

農業経営複式簿記の勘定設定について

阿 部 亮 耳

1 は し が き

農業者が複式簿記を利用することが適切かどうかは昔から論議されてきたところである。私見によれば、資本という観念が農業者に確立しているかどうかによりこの問題は基本的に決定される。本稿では、農業共同経営や、個別農家経済内部から抽出された農業経営やいわゆる部門経営を対象として、会計主体が家計と経営とに分離され出資を明確化でき複式簿記の記帳するのに適するものとして論を進めることとする。この点についてまず実務上から単式簿記のうち「自計式農家経済簿」の記帳者の取引数の実例について検討を行ない、さらに個別農家で実際に複式簿記を記帳している者の数例について取引数と勘定組織等について検討する。また個別農家の場合における自家労働を勘定組織としてはどう取扱うかについて述べる。

つぎに、複式簿記を記帳する場合の問題として、どこまで勘定科目を設定して財産＝資本の関係を追求するかという問題がある。勘定科目は一般的に、1)その記帳する経済主体の規模、2)経営活動の内容、3)会計主体の求める詳細の程度 によって決定される¹⁾。製造工業では衆知の通り、損益計算書を作成する場合に、これを単一のものとして作成する場合と、売上原価については製造原価報告書を添付してその製造原価の明細を示す場合と二様のものが考慮されている²⁾。農業も経営活動の内容からいえば、商品の単なる購入販売を取扱う商業簿記とは異なり、財務会計として当然に農産物の生産過程を把握して生産物の原価計算と帳簿上有機的に密接した勘定体系であることが望ましい。しかしながら、経済主体の規模の点から、農業者が経営者、記帳者、作業者が一人ないしごく少数の人数に限定されるので、複式簿記の勘定体系を有効に発揮できるかどうかは疑わしいという論者もある³⁾。情報を生産する費用が多くかかりすぎて、得られた情報の効果は少なく、情報効果の極大を求めるという点からは、むしろ事後的な原価計算として財務会計の中の勘定組織からこれを除外し、帳簿としては外部取引のみにもとづいて財務簿記として記帳し、内部取引については、一一勘定科目をその取引ごとに設定して複雑な振替えを行なってまで勘定として把握する必要はないという点が指摘される。しかし、多角的な農業経営よりも単一の、ないしは数少ない農産物を専門的に生産し、資本を多投するか労働節約的に行なうかの別はあっても、その当該農産物の原価計算を是非行ないたいという要求は特に養鶏・養豚などの大規模専業化したものについてその程度は現実増大している。ゆえに実際の記帳について管理的に行ないうるかどうかは個々の農業者の意図や規模

・生産物の種類によるものとして、もし複式簿記の勘定体系としてこれらの内部取引を組み込むものとすれば、どのような勘定組織を必要とするかについて論ずることとする。

そのために、わが国の現在の企業における原価計算の慣行のうちから、一般に公正妥当と認められるところを要約して設定された企業会計審議会の原価計算基準⁴⁾と対比して

- 1) 原価要素別勘定科目
- 2) 原価部門別勘定科目
- 3) 原価負担者勘定科目
- 4) 営業費勘定科目

について詳細に論ずることとする。別の意味としては、農業の財務会計と有機的関連をもつ原価計算の勘定に対する吟味である。

- 1) 沼田嘉穂，簿記教科書（改訂版）昭.36.4.27p
- 2) 財務諸表準則損益計算書A2号表および製造原価報告書，第1章 損益計算準則第六「製造工業の場合には，当期製品製造原価の内訳を明細に報告するため，製造原価報告書を作成しなければならない。」経済安定本部企業会計制度対策調査会報告，昭.24.12.26.中小企業簿記要領，第十一章 決算 五 損益計算書，3. 工業においては，損益計算書およびこれに添付すべき製品原価報告書の科目と様式はおおむね次の例による。（以下省略）
なお，昭.28.10.の中小企業庁による中小会社経営簿記要領においても同一の提案があり，製造原価明細書の添付を指示している。
- 3) たとえば田中義英氏は，農業の複式簿記の勘定設定については，全く商業簿記的な勘定組織をとり，生産費計算は事後的な計算によるべきであるという立場である。この理由として同氏は「工業簿記と同様に財務簿記との関連においてその中で同時に生産費計算をも行ない得る勘定を設定するのは，独立の企業体ではなく，所得の最大を追求することに關心がある所得計算である。自給生産要素の取扱いに複雑な内部取引を細かに記載しなければならず，多くの手数を要し，実際問題として実用的価値が農家には低い。」田中義英 複式農業簿記 昭.33. 201p
- 4) 企業会計原則審議会，原価計算基準 昭.37.11.8.

2 農家経済における外部取引の数

家計と経営との分離は出資の観点からみて複式簿記記帳の重大な要因であるが，家計と経営とが未分離の農家経済の外部取引のみを対象として記帳された単式簿記である「自計式農家経済簿」の記帳事例の取引数についてまず検討する。

「自計式農家経済簿」の京都大学農学部農業簿記研究施設の協力記帳農家，昭和42年度55戸，昭和43年度17戸，昭和44年度15戸について，各年度の各農家の実際の記帳による取引数を勘定科目別ならびに種目別に集計した結果は，第1表(1)～(7)のごとくである。

- 1) 総取引数は第1表(1)にみられるごとく，1農家平均連年それぞれ 1,235, 1,549, 1,537で1日当たり平均3～4の取引数である。総取引数のうち平均連年約6割が家計支出勘定の取引であって，所得的収入・支出，財産的収入・支出の取引数は残余の4割弱にすぎず，1日当

第1表 (1) 総取引数および勘定科目別取引数

調査年度・農家戸数		昭.42.(55戸)	昭.43.(17戸)	昭.44.(15戸)
1	総取引数(平均)	1,235	1,549	1,537
2	最大取引数	2,051	3,146	3,353
3	最小取引数	571	1,028	1,055
4	財収算術平均	75.6	108.5	91.0
5	産最大	327	270	262
6	の入最小	3	2	12
7	④/① %	6.1	7.0	5.9
8	財支算術平均	76.8	115.3	104.4
9	産最大	210	458	477
10	の出最小	21	38	28
11	⑧/①	6.2	7.4	6.8
12	所収算術平均	139.8	197.3	211.5
13	得最大	776	1,205	1,205
14	の入最小	21	53	50
15	⑫/① %	11.3	12.7	13.8
16	所支算術平均	174.1	194.9	202.3
17	得最大	342	408	379
18	の出最小	76	106	104
19	⑩/① %	14.1	12.6	13.2
20	家支算術平均	769.1	933.6	928.1
21	計最大	1,745	1,544	1,367
22	計出最小	219	574	603
23	⑳/① %	62.3	60.2	60.4
24	家仕算術平均	61.0	147.5	142.9
25	計最大	138	635	434
26	計向最小	0	14	41
27	㉔/(①+㉔)	4.7	8.7	8.5

注) 昭42, 43, 44 3年度連続記帳農家数は8戸
昭42, 43 2年度連続記帳農家数は9戸
昭43, 44 2年度連続記帳農家数は15戸である。

第 1 表 (2) 財産的收入勘定種目別取引数

(種 目)	昭 42 年 (55戸)		昭 43 年 (17戸)		昭和44年 (15戸)	
	平均取引数	%	平均取引数	%	平均取引数	%
土地建物	0.4	0.5	0.5	0.4	0.7	0.7
大植作物	—	—	—	—	0.0	0.1
大植作物	1.0	1.3	—	—	—	—
大畜具	0.8	1.1	0.5	0.5	—	—
大機	0.3	0.4	0.4	0.4	—	—
(小計)	(2.5)	(3.3)	(1.4)	(1.3)	(1.1)	(1.2)
預貯金	58.5	77.3	75.1	69.3	58.1	63.9
貸付金	1.3	1.8	2.1	2.0	0.7	0.8
未収金	1.7	2.3	5.8	5.4	8.9	9.8
頼母子講	0.1	—	—	—	0.0	0.1
積立保険	0.1	0.2	0.4	0.4	0.0	0.3
出資金	0.1	0.2	—	—	0.0	0.1
有価証券	0.4	0.6	0.4	0.4	0.0	0.2
(小計)	(62.3)	(82.4)	(84.1)	(77.5)	(68.4)	(75.2)
借入金	1.9	2.5	4.7	4.3	4.5	5.0
未払金	8.9	11.8	18.3	16.9	17.0	18.7
(小計)	(10.8)	(14.3)	(23.0)	(21.2)	(21.5)	(23.6)
(財産的收入計)	75.6	100.0	108.5	100.0	91.0	100.0

第 1 表 (3) 財産の支出勘定種目別取引数

(種 目)	昭 42 年 (55戸)		昭 43 年 (17戸)		昭 44 年 (15戸)	
	平均取引数	%	平均取引数	%	平均取引数	%
土地建物	0.9	1.2	0.7	0.6	0.7	0.6
大植作物	5.9	7.7	15.0	13.0	2.5	2.4
大植作物	0.5	0.7	—	—	0.6	0.6
大畜具	0.4	0.5	0.6	0.5	—	—
大機	1.8	2.4	3.4	3.0	3.0	2.9
(小計)	(9.6)	(12.5)	(19.8)	(17.1)	(6.7)	(6.5)
預貯金	42.5	55.3	54.5	47.2	53.5	51.3
貸付金	1.7	2.2	2.5	2.2	0.9	0.8
未収金	1.7	2.2	6.7	5.8	14.3	13.7
頼母子講	2.6	3.4	0.6	0.6	—	—
積立保険	9.9	12.9	14.3	12.4	14.0	13.4
出資金	0.8	1.0	0.0	0.2	0.0	0.2
有価証券	0.7	0.9	0.0	0.2	0.0	0.3
(小計)	(59.9)	(77.9)	(79.0)	(68.5)	(83.3)	(79.8)
借入金	3.4	4.4	4.9	4.3	7.5	7.2
未払金	3.9	5.1	11.6	10.0	6.8	6.5
(小計)	(7.3)	(9.6)	(16.5)	(14.4)	(14.4)	(13.7)
(財産の支出計)	76.8	100.0	115.3	100.0	104.4	100.0

第 1 表 (4) 所得的收入勘定種目別取引指数^{注)}

(種 目)	昭 42 年 (55戸)		昭 43 年 (17戸)		昭 44 年 (15戸)	
	平均取引数	%	平均取引数	%	平均取引数	%
米	8.9	6.4	11.8	6.0	10.5	5.0
麦・雑こく・いも	1.7	1.2	1.0	0.5	0.9	0.4
野 菜	39.2	28.0	17.8	9.0	8.5	4.0
果 実	5.9	4.2	16.6	8.4	13.4	6.3
その他耕種生産物	2.6	1.9	4.0	2.0	2.7	1.3
牛 乳	3.6	2.6	1.3	6.7	1.3	0.6
鶏 卵	32.7	23.3	88.5	44.9	91.9	43.5
その他養畜生産物	0.0	0.0	1.8	0.9	2.2	1.0
林 産 物	5.3	3.8	0.5	0.2	0.3	0.0
加 工 品	1.8	1.3	0.2	0.0	0.0	0.0
財 産 利 用 収 入	9.0	6.4	9.1	4.6	8.1	3.8
労 賃 俸 給 収 入	14.7	10.5	21.6	10.9	30.4	14.4
年 金 恩 給 収 入	0.4	0.3	1.0	0.5	0.8	0.4
被 贈 補 助 金	7.8	5.6	11.8	6.0	29.9	14.2
雑 収 入	6.2	4.4	10.3	5.3	10.9	5.1
(所得的收入計)	139.8	100.0	197.3	100.0	211.5	100.0

注) 昭42年度、55戸のうち養鶏経営(農業粗収益に占める養鶏の比率が60%以上のもの)は7戸であり、これについて、さらに詳しくみるとつぎの通りであるが、d,eは月1回まとめて取引を記入している。

	種目鶏卵取引記帳数,	所得的收入取引数,	年間平均飼養羽数,	年間養鶏所得的收入
a.	483	587	採卵鶏 682羽	214万円
b.	301	534	〃 472	120
c.	77	140	{ 〃 110 採肉鶏 500	18 207
d.	17	89	1,460	393
e.	13	37	3,505	928
f.	115	181	1,150	222

第 1 表 (5) 所得的支出勘定種目別取引数

(種 目)	昭 42 年 (55戸)		昭 43 年 (17戸)		昭 44 年 (15戸)	
	平均取引数	%	平均取引数	%	平均取引数	%
種 苗 ・ 苗 木 費	9.4	5.4	9.6	4.9	11.5	5.7
肥 料 費	10.9	6.2	9.5	4.9	9.9	4.9
農 用 薬 剤 費	10.2	5.9	12.1	6.2	12.3	6.1
飼 料 費	16.6	9.5	14.9	7.6	10.8	5.3
家 畜 費	5.5	3.2	7.5	3.9	7.5	3.7
原 材 料 費	11.8	6.8	15.6	8.0	20.7	10.2
機 具 費	20.3	11.7	17.1	8.8	20.6	10.2
建物維持修繕費	2.7	1.6	3.0	1.6	3.3	1.6
農用光熱水道費	19.5	11.2	21.5	11.0	21.4	10.6
作業用被服費	7.5	4.3	10.4	5.3	11.4	5.6
支 払 労 賃	5.3	3.0	9.5	4.9	7.9	3.9
負 債 利 子	2.4	1.4	2.3	1.2	2.4	1.2
支 払 小 作 料	0.9	0.5	2.1	1.1	2.3	1.1
借 賃 料 金	11.4	6.5	13.9	7.1	11.7	5.8
水 利 費	2.1	1.2	1.7	0.9	1.7	0.9
災 害 保 険 料	2.2	1.3	3.5	1.8	3.9	1.9
研 修 費	5.3	3.0	3.4	1.8	6.1	3.0
租 税 公 課	25.4	14.6	27.4	14.1	28.9	14.3
雑 支 出	4.8	2.7	9.8	5.0	8.3	4.1
(所得的支出計)	174.1	100.0	194.9	100.0	202.3	100.0

たり平均 1～2 の取引数に限られる。財産的收入と財産的支出，所得的收入と所得的支出の取引数は，ほぼ見合った状態にある。

- 2) 家計仕向は 1 カ月分をまとめて記帳するように「自計式農家経済簿」では本来勧奨されているので，平均連年実取引数 (61, 147, 143) はこれも総取引に含めると 4～8% で，月に 5 件ぐらいの記入となっている。
- 3) 財産的收入と財産的支出に関する取引数は内容が固定資産・流通資産・負債であり，種目別にみた場合，固定資産の取引数が少ないのは当然で，かつその売却（財産的收入）がはるかに購入（財産的支出）よりも少ない。

この両勘定の種目の中で預貯金が圧倒的に多く，預入れよりも引出しの方が多い。つぎに，

第 1 表 (6) 家計支出勘定種目別取引数

(種 目)	昭 42 年 (55戸)		昭 43 年 (17戸)		昭 44 年 (15戸)	
	平均取引数	%	平均取引数	%	平均取引数	%
米	5.8	0.8	1.8	0.2	1.5	0.2
麦・雑こく・いも	58.0	7.6	65.9	7.1	61.1	6.6
野 菜 海 藻	27.4	3.6	37.6	4.0	38.6	4.2
魚 肉 乳 卵	131.3	17.1	139.4	14.9	140.9	15.2
調 味 油 脂	26.5	3.4	34.4	3.7	38.1	4.1
嗜 好 品	90.9	11.8	124.4	13.3	132.4	14.3
外 食	15.2	2.0	16.4	1.8	18.4	2.0
た ば こ	20.7	2.7	19.4	2.1	16.9	1.8
(小 計)	(375.9)	(48.9)	(439.2)	(47.1)	(447.9)	(48.3)
被 服 身 廻 品	48.0	6.2	61.1	6.5	56.1	6.0
住 居 家 財	28.7	3.7	35.4	3.8	37.1	4.0
光 熱 水 道	28.0	3.6	31.5	3.4	32.6	3.5
保 險 衛 生	77.6	10.1	87.2	9.3	80.7	8.7
学 校 教 育	47.7	6.2	63.9	6.8	47.5	5.1
教 養 娛 楽	44.4	5.8	56.2	6.0	53.5	5.8
交 際 仕 送 り	67.4	8.8	92.2	9.9	99.9	10.8
冠 婚 葬 祭	11.5	1.5	15.9	1.7	13.4	1.4
諸 負 担	15.8	2.1	23.9	2.6	24.0	2.6
雑 費	24.1	3.1	26.9	2.9	35.4	3.8
(家 計 支 出 計)	769.1	100.0	933.6	100.0	928.1	100.0

未払金の取引数がやや目立つ程度で、この場合には負債の発生の取引数が消滅の取引数よりも多くなっている。

(財産的収入)	昭42年	昭43年	昭44年		昭42年	昭43年	昭44年
① 預貯金の引出	58.5	75.1	58.1	④所得的支出	174.1	194.9	202.3
② 未払金の発生	8.9	18.3	17.0	⑤家計支出	769.1	933.6	928.1
③ 計	67.4	93.4	75.1	⑥ 計	943.2	1,128.5	1,130.4

第 1 表 (7) 家計仕向勘定種目別取引数

(種 目)	昭 42 年 (55戸)		昭 43 年 (17戸)		昭 44 年 (15戸)	
	平均取引数	%	平均取引数	%	平均取引数	%
米	11.3	18.6	26.1	17.7	28.7	20.1
麦・雑こく・いも	5.2	8.5	6.4	4.3	6.3	4.4
野 菜	21.3	34.9	61.2	41.5	58.9	41.2
果 実	1.7	2.8	2.0	1.4	0.9	0.6
その他耕種生産物	0.3	0.4	0.3	0.2	0.0	0.2
牛 乳	1.5	2.4	0.8	0.5	0.7	0.5
鶏 卵	8.9	14.7	39.4	26.7	34.3	24.0
その他養畜生産物	0.3	0.6	0.9	0.6	0.0	0.2
林 産 物	4.6	7.6	4.0	2.8	5.4	3.8
加 工 品	0.7	1.1	—	—	—	—
財 産 利 用 収 入	5.1	8.4	6.2	4.2	7.1	5.0
労 賃 俸 給 収 入	—	—	—	—	—	—
年 金 恩 給 収 入	—	—	—	—	—	—
被 贈 補 助 金	—	—	—	—	—	—
雑 収 入	—	—	—	—	—	—
(家 計 仕 向 計)	61.0	100.0	147.6	100.0	142.9	100.0

預貯金の引出しと未払金の発生の取引数に対する所得的支出と家計支出およびその合計に対する比率はつぎの通りである。

	昭42年	昭43年	昭44年
③/④	38.71	47.92	32.17
③/⑤	8.76	10.00	7.01
③/⑥	7.14	8.27	5.75

また逆に預貯金の預入と未払金の発生の取引数に対する所得的収入との比率はつぎの通りである。

(財産的支出)	昭42年	昭43年	昭44年
① 預貯金の預入	42.5	54.5	53.5
② 未収金の発生	1.7	6.7	14.3
③ 計	44.2	61.2	67.8
④ 所得的収入	139.8	197.3	211.5
③/④ %	36.61%	31.01%	32.05%

以上の結果から預貯金を通じての振替取引が所得的収入・支出では3～4割を示しているにすぎず、発生主義による記帳は余り行なわれていないのではないと思われる。

- 4) 経営形態別にみると、所得的収入の取引数については、養鶏経営やそさい作経営の取引数が他のものに比べると極めて多いのは当然のことである。もっとも記入方法は取引先数により異なっている。
- 5) 家計支出は1)で考察した通り総取引数の6割以上を占めるが、たばこをも含めたいわゆる飲食費が47～48%を占め、ついで保険衛生費の9～10%、交際仕送費の8～10%となっている。これらの点から、家計支出を分離し家計簿として明細を記帳すれば、農業経営の取引数は外部取引としては記帳労力は軽減されるであろう。すなわち、農家経済の資本の引出をどう処理するかが問題である。

3 複式簿記記帳農業者の実例

Y県下で昭和45年度に実際に複式簿記を記帳している個別農業者の事例7戸について、その勘定組織等を筆者が調査した結果はつぎの通りであった。7戸はY県下に広く散在している。

(1) H氏 1.4ha のミカン作専業農家で、取引の対象は農家経済全般である。年間総取引約750件で月給制をとり、資本勘定は資本金勘定一つで処理する。H氏の自ら設定した勘定科目は第2表一(1)の通りである。以前に単式簿記を記帳していたが、複式簿記に転じてから3年目である。H氏の勘定科目の特徴として、預金に関する科目の細分が目立ち、4の生産当座預金は経営費を支出する預金であり、7の家計預金は家計費を支出する預金であり、家計費の支出に備えた見返り預金勘定である。発生的にみると単式簿記が本来財産勘定のみをもつ簿記の形態であり、その収支残高を把握しようとする意図がみられ、単式簿記よりの移行形態である点が明らかにうかがわれる。

(2) K氏 酪農、搾乳牛16頭、育成牛7頭、飼料作70a、稲作35a。家計部と事業部とを設け、家計の支払いは小口現金勘定を設定し、毎月不足分を補充し、家計仕向は年度末に1回整理記

入を行なう。仕訳伝票を使用し起票数は年間約700枚である。自家労働は費用として計上されていないが、青色申告を行ない専従者控除を行なう。複式簿記は若年より農業以外で経験をもち、農業への適用は借入金関係と税対策とにある。K氏の勘定科目は第2表—(2)に示す通りである。

(3)N氏 採卵養鶏6,000羽、水田20a。採卵養鶏のみを複式簿記の対象として青色申告を行なう。当初2年間は現金出納帳と売掛金、買掛金、手形の勘定のみを記入する単式簿記の形態を採用していたが、その後養鶏部門全体についてのみ複式簿記を採用した。N氏の勘定科目を示すと第2表—(3)の通りである。当初は伝票から元帳への個別転記を行なっていたが、現在は複写式伝票により一枚を元帳として整理している。起票数は年間約1,800、1月約150枚である。資本金勘定は当初の元入金額を記入し、他の生産部門の費用や生活費を支払った場合には事業主貸勘定に記載し、反対勘定として事業主借勘定が設定してある。

(4)I氏 観葉植物のうち特に蘭の栽培を行なう。ビニールハウス80坪、温室50坪。勘定科目は第2表—(4)の通りであるが、(3)の例と同じく事業主貸勘定が設定されている。資本勘定の中の未処分利益剰余金勘定は他からの助言によるものである。改良普及員の指導や講習により、複式簿記に切替えた後3年目であり、貸借仕訳伝票から元帳への転記を行なう。

(5)E氏 水田80a、畑50a(甘しょ、大豆、野菜)、採卵鶏1,000羽。当初は大学ノートで仕訳帳とし総勘定元帳へ転記を行なっていたが、その後印字式加算機を購入し、月末に勘定残高のみを合計転記している。勘定科目は第2表—(5)の通りであるが、E氏も月給制を採用し、1ヵ月分を月初めにまとめて家計に払出している。仕訳帳は毎日記入しているが1年で約1,500件ぐらいの取引数である。多角的農業を反映して損益勘定の科目が多いが、資産勘定のうち預貯金などの細分がここでもみられる。建設仮勘定や投資勘定などは他からの助言によるものである。

(6)Q氏 バラ施設園芸120坪。他に水田があるが取引の範囲はバラ部門のみによるので複写伝票から元帳への転記を行なうが、2日に1回程度で、年間起票は約200枚にすぎない。勘定科目は第2表—(6)の通りであるが、この場合にも預貯金や未収仮払の勘定の細分が目立つ。青色申告はまだ行っていない。後継者資金の借受けのため単式簿記から複式簿記へ変ったが、記帳後3年目である。

(7)S氏 養豚部門のみを複式簿記の記帳対象とする。繁殖豚8頭、育成豚3頭を飼育し仔豚約年間90頭生産する。単一仕訳帳から元帳へ転記するが、年間取引数は約300であり、勘定科目は第2表—(7)に示す通りである。資本金勘定は不確定制であるが家計費は別勘定である。青色申告はまだ行っていない。複式簿記自体も研修中の青年である。

第2表—(1) H氏

(資 産)		(負 債)		19 農 業 費	
1 現 金		13 借 入 金		20 燃 料 費	
2 普通預金(農協)		(資 本)		21 小 農 具 費	
3 当座預金(農協)		14 資 本 金		22 小 施 設 費	
4 生産当座預金		(収 益)		23 雇 用 労 賃	
5 定 期 預 金		15 み かん 収 入		24 農 業 雑 費	
6 証 券 保 險		16 そ の 他 収 入		25 償 却 費	
7 家 計 預 金		17 利 子 収 入		26 借 入 金 利 子	
8 そ の 他 預 金		(費 用)		27 農 外 支 出 税	
9 貸 出 金・仮 払 金		18 肥 料 費		28 租 税 料	
10 大 農 具				29 農 業 衣 料	
11 大 施 設					
12 土地および大樹林					

第2表—(2) K氏

(資 産)		支 払 手 形		飼 料 費	
現 金		買 掛 金		乳 質 改 善 費	
自 由 貯 金		未 払 金		資 質 財 費	
積 立 貯 金		借 入 金		農 業 人 具 費	
強 化 積 立 金		(資 本)		雇 保 健 費	
未 収 金		資 本 金		修 人 繕 費	
事 業 主 貸 金		家 計 仕 向		光 務 熱 生 費	
出 資 資 料		(収 益)		事 販 厚 売 費	
繰 越 飼 牛 械		牛 乳 売 上		販 共 濟 掛 金	
乳 機 物 地		仔 牛 売 却 入		共 減 価 償 却 費	
建 土 地		稻 作 収 入		税 支 払 利 息	
(負 債)		(費 用)		支 磨 牛 損 失	
当 座 借 越		種 苗 肥 料		雜 專 從 者 給 与	
購 売 借 越					

第 2 表 (3) N 氏

(資 産)		借 入 金		卵 箱 費	
現 座 預 金		減 価 却 引 当 金		空 袋 費	
定 期 預 金		事 業 主 借 金		育 成 医 菜 費	
そ の 他 預 金		(資 本)		成 鶏 医 菜 費	
売 の 掛 証 金		元 入 金		消 耗 用 労 賃	
有 価 証 券		(収 益)		雇 用 熱 油	
棚 卸 資 産		卵 売 上		光 車 繕 險 費	
建 械 装 置		修 鶏 売 上		保 糞 乾 燥 費	
機 輛 運 搬 具		車 糞 収 入		通 公 租 公 却	
工 具 器 具 備 品		雑 収 入		減 価 償 公 却	
事 業 主 貸		(費 用)		支 評 利 損	
(負 債)		ひ な 飼 料 費			
支 払 手 形 金		育 成 飼 料 費			
買 掛 払 金		成 購 入 費			

第 2 表 (4) I 氏

(資 産)		短 期 借 入 金		(費 用)	
現 普 通 預 金		長 期 借 入 金		種 肥 苗 費	
売 掛 金		(資 本)		農 医 材 菜 費	
未 収 金		出 資 金		資 財 具 雜 費	
未 販 売 現 物 (観)		未 処 分 利 益 剩 余 金		農 具 繕 房 務 却	
未 販 売 現 物 (蘭)		家 計 仕 向		修 暖 事 減 雑 事	
立 費 消 現 物		(収 益)			
未 建 構 築 器 具 金		蘭 収 益 高			
機 械 器 具 主 貸		観 葉 収 益 高			
(負 債)		蘭 預 り 管 理 収 入			
買 掛 払 金		蘭 評 価 益			
		観 葉 評 価 益			
		事 業 外 雑 収 入			
		事 業 外 収 入			

第 2 表 (5) E 氏

(資 産)			(負 債)					
現普	通	預	買	掛	金	飼	料	費
營	農	預	未	払	金	医	成	費
積	立	預	短	借	金	育	苗	費
定	期	預	長	借	金	種	料	費
売	掛	金	仮	受	金	肥	薬	費
未	収	金	減	償	金	農	財	費
仮	払	金	(資	却	金	資	具	費
立	替	金	繰	本	金	農	用	費
生	命	金	家	損	益	雇	繕	費
未	販	險	(収	計	費	修	料	金
未	費	物	稲	作	益	賃	掛	費
		物	麦	作	益	共	却	費
		物	卵	収	益	車	価	費
		物	麩	収	益	減	務	課
		具	鶏	収	入	公	究	費
		物	粗	収	入	事	支	費
		地	菜	収	入	研	利	出
		定	業	外	入	雑	価	息
		資	(費	収	入	支	費	損
			ひ	用	代	鶏	損	失
				な		事	外	
						期	間	

第 2 表 (6) Q 氏

(資 産)			(負 債)			(費 用)		
現普	通	預	買	掛	金	種	苗	費
營	農	預	未	払	金	肥	料	費
定	期	預	仮	受	金	農	薬	費
売	掛	金	前	収	金	諸	材	費
未	収	金	未	払	金	農	具	費
立	替	金	減	償	金	労	務	費
仮	払	金	(資	却	金	光	燃	費
積	立	金	繰	本	金	修	料	料
未	収	金	家	損	益	自	車	費
前	費	用	(収	計	費	借	料	金
未	消	物	切	作	益	減	却	費
建	築	物	花	収	益	販	務	費
構	器	物	雑	収	益	研	利	息
機	出	具	収	外	益	支	損	失
外		資	期			雑	外	
						期		

第 2 表 (7) S 氏

(資 産) 現 組 合 貯 金 種 豚 飼 料 肉 豚 飼 料 仔 豚 飼 料 預 託 豚 飼 料 育 成 豚 飼 料 種 成 豚 飼 料 小 機 具 大 機 具 建 物 土 地 (負 債) 買 掛 金 借 入 金 種 豚 減 価 償 却 引 当 金		小機具減価償却引当金 大機具減価償却引当金 建物減価償却引当金 (資 本) 資 本 金 (収 益) 仔 豚 販 売 収 入 預 託 仔 豚 収 入 肉 豚 販 売 収 入 種 豚 処 分 収 入 種 豚 育 成 収 入 未 販 売 子 豚 販 売 益 未 販 売 肉 豚 販 売 益 有 価 証 券 評 価 益 (費 用) 交 尾 費		預 託 仔 豚 費 預 託 飼 料 費 菜 葉 費 資 材 費 保 險 衛 生 費 光 熱 費 機 具 費 修 繕 費 販 売 諸 経 費 減 価 償 却 費 支 払 利 息 雑 費 種 豚 処 分 額 育 成 豚 処 分 額	
---	--	--	--	--	--

以上農業経営の複式簿記の記帳者の実例からみると、その多くは家計支出について月給制を採用するか小口現金勘定を設定して、資本の引出回数を減少せしめている。資本金勘定は確定資本制をとらず、また家計費勘定を設定して資本の引出勘定としている。なお、家計費の引出に見合う預金勘定を設定している者もある。一般に単式簿記から複式簿記への移行形態として、資産勘定のうち債権勘定、特に預貯金勘定の細分が目立っている。いわゆる中小企業における店と奥の分離の必要性は農家の場合でも同じことであるが、損益勘定になると、電燈、水道料などの測定経費や自動車の費用についてその限界は明確にされていない⁵⁾。

現金の管理に関しては農家の家族構成と関連するが、往時の家長制を前提とした農家の財布は一つであるという慣習はすでに崩壊したとみるべきであり、農業経営の財布は一つであるという原則を打出して、家族間の貸借を明らかにする必要がある。

上述の例においても見られる通り、農業者が複式簿記を適用する形態としては、家計と経営の分離という基本原則は別として、単一の経営部門のみ、たとえば採卵鶏部門のごときを対象として勘定を設定し記帳している例も多い。特に所得税申告の観点から、特定部門のみに青色申告制度を目的として複式簿記を記帳する例もある⁶⁾。

さて以上のごとく個人農業者について家計と経営の分離に関し、主として資本金勘定ないし損益勘定の設定の実態を考察したが、複式簿記の今一つの発展段階としての資本と労働の分離についてはどうであろうか。上例の複式簿記記帳の個人農業者の場合は、その目標が農家経済

余剰であったり、農家所得であったり、ある特定の生産部門所得であったりしている。雇用人費または労務費という勘定科目からみられるごとく、経営主の労働はもとより、家族労働もその中には含まれていない。ゆえにこの農業所得ないし生産部門所得を算出するためにはそれに従事した家族労働費を労務費としては区別して勘定科目に導入していない。ゆえに明確な形で労働と資本の分離は個人農業者には勘定の上においても行なわれていないのである。一方衆知の通り所得税目的のための青色申告制度では、「青色事業専従者」控除がその業態に応じて容認され、白色申告の場合には15万円を限度として「事業専従者」控除という形で必要経費に導入することが認められている⁷⁾。

家族農業従事者は潜在的に農業以外の雇用労働に自由選択的に従事しうる機会を現在は充分もっているのに、税法上の規定にかかわらず、経営者も含めて家族労働費を実態に応じて賃金率と労働時間を測定して、家族労務費あるいは給料という勘定を擬制的に設定することが複式簿記の適用には妥当である。

個人農業者については以上のごとくであるが、農業共同経営にあつては多くの場合構成員にも給料ないし労賃の支払いを建前として勘定を設定している。ただ、法人形態をとるものについては、協同組合等の事業分量配当金の形により損金導入が容認されるので、税務会計としての労務費の勘定設定については実務上この方法が採用されている⁸⁾。

- 5) 所得税法は第四十五条で家事関連費等の必要経費等の不納入を規定しているが、所得税法施行令第九十六条で「一、家事上の経費に関連する経費の主たる部分が事業所得を生ずべき業務の遂行上必要であり、かつ、その必要である部分を明らかに区分することができる場合における当該部分に相当する経費と、二、青色申告書を提出することにつき税務署長の承認を受けている居住者に係る家事上の経費に関連する経費のうち、取引の記録等に基づいて、事業所得を生ずべき業務の遂行上直接必要であったことが明らかにされる部分の金額に相当する経費とする。」(傍点筆者)

なお傍点の箇所は所得税法関連通達四五―1(昭四四)で、「業務の内容、経費の内容、家族及び使用人の構成状況、店舗併用の家屋その他の資産の利用状況等を総合勘案して適切に判定する」ととし、四五―2(昭四四)で「業務の遂行上必要であるかどうかは、その支出すべき金額のうち当該業務の遂行上必要な部分が5割を越えるかどうかにより判定する。ただし、当該必要な部分の金額が5割以下であっても、その必要である部分を明らかに区分することができる場合には、当該必要である部分に相当する金額を必要経費に算入してもさしつかえないものとする」としている。

- 6) 農業のうちのある特定の生産部門についてのみ、一農家が青色申告制度を撰択適用して残余の部門については白色申告の採用しうるかどうかは、各国税局の判断が異なる模様である。
- 7) 所得税法第五十七条(事業に専従する親族がある場合の必要経費の特例等青色申告書を提出することにつき、税務署長の承認を受けている居住者と生計を一にする配偶者その他の親族(年令十五歳未満である者及びいずれかの居住者の控除対象配偶者又は扶養親族とされる者を除く。))でもっぱらその居住者の営む前条に規定する事業に従事する者(以下この条において「青色事業専従者」という。))が当該事業から次項の書類に記載されている方法に従いその記載されている金額の範囲内において給与の支払を受けた場合には、前条の規定にかかわらず、その給与の金額でその労務に従事した期間、労務の性質及びその提供の程度、その事業の種類及び規模、その事業と同種の事業で

阿部亮耳：農業経営複式簿記の勘定設定について

その規模が類似するものが支給する給与の状況その他政令で定める状況に照らしその労務の対価として相当であると認められるものは、その居住者のその給与の支給に係る年分の当該事業に係る不動産所得の金額、事業所得の金額又は山林所得の金額の計算上必要経費に算入し、かつ、当該「青色事業専従者」の当該年分の給与所得に係る収入金額とする。

3. 居住者（第1項に規定する居住者を除く。）と生計を一にする配偶者その他の親族（年令十五歳未満である者及びいずれかの居住者の控除対象配偶者又は扶養親族とされる者を除く。）でもっぱらその居住者の営なむ前条に規定する事業に従事するもの（以下この条において「事業専従者」という。）がある場合には、その居住者のその年令の当該事業に係る不動産所得の金額、事業所得の金額又は山林所得の金額の計算上各「事業専従者」につき、次に掲げる金額のうちいずれか低い金額を必要経費とする。

一、十五万円

二、その年分の当該事業に係る不動産所得の金額、事業所得の金額又は山林所得の金額（この項の規定を適用しないで計算した場合の金額とする。）を当該事業に係る「事業専従者」の数に一を加えた数で除して計算した金額

なお、所得税法施行令第164条、第165条において

当該事業にもっぱら従事する期間とはその年を通じて六月をこえるかどうかによる。

また、学校教育法第一条又は第八十三条の学校の学生又は生徒である者、他に職業を有する者（その職業に従事する時間が短い者その他当該事業にもっぱら従事することが妨げられないと認められる者を除く）、老衰その他心身の障害により事業に従事する能力が著しく阻害されている者に該当すれば、当該期間は同項に規定する事業にもっぱら従事する期間には含まれないものとする。

8）農事組合法人の場合には、法人税法第六十一条の規定により

1. その組員その他の構成員に対し、その者が当該事業年度中に取扱った物の数量、価額その他その協同組合等の事業を利用した分量に応ずる金額。
2. その組員その他の構成員に対し、その者が当該事業年度中にその協同組合等の事業に従事した程度に応じて分配する金額。

すなわち、事業分量による配当とした場合は損金の算入が認められるが、法人税取扱通達14—2—4により「この規定の適用があるものは、これらの組合または法人の事業に従事する組員に対し、給料、賃金、賞与その他これらの性質を有する給与を支給しないものに限られ」、ただその判定に当たって、「その事業に従事する組員に対し、その事業年度において当該事業年度分にかかる従事分量配当金として確定すべき金額を見合いとして金銭を支給し、当該事業年度の剰余金処分により、その従事分量配当金が確定するまでの間、仮払金、貸付金等として経理した場合には、当該仮払金等として経理した金額は給与として支給されたものとはしない。」としている。

ゆえに、法人税法によれば、農事組合法人における事業従事分量配当金という形で経理すれば、その先払いが事実上行なわれてもこれを損金に算入されるので、農事組合法人の構成員には事実上労賃支払いが行なわれたとしても、仮払金や貸付金等の形で処理される。

4 生産物原価勘定の設定と分類

複式簿記を農業経営に適用する場合、資本の拠出ないし引出（家計費）と家族労働費をどのように理解するかについて、前節まで実務上の立場からこれを考察した。本節では、一農業経営または一農業生産部門に一つの農業経営体を仮定して、家計と経営とが分離されて出資が行

なわれ、また家族の提供する労働用役についてもこれに対して賃金が支払われるということを仮定した場合に、農業経営の複式簿記の勘定のうち生産物原価に関連する勘定について考察する。すなわち、単なる商業簿記的な外部取引のみを対象とした複式簿記の勘定設定に止まらず、農業生産の内部取引の勘定組織を考慮し、農産物の原価計算と有機的に連関をもつ財務会計の勘定組織の設定について考察することとする。

企業会計における原価計算の目的は単一ではないが、真実の原価を確定して財務諸表の作成に役立つとともに、原価を分析し、経営管理者の業務計画と原価管理に役立つことを必要として、常時継続的に行なわれるものであることが要請されている。

農業経営においては大企業のように生産物価格の決定を自ら行ない得るような独占力をもたないが、農業者が各生産物の収益に対応する真実の原価を知り、これに対する管理を行なうことが可能となり、財務諸表の作成にも貢献し得るならば、原価を構成する勘定を設定してこれを集計し、いわゆる原価会計を行なうことが望ましいことはいうまでもない。ただ個人農業者、農業共同経営、株式会社などの会計主体に応じて、また当然分権的管理も異なり、原価会計の要請も異なるであろう。そこで、企業会計における実践の規範として、わが国現在の企業における原価計算の慣行のうちから、一般に公正妥当と認められるところを要約して設定された「原価計算基準」と⁹⁾、他方従来の農業簿記などで使用される補助簿等の活用による事後的な原価計算方法を対照しながら、農業経営の複式簿記における原価の構成勘定を設定を考察する。なお、これを実際原価の計算に限るものとする。

(1) 原価要素勘定科目

「原価計算基準」における製造原価の費目別計算では、各種の原価要素を形態別費目に分類し、これに機能別分類を加味して直接費と間接費とに大別している。¹⁰⁾

材料費については同基準は「物品の消費によって生ずる原価」であり、直接材料費として主要材料費・買入部品費、間接材料費として補助材料費・工場消耗品費・消耗工具器具備品費を列举している。農業経営における「物品の消費によって生ずる原価」の費目としては、財務会計と関連する形態的分類によって農業生産の特質から慣習的な費目が設定されてきている。農業生産にあつては、動植物の胚を生育せしめて育成されたもの自体の全部または一部を目的生産物とするか、あるいは育成された動植物より生ずる果実(種子、果物、分泌物、卵、子畜等)を目的生産物とするかのいずれかである。ゆえにまず種苗費、素畜費、蚕種費をおのおの一勘定科目とし、つぎにこれら動植物の生育を進める栄養分としての肥料、飼料等や薬品等がそれぞれ別の勘定科目とされ、これらは直接生産物との関係が明らかであり、諸材料、消耗品、小農器具等がまた別の勘定科目とされるが間接費となるものが多い。¹¹⁾

これらの物品の消費額は原価要素の費用勘定に計上されると共に、その期末残高は資産勘定

に当然在高勘定として計上される。これらの物品を会計上管理するためには、外部からの購入または自家生産したものについて倉庫への受入れを記録し、実際の使用払出し先を補助簿を通じて記帳を行なう一方、統轄勘定として総勘定元帳に当該費目が設定されることとなる。

労務費は「労働用役の消費によって生ずる原価」であり、賃金、給料、雑給、従業員賞与手当、退職給与引当金繰入額、福利費（健康保険料負担金等）が細目として「原価計算基準」に示されている。農業経営の場合には、従来から支払う相手方を基準として、年雇賃金、臨時雇賃金、家族賃金等の区分がなされて来た。労務費の補助簿として「労働日記帳」ないし「作業伝票」が実際の作業時間を把握するために記帳され、それにもとづいて、時間または日数、作業別に賃金が計算され支払われるべきである。農産物への帰属が明らかな直接労務費と帰属が明らかなでない間接労務費との区分が、以後の原価部門勘定への集計の関連から補助簿等においてなさるべきである¹²⁾。

経費は「原価計算基準」によれば、「物品の消費によって生ずる原価」としての「材料費」と「労働用役の消費」によって生ずる「労務費」の二つ以外の原価要素であって、労働用役以外の用役の消費を示す費目とはいえない。経費も製品との関連において直接経費と間接経費とに分類されるが、基準の例示する場合でも直接経費は外注加工賃のみで他はすべて間接経費ばかりである。経費は通常実際発生した額を把握する方法の相違を分類基準として、(1)月割経費(2)測定経費、(3)支払経費、(4)発生経費の4種類に分類されるが、また「基準」は「複合費」すなわち材料費、労務費、経費の三者又は何れか二者を一費目としたものを認めている。

農業経営においては、上述の意味における「経費」に相当する費目の分類としては、農業生産の特質上支払地代を一費目とする以外に、賃料料金、租税公課、部落協議費という包括的な費目によって分類されていることが多かった。それらの費目以外は、むしろ複合費の形態で修繕費および減価償却費、またこれらを併せた建物費、農具費や防除費、水利費などの分類がなされて来た。

この場合の賃料料金の内容としては、たとえば農林省の生産費調査の分類では建物農具等の賃借料、電気料、脱穀賃（調整賃）、賃耕料、運搬賃、種付料、削てい料、獣医支払いの医療費、疾病傷害共済等が含まれており、これらの中にはもちろん単純経費のみならず複合費が含まれている。複合費はその経営内部の補助部門とはなり得ず、外部から原価要素を結合した形態で購入する費用である。農業経営においては従来からこれら経費該当費目については小規模であるために、製造原価要素としての経費すなわち製品原価と、営業費あるいは「販売費および一般管理費」の期間原価としての費目区分は、勘定科目の上では明らかにされていない。営業費のうち一般管理費が小規模の農業経営においてどのような内容であり、これを区別する必要があるかは後述するとして、販売費については少なくともこれを勘定の上で経費と区別する必

要がある。農場において最初に算定されるべき生産原価は農場価格（庭先価格）であり、販売費をも含めた総原価ではない。

（2）原価部門勘定科目

つぎに第2の段階として、原価の部門別計算を行なうために原価部門勘定を設定することが必要である。

「原価計算基準」によれば「原価部門とは原価の発生を機能別、責任区分別に管理するとともに、製品原価の計算を正確にするために原価要素を分類集計する計算組織上の区分」をいい、諸製造部門と諸補助部門とに分類し、後者をさらに補助経営部門と工場管理部門とに再分している¹³⁾。

農業経営においては、経営部門として通常考えられる単位は作目であり、工業における製品部門であるが、それは上述の計算組織上の区分と同一ではない。一つの作目部門はその作目の育生作業が直接に行なわれる場処の区分である圃場、畜舎または各作業別の工程に分割して、それぞれ部門勘定を設定しうる。これらの計算区分は農産物を生産する前後的または併列的な関係を形成することもある。

まず直接土地を利用する作目からいえば、圃場における作物の種類・品種が異なるに従い、また圃場別に部門勘定を設定しうる。一作物でも永年性作物、たとえば果樹・特用樹などでは、育成樹と成木とはその目的を異にするため別の部門勘定とすべきである。単年性の作物でも、たとえば苗育成のみを別の勘定とすることもできる。用畜飼養については、育成・使役・繁殖の目的に従い、家畜の種類、品種別に、また畜舎、導入時期、生育年令別等に部門別勘定を設定する。たとえば、養鶏については、採卵部門勘定と育雛鶏部門勘定に二分し、さらに後者を大雛部門、中雛部門、幼雛部門に三分することも可能であり、また雛の導入群別の部門勘定を設定することもできる。牛のような高等動物については、場合により一頭一頭の性能に重点をおくとすれば、個別の牛ごとに勘定を設定することも考慮される。狭義の加工に関してはたとえば荒茶の製造、精肉の製造などが当然考慮される。これらの原価部門勘定の設定の細分は全く原価管理の面からの要請と勘定設定による手数の削減とにより決定される。

つぎに農業経営の補助経営部門として、従来から堆厩肥の製造や処理があるが、当今かなり大型の機械や設備、車輛が導入されるようになったので、動力部、ボイラーの運転、自動車の管理、機械の修繕などを内部で行なうことになると、必要に応じてそれぞれの部門勘定を必要とする場合も出現するであろう。農場の管理部門の内容としては、企劃設計、試験研究、農場の事務などが考慮されるが、通常の農業経営では、大規模の工場経営におけるような工場と本社の分離、すなわち農場と本社ないし事務所が別個に存在しないので、営業費あるいは「販売費および一般管理費」とほとんど共通の費目である経費や労務費が便宜的に分割配賦し集計さ

れることになる。

原価部門勘定が設定された後、実際に部門個別費は原価部門の発生額を直接当該部門に、部門共通費は原価要素別に適当な配賦基準により関係各部門に配賦しなければならない。複式簿記の勘定を内部取引にまで拡大すると、それにもとずいて勘定間の振替えを行なわなければならない、従来から実施が困難であるとされるのはこの点である。

たとえば、F.G. スターロック教授は原価計算勘定の複式簿記への導入については、高度の会計上の熟練が農業者に必要であり、必要とする事務量はかなりのものとなり、農業者が事務職員をもたない限り不可能であるかも知れないとし、さらに数多くの農業に対する特殊の困難性についてつぎのごとく述べている¹⁴⁾。

- 1) 工場と異なり農場の種々の部門は独立していない。沃度を維持したその他の理由のため、作物の輪作が一般的に必要であり、農業者はある範囲内でのみ農場の作目を変更しうる。たとえば、馬铃薯 40 エーカーが 800 ポンドの利潤を与えることがわかって、80 エーカーが 1600 ポンドの利潤を与えるとは仮定し得ない。馬铃薯の面積の増大は農場の仕事の秩序を乱すかもしれず、また適切な時期に馬铃薯を掘り起こすための充分な労働を獲得することはできないかもしれない。
- 2) 多くの作物の収量は年々広汎に変化する。この理由のため単位当り生産費と利潤とは年々変動する。生育するキャベツの原価は異った季節ではトン当り 2 ポンドから 4 ポンドに変化し得る。作物の有利性は単年度の結果では判断され得ないが、数季節以上にわたる平均についてのみ判断しうる。馬铃薯のような作物は高度に施肥され、利益の多くは次期作物に持ち越されるかも知れない。根瘤作物の明らかな影響もまた輪作の残余を通じてみられるかもしれない。その様な場合に、厩肥や耕耘の費用の一部を次期作物に負荷することが合理的である。残存価値の表はこの目的のために準備されて来たが、せいぜいそれらは見積もりであるにすぎず、また何等正確な価値がすべての特定の場合に与えられ得ない。

スターロック教授はこのような計算上の問題や、得られた結果の解釈の困難性を指摘する一方、原価勘定から多くの価値ある情報を得るものとし、またこれらの困難性の多くは作物の原価について注目さるべきであるが、家畜の場合にはその結果は一そう容易に計算され、またかなり正確な結果が得られると述べている。

今日のわが国の農業経営で複式簿記の原価部門勘定組織の適用を考え得るのは、まず第一に養鶏、養豚、酪農の畜産部門でしかもかなり多頭化した専門的経営であり、つぎに礫耕栽培などにみられるように、かなりの資本設備を要する施設園芸などがあげられる。たしかに多角的な点やまた裏作表作および輪作などの点については原価配分上困難な問題があるが、単一ないし少数の作目について複式簿記を適用したいという要求が現実にもみられる。

各原価部門勘定へ原価要素勘定からの配賦がなされ、製品としての生産物は次の原価負担者に振替えられるが、期末残高は在高勘定として仕掛品勘定に振替えられることとなる。

(3) 原価負担者勘定科目

第3の計算段階として原価要素を一定の製品単位に集計し、単位製品の製造原価を算定するために原価負担者勘定（製品勘定）を設定する。工業経営では生産形態の種類別に対応して、総合原価計算と個別原価計算とに大別される。¹⁵⁾ 農業経営では、個別的に原価を計算する場合として、植木、鉢物のごとく一つずつ異なるものを育成しておのこの個別原価を算定しようとする場合には、個別原価計算の形態が考えられないわけではない。しかし多くの場合、同種類のものを反復した連続的に生産する形態をとるので、基本的には総合原価計算の形態をとる。ゆえに一期間に発生したすべての原価要素を製品別に集計するが、これに期首仕掛品の原価を加えた総製造費用から完成品と期末仕掛品とに分割計算することとなる。

採卵養鶏の鶏卵、搾乳牛の牛乳などは日日製品としての鶏卵、牛乳が生産されるが、仕掛品に相応するものは外観的に存在しない。

肉畜の場合にはどの段階をもって完成品とするかにより異なるが、当然仕掛品に相当する育成途中の家禽家畜があり、また作物の場合には必ずしも期末決算に存在するとは限らないが仕掛品として立毛や育生中の苗木を考えなければならない。これらは第二段階の部門計算勘定と関連するが、資産勘定として期末残高が貸借対照表に計上されなければならない。

等級別総合原価計算の等価係数の例としては、たとえば牛乳の場合の脂肪含有率による1等乳、2等乳があげられるが、通常は生産物の重量等によって定められる。

同一の圃場で異種の作物を同時にまた交替的に生産するような場合は、工業の場合の組別総合原価計算として考えられるが、この場合には1期間の組間接費勘定からの配賦が問題となることすでに述べた通りである。

また工程別の総合原価計算をとる場合、たとえば幼雛、中雛、大雛の各部門勘定を設定した場合に、前工程費を次工程に振替えるかどうかにより累加法をとるか非累加法によるかの区分がある。

副産物については主副生産物の結合原価からその評価額を控除し、残額を分離点での主産物の製造原価とする。副産物の評価方法をここでは論じないが、勘定科目として副産物を設定した場合に、これをどの段階で差引くかが損益計算上また生産物の原価計算上問題である。上述した方法によれば、たとえば採卵養鶏において、鶏屎が加工後販売され得るものとすれば、その加工、販売費を結合原価から、差引いて計算し、また販売し得ずに焼去または棄却しなければならないとすれば、その処理費が原価に加算される価値が僅少であり、市場性が確実でない場合には無評価として、売上のあった時に収益として計上することができる。廃鶏の売上につ

いては、これを固定資産として勘定を設定した場合には、製品原価には減価償却費が計上された後、期間外利益として固定資産売却益勘定として処理される。しかし棚卸資産すなわち工具器具として考えられた場合には、当期の売上高から後に控除されうる。

(4) 営業費勘定科目

第4の原価計算の段階として、「販売費および一般管理費」を売上に集計して総原価を計算する。原価の構成要素を企業における活動領域の区分に従って、製造原価要素と販売費要素および一般管理費要素とに分類し、第一の製造原価要素に対応する農業経営の勘定科目の設定について今まで考察して来た。通常企業においては製造原価要素を製品原価 (product cost) とし、「販売費および一般管理費」はこれを期間原価 (period cost) として区分し、財務会計との関連において、貸借対照表の棚卸資産額としては製品または仕掛品に対して製品原価のみが計上せられ、「販売費および一般管理費」は売上高に直接対応せしめられることとなっている¹⁶⁾。ゆえにもし「販売費および一般管理費」を製品原価に計上すれば、それだけ棚卸資産額が過大に計上されることとなる。このような意味において、製品原価の要素別勘定と「販売費および一般管理費」の勘定は当初より区別されるべきものである。

“営業費”という場合には、通常販売費と一般管理費とを合せた費用であり、企業における財務活動の費用である財務費、たとえば支払利子、支払割引料、貸倒償却損、有価証券売却損、有価証券評価損などは営業費の中に含まれない。財務費の発生は経常的なものであるが、本来の営業利益の計算からこれを区別するため、営業外費用勘定を設定して財務費などを含ませるのであり、期間外費用とは本来本質的に異なる。ゆえに営業費の中に財務費をも含める見解もあるが¹⁷⁾、本稿では、これを含めないものとする。

販売費はその営業の販売活動のために発生する費用であり、販売費の勘定の細目については、財務諸表との関連において原則として原価要素費目と同じく形態別分類を基礎とし、これを直接費と間接費とに大別し、さらに必要に応じて機能別分類を加味する。すなわち販売活動の種類または費用がいかなる目的に使用されるかによって勘定科目を設定し、たとえば製品倉庫費、出荷運搬費、荷造包装費などがあげられる。

しかしながら製造原価と販売費との区分は実務上不明確な場合が少くない。たとえばある農産物の包装費については、各種の容器箱などの直接材料費と包装に要する直接労務費およびその他の間接費から成る。たとえば製品である鶏卵の包装がいつ行なわれるかによって、製品製造中に包装するものは製品の原価に計上され、出荷時に包装されれば販売費となることもある。出荷費、運搬費についても、製品倉庫が農場内にあって、その倉庫に搬入する時をもって製品の原価算出は終るとするかどうか、さらに出荷の時までの費用を製品の原価とみるかどうか

かによっても異なる。これらを製品原価とするか販売費とするかは個々の事情により決定される。

農業者が農協の共同出荷や委託販売に依存している場合に、彼等の念頭にあるものは手取りとしての販売額であって、農協の販売手数料、支払運賃などを勘定科目として余り問題としない場合が多い。これらは販売費の構成分として別の勘定科目を設定し、総額主義の原則を尊重しなければならない。農業者も個人で野菜、花卉、鶏卵などを自ら販売し、家畜業者との直接取引をしばしば行なう場合には、当然販売費該当勘定科目の設定に関心を示す。

つぎに一般管理費は、工業経営ではいわゆる本社費に相当するものであって、通常この細目としては役員給与、一般管理に従事する者の労務費、事業用施設の経費、減価償却費、保険料、修繕費、不動産賃借料、交際費、旅費、通信連絡費、その他の事務費などが列挙される。農業経営の場合は、圃場は確かに分散しており、農場事務所は別にあるとしてもとくに本社費に相当する勘定を設定するほどの事もないのが通常であろう。農業経営における一般管理活動としてたとえば農場経営主が官公庁や金融機関等へ新しい事業計画の交渉に行く場合を考えると、まずそれらの時間が労働日記帳ない作業伝票に確認され区分されなければならない。しかしながら、農業共同経営においてもこれらの労務費の計上は極めて軽視されていることが多い。

要素別費目としての経費と一般管理費とを分割するとすれば、農場管理部門に集計されるべきものと、一般管理部門との交錯があり、これをどの程度まで小規模の経営として区分すべきかどうか問題であり、営業費として販売費および一般管理費該当費を一括計上するかどうか、これらの活動領域の規模と会計主体の目的にまかせられる。中小企業簿記要領では販売費以外はほとんどすべて製品原価に負荷する形をとっている。¹⁸⁾

9) 企業会計審議会原価計算基準について 昭37.11

10) 原価計算基準(前出)九~十四

11) 小農具については、通常取替法、または半額法の考え方がとられている。

12) 大槻正男教授は生産費計算における費目の分類のうち、経営的見地よりの分類として流動性、比例性、直接性の3つを挙げ、家族労作経営の場合の家族労働費を間接費として挙げておられる。本稿の場合には資本主義的経営の相当するので、家族労働費は流動的、比例的、直接的となる。

大槻正男 農業生産費論考 38~46p 生産費計算に於ける費目の分類、昭7.4.。

しかしながら、家族労働を直接労働としても拘束時間が実務上明らかでないのも、実際の作業時間のみが記録される。とくに作物については、季節的变化や日々の天候の変化により、閑散時の作業時間をどこまで正確に把握しうるか問題がある。直接農業生産の作業に関連のないいわゆる一般管理労働の把握も実務上極めて不完全である。農業共同経営では構成員の拘束時間が表面化してくる。

13) 原価計算基準(前出)一五~一八

14) Ford Sturrock : Farm Accounting and Management 5ed. 1967. 98~101p.

- 15) 原価計算基準（前出）一九～二三
- 16) 原価計算基準（前出）三七～三九
- 17) 松本雅男，営業費計算，昭34.5.2～3p。
- 18) 経済安定本部企業会計制度対策調査会報告，中小企業簿記要領，昭和24年12月によると，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すものであるが，工業における経費の小科目の区分として，法定福利費，厚生費，仕入諸掛，工場消耗品費，電灯電力代，水道ガス代，修繕料，地代家賃，保険料，販売手数料，割戻，広告宣伝費，荷造費，運賃，事務用品費，旅費交通費，通信費，公租公課，接待交際費，利子割引料，雑費を列举しており，このうち製造原価報告書に記載する経費には，販売手数料，割戻，広告宣伝費，荷造費及び運賃等の販売経費を除いた各科目の年額を記載することとしている。これらの除かれた経費は営業費として貸倒額を加えて売上総利益から差引き，営業利益を算出するものとし，一般管理費はすべて製品原価に負荷されたこととなる。

同要領第五章二，および第十一章五，(5)

なお中小企業庁による中小会社経営簿記要領では，一般管理費の科目として役員給料手当，事務員給料手当，地代家賃，減価償却費，修繕費，事務用消耗品費，交通通信費，雑費等を列举して，本社営業部の存在を仮定している。

5 む す び

農業経営に複式簿記を適用する場合には，資本金勘定の確立が基本的に不可欠である。個人農業者においては，出資と経営の分離を擬制的に仮定して不確定資本制をとり，資本の引出については引出金勘定を設定する。単式簿記の「自計式農家経済簿」の最近の記帳実例においても，個人農業者の家計費の取引数はやはり総外部取引数の平均6割を占め，これを複式簿記では統轄勘定とすることもできるが，複式簿記の実例からは月給制を採用するか小口現金勘定を設定することが行なわれている。

個別農業者の自家労働は，家族労働についても労働時間を測定して賃金の支払いを行なうという労働と資本の分離を仮定して労務費勘定を設定する。すなわち農業複式簿記の適用においては，損益計算における農業純利益を目標とする。専従者控除は青色申告制度において認めるところである。

損益勘定に原価勘定の区分とくに原価部門勘定の設定を考慮することは昔からその当否を論じられて来た。しかし今日すでに大企業が養鶏・養豚に進出していることを考慮し，企業会計における「原価計算基準」と比較して，農業経営にどのような原価関係諸勘定を設定するかを改めて実際原価に限って考察した。もとより個人農業者から農業共同経営と株式会社形態等の会計主体の相違により，勘定設定の範囲が異なるのはいうまでもない。原価部門勘定は分権的な原価管理と会計費用の節約を求める点から，諸種の分類と設定が考慮されるが，養鶏・養豚などの農地利用から直接離れたもの，ついで酪農・肥育牛などの畜産はこれらの部門設定は適合しやすく，耕種生産でも礫耕栽培や温室園芸など人為的統制が高まるにつれて適合度は上昇する。