

## 自計式農家経済簿の様式改訂に関する考察（Ⅱ）

桂 利 夫

### 1 は し が き

「自計式農家経済簿」は創作後すでに50有余年に及んでいるが、現在の帳簿様式や創作の意図をより深く理解するためには、過去における帳簿様式改訂の経緯を振り返り、その内容を吟味することが極めて重要であると考え。前号（農業計算学研究22号）では、その前編として「自計式農家経済簿」の創案、帳簿名称と著作者名の変遷、帳簿様式の改訂の一部（現金現物日記帳様式の改訂、労働日記帳様式の改訂、現金現物日記帳種目別分類の改訂）について検討を試み、これらの改訂の実態を明らかにした。

本稿では前号に引き続き、なお残されていた「財産台帳様式の改訂」および「決算・生産費計算・分析方法の改訂」についてその経緯を振り返り、なお自計式簿記の今後の課題とも言うべき若干の問題点を提起したい。

### 2 財産台帳様式の改訂

財産台帳は、前号で検討を試みた現金現物日記帳と対をなす自計式農家経済簿（以下自計式簿記と略称）の主要帳簿の1つであり、農家の財産なканずく所得経済の資産および負債の在高と年間の増減変化を把握するものである。

自計式簿記における財産台帳の役割りは、現金現物日記帳の記帳結果から、金銭収支のみにより行われる初歩的経済決算（決算A）では必要不可欠とするものではないが、固定資産の償却額・増殖額および流動資産（棚卸資産）の増減を算入した厳密な経済決算（決算B）を行うためには不可欠な帳簿である。また自計式簿記の計算方法の特徴とも言うべき単記複計算機能の1つとして、複式簿記における財産計算なすわち貸借対照表の機能をもつものであることは言うまでもない。

#### （1）固定資産・流動資産台帳様式の改訂

自計式簿記の財産台帳は、固定資産・流動資産・流通資産および負債の各台帳からなるが、以下では当台帳の特徴的な固定資産および流動資産台帳についてのみ、様式改訂の経緯を振り返ってみよう。

## 1) 固定資産台帳様式

固定資産台帳様式改訂の経緯は表1のイ)ロ)ハ)に示すとおりである。台帳様式は簿記創案当初から現金現物日記帳と帳簿を分離し、3年連記様式を採用している。但し一時期(昭和24～29年)において現金現物日記帳との合冊を試みるが、再び3年連記制の別冊帳簿様式に復元され現在に至る。この理由は、第一に先述のごとく、初心者 of 記帳決算(決算A)には必ずしも財産台帳の記録を必要とせず、したがって帳簿価額負担を軽減するためのものであり、第二は年々の財産有高および増減過程を連続的に比較対照し得る利点と、毎年、財産台帳作成のための手数を省くためである。

まず、表イ)の様式から考察してみよう。この台帳様式は昭和9年2月、自計式簿記創案にあたって作表されたものであり、現在様式と比べ不備な点が多い。とくに年度内財産の増減変化は「増価額」欄および「減価額」欄から成り、増減を引起す内容の如何に関わりなく増加した場合には「増価額」欄に、減少した場合には「減価額」欄に記入される。

表1 固定資産台帳様式 イ) (昭和9年2月)

| 種 目 | 摘 要 | 昭 和 年 |     |           |     |     | 昭 和   |     |
|-----|-----|-------|-----|-----------|-----|-----|-------|-----|
|     |     | 年度始現在 |     | 年度内増加又ハ減少 |     |     | 年度始現在 |     |
|     |     | 數量    | 價 額 | 事 由       | 増價額 | 減價額 | 數 量   | 價 額 |
|     |     |       | 円   |           | 円   | 円   |       | 円   |

ロ) (昭和9年12月改)

| 種 目 | 摘 要 | 昭 和 年 |    |     |     |         | 昭 和 |     |
|-----|-----|-------|----|-----|-----|---------|-----|-----|
|     |     | 數量    | 價額 | 銷却額 | 増殖額 | 増減突發ノ原因 | 數 量 | 價 額 |
|     |     |       | 円  | 円   | 円   |         |     | 円   |

ハ) (昭和12年改・現在)

| 種 目 | 摘 要 | 昭 和 年 |    |     |     |            | 昭 和 |     |
|-----|-----|-------|----|-----|-----|------------|-----|-----|
|     |     | 數量    | 價額 | 銷却額 | 増殖額 | 財産的取引ニヨル増減 | 數 量 | 價 額 |
|     |     |       | 円  | 円   | 円   |            |     | 円   |

ところで、年度内に固定資産の増減変化を引起す原因には、固定結果財(育成中の果樹・林木・大家畜など)については育成による資産価値増加、他方、固定供用財(建物・大機具および用後期にある果樹・大家畜など)については使用による減耗額、すなわち損益計算に関わ

る資産の「増価額」および「減価償却額」があり、さらに損益に関係のない売買（財産的取引すなわち交換取引）による増減が存在する。以上から分るように、「損益」「非損益」が混在する「増価額」・「減価額」は財産計算としての期首・期末の在高把握には役立てられるが、財産台帳のもう1つの機能、すなわち、損益計算のための資料把握機能が欠除している。

次いでロ）は、同年12月改訂の様式である。この様式改訂のねらいは、イ）の「増価額」および「減価額」の中から、非損益的な増減すなわち財産的取引による増減部分を排除して、損益に関わる増減額のみを「償却額」「増殖額」として捉え、単に財産計算としての在高把握に止まらず、損益計算との関係における財産台帳の機能的な役割りを明確にした。

なお当様式における財産的取引による増減変化の取り扱い、取引の発生事実のみ「増減突発の原因」欄に記入し、増減金額は「年度末価額」欄に直接加減する仕組みとなっている。したがって当改訂は、損益計算に関わる「償却額」および「増殖額」把握の点で改善をみたが、依然として財産的取引による増減額の明示が欠落している。

ハ）の様式改訂は昭和12年に行われ、前記ロ）の財産的取引による増減の欠缺を補正したものである。なお当改訂によって現在の様式が確立された。当様式における「償却額」および「増殖額」は、農家経済決算（決算B）における「農家所得」算出過程において、後者は「農家粗所得」中に、前者は「農家所得の失費」中に算入されることは言うまでもない。また「財産的取引による増減」欄の設置によって、自計式簿記における複式簿記的帳簿機能、すなわち財産的支出（現金資産の減少：固定資産の増加）および財産的収入（現金資産の増加：固定資産の減少）の、複記入による現金と固定資産増減の連動性を明瞭にし、自計式簿記における単記複計算の機能的所在を明らかにした。

## 2) 流動資産台帳様式

ここに言う流動資産とは、通常の棚卸資産（未販売現物・購入現物・中間生産物・小植物・小動物・小機具）を指し、当産資産（現金および準現金）はこれに含めない。これら流動資産台帳様式は表2に示すとおりである。

表2 流動資産台帳様式 イ）（昭和9年2月）

| 種 目 | 摘 要 | 昭 和 年 |     |           |     |     | 昭 和   |     |
|-----|-----|-------|-----|-----------|-----|-----|-------|-----|
|     |     | 年度始現在 |     | 年度内増加又ハ減少 |     |     | 年度始現在 |     |
|     |     | 數量    | 價 額 | 事 由       | 増價額 | 減價額 | 數 量   | 價 額 |
|     |     |       | 円   |           | 円   | 円   |       | 円   |

## ロ) (昭和9年12月改)

| 種 目 | 摘 要 | 昭 和 年 |     |     | 昭 和 |     |  |
|-----|-----|-------|-----|-----|-----|-----|--|
|     |     | 數 量   | 價 額 | 備 考 | 數 量 | 價 額 |  |
|     |     |       | 円   |     |     | 円   |  |

## ハ) (昭和29年4月改・現在)

| 種 目 | 昭 和 年 度 |         |     |     |     | 昭 和 |         |     |
|-----|---------|---------|-----|-----|-----|-----|---------|-----|
|     | 摘 要     | 年 度 始 め |     | 増減額 | 備 考 | 摘 要 | 年 度 始 め |     |
|     |         | 數量      | 価 額 |     |     |     | 數量      | 価 額 |
|     |         |         | 円   | 円   |     |     |         | 円   |

まず創案当時の様式イ)は、固定資産台帳と同一様式であることが注目される。流動資産台帳は、日常の在庫管理を行う機能は持たず、単に年度始めおよび年度末時点における在庫量を実査のうえ評価し、両者の差額は各品目ごとに、増加した場合は「増価額」欄に、減少した場合には「減価額」欄に記入される。これら「増価額」および「減価額」合計額は財の性質の区別なく、直接、合計金額が財産台帳集計表に転記されるのである(表3、財産台帳集計表参照)。

ロ)は同年12月改訂の様式である。この様式では上記イ)の「増価額」「減価額」欄を削除して、単に「年度始め価額」と「年度末価額」のみを把握している。そして両者の合計額が直接、財産台帳集計表に転記され、同集計表において年度始めおよび年度末価額の差が「増減額」欄に算出される仕組みとなっている。この様式改訂の着目点は、上記イ)の「増価額」「減価額」が財産台帳集計表に集計され、それぞれの集計値が経済決算に算入される場合の損益計算的矛盾を是正するものである。つまり所得的支出に加算され、これを修正するための流動供用財の「増減」と、所得的収入に加算、修正されるべき流動結果財の「増減」を求めるためにとられた措置とみてよい。

ハ)は昭和29年4月改訂の様式であり、現在に至るものである。当様式は前記ロ)に年度内「増減額」欄が設けられたものに過ぎないが、財産台帳集計表での集計を通じ、経済決算における台帳機能を十分に果たし得る様式である。

## (2) 財産台帳集計表様式の改訂

財産台帳集計表の微修正は印刷のつど度々行われてきたが、主たる改訂は表3にみられるごとく、ロ)昭和9年12月の流動資産増減額の取扱い改訂と、ハ)昭和34年の種目配列の改訂である。以下に改訂の経緯を考察する。

## 1) 流動資産増減額取扱いの改訂

桂 利夫：自計式農家経済簿の様式改訂に関する考察（Ⅱ）

表 3 財産台帳集計表様式

イ) (昭和9年2月)

| 種 目         | 昭 和 年         |     |           |       | 昭 和   |     |       |       |
|-------------|---------------|-----|-----------|-------|-------|-----|-------|-------|
|             | 年度始現在         |     | 年度内増加又は減少 |       | 年度始現在 |     |       |       |
|             | 数 量           | 価 額 | 増 減 額     | 減 価 額 | 数 量   | 価 額 | 増 減 額 | 減 価 額 |
| 固 定 財 産     | 1) 土 地        |     |           |       |       |     |       |       |
|             | 2) 建 物        |     |           |       |       |     |       |       |
|             | 3) 大 植 物      |     |           |       |       |     |       |       |
|             | 4) 大 動 物      |     |           |       |       |     |       |       |
|             | 5) 大 機 具      |     |           |       |       |     |       |       |
| 流 動 財 産     | イ) 小 植 物      |     |           |       |       |     |       |       |
|             | ロ) 小 動 物      |     |           |       |       |     |       |       |
|             | ハ) 小 機 具      |     |           |       |       |     |       |       |
|             | イ) 未販賣現物      |     |           |       |       |     |       |       |
|             | ロ) 購入現物       |     |           |       |       |     |       |       |
| 財 産         | ハ) 中間生産物      |     |           |       |       |     |       |       |
|             | 8) 庫 現 金      |     |           |       |       |     |       |       |
|             | 計 (所得部門債権財産)  |     |           |       |       |     |       |       |
|             | 9) 負 債        |     |           |       |       |     |       |       |
|             | 差引残 (所得部門純財産) |     |           |       |       |     |       |       |
| 現 金         |               |     |           |       |       |     |       |       |
| 合 計 (農家純財産) |               |     |           |       |       |     |       |       |

ロ) (昭和9年12月改)

| 種 目         | 昭 和 年         |   |       |   | 昭 和 |   |       |   |
|-------------|---------------|---|-------|---|-----|---|-------|---|
|             | 価 額           |   | 増 減 額 |   | 価 額 |   | 増 減 額 |   |
|             | 額             | 比 | 額     | 比 | 額   | 比 | 額     | 比 |
| 固 定 財 産     | 1) 土 地        |   |       |   |     |   |       |   |
|             | 2) 建 物        |   |       |   |     |   |       |   |
|             | 3) 大 植 物      |   |       |   |     |   |       |   |
|             | 4) 大 動 物      |   |       |   |     |   |       |   |
|             | 5) 大 機 具      |   |       |   |     |   |       |   |
| 計 (固 定 財 産) |               |   |       |   |     |   |       |   |
| 流 動 財 産     | イ) 小 植 物      |   |       |   |     |   |       |   |
|             | ロ) 小 動 物      |   |       |   |     |   |       |   |
|             | ハ) 小 機 具      |   |       |   |     |   |       |   |
|             | イ) 未販賣現物      |   |       |   |     |   |       |   |
|             | ロ) 購入現物       |   |       |   |     |   |       |   |
| 財 産         | ハ) 中間生産物      |   |       |   |     |   |       |   |
|             | 計 (流 動 財 産)   |   |       |   |     |   |       |   |
|             | 現金 及 ビ 庫 現 金  |   |       |   |     |   |       |   |
|             | 合 計 (積 極 財 産) |   |       |   |     |   |       |   |
|             | 負 債 (消 極 財 産) |   |       |   |     |   |       |   |
| 差 引 (純 財 産) |               |   |       |   |     |   |       |   |

ハ) (昭和34年2月改・現在)

| 種 目       |           | 昭 和       |               | 年 度     |                        | 昭 和       |  |
|-----------|-----------|-----------|---------------|---------|------------------------|-----------|--|
|           |           | 年 度 始 価 額 | 固定資産償却額       | 固定資産増殖額 | 財 産 的 取 引<br>に よ る 増 減 | 年 度 始 価 額 |  |
| 固 定 資 産   | 1) 土 地    | 円         | 円             | 円       | 円                      | 円         |  |
|           | 2) 建 物    |           |               |         |                        |           |  |
|           | 3) 大 植 物  |           |               |         |                        |           |  |
|           | 4) 大 家 畜  |           |               |         |                        |           |  |
|           | 5) 大 機 具  |           |               |         |                        |           |  |
|           | 計 (固定資産)  |           |               |         |                        |           |  |
| 流 動 資 産   |           |           | 流 動 資 産 増 減 額 |         |                        |           |  |
|           |           |           | 供 用 財         | 結 果 財   |                        |           |  |
|           | 6) 現 物    |           |               |         |                        |           |  |
|           | イ) 未販売現物  |           |               | )       |                        |           |  |
|           | ロ) 購入現物   |           | )             |         |                        |           |  |
|           | ハ) 中間生産物  |           | -)            | +) )    |                        |           |  |
|           | 7) 準 現 物  |           |               |         |                        |           |  |
|           | イ) 小 植 物  |           |               | )       |                        |           |  |
| 流 通 資 産   | ロ) 小 家 畜  |           | -)            | +) )    |                        |           |  |
|           | ハ) 小 機 具  |           | )             |         |                        |           |  |
|           | 計 (流動資産)  |           | )             | )       |                        |           |  |
|           | 8) 現 金    |           |               |         |                        |           |  |
| 流 通 資 産   | 現 金 準 現 金 |           |               |         |                        |           |  |
|           | 準現金 計     |           |               |         |                        |           |  |
| 合 計 (資 産) |           |           |               |         |                        |           |  |
| 9) 負 債    |           |           |               |         |                        |           |  |
| 差 引 (財 産) |           |           |               |         |                        |           |  |

ロ)の改訂様式は、イ)様式における「増価額」「減価額」を、各流動資産の経済収支への関与において費用関連資産と所得関連資産とに区分し、費用関連資産は減少・増加の如何に関係なくその差額は「減少額」欄に集計され、農家経済決算においては「減価償却額」と共に「農家所得的失費」中に算入される。他方、所得関連資産の増加・減少の差額は「増加額」欄に集計され、農家経済決算において固定資産「増殖額」と共に「農家粗所得」中に算入される。以上から分かるように、費用関連資産の増減額は所得的支出を修正して当該年度の物財の実投入費用を、他方、所得関連資産の増減額は所得的收入を修正して当該年度の実生産額を把握するための改訂であったわけである。

なおこの改訂の段階では、前者に属する資産として「購入現物」が、また後者に属する資産として「未販売現物」のみが区分されているに過ぎず、他の流動資産は従来の「増価額」および「減価額」の差額を、増加した場合には「増加額」欄に、減少した場合には「減少額」欄に記入されるわけである。

次いでハ)の改訂は、昭和34年に行われ現在に至るものである。この改訂では、費用関連資産を「流動供用財」、所得関連資産を「流動結果財」として、各流動財の損益関与の性格付け明確化した。その結果、購入現物および小機具が「供用財」、未販売現物および小植物が「結果財」として位置づけられ、残る中間生産物および小家畜については、減少した場合には「供用財」の減少、増加した場合には「結果財」の増加として取扱われるようになった。すなわちこれら資産は、年度始在庫資産は当該年度の供用材であり、年度末在庫資産は当該年度にとって結果財とみるからである。

## 2) 種目配列の改訂

財産台帳の種目配列については、まず創案時の配列法をイ)にみてみよう。本台帳は農家財産を所得経済財産と家計経済財産とに区分し、うち、所得経済財産のみを把握対象としていることは周知のとおりである。所得経済財産すなわち資産および負債の配列順序には、流動性配列法と固定性配列法との2つの方法があるが当簿記では固定性配列法を用いている。今日一般企業では、資本回転や支払能力を重視する立場から、あるいは企業会計原則に準拠して、通常、流動性配列法が用いられる<sup>1)</sup>。しかし、固定資産の役割りが大きく、かつ固定資産総額が流動資産総額よりも大きい企業にあっては固定性配列法を用いる場合もあり<sup>2)</sup>、当簿記はこの両法のうち後者の立場にたつものである。

具体的な配列は、まず固定資産を1)土地、2)建物、3)大植物、4)大動物、5)大機具の順位に、流動資産では棚卸資産だけを対象に6)準現物ーイ)小植物、ロ)小動物、ハ)小機具ー、7)現物ーイ)未販売現物、ロ)購入現物、ハ)中間生産物ーという序列である。ここでは注目される点は、現物と準現物とが用語とは裏腹に6)準現物、7)現物としている点であるが、これは固定性配列の意図によるものと理解すべきであろう。

つぎに現金と準現金(預貯金・貸付金・未収入金等)は、企業会計にみられる流動資産と区分され流通資産として位置づけられる。創案時のイ)様式では、「現金および準現金」はさら

に「８）準現金」と「現金」に区分され、前者は「所得部門財産」中に算入されるが、後者は同財産へは算入されず「農家純財産」の算出過程において最後に加算されている点が注目される。創案時における両者分離の理由は、「準現金」が利子・配当を獲得するところの収益財、あるいは買掛金や未収入金のごとく、未だ回収をみない収益財、つまり所得獲得財であるのに対し、「現金」は単なる取引の媒介（支払手段）たる流通財とする狭義の区分によるものと考えられる。さらに「現金」は、農家の生活実態から、所得経済および家計経済の未分離な状態における相方の共通資産として、このような特別な取扱いがなされたとも考えられる。

ロ）様式は同年12月の改訂版である。主要な改訂部分は、さきの「準現金」と「現金」を併合して「現金および準現金」とした。この両者は経済的取引においては、機能的にも資金的性格においても何ら区別の必要はなく、とくに複式簿記的機能をもつ当簿記の帳簿組織からみて合体せざるを得なかったであろう。したがってこの場合の現金の取扱いは、家計との共有財としての認識を改め、すべての現金を所得経済部面が専有的に管理するものと想定する。したがって家計費は必要額だけ減資的（所得からの引出し）な認識の下で引出されることになる。

ハ）様式は昭和34年改訂のものである。当様式の改訂では流動資産の順位の変更がみられ、従来の「６）準現物」「７）現物」が「６）現物」「７）準現物」に改められた。このねらいは、いわゆる「準」のもつ意味を重視したもので、主に簿記普及等の実務的な戸惑いに対する妥協の改訂であった<sup>3)</sup>。この改訂には従来からの固定性配列法の一貫性を損うものとしての批判がないわけではない。つまり固定性配列法の意味する固定性（非流動化・非現金化）は、「現物」よりも「準現物」の方が資産内容的に強く、準現物が上位にあらねばならぬからであり、当初の配列のねらいもこの点にあったと思われる。この矛盾を是正し復元しようとするならば、「準現物」を「準固定現物」のごとく改称すべきかも知れない。

- 1) 企業会計原則の貸借対照表原則（三）は、次ぎのとおりに規定する。「資産及び負債の項目の配列は、原則として、流動性配列法によるものとする」。
- 2) 例えば、電機事業会計規則およびガス事業会計規則は、固定性配列法を設定する。『会計全書』昭和60年度版、中央経済社刊、771・820頁。
- 3) この改訂の申言者は筆者であるが、当時の責任者桑原博士が、大槻博士の了解を得て改訂したものである。

### 3 農家経済決算様式の改訂

農家経済決算様式は創案当初から、現金現物日記帳のみの記録を用いて行う決算（Ａ）と、これに財産台帳の記録（固定資産の増殖・償却および流動資産の増加・減少）を加算して行う決算（Ｂ）に分離されている。これら決算様式は、既に考察した日記帳および財産台帳の様式改訂に伴い、とくに初期段階において試行的に改訂がなされてきたものであるが、理論的な様式の確立をみたのは昭和9年12月および現在様式につながる昭和24年の改訂である、様式を示

せば表4のイ)およびロ)のとおりである。

昭和9年12月の改訂では表示方法を多少異にするが、損益計算(所得計算)および財産計算において、ロ)の現在様式の原型を既にみることができる。イ)様式の中でとくに注目される点は、自計式簿記の特徴とも言うべき(5)「財産価格変動に因る損益算出表」であろう。創案者大槻博士が、自計式簿記決算の自己検証機能(農家経済余剰=財産純増加額)にこのような形式を採用された理由として「本来その売買が目的とせられないこれら資産そのものの単なる価格変動に原因する副次的又は偶然的損益であって、農家の目的追求活動の線に沿う所の損益たる、農家所得及び農家経済余剰中に含まるる損益と性格を異にする損益である」<sup>4)</sup>とする両

表4 農家経済決算

イ) 昭和9年12月改訂  
(1) 農家所得算出表

|          |             |   |
|----------|-------------|---|
| 粗所得      | 所得的收入       | 円 |
|          | 生産及取得現物家計仕向 |   |
|          | 小計(所得的総収入)  |   |
|          | 財産増殖額及増加額   |   |
|          | 計(粗所得)      |   |
| 所得的失費    | 所得的支出       |   |
|          | 財産銷却額及減少額   |   |
|          | 賄支給額        |   |
|          | 計(所得的失費)    |   |
| 差引(農家所得) |             |   |

(2) 家計費算出表

|             |   |
|-------------|---|
| 家計支出        | 円 |
| 生産及取得現物家計仕向 |   |
| 計(家計費)      |   |

(3) 家族負担家計費算出表

|             |   |
|-------------|---|
| 家計費         | 円 |
| 賄支給額        |   |
| 差引(家族負担家計費) |   |

(4) 農家経済余剰算出表

|            |   |
|------------|---|
| 農家所得       | 円 |
| 家族負担家計費    |   |
| 差引(農家経済余剰) |   |

ロ) 昭和24年改訂

(1) 粗所得

|          |   |
|----------|---|
| 所得的收入    | 円 |
| 生産物家計仕向  |   |
| 固定資産増殖額  |   |
| 流動結果財増加額 |   |
| 計(粗所得)   |   |

(2) 所得的失費

|          |   |
|----------|---|
| 所得的支出    | 円 |
| 固定資産償却額  |   |
| 流動供用材減少額 |   |
| まかない支給額  |   |
| 計(所得的失費) |   |

(3) 農家所得

|          |   |
|----------|---|
| 粗所得      | 円 |
| 所得的失費    |   |
| 差引(農家所得) |   |

(4) 家計費

|         |   |
|---------|---|
| 家計支出    | 円 |
| 生産物家計仕向 |   |
| 計(家計費)  |   |

(5) 家族負担家計費

|             |   |
|-------------|---|
| 家計費         | 円 |
| まかない支給額     |   |
| 差引(家族負担家計費) |   |

(5)財産価格変動に因る損益算出表

|                                 |               |   |
|---------------------------------|---------------|---|
| 年<br>度<br>内<br>純<br>増<br>加<br>額 | 次年度始純財産額      | 円 |
|                                 | 当該年度始純財産額     |   |
|                                 | 差引（年度内純財産増加額） |   |
| 農家経済余剰                          |               |   |
| 差引（財産価格変動に因る損益）                 |               |   |

(6)農家経済余剰

|            |   |
|------------|---|
| 農家所得       | 円 |
| 家族負担家計費    |   |
| 差引（農家経済余剰） |   |

(7)農家財産純増加額

|              |   |
|--------------|---|
| 年度末（次年度始）財産額 | 円 |
| 当該年度始財産額     |   |
| 差引（農家財産純増加額） |   |

(8)土地および有価証券売却による損益

|                      |   |
|----------------------|---|
| 農家財産純増加額             | 円 |
| 農家経済余剰               |   |
| 差引（土地および有価証券売却による損益） |   |

者の峻別にあった。

なお上記の表題は「財産価値変動に因る未実現損益算出表」（昭和9年2月出版）を改訂したものであるが、本来、当欄は「財産再評価による未実現利益」を把握することを目的としたものであった。初版（昭和9年2月）の決算解説では「働きの結果ではなく、単に経済界の変動に因り財産価値が騰落した場合、帳簿上に生ずる未実現の損益を算出する表である。併しこの損益は債券等の準現金を時価主義によりて評価する時にのみ現れるものである。これに反し、財産価値の騰落を無視する所の原価主義によりて財産を評価する時には未実現利益は常に零でなければならない」としている。つまり創案当初では、有価証券の時価評価による評価損益を未実現損益として把握しようとしたものである。

ついで同年12月の改訂イ）様式では、上記の表題から「未実現」を抹消して「財産価格変動に因る損益算出表」と改め、決算解説ではつぎのように述べている「本簿記において不消耗又は不増殖性資産として取り扱った土地及び有価証券の価格が下落又は騰貴し、財産台帳に於ける記入価格よりも安く或は高く売却されたために、全く受動的に損益を生ずる場合がある。この損益をここに『資産価格変動に因る損益』と言うのである」。つまり時価主義から原価主義の立場に立つもので、算出結果も未実現の「評価損益」から売却により実現した「売却損益」に改められ、その対象も有価証券のみならず土地をも含むことが明記されている。

この改定による具体的内容を表題化したものが、ロ）様式(8)「土地および有価証券売却による損益」算出表であり、昭和24年に改正されたものである。爾後現在に至っている。

4)大槻正男著『農家経済簿記—その原理と京大式簿記詳説—』養賢堂、1938年、130頁。

## 4 拡張加工計算, その他参考資料

## (1) 拡張加工計算

以上に述べてきた農家経済決算終了後, これらに用いられた諸数字を加工して農業経営成果計算や生産部門計算を行うことができる。これら諸計算の原理および具体的手法は, 大槻博士の著書「農家経済簿記—その原理と京大式簿記詳説—」(昭和13年)に詳しく見ることができるが, これらを実用簿としての自計式簿記に採用したのは昭和27年以降である。

まず農業経営計算について見てみると, 昭和27年の発行の簿記に, 拡張加工計算諸表として農業経営成果計算が取入れられたのが最初である。計算内容として1)「農業粗収益算出表」2)「農業経営費算出表」から3)「農業純収益算出表」が準備されており, 分析指標としては4)「家族労働力経営費算出表」および5)「家族労働力純収益算出表」から6)「家族労働力収益力(1日当り報酬)算出表」が求められる。これら算出方法および用語の用い方はすべて前記大槻博士の「農家経済簿記」の原理に基づくものである。

当様式の改訂は昭和37年に行われている。この農業経営計算では「農業粗収益」「農業経営費」および「農業純収益」計算の他に, 分析指標として, 前記4)5)6)を統合して, 「家族農業労働報酬(1日当り)」「農業資本利回り」および「農企業利潤」の3つを掲げた。ここで注目される点は, 大槻博士の分析理論および用語をそのまま引用したものではなく, それをさらに発展させていることである。例えば「農業資本利回り」は企業経営分析における資本収益性分析, すなわち資本純利益率に相当する指標であるが, 大槻博士は「農業簿記」および「改著・農業簿記」においても企業経済経営としての農業経営計算として資本純収益算出までに止め, 効率指標としての農業資本利回りの算出はこの段階では試みていない。また「家族労働力収益力」を「家族農業労働報酬」と改めた点などである。なお当改訂をもって現在に至っている。

つぎに, 生産部門計算についてみると, 昭和33年から採用され, 主要な3生産部門の計算ができるようになっている。部門成果計算は「部門純生産」計算, 「部門家族労働力・経営地および総資本経営純収益」いわゆる家族経営における「部門純収益」計算, 「部門家族労働力純収益」いわゆる「部門家族労働報酬(1日当り)」計算の3つが用意されている。但し以上にみる表題は, 理論的に過ぎてごちなく, 利用農家にとって理解し難い欠点を見出すであろう。また「純生産」計算などは個別農家の分析としてはなじまず, むしろ, 主要農産物の生産費計算をこそ, より必要とするであろう。

以上のような欠陥を是正するために, 昭和37年, 分析指標の改訂がつぎのように行われた。「部門純収益」, 「部門家族労働報酬(1日当り)」, 「部門資本利回り」, 「部門企業利潤」, 「主産物生産費」の5項目にわたる計算である。改訂前と対比して分るように「純生産」が削除され, 代りに「資本利回り」「企業利潤」「主産物生産費」の3項目を追加している。なお当様式は現在に至るものである。

(2) その他参考資料

自計式簿記では、財産台帳作成や部門計算・所得申告のために、つぎのような資料を付加してきた。( ) 内は掲載期間。

- (1) 固定資産の耐用年数表 (昭和25年～現在)
- (2) 果樹特用樹育成価標準表 (昭和41年～現在)
- (3) 自給肥料成分価評価表 (昭和25年～48年)
- (4) 自給飼料成分価評価表 (昭和33年～48年)
- (5) 青色申告表「農業所得計算書」(昭32～昭36年)

## 5 様式改訂と今後の課題

以上、前号および本稿を通じて、自計式簿記の「現金現物日記帳」「同種目分類」「財産台帳」「同集計表」および「農家経済決算」方式等の改訂のあとを考察してきたが、これらは何れも、農家経済および農業経営実態の時代的变化に順応した改訂であり、また、記帳者自身の経済・経営に対する実態認識を深め、かつ経営改善に役立てられるような様式への改訂であった。簿記様式の改訂は、様式を半ば規定する会計原則やその他会計諸則に離反するものであってはならないが、農家の実務的側面からは、原理・原則論よりも、時には便宜的かつ実用的な取扱いに立却した改訂もまた必要となろう。かかる意味において、簿記様式の改訂は、農家の経済・経営の変化を共に、その実態に適応できるような改訂を常に積重ねるべきものと考えらる。

自計式簿記には既に度重なる改訂が試みられ、現様式に大きな欠陥を見出すものではない。しかし変りゆく農家の実態と照らし合わすならば幾つかの問題点を内包していることも事実である。最後に残された検討事項を若干提起してむすびとしたい。

### (1) 種目分類の再検討

自計式簿記における種目分類の問題点を、農家の実践的立場から提起してみよう。

財産的収入・支出については、①土地および有価証券売却の場合に生ずる損益の分離記入の是非。②肥育牛経営における素牛購入と肥育牛売却取引および酪農経営の当才牛（ぬれ子）売却取引の所得的収入・支出扱いの是非。③耐久的集合資産（水稻育苗箱・ケージ等）を購入した場合の分類および取扱い法。

所得的収入については、④「その他養畜生産物」から蚕繭種目の分離独立。「雑収入」から請負作業収入の分離独立の是非。⑤施設栽培による、しめじ・えのき・なめこ茸等収入の種目新設の是非。⑥永年性作物（育成期間6～8年の洋ラン）販売収入の分類および取扱い方。

所得的支出は目的主義分類により、運賃等付随経費を同種目に含める方式をとっているが、⑦「借賃・料金」中の共同防除費・共同苗代支払料金を「農用薬剤費」「種苗費」に含ませるか否かの是非。⑧青申における経費算入種目「厚生費」等の新種目新設の是非など。

家計支出は飲食費関連種目のうち「米」「麦・雑穀・いも類」「野菜・海藻類」「魚・肉・卵・乳類」は品目主義分類であり、他の「調味・油脂類」「嗜好品」「外食」および飲食費以外種目は目的主義分類である。したがって⑨目的主義と品目主義の優先区分の混乱。⑩2品目以上の混合加工品の区分の混乱等が主要検討事項となろう。

## (2) 財産台帳の再検討

現在様式の下で棚卸しする場合に問題となっているのは、5つの固定資産分類に該当しない耐久的供用財および永年作物である。例えば前者に属するのが、椎茸栽培における原木であり、後者では開花までの育成に数年を要する洋ランがこれに当る。これら固定財を上記5分類の何れかに無理に吸収することは避けるべきであり、新しい資産種目の設定または便宜的処理方法を考慮すべきであろう。

第二の問題は、前記、財産台帳集計様式で指摘した「準現物」の配列順位問題である。実務的な支障は存在しないが理論的矛盾として問題がないわけでない。つまり、これら「準現物」を固定資産の大に「準」ずる小と理解するか、当該年度中に生産現物化してゆく過渡的な財（但し小機具は不可）としての「準」と理解するか、等も検討の対象となろう。

第三の問題は、流動資産の「供用財」「結果材」の区分において小植物を「結果財」として分類されているが、小家畜同様に、減少した場合には供用財の減少と理解することも考えられる。なぜならば期首小植物は前年度の結果財であるが当該年度にとっては、所得を得るための供用財に他ならないからである。（但しこれが減少額を共用財扱いをする場合には、所得的支出種目中に修正対象種目が存在しない点に注意しなくてはならない）。

## (3) 「土地および有価証券売却による損益」算出表の再検討

大概博士が当表題の損益を農家経済余剰と峻別するに当たって、「本来その売買を目的としない資産の売却利益と、農家の目的追求活動の成果としての農家所得および農家経済余剰とは性格を異にする」と述べられていることは前述のとおりである。たしかに創案当時の農家の経済行動を考える場合、当然のこととして受止めるものであり、博士の経済行為の厳密な概念規定をいまさら否定するものではない。

しかし現在の農家の経済行動は大きく変貌した。農家は都市化の進展や老令化・リタイアの下で農地を手離し、一方ではそれを追い求める中核農家、資産保有ないし土地値上りを期待する農家による土地売買は随所にみかけられるようになった。また株式投資をはじめとする有価証券売買も決して珍らしくはない。

このような時代的背景の下での決算様式では、もはや「土地および有価証券売却による損益」を分離算出する経済的意味はかなり薄らいだように考える。つまり、これら諸計算は、農家経済分析の過程で農業経営および農外所得計算の一環として行えばよいであろう。

このような経済決算を前提とする取引では、土地および有価証券の売却が行われた場合に、

期首評価額は財産的収入欄に、売却差益額は所得的収入欄に記入すればよいことになる。このようにすれば、決算表における「農家経済余剰」と「財産純増加額」は、土地および有価証券の売却の有無に関係なく必ず一致する。なお当表は、自計式簿記の伝統的表題を継承する意味において、「財産相続による損益」算出表として利用することが望ましい。これら財産相続（贈与による減少と相続による増加の場合とがある）は外部取引としてではなく、財産授受による増減額を年度末資産評価において瞬時に減少または増加したものととして該当資産に計上すればよいことになる。大きな検討課題である。

#### （4）家計・経営分離による帳簿様式の検討

農業経営または生産部門の企業的経営化の進展、あるいは青色申告の普及と相俟って、簿記の把握対象も、農家経済全体を把握対象とする従来の農家経済簿から、農業経営と家計経済を分離した単独簿記への要請が高まりつつある。

自計式簿記は本来、所得経済および家計経済の両部面を把握対象とする簿記である関係から、一定の記帳約束さえ確立すれば、様式上の大きな改訂を加えることなく両部面での単独使用が可能と考えられる。例えば、農業簿記研究施設が記帳を委嘱する農家の中にも現実に分離記帳を実施する農家が存在しており、ある農家では自計式簿記を農業経営簿記として、また、ある農家では家計簿記として使用し、対応する部面の把握は、種々な帳簿を利用することによって補完している。しかしこれら利用者の記帳実態は、両帳簿間の会計手続き方法が未だ定まっていないため、記帳および決算においてしばしば混乱がみられる。ゆえに正しい収支計算ができるような、両者間の会計手続方法の確立が望まれるわけである。

以下に自計式簿記の応用的利用方法に限定して、分離上の問題点を若干指摘してみる。①両部面の把握領域の問題。第一に農家財産の両部面への所属問題、つまり家計経済に家計用建物・宅地および家計用預貯金・同負債等の所有分を認めるか否かの是非。第二は、この家計財産の位置づけに関連して、家計での所得行為の領域をどのように規定するかということである。利子・配当収入、労賃棒給収入、地代収入をはじめとする農外所得の取扱い方法が問題となる。

②両者間の金銭授受の会計的解釈と方法。例えば経営面からの家計面への金銭供与は、所得からの前渡し分（経営主への引出し：減資）、あるいは家族労債および専従者給与（経営費）等として行われるが、これに対応する家計での受入れ記入の解釈と記入方法を問うものである。

③両者の損益計算および財産計算のための帳簿組織と計算方法。これは家計経済に所得行為と認める場合の問題であるが、まず両者の合算額が農家経済全体の成果を表示できるような計算方法であらねばならず、かつ収益・費用対応の原則に則る両者の正しい計算方法が確立されねばならない。なお、当問題に関する詳細な吟味は稿を改めたい。