

# 会計公準，会計原則と農業会計

阿 部 亮 耳

## 1 は し が き

農業会計原則を定立したいという希望は久しいものがあり、関係する個々の原則あるいは基準については機会あるたびに意見を表明してきたが、これらを一括して「農業会計原則」あるいは「農業会計基準」の試案として包括的にこれを示すまでには到っていない。このこと自体については、この方面の専門家や関係者等のできるだけ多くの意見を合成して作成するのが妥当であると永らく考えてきたしまた期待してきた。今後さらに多くの意見が表明されて、わが国の「農業会計原則」あるいは「農業会計基準」が速かに定立されることを期待する。

今日農業関係、特に畜産関係の株式会社がわが国においてすでに出現しており、それが直接の上場会社ではないとしても、また必ずしも畜産の生産のみを担当する企業でないものもあるかもしれないが、大企業にとっても農業生産に特有の会計基準の存在が必要である筈である。少なくとも「畜産業会計基準」は作成すべきであるという業界の要望もない訳ではない。この点からも農業生産と併せてその販売を営む農企業についての会計基準を定立する意義は充分にあると思われる。

農業生産を担当する者は、農家のような経営と家計との未分離のものから、種類の共同生産形態をとり、また農業共同経営を構成し、労働と資本との分離が進行して会社の設立に至る各段階を考慮すると、少なくとも次の4種の会計主体に分類することができる。

- (1) 農家 経営と家計との未分離
- (2) 農業共同経営 経営と家計との分離。労働と資本との未分離
- (3) 農業会社（中小企業） 労働と資本との分離。資本と経営との未分離
- (4) 農業株式会社（大企業） 資本と経営との分離。但し、農業生産は営業の一部分でしかない場合もある。

この様な4種類の農業の会計主体について、わが国の「企業会計原則」をどこまで適用できるかを考察するものとして、その前に会計公準と会計原則ないしは会計基準の意味を考察しておく必要がある。

わが国における「企業会計原則」が、戦後昭和24年に大蔵省企業会計審議会によって公表されてからすでに30余年を経過したが、その間、「商法と企業会計原則との調整に関する意見書」（昭和26年）、「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」（昭和27年）、「企業会計原則注

解」(昭和29年)、「監査基準」(昭和31年)、「連続意見書」(昭和35, 37年)、「原価計算基準」(昭和37年)などが相ついで発表され、「企業会計原則」自体も、昭和29, 38年の部分修正を経て、昭和49年8月にかんりの改正をみた。この「企業会計原則」は一人の意見や理論を展開したものではなく、「企業会計の実務の中に慣習として発達したもののなかから、一般に公正妥当と認められたところを要約したもの」であるから、必ずしも理論的に一貫して整備されたものとはいえないのである。

もとよりその基本的な意図は、「証券取引法」(昭和23年)に関して株式市場を通じて投資家をはじめとする利害関係者に示す会計情報の適正なることを期し、公認会計士の外部強制監査を通じて、いわゆる証券投資の民主化による企業会計の公正が目的の中心であった。なおこれ以外の目的として、外資の導入、企業の合理化、課税の公正化、産業金融の適正化等の合理的な解決が列挙されている。わが国における資本主義経済の発展と共に、資本の調達・管理について当然行われるべき規制であり、農業生産といえどもその枠組から抜出することはできないところである。

ゆえに、まず会計公準、会計原則あるいは会計基準について考察を試みた上、昭和49年に改正された「企業会計原則」が、農業生産を行なう上述の4種の会計主体について、どのくらいの妥当性があるか、また特に新しい原則か基準を定立するものとすればどの様なものとなるかを、一般原則、損益計算書原則、貸借対照表原則の各条項について必要な限り、これを考察するものとする。

- 1) 田中義英氏は「会計慣習は、会計実践にとって非常に重要な意味をもつものであるが、一度できあがった会計慣習は、理論的妥当性のいかに拘らず、一朝一夕に改められ得るものではない。われわれは、この点に早く着目し、関係者の衆知を集めて、理論的にも実践的にも、客観的妥当性をもつものとしての農業会計の処理基準の作成を急がねばならない。」と主張される。田中義英「農業会計学前途への道」『農林業問題研究』第6巻、第3号、1970、9、141p.

## 2 農業における会計公準、会計原則、会計基準について

会計公準 (accounting postulate) と会計原則 (accounting principles) とは同一のものではなく、少くとも会計原則を成立させる諸前提が会計公準と称せられている。公準とは「一般に、それ自体を論理的には説明することのできない自明の公理、あるいは、理論体系を演繹的に展開する場合に認められるべき基本的な命題」とし、会計公準とは「会計実務が究極的にはそれに依拠することになる一般的かつ基礎的な前提として認識されるもの」である<sup>2)</sup>。

会計公準に関する議論は多様なものがあるが、たとえばわが国の「企業会計原則」に重大な影響を与えたと思われるペイトン・リットルトンの「会社会計基準序説」では、いわゆる会計公準としては基礎概念としてこれを示し、企業実体 (The Business Entity)、事業活動の継続性 (Continuity of Activity) 測定された対価 (Measured Consideration)、原価の凝着性 (Cost Attach)、努力と成果 (Effort and Accomplishment)、証明力ある客観的な証拠

(Verifiable, Objective Evidence), 諸假定 (Assumptions) を示している<sup>3)</sup>。この中で特に農業会計にとって注目すべき点は、「努力と成果」の項で、次のように述べていることである。

「成果が努力を越えた分即ち利益は、如何なる部分と雖も費用と見做されてはならないという命題が生れてくる。経済学では、ある時点にある市場で価格に影響を及ぼす原価としては、全体の総「生産量」(cost of production), 即ち生産が続行される為には購売者の支払う代価で必ず償われねばならぬすべての要素を含んだ原価が通常問題とされている。この観点からは原価は明らかに限界生産者の販売価格と一致し、それ故に限界利潤又は利益の要素を含む。これは会計士がとっている立場と対照的なものと云うべきである。」<sup>4)</sup> この差額としての利益を算出するのが会計の当然の立場であるという假定は、農業会計の場合に、主として農業経済学なかんづく経済学的視点よりの接近が強かったことを考えると、会計原則の適用の前提にやはり大きな相違があると思われる。前述の引用文中の cost of production は当然経済学の用語であるが、農業関係ではたとえば“農産物生産費”という語が優先して使用され、原価計算なる用語は余り使用されていないことなども注目しなければならない。

会計公準に関して、わが国では1969年に「会計基準研究委員会」により「企業会計原則の基礎をなす会計公準に関する意見書」が出され、5つの会計公準が示された。すなわち(1)目的適合性の公準は情報利用者の要請にかかわる会計公準で、以下会計処理のための技術に関するものとして、(2)企業体の公準、(3)継続企業の公準、(4)貨幣的測定 of 公準、(5)勘定分類の公準を挙げている<sup>5)</sup>。この「目的適合性の公準」は農業生産の場合に会計主体の相違によって、公正、有用な情報の提供範囲が異なると思われるが、後に検討する一般原則の真实性の原則などの前提とされている。またエンティティの公準については、当然最初に示したように、農業の場合には相当問題となりうる重要な假定である<sup>6)</sup>。

すなわち、会計公準は論者によって広狭様々ではあるが、近代会計制度の立脚している基盤、会計原則・会計基準成立のための証明されえない基本假定、特定の会計理論を打ちたてるために必要な基礎要件、種々の会計諸慣例のなかで他を派生しめる基本的コンベンション等と解されており<sup>7)</sup>、これらの前提の中で普遍性と不変性とを主張しうるのである。

ゆえに、わが国における農業会計の公準の構成を考えると、まず会計対象として、第1に経済的機能の観点から農業における生産・販売とその分配がとりあげられる。第2に経済構造の観点から、前述の4段階を考慮することが必要である。もちろん会計構造として期間について半永久的な継続事業 (going concern) を假定することには異存はないと思われるが、4段階を商工業ではすでにどの様に取り扱っているかを考察しておかねばならない。

わが国の「企業会計原則」は、衆知の通り直接には経営と資本との分離した株式会社で商工業を営むものを対象としているが、さらにその経済構造の異なるものについては、次の2つを用意した。一つは「中小会社経営簿記要領」(昭和28年10月、中小企業庁)であり、この「要領」は中小企業のうち会社経営のものを対象として、これに適した経理制度の確立に資するた

めに作成されたものである。今一つは、「中小企業簿記要領」（昭和24年12月，経済安定本部企業会計制度対策調査会報告）であり，この「要領」は，法人以外の中小商工業者のよるべき簿記の一般的基準を示したものである。その目的として，(1)正確なる所得を自ら計算し課税の合理化に資すること，(2)融資に際し事業経理の内容を明らかにすることによって中小企業金融の円滑化に資すること，(3)事業の財政状態及び経営成績を自ら知り，経理計数を通じて事業経営の合理化を可能ならしめること，をとくに目的とするものである」としている。

以上のように商工業においても，3つの経済構造に対応したものが用意されており，第3のもの目的は，会計の機能として農業においても農家，農業共同経営，農業会社（中小企業）の3段階には，或程度は当てはまるものといわなければならない。そうであるとすれば，農業生産に特有の諸種の性質のみが問題とされなければならない。すなわち，生産過程としては工業と同様の側面が多いが，有機的生産であること，年間の或時期に生産が限定され，同時平行的でないこと，あるいは長期にわたるものもあり，自然に制約された農地を少なくとも第1次的には使用すること等から派生するところのものである。

広義の農業には含まれる水産業については，「水産業財務諸表準則」が昭和25年6月に水産庁通ちょう第1897号として発表され「本準則は，企業会計原則に基き，水産業を営む株式会社に対する損益計算書，剰余金処分計算書，貸借対照表並びに営業報告書に記載すべき財務諸表付属明細表の標準様式及び作成方法について定める。」としており，水産業を営む株式会社の会計の部門区分として，漁撈，冷凍，加工の3部門を挙げている。漁撈事業はさらに，1)一般漁業，2)捕鯨，3)養殖の区分が行なわれている。この様な観点からすれば，資本と経営の分離した株式会社で畜産業を営むものについては，「企業会計原則」に基く「畜産業財務諸表準則」が制定されてもよいであろう。この場合に畜産生産のもつ特質のみがとりあげられることとなる。

次に林業については，永らくこの方面の諸則らしいものは刊行されなかったが，日本林業経営者協会は「林業会計基準」を同協会の会計制度研究会試案として，昭和46年10月に発表した。林業が継続経営であれ，間断経営であれ，資本の利用経営であるのに変りはないという観点から，「企業会計原則」に準拠しなければならないものとし，とくに“林木の成長”について規定をしたことに特徴がみられる。さらに関係者の理解を具体的にうめるためには，「林業会計準則」を示す必要があるとしているが，林家等を含むかどうか，あるいは間断経営の多いわが国では問題があろう。

会計対象の次に，会計公準の第2の側面として会計の機能の問題が考慮される。会計が奉仕する財政上，経済上の課題としては，当然に財産の保全，資金の流動性の維持，利益の分配と各種利害関係の持続的調整である。農業を営む場合においても，会計の機能は会計主体によって異なることは自明であり，すでに目的適合性と関連して述べたところである。

第3の会計公準の側面としては会計構造がとりあげられるが，貨幣的測定，会計単位，会計

期間という尺度、空間、時間という一般に測定上の問題がある。これについても農業に特有の問題をどこまで考慮するかである<sup>8)</sup>。

それでは会計原則と会計基準との関係はどうであろうか。一般には会計原則と同義に解されていることが多いけれども、「区別する場合には、会計原則が普遍妥当性と恒久性をもつような会計行為の一般的原理、法則を示すに対し、会計基準 (accounting standards) は、会計行為の拠り所となる規範として役立つものであり、事情に応じてそれからの乖離が許されるとともに、その場合の乖離の解釈ないし判断基準である」とされる<sup>9)</sup>。わが国では会計基準は、個々の処理原則に、たとえば農業に最も関係あるものとして“生産基準”ないし“収穫基準”という言葉が使用される。

このような観点からすれば、農業の場合において、一般的に「企業会計原則」を頂点に据えて、その個別的適用として農業の場合を考え、“農業会計基準”という語が用いられることとなる。しかし、企業会計とは前提を異にするものとすれば、“農業会計原則”という語を用いるのが妥当である。前述の通り、「林業会計基準」はこれを区別して、林業への個別的適用を示したものとして受け止められる。準則は当然基準よりもさらに下位の用語であり、さらに具体性をもつものである。

以上、一つの農業会計原則あるいは農業会計基準を定立するについて、会計公準について一おうの考察を試みた。第1は、農業の場合においては株式会社は極めて少いし、その他の農業会社、農業共同経営もその数は限定され、大多数を占める個人の農業者は農家として、農業簿記の範囲で取扱われてきた。このことから、狭義の会計公準がビジネスエンティティ (企業実態) の公準、すなわち資本と経営との分離を前提としている点が、1つの問題点であることはいうまでもない。第2の点は、農林水産省による農家経済に対する調査目的に簿記が使用されてきたが、これが永年にわたって農家に与えてきた影響があり、さらに農業経済学の中の農業簿記学では、経済学的接近方法による用語と思考とが浸透しており、会計学的思考に基づく影響は戦後になって漸く著しくなった。これらの背景から、個別農家にはそれらの慣習がどれだけかは浸透、慣習化している点も考慮しなければならない。しかし、その様な事情の下においても、経済の共通の言語としての会計は、農業界のみが特殊性をどこまで許容されるかという問題が存することとなる。ゆえに、本節で考察した会計公準、会計原則あるいは会計基準が、農業の会計主体を異にする立場から論じられなければならない。

- 2) 山根忠恕『会計学講義』青林書院新社、1970、5、23頁。
- 3) W. A. Paton & A. C. Littleton: “An Introduction to Corporate Accounting Standards”, 1940, American Accounting Association, 7~23p, 中嶋省吾訳『会社会計基準序説』森山書店、昭和28年、11~39頁。
- 4) “前出”原書15~16p, 訳書、25~26頁。なおもう一つの注目すべき点として「測定された対価」という言葉は会計の主題を構成する諸情報の型を表現する上において「価値」(Value) という言葉より適当である」として、「ある交換の対価又は価格総計」という表現をとり、交換の瞬間以後、

価値は変るかもしれないが、記録された価格総計は変ることはないとする点である。この原価主義をとる彼等の立場を明らかにする点である。

- 5) 宇南山英夫：若杉明編『会計学原理』三訂版，14～15頁，「企業会計」昭和44年4月号。
- 6) 「目的適合性」はアメリカ会計学会の『基礎的会計理論』においても「検証可能性」，「不偏性」，「量的表現可能性」の3つと合せて，4つの基本的な基準を示したが，これに関して，農業会計情報と動機公準ならびに一般物価水準変動会計について別稿を参照されたい。阿部亮耳「農業経営と農業簿記」上村・山内共編『現代日本の農業経営』第10章，富民協会，1980，3，155～170頁。
- 7) 高田正淳「会計公準」神戸大学会計学研究室編『第3版会計学辞典』同文館，1976，10，100～101頁。なお，「公準という言葉を広義にとるならば，すべての種類の会計に共通する会計上の仮定，企業会計のように特定の会計制度に認められる前提を包括し，場合によっては経済的，政治的な背景（環境公準），会計に関連して必然的に伴ってくる公準（付随的公準），会計行為の目標として会計行為を規定する目的（動機公準），会計実践の規範・原則（当為公準）をも含める。同語を狭義にとるならば，近代的な企業会計ないし，経営と資本とが分離した近代的な株式会社の会計についての前提，仮定をいう。」
- 8) 高橋吉之助「企業会計原則の理論的構造」黒沢清主編『近代会計学大系，I，会計学の基礎概念』中央経済社，1968年，137頁。
- 9) 高田正淳「会計基準」神戸大学会計学研究室編『第3版会計学辞典』同文館，1976，10，96～97頁。なお，周知のとおり，ペイトン・リットルトンの『会社会計基準序説』は会計原則として考えられるけれども，リットルトンは「会計基準という語もまた，行為に対する指標の意味をもっているが，必要な場合および正当とされる場合には，離脱点となりうる手続を示すことに関係をもつものである」として，原則と基準との区別を示している。A. C. Littleton, "Structure of Accounting Theory", American Accounting Association, 1953, 大塚俊郎訳『会計理論の構造』東洋経済新報社，1955年，241頁。「この〔体系を示す〕図式の頂点に原則（「一定不変の結合力」）があり，次の層は規範（canons）（「原則から誘導された目標」）を示しており，さらに基準（「行為を規制するための測定法」）があり，最後に通則（rules）（「個別事情に対する細部の指令」）がある。

### 3 一般原則の適用について

「企業会計原則」は昭和49年8月30日に大蔵省企業会計審議会によって修正が行なわれ，第1の一般原則は以前と同じく七つを数えるが，この一般原則は，第2の損益計算書原則と第3の貸借対照表原則の双方に共通する原則あるいは，会計の処理，報告，記録にまたがる共通原則という考え方よりも，むしろ上位にある原則とされる<sup>10)</sup>。なお注解の(1)から(4)までが関連するが，以下これを含めて農業会計への適用の立場から検討する。

第1は，「真実性の原則」で，「企業会計は企業の財政状態及び経営成績に関して真実な報告を提供するものでなければならない」（傍点筆者）という文言の真実な報告とは，「会計処理が他の一般原則，損益計算書原則ならびに貸借対照表原則に準拠して行われており，その会計処理にもとづいて会計報告が報告原則に準拠して行われていることを指す」ものとされる。しかも，一般原則の第1番目の原則は他の一般原則よりも上位におかれるべき企業会計の根本理念を表明したものであると主張される。また財務諸表の完全性の要求をも含むという主張もある<sup>11)</sup>。さらにこの真実性は，一つは継続性の原則によって支えられた相対的真実であり，さら

に損益計算目的に従属した財産計算であり、換言すれば、目的関連性における会計真実性の意味があると、山下勝治氏は述べている<sup>12)</sup>。

これらの主張のおのおのは、それぞれ理由の存するところであるが、本質的には動態論を主流とする資本と経営の分離した大企業の会計理論として、期間損益計算主体の真実性を認めるかどうかである。静態計算に重点をおく往時の商法関係者の債権者保護的立場や、静態計算すなわち財産計算にも損益計算と同等に真実性を保有すべきものであると考える立場からは、すべてこの「動態論」に立つ「企業会計原則」とは根本的に立場が異なり、受入れ難いとすらい得るであろう。その意味でこの第1原則を農業会計への適用という側面からは極めて重要な点である。

私見によれば、この静態計算と動態計算を同等において会計の真実性を主張する立場は、農家のような極めて小さい個人農業者には妥当するかもしれないが、動態論の発生の根拠から考えて、農業においても農家から農業共同経営、中小農業会社、経営と資本の分離した大企業の中の農業部門と進展するにつれて、財産計算の損益計算に対する従属性は避けられないものであろう。たとえ生産対象が農業であってもこの点について変りはないであろう。農業生産の特質はこの場合、有生固定資産の両計算における真実性として象徴される。

そうであるとしても、この真実性の原則を農家一人農業者の場合にどこまで容認するのかどうか。原価主義よりも、あるいは少くとも同等に時価主義にもよるべきであるという基本的な問題であるといわねばならない。この点は以下の諸原則にすべて関連するところである。

第1の真実性の原則に関連して、第2の「正規の簿記の原則」として、「企業会計は、すべての取引につき、正規の簿記の原則に従って、正確な会計帳簿を作成しなければならない。」としているが、正規の帳簿を記録する原則であり、「証憑にもとづいて、整然かつ正確・明瞭な会計帳簿記録を行なうことを要求するとともに、この記録にもとづいて財務諸表を作成することを要求する原則」と解されている<sup>13)</sup>。

そこで、会計帳簿にもとづいて財務諸表を作成する「誘導法」は、当然複式簿記による会計帳簿の記入が予定されている。単式簿記にあっては、勘定を締切るだけでは不十分で、財産目録を作成することを主眼点とした「財産目録作成法」あるいは「棚卸法」によってこれを作成することとなる。前述の第1の原則と関連していえば、静態計算ないし財産計算を行なって始めて計算をなし得るか、少くとも財産計算に主たる地位を与えてはいないのである。

そこで例外的に、営業取引の極めて少ない会社あるいは小規模企業などでは、単式簿記で総勘定元帳の記入をしても、必要資料を補助簿から補充すれば財務諸表も作成しうるものとされる。中小企業、各種財団法人等には不完全な簿記としての単式簿記がなおみられるところである<sup>14)</sup>。

当然農家も農業共同経営もこれらの例外的な取扱いの中に含まれるであろう。その例証として、所得税法関係では、青色申告の農家には3段階の記帳を認めているが、(1)は複式簿記で

あり、(2)は簡易簿記で貸借対照表を作成しないでもよく、(3)は現金式簡易簿記で(2)よりさらに簡単である。しかし、法人の青色申告の場合には複式簿記によるものとしている。私見によれば、個人農業者も資本利用経営として複式簿記を記帳する者も増加したが、単式簿記による者も極めて多いのも事実である。農業共同経営は資本の拠出が客観的に判然と明確化したことからいえば、複式簿記によってよいであろうし、単式簿記と複式簿記の入れ替る緩衝地帯であると思われる。いずれにしても、形式的にのみこの問題をとりあげず、正規の簿記即複式簿記ではないとすれば、この原則の適用を農業とくに農家にとって困難であるとは思われない。

第3の一般原則として、「資本取引と損益取引の区別の原則」が示されている。株式会社会計としては、当然に払込資本ないし資本剰余金の負の性格を保有するものと、費用・損失の性格をもつものとを明瞭に区別するということがその一要素である。

ここで農家の場合、資本利用経営としてみた場合には、農家の家計への引出しは、雇用労賃と同様に費用・損失とみるか、出資分の引出しあるいは減資とみるかである。また、農業共同経営についても、収益の配分と課税の問題と関連して実務上重要である。所得原則というか、特に所得税、法人税の問題として、専従者控除——（関連して扶養控除者の問題もある）——をどの様に認めるかにも関連する。これは損失や費用の方を限定しようとするものであり、残余を所得とするものである<sup>15)</sup>。

一般原則として最後に問題とするのは、第6の「保守主義（安全性）の原則」であり、用心の原則（Vorsicht Prinzip）ともいわれる。すなわち、「企業の財政に不利な影響を及ぼす可能性がある場合には、これに備えて適当に健全な会計処理をしなければならない。」とし、さらに注解4において、「企業会計は予測される将来の危険に備えて、慎重な判断に基づく会計処理を行わなければならないが、過度に保守的な会計処理を行うことにより、企業の財政状態及び経営成績の真実な報告をゆがめてはならない」としている。

これは当然第1原則の真実性とも関連するが、保守主義に対する否定論は会計学者の中にも相当ある。その主な論拠は、債権者を中心に考えた静態論に重点をおく立場からすれば、信用目的のために発達した財務諸表には負債は最大限に、資産は最小限にという表示が適合しているが、今日は期間損益計算に重点をおいたものとなっており、当然期間損益を出来るだけ正当に表示すべきであり、棚卸資産についても原価の期間配分を基本として評価すべきであるという点であろう。しかもこの一般原則が損益計算書原則と貸借対照表原則の諸種の場合の拠り所を与えているところである。いわゆる低価主義評価や評価損の計上、減価償却に関する諸種の選択、引当金の計上等々が存在する。

農業会計の場合には、以上の考え方からこの保守主義の原則をどの程度まで認容するかによって著しい相違を生ずる。これは資産・負債の評価のみならず、収益の認識時点を遅らせ、収益測定額をより少くし、費用・損失の認識時点は逆に早くし、その測定額をより多くして、期間利益額を内輪に計上することをどのように農業の生産・販売の特質によって会計主体にどの



様に組み入れるかであり、また客観性と便宜性、それと共に慣習がどの程度まで考慮すべきであるかである。

第4の明瞭性の原則、第5の継続性の原則についても、第1の真実性の原則との関連でこれをどの様に適用すべきかが問題となる。第7の単一性の原則については、それ程農業の特殊性を強調する程のこともないが、また注解1に示される重要性の原則として第1以下他の諸原則とも関連してくる。

以上、な1の「一般原則」について、農業会計に適用する場合の基本的事項として考察した。とくに、農業の実務への滲透は経済学的な接近による方式が、今迄にかなり強い影響を及ぼしていると考えられることを指摘しておきたい。

- 10) 番場嘉一郎『詳説企業会計原則』森山書店、1975、4、11頁。
- 11) 同上、12頁。
- 12) 山下勝治『企業会計原則の理論』森山書店、1951、65～66頁。
- 13) 番場嘉一郎『前出』14頁。
- 14) 阿部亮耳「農業簿記の計算組織に関する問題」『農業と経済』第28巻第7号1962年。
- 15) 『中小企業簿記要領』では、“事業主貸及び事業主借の記帳”として、「事業主貸は事業（店）が事業主（店主）に対してなした支出を意味し、事業主貸欄に事業からの家事費支出（所得税の支払を含む）、事業主に対する一時的立替等を記入する。事業主借は事業主から受けた収入を意味し、事業主借欄に家計余剰の受入、事業主からの一時的借入等を記入する」としている。農家や農業共同経営でも、実務上これと同様の勘定科目をもって同様に処理していることが多い。

#### 4 損益計算書原則の適用について

まず、損益計算書の本質に関しては、農業の会計主体の相違によって、当期純利益を算出するものか、あるいは当期の所得額を算出するかということが問題となる。前述の通り、個人農業者である農家も資本利用経営として、家族労賃を評定して費用として差引き、当期純利益を算出するという立場を貫くことによって、本原則を受入れることも可能である。専従者控除等の思考を強化すれば、そのような方向へと進むであろう。

さて、費用収益の対応、収益額基礎、発生主義、実現主義の諸原則は、農業に対する適用としては核心に触れる問題である<sup>16)</sup>。一般原則における保守主義との関連において、発生主義 (accrual basis) は収益については販売基準 (sale basis) と称せられ、未実現収益を計上しない点である。「税法と企業会計原則との調整意見書」において、「通常の販売契約によらない特殊な取引については収益の実現の尺度として販売基準の例外または特例をなすところの次の諸基準が採用されており、一般に認められた会計原則を構成するものとされている」とし、附記(2)として、「生産基準について……（中略）……たとえば、農業経営における主要作物の収穫の場合には、公定価格制のもとでは価格予想が完全であるから収穫高を公定価格に換算することにより、販売引渡にさきだち売上総収益を計上することができる。」と述べている<sup>17)</sup>。

これに対応する所得税法の農業に対する課税上、収入金額については収穫基準 (crop bai-

sis) が採用されているが、この場合の理論上の根拠は明白ではなく、[野菜等の価格不安定な収穫物についてもこれを適用する趣旨である。しかし、この所得税法の場合について、当年度内に販売が行われる場合には、あえて収穫基準を強制しているものではなく、決算時の在庫分についてののみ、この収穫基準を適用する意図である。筆者をしていわしめるならば「半収穫基準」とも称すべきものである。またこの問題は、当然次の貸借対照表原則の棚卸資産の評価の問題と直結するところである。また、個人農業者等の実務は発生基準を実施することなく、通常の取引については現金基準 (cash basis) によっている者が多いのが実情であり、決算時において始めて発生基準をとるという“半発生主義”によっているものということができる<sup>16)</sup>。

ここで、もう一つの重要な問題点は損益計算書の区分の原則の適用であり、これに従って営業利益 (たとえば農業利益) を算出する場合に、売上高に対応する売上原価をいかにして計上記載するかである。売上原価の表示方法として、損益計算書原則、三、C に「製造工業の場合には、期首製品たな卸高に当期製品製造原価を加え、これから期末製品たな卸高を控除する形式で表示する」ものとしている。さらにこれを受けて [注解8] では、「製品の製造原価は適正な原価計算基準に従って算定しなければならない」としている。さて、いかにして農業生産の場合の売上原価を算出表示するかであり、またたとえ収穫基準に従って収穫収益を計上したとしても、いかにして収穫原価を計上表示するかである<sup>17)</sup>。

この意見書の趣旨をどの程度まで厳密にあるいは拡大適用するかによって、農業会計基準の眼目はほぼ決定されるのではないかと思われるが、貸借対照表原則の棚卸資産の評価と密接に関連するので後述することとする。

以上の区分の原則としては、営業利益すなわち営業損益計算区分を第1に要求し、売上高差引き売上原価イコール売上総利益 売上総利益差引き販売費及び一般管理費として営業利益を表示することとなる。しかし、売上原価の算出や期首期末のたな卸品の評価と同じく、一般の損失、費用支出項目から販売費及び一般管理費を区分算出することは、農業共同経営の段階でも容易ではなく、農家にとっては尚更のことであり、製造原価要素に相応する経費、労務費の分割から考慮しなければならない。後述の原価算出能力が薄弱であるということと併せて考慮するものとすれば、区分表示は農家や農業共同経営の段階では極めて困難である。せいぜい期首のたな卸高を当期の費用に加算し、期末のたな卸高を費用から差引分として控除した価額をすべて売上高から一括控除した差額をもって農業利益を示す程度に止まるであろう。

なお、業種別損益記載の問題がある。農業という1業種の損益を大企業の中でも公開明示するということとなると、農業会計の問題も、もっと尖鋭に出てくるのではないかと想像される<sup>20)</sup>。

16) 阿部亮耳「農産物の費用収益対応について」『農業計算学研究』第9号, 1976。

17) 経済安定本部企業会計基準審議会中間報告「税法と企業会計原則との調整に関する意見書 (小委員会報告)」昭和27年6月16日, 総論第1。租税目的のための会計原則の適用, 2, 実現主義の原

則の適用。

- 18) 17) の「意見書」の 1, 発生主義の原則の適用の附記②として、「中小企業は複式簿記を採用することが多くの場合困難であるから、発生主義の適用を一部除外し、あるいは発生主義の例外として現金主義（または半発生主義）によることも認められる必要がある」としている。
- 19) この点「中小企業簿記要領」では、“当年製品原価報告書”を用意している。農業の場合の養鶏の適用例として、阿部亮耳『農業経営複式簿記』第10章, 1971, 明文書房刊, 参照。
- 20) 損益計算書原則, 2, A の②, 「2つ以上の営業を目的とする企業にあっては、その費用及び収益を主要な営業別に区分して記載する。」

## 5 貸借対照表原則の適用について

第一の貸借対照表の本質については、動態観に主として立ったものとしてこれを認めるかどうかである。個人農業者のいわば財産目録をどの様な観点、たとえば静態観に従って主としてみるかによって、根本的な差異を生ずる。

第二の貸借対照表の区分については、たとえば、特に流通資産という負債に相對する区分を農業においてもつ必要はないであろう。なおまた第四の区分と関連して、役務の繰延、見越をも認めるかどうかの問題がある、この点はすべての第一の本質と関係する。

第三の配列については、原則として流動性配列法によるものとしているが、これは債務支払能力判断の観点に立つ。農業会計の場合には、農地の相対的重要性（債務支払担保能力として）や生産に長期を要することなどから、固定性配列法が主張される側面もあるが、逆に今日の農業者が個人の場合も制度金融等により多額な債務を保有していること、また貸借対照表の表示による利害関係者との問題を考慮すれば、流動性配列法によいと思われる。

第四の科目の分類については、農業特有の有生資産について諸種の意見がある。ここで問題は、販売を目的とした時点では、有生長期資産を棚卸資産として取扱うことである。自家育成を目標として育成後使用を目的とする場合には、育生樹、育生畜も固定資産とすべきであり、成熟令に達した時に勘定科目間で別の名称を付して振替えるべきである。

第五の貸借対照表の価額、すなわち評価原則については、根本的に取得原価を基準にするかどうかであり、前節の損益計算書原則の本質と直接結びつく問題である。とくに自家製作価の場合に、農家では家族労賃の評価分をどのように考えるかが重要な問題となる。

期首あるいは期末の製品たな卸高に相当する期首あるいは期末の農産物の評価については、「連続意見書第4（棚卸資産の評価について）」において、もとより原価主義を資産評価の一般原則としているが、特殊な業種によっては、基準棚卸法、小売棚卸法等を用いることを容認し、この「等」の中には修正売価法が含まれる。ゆえに、修正売価の適用として農産品がつぎのような理由であげられている。「農産品（米麦等）については、政府買入価格が公表される関係上、その売価が確定していること、費用がジョイント・コストとして発生するために生産品原価の計算が必ずしも容易でない上に、原価計算能力をもたない小規模経営が多いことなどの理由に基づき、期末の手持品（成長途上のものを含む。）の評価に修正売価を適用するこ

とが認められる。」この修正売価の適用としては、棚卸資産の取得時または期末における売価に基づいて算定した価額を取得原価とみなす方法としているが、本来これは時価主義によるものである。また、「売価からアフター・コストを差引いた正味実現可能価額あるいは正常利益を差引いた額とするのが普通である。」としている。

この意見書では、農企業でも「なるべく原価計算方式による生産品原価の把握に努め、期末資産の原価評価を実行すべきである。」としながら、この修正原価を容認する根拠は、対象資産の手持量が僅少であること、短期日のうちにすべて販売されるので、期間損益計算を著しくゆがめない結果となるものとしている。第1は、農産物の中の種類の限定であり、米・麦等の政府買取価格のあるものに実現のテストと同様の考え方をもって厳しく限定するかどうかである。畜産物については税法上は収穫基準は妥当しない。第2は、費用が結合原価で分離し難いものとし、第3は原価計算能力に乏しいものとしている。畜産物を生産する大企業の場合には、当然に本来の原価主義に立って原価計算を行ない、期末の棚卸資産の評価を行なうと共に、売上原価を算出すべきこととなる。また農業共同経営の段階まで下降しても、専作化した場合にはある程度の可能性は存在する。本来この意見書の趣旨を考えると、個人の農業者が米麦を作っている場合には政府の価格保証で、野菜・果物等の場合には手持量の僅少と短期日中に販売するという理由で、それぞれの拡大を考えているように思われる。

次に、有形固定資産の評価（五-D-1, F と関連して、〔注解24〕において「国庫補助金等によって取得した資産について」の意見表明により、いわゆる圧縮記帳を認めて表示方法としても、(1), (2)の2方法の選択を示し必ずしも総額法の(1)にこだわらないことを示している。農業の場合にも会計実践上この圧縮記帳は補助金の多いところから多くの事例をもっているので、単に税法上の規定に合一させるだけでなく、資産と資本との対照勘定による表示も考慮すべきであろう。(注解24) は昭和49年の改正後に追加され、国庫補助金等の資本剰余金としての主張が後退した。

## 6 む す び

以上は、わが国の「企業会計原則」をどの程度農業の分野にそのまま適用しうるかを眼目として、「企業会計原則」自体の拠って立つ前提である会計公準と農業会計との関係、とくに農業界の慣習が商工業界と明治以降異なる展開を示し、戦後かなり密接に影響を受けてきた点を考慮して、本来、農業会計原則という別個の会計原則を定立するものとするれば、当然それに先立つ会計公準をまず仮定すべきである。また、「企業会計原則」の延長としてこれを考えるならば、「農業会計基準」として農業生産のみの特徴を資本利用経営として把握して展開すべきである。