

農業の税務会計における簡略性

阿 部 亮 耳

1 は し が き

昭和59年3月の所得税法改正により、「青色申告制度」とは別個に国税当局は記帳義務を強調することとなり、昭和60年度から実施されることとなった¹⁾。本来、「申告納税制度とは、納税者がその取引の過程で集積された客観的な資料による裏付けのある所得金額をもって申告すること」とされており、今回の措置についても、「新たな義務の創設ではなく、本来申告納税制度に内在している納税者の責務を明確化しようとするもの」であり、「確認する制度として構成すべきもの」としている。(傍点筆者)

農業の所得税に関する「記帳義務と課税対策」の近年の経緯については、すでに別稿で述べたところであるが²⁾、その後上述の通り一定所得額以上の限定はあるが農業者も所得税の申告に当たっては、事業所得の中の農業所得として記帳義務が改めて確認されることになった。

複式簿記は本式の簿記であり、完全性を保有するのに対して、単式簿記は略式の簿記であり、完全性を欠除する。筆者はすでに農業簿記記帳が事実上農家のような家業の形態をとる場合には、経営と家計とが未分離で、単式簿記の比重が高いが、法人格をもちまた雇用者が多くなるにつれて、漸次複式簿記の採用される比率が一般的に高くなることを明らかにした³⁾。今日わが国の農家の記帳は単複混在した形であるが、農業者に制度上記帳を要請する最も重要な動機として、課税所得の算定と申告がある。今回の措置は罰則がないため、それ程の強制力はないと思われる。しかしながら、税務会計としては公平なる課税所得の算定を期し、改めて記帳義務を強化することとなったが、納税者の個性性が尊重されなければならない一方、記帳の簡略性ということが強く意識されている。よってこれらの簡略性について、公平な課税所得の算定という点から、どのような会計学上の理論的根拠があるかを明らかにすることが本稿の課題である。

今回制定された「記帳制度」(以後は今回制定されたものを指す)は、従来の「青色申告制度」と併存させることによって、記帳の水準に差等を設け、原則としては「記帳制度」には特典を与えないものとしており⁴⁾、特典のある青色申告を選択した方が有利であるから、より高い水準の記帳に移行することを期待しているごとくである。「記帳制度」は「青色申告制度」よりは、なお簡略化されたものと考えられる。

「青色申告制度」の場合にも、周知の様に簡略化という見地から3段階に区分されており、第

1は完全性を保有する複式簿記をもって代表される「正規の簿記」、第2は「簡易簿記」(権利確定主義による)、第3は記帳者に限定はあるが「現金主義による簿記」となっている。今回の「記帳制度」の第1は「法定帳簿」であり、第2は「帳簿代用書類」で2段階に区分されている。ゆえにこの両方の制度を比較考慮すると一応五つの区分が設定されていることとなる。

チャットフィールドの『会計思想史』によると、「好結果をもたらす所得税の他の先行条件として欠くべからざるものは、正確に記帳を行なうことである」が⁵⁾、わが国の課税所得を算定する場合、最も完全性を保有する「青色申告制度」の「正規の簿記」から「帳簿代用書類」に至る簡略性の段階において、記録、計算、報告の三つを含めた理論について考察を進めるものとする。すなわち、複式簿記における完全性を、公平なる課税所得算定と申告のために、どこ迄理論的に簡略化しうるかである。

- 1) 所得税法第二百三十一条の二、所得税法施行規則第二百二条(最終改正、昭和59年3月31日)。
- 2) 阿部亮耳、「課税対策と簿記記帳」、『農業と経済』第49巻第3号、昭和58年3月、48～58頁。
- 3) 阿部亮耳、『会計実践としての農業の財務簿記』、『農業財務会計論』、昭和49年2月、明文書房、38～46頁。
- 4) 青色申告制度の場合には、たとえば衆知の通り青色申告控除10万円などそれ以外に種々特典がある。
- 5) M.Chatfield, "History of Accounting Thought", 1973.9, 津田正晃, 加藤順介訳, チャットフィールド『会計思想史』, 第15章 所得税における会計の役割, 259 p. 昭53.4, 文真堂。

2 課税所得算定における簡略性の方法と段階

さて、本来税務会計のうち法人税については特に企業会計方式の依存度が強い。これにならって個人所得税の場合にも、事業所得については同じく企業会計方式に依存している。筆者はすでに「農業所得税と農業会計との相違」として⁶⁾、(1)所得税計算の種類による相違、(2)課税されない収益、(3)課税される非収益、(4)収益の年度所属に関する相違、(5)費用項目の否認、(6)控除される非費用、(7)費用の年度所属に関する相違を列挙した。これらの相違は、「正規の簿記」を記帳する場合にも生ずる税務会計と農業会計との相違である。しかしながら、農業の課税所得の算定と申告には、「青色申告制度」が記帳の簡略化から3段階に分れているにせよ、当該年分の「所得税青色申告決算書」はその暦年と同一の『損益計算書』を提出しなければならない。そこで、具体的にこの『損益計算書』は農業所得用の青色の用紙が決っており、第1段階として次式(1)により差引金額を算出し「収入金額」-「(必要)経費-(経費から差引く牛馬果樹等の育成費用)」……(1) 第2段階として、各種引当金・準備金等(たとえば貸倒引当金の繰戻額等を加算し、専従者給与や貸倒引当金の繰入額を控除する)を加減して「青色申告控除前の所得金額」を算出し……(2) 第3段階として青色申告控除額を(2)より差引いて(農業)「所得金額」を算出……(3) している⁷⁾。これが“農業所得金額”として『損益計算書』に表示されているものである。ゆえに、まず第1に、この『損益計算書』の各項目を十分に検討することが必要である。そのためには、添付の内訳報告書として要求されるものの考察を必要と

阿部亮耳：農業の税務会計における簡略性

し、次の④から⑭までのものが存在し、かなり詳細な項目である。以下の説明のため煩をいとわず項目を羅列することとする。これらのものを、どのような理由の下に簡易化、省略化しうるかを詳細に検討することを要する。

④ 収入金額の内訳（期首期末の棚卸高は現金主義の人は記入しない）

田畑（果樹を含む）、特殊施設（キウリ、トマトなど）……農産物計、畜産物その他
作付面積（飼育頭羽数）；本年収穫量（生産頭羽数）；

農産物の期首棚卸高，数量，金額⑤；農産物の期末棚卸高，数量，金額⑥；

①販売金額，②家事消費金額

⑤ 農産物以外の棚卸高の内訳（除現金主義）

未収穫農産物，期首，期末の数量，金額；販売用動物，（期首，期末の数量，金額）；

種苗，肥料，飼料，農薬，諸材料，その他（同上）；

上記 期首棚卸高計⑭ 期末棚卸高計⑮

⑥ 減価償却費の計算

減価償却資産の名称等（繰延資産を含む），面積又は数量，取得（成熟）年月，①取得価額，
②償却の基礎になる金額，償却方法，耐用年数，③償却率，④当該年中の償却期間，⑤当
該年分の普通償却費（②×③×④），⑥割増（特別）償却費，⑦当年分の償却費合計（⑤+⑥），
⑧事業専用割合，⑨当年分の必要経費算入額（⑦×⑧）⑩未償却残高（期末残高），各項目
合計⑪。

⑦ 牛馬・果樹等の育成費用の計算（販売用の牛馬，受託した牛馬は除く）。

牛馬・果樹等の名称，取得・生産・定植等の年月日，①前年度からの繰越額，
育成費用の明細として

②本年中の種苗費，種付料，素畜費，③本年中の肥料，農薬等の投下費用，④小計＝②
+③，⑤育成中の果樹等から生じた収入金額，⑥本年中の取得金額に加算する金額（④
－⑤），⑦本年中に成熟したものの取得価額，⑧翌年度への繰越額（①+⑥－⑦）

⑧ 貸倒引当金繰入額の計算（除現金主義）

①本年末における貸倒引当金の繰入の対象となる貸金の合計額，

②本年度繰入限度額（①×5.5%）

③本年度繰入額 ④

⑨ 青色申告控除額の計算

⑤当年分の不動産所得の金額（青色申告控除額を差し引く前の金額）（赤字の時は0）

⑥10万円と，⑦とのいずれか少ない方の金額（不動産所得から差引かれる青色申告控除
額）

⑧青色申告控除前の事業所得の金額（赤字の時は0）

⑨青色申告控除額

- ㉞ 税理士・弁護士等の報酬・料金の内訳 支払先住所、氏名、当年中の報酬額等
 - ㉟ 利子・割引料の内訳（農協・金融機関を除く）期末現在の借入金等の金額
 - ① 地代・賃借料の内訳、支払先の住所・氏名、小作料賃耕料等の別、面積数量、支払額
 - ① 雇人費の内訳、氏名又は作業名、日数、支給額（現金、現物）、源泉徴収税額 ㉞
 - ㉞ 専従者給与・事業主報酬の内訳、氏名、続柄、年齢、従事月数、支給額（給料賞与）①
 - ① 当年における特殊事情
- 6) 阿部亮耳、「農業所得税と農業会計との相違」、『農業と経済』、第23巻第1号、昭和32年1月、68～75頁。
- 7) 税務署により公布される「58年分所得税青色申告決算書（農業所得用）」、ならびに「決算書の書きかた」参照。

3 財産計算の簡略化

最も基本的な簡略化は『損益計算書』のみを申告提出して課税所得計算を行なうということである。確かに第1の「正規の簿記」として複式簿記を用うれば当然に仕訳帳と総勘定元帳とを備えて、貸借対照表と損益計算書とを作成することとなる。しかしながら、青色申告制度においても、第2の「簡易簿記」や第3の「現金主義の簿記」は貸借対照表の添付を必要としない。

これは、 $\text{財産} = \text{資本}$ の資本等式を常に成立せしめる必要のない単式簿記に簡略化しうる基本的路線である。この場合のやり方としては、『損益計算書』のみを提出するのであるから、資本等式の右側の資本項目の計算、すなわち、 $\text{収益} - \text{費用} = \text{純損益}$ のみを取扱えばよいことになるが、事実上これらの名目勘定による抽象額は、資本等式によって導出されており、この左側の財産項目自体の網羅性、完全性を取崩して、一部の財産のみに限定着目して、その増減のみを記録しておき、これらの結果から逆に、不完全ながら純損益をひいては事業所得を算出しようとする方法をとるものである。

これによって、農家の簿記として理論上面倒な問題の一つである財産の帰属の問題を回避することができる。すなわち、現金やその等価物あるいは負債について、経営と家計の分離という厄介な問題を間接的に避けて通ることが可能である。

農業経営において複式簿記を記帳するに当たっての一つの問題は、上記のことに関して特に現金そのものを経営用と家計用とに分離し得るかどうかである。客観的にはこれは不可能であり、筆者の見解として事実上これを分離しうるのは会計担当者の意思によるところである。特に証拠書類等によって客観性を事後的に保存させる税務会計としては、もとより課税所得の10分類の問題が別にあるが、極めて困難な問題の一つである。その他の財産が農業用であるかどうかはかなり具体性を保有し事後的にも客観性を証明することができ、上記の現金などと異なりそれ程困難ではなくなる。債権や債務も相手方となる債務者や債権者によってある程度判断

され、有体物となればいっそうその程度は増加するからである。

このように、財産の網羅性、完全把握を農業経営について行なわないで、損益計算による課税所得計算を行なうとなると、資本等式の左側の財産をある程度限定してその増減のみに着目して財産自体の変化はそれ程厳密にこれを記録せずに損益計算を行なうこととなる。そこで税務会計上、この限定された財産の増減をどの程度に簡略化するかによって、「青色申告制度」の「簡易簿記」（権利確定主義）と「現金主義による簿記」に分れてくる。よって第2の簡易簿記の仕組みを中心に検討するものとする。

「簡易簿記」による帳簿としては、①現金出納帳、②預金出納帳、③売掛（未収）帳、④買掛（未払）帳、⑤農産物受払帳、⑥償却資産台帳の六つが挙げられる。「簡易簿記」の具体的な基準となるものは、日本税経研究会による「農家簿記」（第一分冊、第2分冊）であり、「作業日記帳」が付されているが、これは直接には財産の増減に関係がない。この基本構想は、単式簿記の形態で、第2の「簡易簿記」にも、第3の「現金主義による簿記」にも適用しうるものであり、後者はこの帳簿の一部のみを記帳すればよいこととなる⁸⁾。

1) 経常取引における簡略化

ここで、「権利確定主義」による「簡易簿記」として、現金、預金、売掛金（未収金）の当座資産と、買掛金（未払金）の負債がまずあげられるが、これらの限定された財産の増減を日々把握することによって、その理由づけ、ひいては、収入金額と必要経費の項目を知ろうとするものである。農業所得の場合、権利確定主義というが、事実上半発生主義（*obligation basis*）によることを認めているので、一番重要な帳簿は、現金出納帳と預金出納帳であり、売掛金等や買掛金等については、決算時のみこれを行なえばよいものとしている。手形の債権、債務等がないのは、まだこれらの信用手段が農業界に浸透していないためであろう。また農業者の実際の記帳が、この通り半発生主義であることが何よりも事実を現わしている。

しかしながら、農業の税務会計においては収穫基準（*crop basis*）が農産物について適用されるので、そのために「簡易簿記」としては、⑤の農産物受払帳を用意し、農産物の種類、数量、収穫年月日を記載せしめる。この収穫基準を採用する理由は二つあると思われる。一つは家事消費量を把握して、その評価額を収入金額に導入するためである。今一つは、農産物のうち主要な品目である米麦は公定価格によって政府の買上げが保証されているために、その収入金額を充分予想し保証しうるということである。この二つの理由のために簡略化は次の点で行なわれる。一つは、農産物と広く規定しながらも、実際には「米穀などの穀類以外の農産物については、省略することができる」としている。もう一つは、収穫基準といいながらも、先述の半発生主義と同様に、実際には「半収穫基準」であって、日常の販売による記帳によって収入金額を計算し、年度末の棚卸の作成時のみ、収穫した農産物の数量、単価、金額を記載することとしている。この場合にも、先の米麦等の穀類に重点があり、野菜等の生鮮農産物は記載

しないでもよく、それ以外の農産物についても、数量が僅少なものは省略し得る。ただ、家事消費量を把握するためには、通常の企業とは異なって収穫基準が適用されており、これらは添付の内訳書④に関するところである。

以上の様に經常の取引は、①から⑤までの現金、預金、売掛金、買掛金、農産物（主として穀類）の財産の増減を把握することにより、逆にその増減理由から総収入金額と必要経費を導出する方法がとられている。ゆえにこれを月末（年末）の整理として「科目別整理帳」を用意して「元帳」に当たるものとし、「現金出納帳」（預金出納帳）「農産物受払帳」からこれに整理記入させることとしている。

以上、經常取引について財産の増減を主要な項目にのみ限定して、この記録から逆に収入金額と必要経費を項目別に把握しようとするのである。これは複式簿記による証憑書類——仕訳——転記——検証の正規の記帳処理と対比すると、資本等式を基とした試算表による検証性を欠く。すなわち、年度末と年度始の財産有高の比較による財産計算を行なわない。従って記入洩れを生ずることとなる。

財産計算の日日の取引の記入についての省略は「簡易簿記」については以上の通りであるが、記帳上のごく細かい簡易化としては日日、月末、年末の一括記載がある。「正規の簿記」においても、①少額の取引については“日日の合計金額の一括記載”を認めている。②「米穀、野菜等の家計仕向は、月末毎に、種類別に、それぞれの合計数量、合計金額のみを、正規の簿記にあっては月末ごとに、簡易簿記では年末に一括記載しうる。ただこの家計仕向けについて、家事消費等に充当する程度しか栽培していない農業者の収穫する野菜、果物、その他これらに類する農産物、または、そうでない農業者も収穫後直ちに家事消費等に充当するものは、収穫事項の記載についてはこれを省略することができる。

また、保存している証憑書類等により、その内容を確認できる取引については、相手方別に、日日の合計金額のみを一括記載することができる。

2) 決算整理における財産のたな卸しと評価の簡略化

第1の段階として、日日の經常取引において財産の一部の増減のみを記録するという簡略化が実施されてきた。第2の段階としては、決算整理時に行なわれる損益計算補正のための財産有高の整理がある。一般に「正規の簿記」としては、決算整理として棚卸表の作成を行ない、これに基づいて決算整理仕訳を行なう。これは經常取引の補足であり、またどの程度きめ細かく行なうかである。

そこで「簡易帳簿」によって行なわれる簡易化は、「権利確定主義」といっても、役務に関する費用・収益の繰延見越はこれを省略しているが（所得の種類別による関連は除く）、これは連年同額という考え方に拠るものである。売掛（未収）、買掛（未払）の半発生基準、及び農産物の半収穫基準についてはすでに述べた通りである。ここでの問題は、添付の内訳報告書⑤と

阿部亮耳：農業の税務会計における簡略性

⑩に関するところであって、未収穫の農産物（立毛）、未成育の牛馬等（育成家畜）または未成熟の果樹等（育成果樹、特用樹等）に要した費用を年末に整理して、必要経費に算入される金額から控除しなければならない。この年度末の棚卸し評価の問題は、正確に行なうには極めて煩雑であることは疑いを入れない。

そこで、まず未収穫農産物に要した費用については、連年同程度の作付規模と考えられる場合には、期首棚卸高＝期末棚卸高と考えて決算整理を省略し、当年度必要経費に対する調整を行なわないのである。

次に、未収穫農産物に要した費用が毎年同程度でないものとするれば、これを何等かの方法で評価しなければならない。当然評価の原則は原価主義によることになるが、簡略法として、種苗費、肥料費、薬剤費というその農産物の特定の直接費に限定することができるものとしていることである。その他の一切の間接費は計上しないのであって、連年これを継続すれば大差はないという考え方に基づく。

評価について、これと同一の簡略法は育成家畜の期末評価額についても認められている。この場合の直接費は、種付費又は素畜費と飼料費に限って加算する簡便法を採用することである。また育成中の果樹や特用樹に要した費用についても、種苗費等の取得費、明らかに区分できる苗木の定植労務費、肥料費、薬剤費に限定している。

以上のように期末資産の棚卸しについて、最も単純には省略し、次いで特定の直接費のみによって評価の単純化を計っている。これは、結局必要経費の年度所属の相違の問題に帰することとなる。

ところで上記とは全く本質的に異なった簡略化は、期末資産の棚卸しについて、一定の比率あるいは基準金額による方式を採用することである。まず、未収穫農産物については、その種類別10アール当たり基準金額で計算可能とし、次に未成育の牛馬等については、先述の直接費のうちの飼料費について、また未成熟の果樹等については肥料費、薬剤費について、それぞれ一定比率又は基準金額により計算可能とした。なお、未成熟果樹等の評価の場合に、副産物としての果実の売上げを控除する方法をとるときには、樹齢別、10アール又は10本当たりの基準金額により計算可能としている。

この基準金額は当然農業者自らの計算によるものではなく、税務当局の認めた一方的金額である。簡略化のため標準化された比率・金額を用いることとなる。もちろん先述の1)の家事消費等の記載の簡略化についても、収穫時の価額の平均額又は販売価の平均額による計算を認容し、さらに、10アール当たりの基準金額で計算されることになる。これは、個別性、個々の納税申告者の事情を簡略性のために或程度無視しようということである。それは、一つには納税者側の記帳計算の簡略化であり、もう一つは徴税者側の計算の簡略化である。これらの標準的規制は、減価償却の計算方法に端的に現われてきている。

添付書類の内訳⑩の減価償却費の計算は、かなり重要なものであり、詳細なものである。衆

知のごとく、償却方法については農業所得計算の場合、生物については限定があって定額法しか認められていないが、耐用年数、残存価額の比率については、法定の標準数値が当然のごとく用いられており、個別の事情は反映されていない。しかも、減価償却費については全国一律である⁹⁾。

一般に白色申告の場合には、すべてが標準という形で把握されてくる。これは税務当局の側からする計算であるから、従来からいわれている通り、単位面積当たりの所得標準、単位収穫量当たりの所得標準、単位頭羽数当たりの所得標準は、所得そのものを標準額で示すのに対し、単位収入金当たり所得標準は収入については個別性を尊重するが、必要経費については一定の基準に拠るものとするわけである。青色申告制度においては必要経費の個別的な事情が記帳によって十分認められているとはいっても、ある程度の限界があり、少なくとも減価償却費の計算については、一律の標準比率が用いられているところである。このように標準比率の適用という問題があり、個々の納税者の事情を尊重して、一律ではない公平な課税所得の計算といっても限度のある点を指摘しておきたい。

現金式簿記は「青色申告制度」において「小規模事業者」に認められた所得計算方法である。この場合には、収入支出の年度所属の相違から「現金出納帳」のみが記載され、債権、債務、資本、収穫、棚卸し等の記帳は一切省略される¹⁰⁾。ただ「現金主義」といっても減価償却費の計上は認められるわけである。すなわち、付属添付の明細のうち、㊸及び㊹の期首期末の棚卸高、㊺の貸倒引当金の繰入額等は一切記入しなくてもよいこととなる。ただし農産物の収入金額中に、家事消費や贈与の額を計上することになっており、必要経費にも減価償却費の他に事業用固定資産等の損失も含まれてくる。もちろん、償却資産となるための牛馬果樹等の資本的支出は必要経費には算入されない。半発生主義に代えて現金主義を小規模事業者に認容するのは、信用取引が行われていないからではなく、記帳上の煩雑性を省略しようという点と、年度所属をそれ程企業会計のごとく厳密にしないでもよいという配慮に他ならない。

- 8) 国税庁所得税課，樽林良直，菊地幸久共著『農家簿記』第1分冊，第2分冊，日本税経研究会，昭和51年11月刊による。「なお，同帳簿には，前受(仮受)帳，前払(仮払)帳も用意されている。
 - a) 全国農業協同組合中央会，『農協農業経営簿記』，日記帳(150頁)，とりまとめ帳(102頁)，昭和56年刊。
 - b) 近畿府県農業協同組合中央会，『農業経営記録簿』，Ⅰ総とりまとめ帳(42頁)，Ⅱ作業日記帳・現金出納帳(142頁)。
 - c) 静岡県農業水産部，静岡県農業会議，静岡県農業協同組合中央会編集，『農業経営記録簿』，日記帳(148頁)，とりまとめ帳(76頁)昭和55年度刊。
 - d) 長野県農家簿記普及委員会，(構成頁は長野県農業協同組合中央会以下22団体に及ぶ)『つけやすい農家簿記』，Ⅰ日記帳(220頁)Ⅱ設計・実績検討簿(94頁)，(昭和57年)。
 - a)から d)までの若干の帳簿類は，日本税経研究会の「農家簿記」に照応して，一方で青色申告の「簡易簿記」を意図し，他方農業経営の把握分析に役立たせることを目的としている。
- 9) 所得税法では，耐用月数，中古品の問題，特別償却，少額資産の取扱い，修繕的支出と資本的支出の

区別等について、かなり詳細に規定している。

- 10) 「現金主義による帳簿」は、法定上は「現金出納帳」のみを記録すればよいことになっている。しかしながら、年度末にこれから収入金額や必要経費の項目を拾い出して計算するためには、「科目別整理帳」の記入が望ましいことには違いない。ゆえに、記録は義務でないが計算はこれを当然行なって申告書を記載すべきであると考えられる。

4 「記帳制度」による簡略化

従来「白色申告」と称せられてきた「青色申告制度」以外の納税義務者の中で、昭和59年3月31日の所得税法改正により、農業所得の金額がその他の事業所得、不動産所得、山林所得と合計して300万円を越える場合には、「大蔵省令で定めるところにより、帳簿を備え付けてこれらの所得を生ずべき業務に係るその年の取引のうち総収入金額及び必要経費に関する事項を大蔵省令で定める簡易な方法により記録し、かつ、当該帳簿を保存しなければならない」（所得税法第二百三十一条の二第1項）ものとした。

この場合に、従来の白色申告者がすべて含まれるわけではなく、過去2年間の基準において“所得金額の合計額”が300万円を越える者となっている。この額は、一つには総収入金額から必要経費を差引いた金額であるが、専従者控除額を差引いた金額である。今一つは、上記の3種類の所得の合計額であって、その中の種類別の所得が負である場合には、それは零とみなされることとなっている。広く農業者とはいっても、事業所得の中の一つとして農業所得があり、農業以外の事業所得のある者や、山林所得、特に今日兼業農家の中には不動産所得を有する者もかなりあると思われるので、この300万円以上に該当する者がどれ程かは明らかでない¹¹⁾。

さて、このいわゆる「記帳制度」が「青色申告制度」よりも簡易な方法であるとすれば、どの様な点で簡略化されているかが問題となる。第4の段階として考えられる「法定帳簿」とはどの様なものであるか。昭和59年大蔵省告示第37号によって、事業所得のうちの「農業の部」に関して、収入と費用とに関する規定があり、その概要を知ることができる。

この概要にのみよれば、「法定帳簿」といっても特定の帳簿がある訳ではなく、先述の「青色申告制度」における第2段階の「簡易簿記」と大略同一である。もちろん青色申告による特典は認められない。法定の記載要件さえ満たしておればよいという意味である。

この場合特に注目されることは、証憑書類の保存には重点がおかれていることである。また特に取引に関して相手方を記録させることは、検証可能性を端的に要請したものであり、税務会計上の要点であろう。

しかしながら、「青色申告制度」では「簡易簿記」は一般の納税義務者を対象とし、小規模事業者についてのみ「現金主義による簡易簿記」を認めた。「法定帳簿」では300万円以上の納税義務者の記帳義務であり、これと連動せしめているものと想像される。

「記帳制度」の第5の「帳簿代用書類」となると、帳簿の記載は全く省略され、受領した請求

書、納品書、送り状、領収書その他これらに類する書類や、業務上の作成書類等のいわゆる証憑書類自体が帳簿に代用されることとなる。このことは、本来証憑書類が監査等の客観性を保証するために存在し、取引自体の存在を税務当局が認知するための手段のみが残存し、記帳自体の義務は事実上省略されてしまっている。ただ計算と申告をするという義務は勿論存在するのである。

ところで、この第4の「法定帳簿」と第5の「帳簿代用書類」との差異については、帳簿の保存義務が前者が7年、後者が5年であるが、検査を困難とする事情がある場合を除いて、これが行なわれることとなっている(所得税法231条の2②)。この困難という事情としては、例えば、①帳簿の不整理、②帳簿の遠隔地での保存、③平隠に調査が行なえないような状況にある場合などが想定されているとすると、建前を強調するだけの結果となる。

この「記帳制度」が事実上どの程度農業者の記帳を促進することになるかは今のところ全く不明である。「法定帳簿」は「青色申告制度」の「簡易帳簿」と類似のものともみられるが、「帳簿代用書類」に至っては、税務当局としては記帳の簡易化という程度を通り越して、最後の客観性を保有するものとして、証憑書類の保存のみを挙げたことは明らかである。

税務会計上の原則の一つとして、「企業自主計算主義の原則」がある¹²⁾。これは「課税所得を計測するために税務の規定や理念を害さなければ、納税者の側の記帳、決算、財務諸表の作成方法、内容、体系などには、何等の規制や積極的な干渉を加えてはならない」という考え方であり、実質的な計算把握を達成すればよく、その本来の機能を果している限りにおいては、納税者の経理を拘束しないというのである。

このために税法は一つには会計方法を選択適用させている。一定の枠の下で適用されるのでこの選択には継続性が要請される。たとえば、権利確定主義と現金主義、あるいは減価償却額の計算方法としての定額法と定率法などの選択とその適用継続がある。これらの結果は確定した決算として会計主体の同意を得たものであることが必要である。

通常の複式簿記の記帳は、第1に経常取引については、証憑書類を取引の証拠として仕訳を行ない、元帳に転記され、その結果が試算表によって検証される。第2に決算整理として精粗の差はあるが棚卸が行なわれて棚卸表が作成され、これに基づいて修正取引が認識測定されて修正仕訳となり、第1と同じく元帳に転記され修正試算表によって検証される。第3の段階としての帳簿決算にあつては、振替取引の仕訳転記を順次行なって大陸法であれ、英米法であれ、残高勘定あるいは決算後試算表により検証が行なわれて記帳の手続は一順終了する。その結果が損益計算書あるいは貸借対照表として表示される。

ところが今日 EDP によって、仕訳がインプットされると後は自動的に財務諸表の作成まで機械によって行ない得るし、仕訳以後計算作表の過程は、いわゆるブラックボックスの中にあつて可視不能となった。ここに税務当局としては、これらの工程の如何に拘らず、“即時見読可能”を要請することとなった。手動によるこれらの転記や検証の労働節減の努力は年来行な

阿部亮耳：農業の税務会計における簡略性

われてきたのであるけれども、マイクロコンピューターなどの開発実用化は、これらの問題に対して新しい展開を要求するであろう。機械化による作業の迅速化が行なわれる一方、可及的本来の帳簿の復元が要求されている。この様な意味で EDP 化は、取引のインプットの操作の問題はあるが、以後の手続は別の意味で簡略化される。

ここで、単に情報としての会計のみでなく、いわゆる会計責任の側面が強調される。「代用帳簿書類」の名の下に証憑書類のみが残存要求されることは、税務会計の本質の一端を示すものといわねばならない。

最後に、税務会計上の計算簡便性の原則について若干述べておきたい¹³⁾。今迄の農業の「青色申告制度」や「記帳制度」にみられるごとく、この原則には納税者の便宜をはかるという側面と、税務行政上の容易性と効率性を考慮するというもう一つの側面とが存在する。

さらにこの計算簡便性の内容として、第1は計算の経済性の配慮であり、第2は計算の弾力性の配慮である。第1は、主として本稿において考察してきたところであるが、複式簿記による本来の厳密な計算方法を例外なしに強制すると、租税調達の運営上の効率性や円滑性が阻害されるので、適正性を確保しながら調和して簡易化をはかり、所得計算の経済性をはかるのである。すなわち、厳密な正確性を追求することの課税上の効果と、計算手続の煩雑化による労務費の増大を避けるためである。この原則は納税者と徴税者の双方に働くことに注意しなければならない。

第2の計算の弾力性の配慮は、「正規の簿記」による計算方式や事実の認識測定が存在するのに対して、簡略化代替する方法を設けて許容するという原則であり、これも本稿での考察の種々の側面に現われてきている。

- 11) 注)2により指摘した300万円以下の「農業所得者」は約90%で、大多数の者が小規模事業者となる。今回の「記帳制度」では総収入金額から必要経費を差引き、さらに専従者控除額を控除した残額である。

全国農業会議所農政部によると、昭和57年分で兼業等すべてを含む農業所得納税者は、807,024人で、そのうち農業所得者は203,086人、300万円以下は180,693人(青色20,422人、白色160,271人)である。『農政調査時報』334号、1984.7<資料7>8頁。

- 12) 富岡幸雄、『税務会計学』、95～98頁、富岡氏は税務会計上の企業自主計算主義の原則として、次の四つを挙げられる。(1)企業経理非拘束の原則、(2)会計方法選択適用の原則、(3)確定決算基準の原則、(4)税務財務諸表独立の原則、森山書店、1978.4。

- 13) 富岡幸雄、『前出』、94～95頁。

5 む す び

今年昭和59年3月の所得税法改正により、事業所得等について改めて「記帳義務」がある程度納税者に確認されることとなった。これを機会に従来の「青色申告制度」も含めて、農業者の農業所得を公平に、すなわちその納税者の個別事情に沿うてできるだけ能率的に記帳し、計算申告するについてこれらの具体的な簡易化に対応するその理由づけを考察した。

農業者は一般に家業として小規模であるが、正規の簿記である複式簿記を第1に挙げて、これを日常取引の把握として特定の財産の増減のみに限定する単式簿記化、及び記入における一括化、年度末の決算整理における棚卸の省略、評価の単純化が挙げられるが、納税者側の単純化が進むに従って、徴税者側の基準金額の採用、標準化が前面に出現し、減価償却額の計算にはその特徴がみられる。また責任会計という見地からも個々の納税者側の最後の線は「帳簿代用書類」の証憑書類にみられる。