

# 自計式簿記の青色申告適用に関する研究

桂 利 夫

## 1 は し が き

農業所得課税をめぐる諸問題は、さきに「農業と経済」(1983.3)の特集号にも取上げられ論議されたところであるが、不公平税制の是非はともかく、税務当局による農業所得課税の見直しの動きが強まりつつあることは周知のとおりである。従来、農業所得課税は、市町村および税務当局の協議による作目別標準所得額が、各農家の生産規模に対して一率に賦課される標準課税方式が大勢を占めてきたが、生産規模の拡大や資本集約経営の進展など農業経営内容の多様化に伴い、標準課税の適用性が薄らいできたことが指適されるわけである。公正な課税を期するためには、生産の実態に即した正しい青色申告と正しい更生・決定が行なわれなければならない、そのためには、申告の裏付けとなる簿記記帳が不可欠となり、青色申告の促進と共に簿記記帳の普及が要請されるわけである。

本考察の課題は、こうした青色申告普及の要請をふまえ、自計式農家経済記帳に基づく青色申告の有用性を検討しようとするものである。もとより自計式農家経済簿は、記帳者自らの農家経済および農業経営の実態把握、さらに経営改善利用ための情報を得ることを主目的とするものであるから、税務会計上の諸原理や租税関係諸法規を規範として作成された青色申告目的の簿記と損益把握体系が異なることは云うまでもない。したがって以下では、自計式農家経済簿の青色申告適用への試みとして、一つは現自計式農家経済簿の記録方法に準拠しながら、その決算結果から青色申告の諸要件を満たす補正方法を検討するものであり、いま一つは、現自計式農家経済簿を利用して、青色申告諸法規の損益把握方法に準拠した記録を行うためには、どのような記帳を行うべきかを検討するものである。

## 2 自計式簿記と青色申告用簿記の損益把握の相異点

損益把握の方法は、如何なる簿記様式にあっても会計諸原則なканずく費用・収益対応の原則に準拠して行われるために、自計式簿記と青色申告用簿記の間にも本質的な相違があるわけではない。しかし乍ら自計式簿記理論が、農業経営の機能的な側面から単年度単位の費用・収益対応の原則を重視するのに対し、一般簿記および青申用簿記では収益実現主義(未実現利益の排除)の立場から所得計算を行う関係から、両者間に弱干の相違点がみられるわけである。両者の主たる相異点は次のようである。

**(1) 粗所得（青色申告では収入）の把握**

自計式簿記における粗所得の算出方法は、流動資産（棚卸資産）および用役の販売収入すなわち所得的収入に、生産物家計仕向け額、固定資産の増殖額および流動結果財増加額（農作物の期末有高一期首有高）が加算されて求められる。この把握方法が青色申告用簿記（以下青色申告とよぶ<sup>註1</sup>）と異なる点は、固定結果財の育成利益額を年々の増殖額として把握するか売却額として把握するかにある。つまり自計式簿記では、年度を超えて長期間の生産対象となる林木や大家畜など固定結果財の売却収入は、単年度収益を意味する所得的収入とはせずに、財産的収入として取扱い、別途当該年度利益分を増殖額として計上する。これに対し青色申告では、収益実現主義の立場から売却時点においてはじめて利益の発生とみなして、全額売却年度の収入に計上する。したがってこのばあいには、利益発生に対応する必要経費として、当該売却固定資産の台帳価額（年度始価額または未償却額）を経営に算入されねばならない。この方法は固定結果財のみならず償却資産を含むすべての固定資産に適用される方法である。なお、これらの収入については、肥育牛や小牛の売却収入は農業所得（事業所得）に、林木の売却収入は山林所得に、土地や償却固定資産の売却収入は譲渡所得（事業外収入）として取扱れる。

つぎの相異点としては、自給現物（中間生産物）の粗所得計上の有無がある。自計式簿記では、再び同経営の費用として投入される種苗、堆厩肥・鶏ふん・飼料作物などの自給現物については、部門計算を行なわない限り、同一経営内での収益と費用が相殺するものとして取計上されない。しかしながら青色申告では、一方では収益実現主義の立場をとりながら、これら自給現物の見積額を収入額に計上し、同時に経費中にも同額が現金支出に加算されて計上されている。この自給現物額計上の理由は、1つは農業所得の算定にあたって生産基準を手掛りにしようとするためのものか、あるいは、牛馬・果樹等の育成費用の算定基礎に用いるためのものかとも考えられるが、計上の要旨は明確でない。但し本稿ではこれら計上の是非を問うことを本意としない。

**(2) 所得的失費（経費）の把握**

自計式簿記における所得的失費の算出方法は、流動資産および用役の購入支出を所得的支出欄に求め、これに固定供用財の減価償却額、流動供用財減少額（生産資材の期末有高一期首有高）および雇用人に対するまかない支給見積額を加算して求められる。この算出方法の基本的考え方は青色申告のばあいも同様である。

青色申告のばあいの多少相違する点は、固定資産の購入すなわち非経費的支出は、土地ならびに完全な償却資産に限られており、償却資産取得のためになお育成を必要とする大家畜や果樹については、その素畜や苗木の購入費は経費に計上される。しかもこれら育成資産に投入した諸経費の取扱い方法は、自計式簿記のように経費対応額を増殖利益とせずに、青色申告記載に当たって育成費用を当該年度経費から控除し、これを育成資産へ振替える。（育成果樹から発生した利益が存在するばあいには、販売収入から育成費控除額として育成費へ振替える）な

お、育成費算定にあたっての振替経費中には、購入費ばかりでなく自給現物の見積り額や専従者給与額等の直接的経費だけが算入される。

なお青色申告には、青色申告の特典として次のような項目の経費算入が認められる。① 青色事業専従者給与の必要経費<sup>注2</sup>への算入、② みなし法人のばあいには経営主給与の計上、③ 青色申告控除（10万円）、④ 貸倒引当金の必要経費算入、⑤ 価格変動準備金の必要経費算入、⑥ 減価資産の償却費の特例または特別償却、⑦ たな卸資産の評価についての低評価の選択、⑧ 純損失の繰越しと繰戻し、⑨ 家事関連費用の必要経費への特別算入などがあげられる。このうち経常的な取引の中に計上されるものは①②および⑨であり、⑥および⑦は財産台帳の計算方法において、④および⑤は決算整理事項として、③および⑧は青色申告記載にあたって処理される事項である。

以上のうち④⑤⑥および⑦は、自計式簿記においても現様式のまま適用可能であり、また⑨については既に適用されているとみてよいであろう。問題点は①および②の処理方法であるが、個別農家における青色申告は、一般的に個人企業としての農業所得の申告が対象となるので、ここでは、① 青色専従者給与の経費算入に関する問題点をとり上げてみる。

青色専従者給与の経費算入を考察するには、まず自計式簿記における家計費の性格を明確にしておく必要がある。自計式簿記の把握対象となる農家経済、すなわち所得経済および家計経済が未分離状態であるばあいの家計費は、農家財産の減少を引き起こす一要因とみなされるがゆえに費用構成要素となる。これに対し所得経済と家計経済を実質的あるいは疑制的に分離して考察するばあいには、その年度に発生した農家所得は所得経済資本の増加を意味し、他方家計費は、所得経済の資本を減ずる引出し（減資）に相当し、これを家計に充当したものと理解せねばならない。この所得経済と家計経済分離による家計費の考え方は、青色申告用の簿記、すなわち家計費とは全く無関係に、所得経済の所得のみを把握対象とするばあいの家計費引出しの考え方に相当するものである。しかしながら専従者給与を計上するばあいの家計費は、その一部は専従者に対する給与として所得経済の必要経費として支払われ、他の一部、すなわち経営主および非専従者に対する家計費は、当該年度の経営主帰属所得から減資として引出されることとなる。

以上のように青色申告の簿記では、労賃支払いと資本引出しという性格を異にする二つの方法で、家計費の構成内容にかかわらず払い出されるわけであり、このばあいの家計費は単に払い出し総額として、把握されるものに過ぎない。これに対して自計式簿記のばあいでは、農家経済全体を経済取引の中で、家計費を直接的に構成内容別に、すべて資本引出しとして記録されているものであるが、この家計費とは別に、さらに専従者給与を必要経費として所得的支出欄に計上しようとするばあいには、それをどのように理解し、記帳または修正をなすべきかが重要な問題となる。

1) 青色申告用簿記には、納税協会・農業関係諸団体等からさまざまな様式の帳簿（現金式簡易簿記・簡

易簿記・複式簿記)が出版されており、特定の簿記様式が定まっているものでない。青色申告記載上の必要条件を具備するものであれば認可される。したがってここでは、青色申告の記載内容と対比させるために青色申告とよぶ。

- 2) 経営主以外の家族(15才以上)が、もっぱら(年間6カ月以上)農業に従事したばあいに、農業専従者として給与の経費計上が認められる。このばあいの支給方法は、青色申告認可申請書の届出額を月々現金またはこれに準ずる方法にて実際に支払わねばならない。

### 3 自計式簿記利用による青色申告の適用

#### (1) 自計式簿記記帳結果に基づく青色申告

自計式簿記と青色申告の所得把握方法の相異を以上に指適したが、では、自計式簿記記帳結果から青色申告の内容に近づけるためには、如何なる修正を要するかを検討してみよう。ここで注意すべきことは、自計式簿記が所得計算のみの単計算簿記ではなく、単記複計算簿記である関係から、その計算機能としての資産・負債・財産計算の年々の継続性が損なわれないような修正記入が要求される。つまり決算結果だけを部分的に修正するのではなく、現金現物日記帳での修正ないし整理記入を通じて損益・財産の両計算が組織的に行われることが前提となる。

青色申告の所得把握方法に準拠して自計式簿記帳結果を修正するばあいには、次のような修正事項が考えられる。

- ① 固定資産売却収入の財産的収入から所得的収入への振替え。
- ② 固定資産売却収入に対応する必要経費の計上。
- ③ 固定資産の購入支出の中に肥育素牛の購入支出があるばあいには、財産的支出から所得的支出への振替え。
- ④ 償却資産としての育成中の果樹・家畜があるばあいには、該当育成費用を所得的支出から財産的支出への振替え。
- ⑤ 生産物家計仕向け見積り額および雇用人まかない支給見積り額の計上。
- ⑥ 中間生産物見積り額の計上。
- ⑦ 専従者給与の経費計上。
- ⑧ 必要に応じて貸倒れ引当金および価格変動準備金の経費計上。

上記8項目のうち①から⑥は損益把握方法の差異による修正であり、⑦および⑧は青色申告の特典としての経費計上である。青色申告の特典の中には、以上の他にも減価償却の特例や特別償却などが掲げられているが、修正事項としてではなく、自計式簿記の償却計算の中で特典に準拠した計算を行えばよい。

以上の修正事項の具体的記入例を示すと次のようになるであろう。

- ① 固定資産の売却収入については、財産的収入欄に赤字または一符号をつけて該当額を控除し、これを所得的収入欄に振替える。② 同上売却収入に対応する経費計上は、財産台帳における売却時点評価額(年度始価額一期間償却額)を財産的収入欄に計上して財産台帳から消去し、

桂 利夫：自計式簿記の青色申告適用に関する研究

現金現物日記帳

月	摘 要	数量	現金 取 引						残 金
			取 入			支 出			
			種 目	所得的 収 入	財産的 収 入	種 目	所得的 支 出	家計支出	
日	〔修正記入〕								
①	大家畜売却収入の振替え 〃 〃	大畜 乳		-300,000					
②	同上対応経費の計上	大畜	300,000	260,000	家畜費	260,000			
③	肥育素牛購入支出の振替え 〃 〃				大畜 家畜費		-80,000		
④	育成費の振替え イ) 種付料その他 ロ) 飼料費 ハ) 育成乳牛				家畜費 飼料費 大畜	-10,000 -150,000		160,000	
⑤	生産物家計仕向けの計上 イ) 生産物家計仕向け ロ) まかない見積り額	稻 資本金	200,000	(12,000)	米 労賃		200,000		
⑥	中間生産物の計上 イ) 種もみ ロ) 自給飼料	稻 飼料	8,000 500,000		種苗費 飼料費	8,000 500,000			
⑦	専従者給与の計上	資本金		(800,000)	家族労賃	800,000			
⑧	貸倒引当金の計上 イ) 繰戻し額 (前年分) ロ) 繰入れ額 (当年分)	戻し益 引当金	44,000	55,000	引当金 貸倒損			44,000	

財 産 台 帳

大家畜

摘 要	年度始価額	償 却 額	増 殖 額	財産的取引 による増減	年 度 末
② 搾 乳 牛	280,000	20,000		-260,000	0
④ 育 成 牛	150,000			160,000	310,000

負 債

摘 要	年度始価額	増 減 額	備 考	年 度 末
⑧-イ 貸 倒 引 当 金	44,000	-44,000	80万円の5.5%	0
⑧-ロ 〃		55,000	100万円の5.5%	55,000

他方同額を売却対応経費として所得的支出欄に家畜費（又は除却損）として計上する。③ 土地および償却資産の購入支出は財産的支出として差支えないが、肥育素牛の購入支出は所得的支出へ振替えねばならない。④ 育成中の大家畜（または果樹）への育成費用の振替えは、所得的総支出（購入＋自給）の中から素畜費、種付料、飼料費などの投入費を見積り、財産的支出に振替る。同時に財産台帳の財産的取引欄にも記入され期首評価額に加算される。なお、育成果樹のばあいには育成中の果樹からの収入がある場合には、所得的収入から振替えられ、育成費用

を控除する。⑤ 生産物家計仕向け見積額を所得的收入と家計支出両欄に記入する（青色申告では別途家計費の計算を行わないのでここで処理する）。なお雇用人へのまかない額は資本組入収入（元入）と所得的支出両欄に計上する。⑥ 中間生産物については、見積り額計上の是非はさておき、自給種苗、自給厩肥、自給飼料等の受払い量を現物整理帳から把握し、これらを見積り額を所得的收入と所得的支出の両欄に計上する。

⑦ 専従者給与の必要経費計上については既に指摘したように、自計式簿記では専従者給与および経営主引出し相当額が区別されることなく家計費欄に記入されている。したがって専従者給与を経費として所得的支出に計上するためには、家計費から振替えることが一見妥当のように考えられるが、自計式簿記の家計費には支出に伴う消費内容の実態を把握するためのものであるから、家計費の大きさを歪めるような振替え方法は好ましくない。むしろ家計費は現状のまま全額を資本からの引出し（減資）たものとし、専従者給与は別途元入れ（増資）したごとく取扱うべきであろう。

この元入れ方式は、年間給与相当額を整理記入に際して所得的支出と資本組入収入として記入するが、月々計上するばあいには、所得的支出と財産的收入（経営主借りまたは未払の発生）の両欄に記入し、整理記入の段階で経営主借りを資本組入れに振替えることによって清算する。なお資本組入記入は、家計費のごとき資本引出しに相当する欄が収入側にはないので、財産的收入欄に（ ）を付して便宜的に記入せざるを得ないであろう。

但しこの処理方法は、自計式簿記の記帳結果を利用したばあいの、あくまで便宜的な処理方法を考察したものであって、税法的に認められるか否かは論外である。

⑧ 貸倒引当金の経費計上は、必要に応じて売掛金期末有高の5.5%以下の金額を、所得的支出欄に貸倒引当損、財産的收入欄に貸倒引当金として計上する。また前年からの引当金が繰越されたばあいには洗替え法により、所得的收入欄に貸倒引当金繰戻し益を、財産的支出欄に貸倒引当金を計上する。なお、価格変動準備金を計上するばあいも同要領で行うことができる。

以上の修正記入の結果、自計式簿記の所得計算および財産計算は次のようになる。

農家所得 = 粗所得 - 所得的失費

粗所得 = 所得的收入 + 家計仕向額 + 経営内部仕向額 + 流動結果財増加額

所得的失費 = 所得的支出 + 経営内部仕受額 + 流動供用財減少額 + 減価償却額

+ まかない支給額

ゆえに

農家所得 = 所得的收入 + 家計仕向額 + 経営内部仕向額 + 流動結果財増加額 - 所得的支出  
 - 経営内部仕受額 - 流動供用財減少額 - 減価償却額 - まかない支給額 ……(1)

他方、財産計算は

財産純増加額 = 期末財産 - 期首財産

= (期末現金 + 期末現金以外の財産) - (期首現金 + 期首現金以外の財産)

期末現金＝期首現金＋所得的収入＋財産的収入＋資本金組入収入（専従者給与・まかない支給額）－所得的支出－財産的支出－資本金引出支出（家計費・家計仕向）

期末現金以外の財産＝期首現金以外の財産－財産的収入＋財産的支出＋流動結果財増加額－流動供用財減少額－減価償却額

ゆえに

財産純増加額＝期首現金＋所得的収入＋財産的収入＋資本金組入収入（専従者給与・まかない支給額）－所得的支出－財産的支出－資本金引出支出（家計費・家計仕向）＋期首現金以外の財産－財産的収入＋財産的支出＋流動結果財増加額－流動供用財減少額－減価償却額－期首現金－期首現金以外の財産…(2)

なお自計式簿記がもつ自己検証機能としての農家経済余剰と財産純増加額の一致性をみるためには、(2)式から(1)式を差引いて求めることができる。

財産純増加額－農家所得＝専従者給与－家計費

財産純増加額＝農家所得＋専従者給与（増資）－家計費（減資）……………(3)

注）土地および有価証券売却による損益は、既に農家所得の中に算入されている。

青色申告にあたっては、青色申告書の記載要領に基づき、収入欄には上記粗所得を所得内容別（営業・農業・その他事業・不動産・利子・配当・給与・雑・譲渡・一時）に記載すればよい。このばあい非課税対象所得や分離課税の対象となる所得を除外すべきことは言うまでもない。必要経費についても所得的失費から経費の算入を認められないものを除いて該当欄に記入すればよい。

3) 阿部亮耳・頼 平「農業簿記教本」p. 118 「月末や年度末などに家族労債を見積って経営の費用におとすが、実際に家計経済に対して、その家族労賃が支払われないばあいには、その金額だけ家計経済から経営に対して増資が行われたものとみなさなければならない」

## (2) 自計式簿記による青色申告のための記帳方法

青色申告は所得経済のみを会計主体となすものであるから、帳簿様式の如何にかかわらず農家経済を所得経済と家計経済に分離し、特に財布の区別を明確にすることが前提となる。さて、自計式簿記を現状様式のまま青色申告用簿記として利用するばあいには、両者の把握方法の相異から収入・支出の構成および性格づけの変更が必要となる。まず収入については、所得的収入・財産的収入の他に元入収入欄の設定を必要とする。しかし現実には該当欄がないので代替策で処理しなければならない。他方支出については、所得的支出・家計支出・財産的支出の中で家計費が、専従者給与計上の関係から自計式簿記本来の内容的把握はもはや困難となり、したがってこれを、経営主家計への資本引出し勘定としての家計費に性格を代替させねばならない。以上の想定の下で自計式簿記を記帳したばあいにはどのようなようになるかを考察してみよう。

### (i) 所得的収入

所得的収入欄には、従来からの記入対象である流動資産および用役の販売収入に加えて、従

来、財産的収入中に含ましめていた固定資産（土地・建物・大植物・大家畜、大機具）の売却収入が記入される。また整理記入としての生産物家計仕向けおよび中間生産物評価額計上は前項記入例のとおりである。（但し家計仕向額の振替え計上は、複計算を行なわない限り敢えて行う必要はない）

(ii) 財産的収入

財産的収入欄には、従来の財産的収入の中から固定資産の売却収入を除いた準現金（預貯金・貸付金など）および負債の収入が計上される。

(iii) 元入収入

一般農家のばあいには元入収入は、本質的な増資による現金または現物の受入れとしてではなく、前項記入例にみられる元入収入や、あるいは家計経済が所得経済費用の、例えば作業用衣服や電力料・水道料等の支払いが行われたばあいには、現金清算を行わずに帳簿上の処理で済ませることが多い。通常このようなばあいには元入収入と所得的支出の両欄に金額が記入され、元入収入は最後に資本に組入れられる。ところで自計式簿記には当該取引の記入欄がないために、前項記入例では元入収入を財産的収入欄に（ ）を符して便宜的に記入する方法を試みたのである。しかしこの方法では異質の取引を同一欄に記入するという欠陥を残すことになるから、これを避けるためには、家計からの収入（立替収入を含む）はすべて財産的収入種目である経営主からの一時借り収入として財産的収入欄に統一的に計上し、決算整理の際にその合計額を、資本引出しとしての家計費欄にマイナス符号（引出しを相殺）を付けて振替える方法が妥当と考えられる。

(iv) 所得的支出

所得的支出欄には、自計式簿記の記帳方法に従い経管用現物および用役の購入支出が記入される。また固定資産の売却収入があるばあいには、当該資産台帳価額を前項記入例のごとく財産的収入で受け入れ、同時に同一額を所得的支出欄にも資産売却収入（所得的収入）に対応する除却経費として計上する。また青色申告の特典としての専従者給与は、他の雇用労賃と区別して月々所定金額を所得的支出に記入する。実際に現金支払いが行われないばあいにも、財産的収入欄に未払額を記入して所得的支出欄に計上することは云うまでもない。ただし、専従者給与は疑制的な外部雇用を意味するものである関係から、現金支払いを義務づけており、未払金の長期据置きや、前項のごとく帳簿締切時における一括計上処理は許されていない点に注意すべきである。また家計関連費用のうち、支出の主な部分が事業遂行に必要と認められるものは所得的支出に計上して差支えない。両者の使用割合が判別できるものを支払った場合には、その割合に応じて所得的支出と家計費欄に記入し、他方、家計経済が支払ったばあいには農業負担額を所得的支出と財産的収入欄（借入）に記入する。なお、各種引当金等の費用計上については前項記載要領のとおりである。

(v) 家計支出



青色申告のために利用するばあいの家計支出欄は、家計費の一部が専従者給与として所得的支出欄に現金での支出を義務づけられている限り、自計式簿記本来の完全な内容別家計費の把握はもはや困難となる。したがってこの家計支出欄には、専従者給与以外に経営主家計へ支払われた一切の支出額が、家計費としてではなく資本引出しとしてここに計上されることとなる。また元入収入で考察したように、家計からの経営費負担額が財産的収入欄に借入れ収入として記入されてくるばあいには、帳簿締切にあたってこれを家計支出欄にマイナス符号を付けて振替え、家計支出欄に純引出し額を求める。

以上の取扱い方法から分るように、家計支出欄をもって、家計費の内容別全貌を把握できるような記帳方法を求めることは、専従者給与の未払い計上方法もしくは年給支払い方式の採用が認められ、整理記入段階での一括元入ないし減資としての振替え記入が許されない限り不可能である。

#### (vi) 財産的支出

取産的支出は、固定資産の購入支出（但し肥育素牛は流動財とみなし所得的支出）および準現金・負債についての支出が記入され、従来の自計式簿記の記帳方法をそのまま踏襲すればよい。

以上、自計式簿記による青色申告利用のための基本的相異点とその記入要領を簡単に述べたが、特殊取引や、青申のための決算整理等については、自計式簿記本来の記入原理に従えば容易に処理できよう。また、帳簿決算については、以上、現金現物日記帳に求められた所得的収入および所得的支出と、財産台帳に求められた固定資産減価償却額および流動資産棚卸増減額を用いて農家所得を算出することができるし、前項算出要領による財産純増加額をも算出することが可能である。なお青色申告のための課税所得を求めるためには、農家粗所得を構成する各種所得要素を青色申告の所得要素分類、すなわち事業所得（農業）、その他事業所得（兼業）、不動産所得（不動産利用収入）、利子所得、配当所得、給与所得、雑所得、山林所得、譲渡所得（固定資産売却収入）、一時所得別に仕訳け、さらにこれら所得中から分離課税の対象となる山林所得や土地・建物などの売却収入、非課税所得<sup>注4</sup>の対象となる所得（例えば少額貯蓄非課税制度の適用を受けている利子収入、傷病年金、遺族年金など）、あるいは源泉分離課税の対象となる配当金収入などを控除することは云うまでもない。なお免税所得<sup>注5</sup>に該当する農業所得は、一担所得計上のうえ該当税額が免除される。他方、所得的失費からは、課税所得の計算上必要経費への算入が認められない租税公課として、所得税、道府県民税、市町村民税、相続税、加算税、延滞税などを控除しなくてはならない。

以上を要約的に表示すれば次表のとおりであり、最後に求められた所得控除前の課税所得から、さらに各種所得控除額が差引かれて課税所得が計算される。

- 4) 所得税法の規定による非課税所得（法9）。所得税法以外の法令規定による非課税所得に関わるものとして、イ）租税特別措置法、ロ）特別の法会の規定によるものを参照。

課税所得算出表

摘要	農家粗所得			所得的損失				差引				
	所得的収入	流動結果 財増減額 (+ 期末 - 期首 有高)	計 (農家粗 所得)	控除額 (分離課 税・非課 税所得)	差引① (課農家 所得)	摘要	所得的支出	流動供用 財増減額 (+ 期末 - 期首 有高)	減価償却 額	計 (所得的 損失)	控除費 (課税に 準じて 必要経 費・雑 費など)	差引② (課税所 得の必 要経費)
農業収入	円	円	円	円	円	農業経費	円	円	円	種苗肥料農薬利費 ..... .....	円	円
稲						費						
雑穀						種苗肥料						
野菜						農薬利費						
.....						.....						
.....						.....						
.....						.....						
その他事業収入						必要経費						
不動産収入						.....						
利子収入						.....						
配当収入						.....						
給与収入						.....						
雑収入						.....						
山林収入						.....						
譲渡収入						.....						
一時収入						.....						
計						計						

- 5) 免税所得には、1) 開墾地等の農業所得(措法24, 昭和57年3月31日までに開墾等をした土地で、麦、野菜など特定の農産物を栽培した場合の所得)、2) 肉用牛の売却による農業所得(措法25, 昭和56年から昭和60年までに飼育した肉用牛を特定の家畜市場で売却した場合における免税対象飼育牛の売却により生じた所得)

#### 4 む す び

以上のとおり本稿では、自計式簿記による青色申告利用の方法を試みたものであるが、もとより両者は損益把握目的とその方法を異にするため、自計式簿記本来の記帳方法のままでは相方の目的を同時に満たすことは困難であった。しかし自計式簿記あるいは青色申告簿記のいずれかが、記帳方法の原則を多少譲歩するならば完全でないにしても一応の目的を達成することが立証できたわけである。特に両者の一致性の障害となるのは、第3節で考察したように専従者給与の計上および処理方法にあるが、所得経済と家計経済が未分離な農家経済の実態に即した専従者給与の弾力的な計上方法が税務当局によって認められない限り、両者の不一致は解決しないであろう。

自計式簿記の青色申告の利用状況は詳かでないが、「青色申告導入農家の動機等に関する調査結果」(全国農業会議所・1983年3月)の採用帳簿調査によると、調査対象農家の4.5%を占めており、少なからず利用者が実在することもまた事実である。われわれはこうした利用者の存在を無視してはならないし、本考察のねらいもこうした利用者の実態をふまえて、さらに利用拡大のための記帳方法を工夫・検討することにあつたわけである。

最後に、青色申告記載上の疑問点を若干指摘するならば、自給現物見積り額計上の是非およびその範囲をどこまで義務づけるかということである。例えば養蚕業における桑葉、茶栽培・製茶業における生茶、酪農における自給飼料および子牛飲用乳などの計上がそれである。また、育成家畜・果樹への振替え対象費用および同費用控除収益(例えば初産小牛の販売収益など)の振替えの範囲がなお不明確である。

#### 参 考 資 料

- [1] 阿部亮耳「農業経営複式簿記」明文書房 昭和47年
- [2] 菊地衛編「所得税の実務」日本税経研究会 昭和56年
- [3] 阿部亮耳・頼 平「農業簿記教本」明文書房 昭和52年
- [4] 富岡幸雄「税務会計総論」森山書房 昭和44年
- [5] 農業税制研究会「農業青色申告の手引」昭和54年
- [6] 全国農業会議所「青色申告導入農家の動機等に関する調査結果」1983年
- [7] 大阪国税局所得税課監修「収支日計式簡易帳簿」昭和54年
- [8] 全国農協中央会「農協式農業経営簿記」昭和55年