のようになる。



流動供用財……該当なし

流動結果財…… $\left\{ \begin{array}{l} \text{肥育期間1カ年未満の肉畜} \\ \text{分娩後まもなく販売される犢} \end{array} \right.$

しかしながら、以上の分類はあくまで理想的な分類であり、牛の飼養期間はとくに肉牛において必ずしも事前に決められるものではないし、また同一家畜が2つ以上の飼養目的を併せもつ場合もあって、実際にはそのままの分類があてはまらず、現実に即した便法を講ぜざるを得ないであろう。

まず肉畜であるが、当該経営における飼養期間の若干の相違によって、一方が固定資産に他方が流動資産に分類されるというのは、いかにも類型的でないし、その飼養期間が事前に確定し難いとすれば、なおさらのことである。したがって現実には、飼養期間の長短を問わず、これを固定・流動いずれかの資産に統一して分類するのが望ましいと思われる。ではそのいずれに分類するのが妥当であろうか。会計原則的な考え方からすれば、有形固定資産は償却・非償却性の長期使用財とするのが普通であり、したがって肉畜はすべて流動資産（棚卸資産）として扱うのが妥当となろう。そしてその考え方を貫いてゆけば、固定資産として扱われるべきは、先に固定供用財として分類した繁殖・搾乳・役用の成畜に限られることになる。

その場合問題になるのは、それら用途に向けて飼育される育成畜の取扱いである。それら育成畜は、償却性の供用財でなく増殖性の結果財であるという面からは流動資産であるが、1カ年をはるかに越えて長期間飼育され、さらにそれが償却性の成畜に転換するという面からは、多分に固定資産的な性格をもつものと言える。そのいずれの面を重視するかによって取扱いが変わるわけであるが、流動資産に商品ないし製品の性格を加えて考えるならば、当初から育成段階での販売を目的とした場合を除いて、育成畜を固定資産として扱うのが妥当であろうと思われる。

なお肉牛について、少頭数を長期間飼養する場合、あるいは繁殖用・搾乳用とくに役用と兼用される場合など、固定資産として扱うのが便利な場合もあるが、近年、肥育では多頭化が進んでおり、また牛の役用も急速に減退したことからして、主たる目的が肥育である限り、これらをすべて流動資産として扱うのが妥当であろう。

以上の考察に基づいて牛を固定・流動資産のいずれかに分類するとすれば、次のようになるであろう。

固定資産…… $\left\{ \begin{array}{l} \text{成畜} \left\{ \begin{array}{l} \text{繁殖用} \\ \text{搾乳用} \\ \text{役用} \end{array} \right. \\ \text{販売目的の確定していない育成畜} \left\{ \begin{array}{l} \text{繁殖用} \\ \text{搾乳用} \\ \text{役用} \end{array} \right. \end{array} \right.$

流動資産…… { すべての肉畜
販売を目的とした犢及び育成畜

1) 大槻正男著『農業簿記』昭和38年、17頁参照。

3 成熟時点の判断基準

前項では繁殖・搾乳・役用の育成畜を固定資産として取扱ったが、財の機能的な性格からすれば、理念的分類で示したように、それらの成畜が生産手段とみなされ、償却性の固定供用財であるのに対し、育成畜が生産対象とみなされ、増殖性の固定結果財であり、同じく固定資産であっても、両者の会計的取扱いはかなり違ったものになるはずである。とするならば、両者の境界点、すなわち育成畜が成畜に転換するいわゆる成熟時点をどこに定めるかは、会計上きわめて重要とされなければならない。

常識的にみて、生産手段とみなされる固定供用財としての成畜は、生産物を産出する段階のものを指すと考えるのがごく自然であり、それが税法に言う「通常業務の用に供する年令」にも当たるものであろう。とするならば、大家畜の成熟時点は、その生理的な熟度を基準とするよりも、繁殖・搾乳・役それぞれの機能を開始する時点を経験する時点を経験するのが適切かと思われる。しかしながら、それら機能の開始時点をどうとらえるかは畜種によって同一ではなく、次にそのとらえ方を、期間計算における費用・収益の対応と関連させながら考察してみたいと思う。

まず繁殖畜についてであるが、その機能は雄と雌とで明らかに異なる。雄の機能は精液の提供であり、したがって初回の種付提供をもって成熟時点とみなすことができ、そのとらえ方はきわめて容易である。また種付収益に対するその後の飼養費用も、期間計算として対応的だとみることができよう。

しかしながら雌の場合はそのように単純ではない。雌の繁殖機能は子畜を生産することであり、それが確定するのは分娩であるが、それ以前に胎内で胎児を育てる妊娠期間があり、子畜の生産開始期を初回の種付時とみるか分娩時とみるかによって成熟時点のとらえ方が異なるし、両者の間には約10カ月の期間があるのである。もし初回分娩時をもって成熟時点とみなすならば、たしかに子牛の生産は確定されるが、その生産のために要したそれ以前の費用、すなわち種付から始まり胎児の増殖にかけられた費用が、子牛の生産収益に対応せず、母体である繁殖畜の増殖に対応したのとなってしまう。したがって費用・収益の期間対応という面からみるならば、胎児をも生産物とみなしたうえで、初回種付時をもって成熟時点とみなすのが適当であろうと思われる。

もとよりこの場合には、胎児を生産物とみなしたのであるから、期末の棚卸し評価においてこれを評価対象にすべきことは言うまでもない。多頭飼育の場合は、子牛の販売時期が分散することによって相殺されるために、胎児の評価を省略しても大きな矛盾はないが、あくまでそ

れは便法に過ぎない。また種付が必ずしも受胎を意味するものではなく、失敗に終わる場合もあるが、生産を目的とした種付である以上、その費用化は当然であり、たとえそれが失敗に終わっても、初回種付時期をもって繁殖雌畜の成熟時点とみなすのが妥当であろう²⁾。

次に搾乳牛の場合であるが、この場合も上記の繁殖雌畜と同様、子牛生産の開始期は種付時とみるべきであるが、繁殖畜と大きく異なるのは、その子牛が副産物であり、主たる目的が牛乳の生産にあるということである。そして牛乳生産の開始されるのが初回の分娩直後である以上、生産の開始期したがって成熟時点と初回分娩時とみなすのはきわめて当然であり、費用と収益の対応から考えても、その方がより適切であろうと思う。もっとも乳牛の場合でも、種畜の生産が目的であり、牛乳が副産物とみなされるような場合には、もはやそれは搾乳牛としてではなく、繁殖畜として分類すべきものであり、前述の繁殖雌畜と同様に取扱われてよいし、乳牛の種雄牛については、まったく繁殖雄畜と同じに扱って差支えないであろう。

最後に役畜であるが、今日畜役の利用を主たる目的とした牛馬の飼養はごくまれであろうが、もし主たる目的が畜役の利用にあるとするなら、役畜としての力量を十分に発揮できる時点に到達した時をもって成熟時点とみなしてよいであろう。たとえ実際に使用される日数が少なかつたとしても、畜役の利用が十分可能であるならば、その時を役利用の開始時点とみるのが、費用・収益の対応からみて正しいものと思われる。もっとも、畜役が利用される場合でも、現実には主たる目的が肥育や繁殖などにある場合が多く、その場合に主たる目的にしたがって成熟時点が判断されるべきことは、前述の場合と同様である。

- 2) 初回種付時をもって繁殖雌畜の成熟時点とみなす考え方は、新井肇著『家畜の評価に関する農業計算学的研究』75～77頁に負うところが大きい。

4 大家畜の期末評価法

期間計算において大家畜の評価がとくに問題となるのは、期首と期末においてである。もっとも、開業時を別とすれば、期首は前期末を意味するから、ここでは期末における大家畜の評価をとりあげることになろう。そしてここでは先ず、農産物評価について理論的に考察した後、流動資産である肉畜の場合と固定資産である育成畜あるいは成畜の場合について、それぞれの評価方法を検討してみたい。

まず評価原則であるが、これは大別して市価主義と原価主義に分けることができる。もとより、企業会計原則では原価主義を基本としているが、畜産会計の実務においてはしばしば市価主義が採用されてきているのは何故であろうか。その理由と理論的な妥当性についても、ここで考えてみたいと思う。

会計原則が市価主義を排除している最大の理由は、未実現の利益を計上しないという実現主義に立つからであり、実現主義をよりどころとするのは、それがより客観的であり、損益の期間配分上より公平だと考えられているからである。そして原価主義が市価主義よりも客観的だ

というのは、原価を構成する要素の大部分が購入によって調達される一般企業においては、たしかに妥当するに違いない。しかし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飼料などの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、評価基準のとり方によって原価が大きく左右されるために、原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では、むしろ市価による方が客観的だとみなされる場合も少なくないはずである。

また損益の期間配分からみて、原価主義が市価主義より公平だという根拠も、必ずしも妥当だとは考えられない。期末の在庫生産物に関する原価と市価との評価差損益（市価が原価を上回る場合は利益、下回る場合は損失）を、当期の損益として計上する場合（市価主義）と、次期に繰越す場合（原価主義）とで、どちらが理論的に公平と言えるであろうか。前者（市価主義）による損益は、たしかに未実現の損益に違いないが、費用の発生に対する利益の発生という対応関係からみるならば、むしろその方が期間配分として公平だとみることでもできるであろう。まして肉畜の長期肥育の場合、年々の損益を計上せず、販売年度に数年分の損益を一括計上することが、期間配分の公平さを却ってそこなうものであることは、容易に理解できるであろう。また保守主義の立場からしても、しばしば市価が原価を下回る農産物の場合は、原価主義によって損益を次期に繰越すことが、必ずしも保守的だとは言えないわけである³⁾。

以上が農産物の棚卸し評価において市価主義が許容さるべき理由であるが、さらに加えて記帳上の実用的な理由もあげることができよう。農産物の場合には、工業製品の場合に比べてその原価計算がはるかに困難であり、農家経済経営において各農産物の原価計算を行っている例はごくまれでしかない。また簿記記帳における生産物の期末評価が原価によらねばならず、その過程をふまなければ決算もできないとすれば、実用上重大な支障をきたすことになる。

大家畜においてはとくに、産犢や自給飼料の原価がとらえにくいこともあって、他の農産物に比べても原価計算が厄介であり、他方、その成育の各段階において市価が比較的明瞭であるために、実用的な面からは市価評価の方がはるかに適用しやすいし、前述の理由からも、その実用性にさからってまで原価評価を強制する根拠に乏しいように思われるのである。畜産会計の実務において、多くの場合市価主義が採用されてきたのも当然であるし、単に実用上の便法としてではなく、以上の理由から原則的にも大家畜における市価主義の適用を認めてよいように思われる。

以上は主として流動資産である肉畜を念頭におきながら考察してきたが、しからば固定資産としての育成畜や成畜についてはどうであろうか。これらの場合も、原価評価が事実上きわめて困難であることは、肉畜の場合とほぼ同様である。ただ肉畜と大きく異なるのは、育成畜が成熟時点において成畜に転換するものであり、育成畜の評価額がやがては成畜における減価償却計算の基礎になるということである。したがって育成のための費用を固定資産の調達(造成)

費用とみなし、育成畜の評価を資本的支出の累積額によって行うという考え方からすれば、育成畜の評価が原価主義を原則とするのは当然のことであろう。しかしながら、家族労働を主体とする農家経済経営において所得簿記の様式を用いる場合には、資本的支出（財産的支出）の累計額がそのまま育成畜の原価とはならず、育成のための支出を損益的支出（所得的支出）とする一方、家族労働も含めた評価額を増殖額として粗所得に計上する方法が考えられているわけである。そしてこの育成過程を成畜という固定資産の調達（造成）過程としてとらえるならば、その評価に原価主義が用いられるべきであろうし、育成過程を成熟時点を目指した生産（増殖）過程としてとらえるならば、肉畜生産と同様に市価評価が許容されてよいように思われるのである。まして育成畜を肉畜や成畜とともに飼養し、飼養費用の分離が困難な場合には、一層市価評価が実用上重視されてよいであろう。

また繁殖・搾乳・役用を目的とした成畜の評価は、成熟時点の評価額を基礎にした減価償却計算によって可能であるし、それを原則とすべきであろう。しかしながらそれらの成畜は、牛肉価格の変動などにより肉用に転換される場合が少なくなく、近年は当初からそのような計画がもたれる場合も増えてきている。そのような場合には、上記の減価償却による方法が必ずしも妥当せず、むしろ控え目な市価評価による方が現実により適合し、矛盾を小さくするのに役立つことも知らなければなるまい。

- 3) 農産物の棚卸し評価において、市価主義が原価主義に優越する理由については、拙稿「農家経済簿における約束の吟味」『農業計算学研究』第1号、1967年、41～43頁を参照。