

自計式農家経済簿の損益計算における 特徴について

—農業経営における複式簿記と比較して—

**The Features in Profit and Loss Calculation of Self-Accounting Bookkeeping
among Family Farms :
Comparing with Double-Entry Bookkeeping in Agricultural Management**

高 田 茉 璃 奈
古 塚 秀 夫

自計式農家経済簿の損益計算における特徴について

—農業経営における複式簿記と比較して—¹⁾

高田茉莉奈 (中国四国厚生局健康福祉部)²⁾

古塚秀夫 (就実大学経営学部)

The Features in Profit and Loss Calculation of Self-Accounting Bookkeeping among Family Farms : Comparing with Double-Entry Bookkeeping in Agricultural Management

Marina Takata
Hideo Furutsuka

要旨：農業簿記様式は3つ存在する。すなわち、複式簿記、単式簿記と自計式農家経済簿である。本研究の目的は、この3つのうちで自計式農家経済簿を取り上げて、収益・費用に関する認識・計上、記帳の違いについて複式簿記と比較・検討して、この簿記の損益計算における特徴を明らかにすることである。

検討の結果、本研究では次のことを明らかにしている。すなわち、第1に、自計式農家経済簿では損益計算において生産を重視していることである。第2に、家族経営が主体の農業経営では、この簿記による損益計算が最適であることである。

Abstract : Self-accounting bookkeeping has been studied by many researchers. One of them is the feature. It can be divided into three: (1)Entry method, (2)Calculation method, (3)Bookkeeping method and format. However, no study has been done about profit and loss calculation.

In the discussion result, there was a difference in revenue recognition between the double-entry bookkeeping and the self-accounting bookkeeping. Self-accounting bookkeeping emphasizes "production", the factor does not require profit sharing.

キーワード：農業簿記、自計式農家経済簿、複式簿記、損益計算

Keywords: Agricultural Bookkeeping, Self-Accounting Bookkeeping among Family Farms, Double-Entry Bookkeeping, Profit and Loss Calculation

1. はじめに

近年、政府を中心として農業の競争力を強化して、持続可能なものとするために農業の構造改革を加速化する動きが強まっている。『平成29年度 食料・農業・農村白書』（農林水産省、2018年）の「第2章 強い農業の創造」によると、現在の日本農家の特徴として、①1経営体当たり農業所得が増加していること、②担い手への農地の集積・集約化が進められていること、③1経営体当たり経営規模が増加していること、④農業経営体数は一貫して減少していること、がある。このような規模拡大の中で、限られた人材によって農業生産額を増大させたり、生産コストを削減させるためには、経営者が収支状況、人件費などの経営状況を正確に把握して、今後の経営に反映させる必要がある。すなわち、農業経営における簿記記帳の必要性が高まってきているといえる。しかし、農業簿記様式は3つ³⁾存在して、それぞれの農業経営体に適した農業簿記様式を選択する必要がある。このためには、それぞれの簿記様式の特徴を理解しておかなければならない。簿記様式の特徴について検討した既往の研究成果については後述するが、本研究では自計式農家経済簿（以下、自計式簿記と略す）と複式簿記を取り上げて、農業経営における収益・費用の認識・計上、記帳と損益計算の視点から比較・検討して、自計式簿記の特徴を明らかにしたい。これが本研究の目的である。この視点からの研究は既往の研究成果にはない。

研究方法は次のとおりである。第1に、既往の研究成果について検討する。第2に、自計式簿記の現代的意義について検討する。第3に、自計式簿記と複式簿記を取り上げて、収益・費用に関する認識・計上、記帳の違いについて検討する。第4に、この2つの簿記に関して、損益計算の違いについて検討する。

2. 既往の研究成果

第1に、複式簿記と比較した場合の自計式簿記の特徴についてである。この研究成果として、家串（2015）、古塚（1994、2000）、桂（1969、1983、1991）、小國（1968）がある。これらの研究成果にもとづくと、自計式簿記の特徴は大きく3つに分けることができる。すなわち、その1として、実際の記帳方法であるが、①自計式簿記では農家が自ら記帳・計算する自計式を採用しており、取引はすべて現金取引に分解して記帳すること、②現金現物日記帳は元帳と仕訳帳の役割を果たすために、転記をする必要はないこと、である。自計式簿記が記帳方法として複記式ではなくて単記式を採用しているのは、現金側面のみをとらえるほうが農家にとって理解しやすく記帳が容易であるためである。

その2として、計算方法であるが、大きく分けると自計式簿記には、農家経済計算と拡張計算がある。農家経済計算は、棚卸の重要性を認めて、静態的計算を動態的計算と同様に重要視している。古塚（1994）では、複式簿記の貸借対照表（静態的計算）は、損益計算の補完的役割しかない指摘している。そして、自計式簿記では、財産台帳にもとづき正確な静態的計算が行われる、としている。拡張計算では、農業経営計算、生産部門計算、生産費計算が行われて、複式簿記と同様に経営分析が可能になっている。

その3として、帳簿形式・帳簿組織であるが、自計式簿記は、①現金現物日記帳を主要簿とする多帳簿制簿記システムであること、②農家経済全体を計算対象としているので、複式簿記のように擬制的に家計と経営を分離しないこと、である。家串（2015）では、自計式簿記が3種類の主要簿といくつかの補助簿からなり、農家が記帳から経営分析まで一貫して行える仕組みを構築している、と述べている。本研究では、これらの研究成果の中では明らかにされていなかった上述した視点から自計式簿記の特徴を明らかにする。

第2に、農業経営計算における自己監査機能の発揮についてである。この研究成果として、日浦・古塚（2018）がある。日浦・古塚（2018）では、自計式簿記を「正規の簿記」として扱うことを目的として、課題とその解決策を明らかにしている。すなわち、課題として、農業経営を対象とした計算において静態的計算を行っていないために、自己監査機能が発揮されないことをあげている。この解決策として次の2つをあげている。すなわち、①流通資産から農業分のみを取り出すこと、②自己資本の調整をする必要があること、である。ここでいう自己資本の調整とは、家計支出の農業経営負担額と生産物家計仕向額などを資本の引出しとみなすことである。このような解決策によって、農業経営計算において自己監査機能を発揮することができて、農業経営計算が信頼性の高いものになる。このために、今一度、自計式簿記の収益・費用の認識・計上、記帳について、その特徴を確認しておく必要がある。本研究において上述した視点から自計式簿記の特徴を明らかにする理由のもう1つがここにある。

第3に、自計式簿記の現代的意義についてである。この研究成果として、古塚（2000）がある。古塚（2000）では、家族経営の構造変化として、①大規模高収益の自立経営や企業経営への発展、②零細規模の兼業化をあげている。このもとで、前者のように規模拡大が行われると、家計と経営が未分離な家族経営では経営投資と生活投資の競合が生じて、家計・兼業面も視野に入れた意思決定が必要であるとしている。そして、この家族経営の規模拡大に自計式簿記の現代的意義を見出ししている。本研究では、古塚（2000）の時点よりも新しいデータを利用して専業農家の動向を分析して、その現代的意義を再検討する。

第4に、期間計算の歴史的な展開についてである。この研究成果として、小島（1987）がある。小島（1987）では、期間損益という考えがなかった時代から現在の複式簿記における実現主義の考えに至るまでの期間計算の歴史的な展開として、次の3つの契機をあげている。その1として、13世紀初頭にフィレンツェで一定期間の契約にもとづく期間組合が結成されたことである。この出来事は、それまで個人、あるいは家族経営でなされていた経営形態を変化させ、必然的に組合員相互での利益分配を必要とさせた。これが利益分配という考え方である。

その2として、16世紀に市場がアントワープへ移転したことである。この出来事は、それまで1年に数回しかなかった市場での取引を1年中可能にさせて、かつ継続的なものとさせた。また、市場の役割も変わった。市場では定められた清算期を除いて貨幣を要求すること、すなわち債権の清算が難しくなった。このことによって、商人は、この時期に合わせた任意的な期間計算を行うようになった。これが期間計算という考え方である。その3として、産業革命である。巨額の資本調達

の必要性、信用取引の増大などに伴って利害関係者への利益分配の配慮が重視されるようになり、商人は1年間でどれほどの損益を得たのかを明らかにする必要性ができた。これが期間損益計算による利益分配である。すなわち、期間計算は、清算時における組合員への利益分配から任意的な期間計算へ、さらに、今日の期間損益計算による利害関係者への利益分配へと展開している。本研究では、期間計算の歴史的な展開にもとづき、家族経営に適した農業簿記様式を検討する。

第5に、収益の「発生事実」のとらえ方についてである。この研究成果として、新井（2006）がある。新井（2006）は、収益は経営活動を通して徐々に発生（形成）していくものであり、ある特定の事実または時点において突然あらわれるものではない、と指摘している。すなわち、収益は原材料その他の生産手段や労働力の購入から生産、代金の回収といった一連の経営活動を通じて徐々に創り出されるものである。これは自計式簿記でも同じ考えである⁴⁾。しかし、生産活動において客観的な証拠にもとづく厳密な収益の計上ができないために、複式簿記ではこのような考え方、すなわち、発生主義にもとづく収益の認識・計上は採用されていない。この要因は、複式簿記が分配可能な利益を重視していることである。本研究では、家族経営に適した収益の認識・計上について検討する。

3. 自計式農家経済簿の現代的意義

近年の日本における専業農家の動向を把握するために、『農業構造動態調査』（農林水産省）の平成23年から平成29年のデータを利用した。その結果は表1のとおりである。表1では販売農家1戸当たり経営耕地面積の推移を示している。平成23年から平成29年までは専業農家、第1種兼業農家、第2種兼業農家（第1種兼業農家と第2種兼業農家の平成29年を除く）において販売農家1戸当たり経営耕地面積は拡大している。専業農家の規模拡大の要因は、農地の集積が政府により推し進められていることである。また、第1種兼業農家の販売農家1戸当たりの経営耕地面積はすべての年で専業農家、第2種兼業農家を上回っている。

そこで、本研究では、このような規模拡大する第1種兼業農家に着目する。このような経営体では兼業部門、家計経済、農業経営の3部門において資金競合が生じる。この競合問題を把握し解決するための手段としては自計式簿記のように農家経済全体を記録計算の対象とした簿記が最適である。このことは自計式簿記の新しい現代的意義である。

表1 販売農家1戸当たり専兼別経営耕地面積

単位: ha/戸

年	専業農家	第1種兼業農家	第2種兼業農家
平成23年	3.12	3.75	1.10
平成24年	3.19	3.82	1.09
平成25年	3.25	3.93	1.13
平成26年	3.37	3.98	1.14
平成28年	3.54	4.04	1.22
平成29年	3.75	3.95	1.18

資料: 『農業構造動態調査』(農林水産省, 平成23年~29年)

注: 1) 執筆者が一部修正している。

2) 平成27年については記載がなかったために省略している。

4. 収益・費用の認識・計上と記帳

第1に, 収益の認識・計上, 記帳についてである。本研究では, 認識とは収益が簿記にいつ取引として記帳して, どの期間に割り当てるのかを決定すること, 計上とは収益として認識した取引を期間内の損益計算に加えること, さらに, 記帳とは取引として認識されたものを帳簿に記録すること, とする。その1として, 認識・計上についてである。収益の認識基準として, 現金主義, 発生主義, 実現主義がある。収益の認識・計上基準については, 表2のとおり自計式簿記は発生主義, 複式簿記は実現主義を採用している。すなわち, 両簿記の違いは未販売現物増加額, 立毛類の評価, 育成中の自己育成資産の評価を収益として認識・計上するかどうかである。これらの項目を認識・計上することは未実現の利益の計上につながるが, 自計式簿記(発生主義)では, これらを収益として認識・計上している。一方, 複式簿記(実現主義)ではこれらを収益として計上しない。すなわち, 表2のとおり前者は生産を重視して, 後者は販売(実現)を重視しているためである。このことから両者の決算後の収益額は異なる。

その2として, 記帳についてであるが, 両簿記の記帳時点は表2の認識・計上と同じである。両簿記とも現金取引, 非現金取引は農産物引渡時に記帳される。それぞれの実際の記帳方法は, 図1, 図2に示すとおりである。期間内の外部との損益(収益)取引は, 両簿記とも同じ時点で記帳される。図1, 図2によって, 現金現物日記帳が仕訳帳と現金元帳の役割を担っていることがわかる。すなわち, 取引をまず発生順に記帳するという意味では仕訳帳の役割を果たしている。また, 現金元帳と現金現物日記帳を比較すると同じ場所(借方)に金額が記録されている。委託販売の場合は, 両簿記とも売上計算書受領時にその日の日付で農産物販売金額の全額を, 自計式簿記では「所得的収入」欄に, 複式簿記では「積送品売上」勘定が仕訳帳の貸方に収益として記帳される。自計式簿記では, 未販売現物増加額, 立毛類の評価は決算整理時に実査して行われる。育成中の自己育成資産については, 内給費用を含めた育成費用を決算整理時に固定資産台帳の「増殖額」欄に記入する。これと同時に収益と費用にも計上する。一方, 複式簿記ではこれらの項目が記帳されることはない。

以上のことをとりまとめて, 両簿記の収益の計算式を示すと次のとおりである。

表2 収益の認識・計上

項目	発生主義	実現主義
現金取引	農産物引渡時	農産物引渡時
非現金取引 (掛売り)	農産物引渡時	農産物引渡時
委託販売	売上計算書 受領時	売上計算書 受領時
未販売現物増加額	決算整理時	×
立毛類の評価	決算整理時	×
育成中の自己育成資 産の評価	決算整理時	×
基本的考え方	生産を重視	販売(実現)を 重視
簿記様式	自計式簿記	複式簿記

資料：菊地（1986），大槻等（1972），山本（1963）

注：「×」は収益として認識・計上されないことを示す。

【取引内容：1月10日 米を1,000円で販売して、代金は現金で受け取った。】

〔自計式簿記〕

現金現物日記帳

月日	収入			支出				残金
	種目	所得的収入	財産的収入	種目	所得的支出	家計支出	財産的支出	
1月10日	稲	1,000 円	円		円	円	円	1,000 円

〔複式簿記〕

①仕訳帳

1/10 (借)現金 1,000 (貸)売上 1,000

②元帳

	現金
1/10 売上 1,000	

図1 現金取引の記帳方法(収益)

【取引内容：1月10日 米を1,000円を掛売りした。2月10日 代金を現金で回収した。】

〔自計式簿記〕

現金現物日記帳

月日	収入			支出				残金
	種目	所得的収入	財産的収入	種目	所得的支出	家計支出	財産的支出	
1月10日	稲	1,000 円	円	未収	円	円	1,000 円	0 円
2月10日	未収		1,000					1,000

〔複式簿記〕

①仕訳帳

1/10 (借)売掛金 1,000 (貸)売上 1,000

2/10 (借)現金 1,000 (貸)売掛金1,000

②元帳

	売掛金	
1/10 売上 1,000		
	現金	
2/10 売掛金 1,000		

図2 非現金取引の記帳方法(収益)

〔自計式簿記の収益計算式〕

収益 = 農産物販売収入 + 未販売現物増加額 + 立毛類の評価 + 育成中の自己育成資産（固定資産）
増殖額

〔複式簿記の収益計算式〕

収益 = 農産物販売収入（期間内の農産物の売上勘定の合計）

第2に、費用の認識・計上、記帳についてである。これらの意味は収益と同様である。その1として、認識・計上についてである。費用の認識基準としては、現金主義と発生主義がある。両簿記ともに発生主義を採用しているために以下では発生主義について検討する。費用の認識・計上については表3のとおりである。自計式簿記では、期間内の生産のために要した財、用役の費消額を費用として計上する。複式簿記では、期間内の処理は自計式簿記と同じであり、これを工業簿記では製造費用と呼んでいる。しかし、決算整理時において収益（販売額）に対応する売上原価を費用として算出する。両簿記とも収益に対応する費用が計上される。両簿記の相異点は、立毛類の費用と自己育成資産の育成費用を期間内の費用として計上するかどうかである。すなわち、自計式簿記では、これらを費用として認識・計上している。複式簿記も同様に発生主義を採用しているので、立毛類の費用、自己育成資産の育成費用は一旦費用として認識されるが、期間内の収益（販売額）に対応する費用しか計上しないために、決算整理時に控除される。控除された費用は該当する資産として計上される。

その2として、記帳についてであるが、両簿記の記帳時点は表3の認識・計上と同じである。両簿記とも現金取引、非現金取引は購入時に記帳される⁵⁾。それぞれの実際の記帳方法は図3、図4に示すとおりである。期間内の外部との損益（費用）取引は、両簿記とも同じ時点で記帳される。収益の場合と同様、図3、図4によって、現金現物日記帳が仕訳帳と現金元帳の役割を担っていることがわかる。委託販売の費用は売上計算書受領時に費用の全額がその日の日付で自計式簿記では「所得的支出」欄に、複式簿記では「積送販売費」が仕訳帳の借方に費用として記帳される。固定資産の減価償却費は両簿記とも決算整理時に記帳される。自計式簿記では、収益と同様に購入現物の評価は決算整理時に実査して行われる。立毛類の費用は、財、用役の購入時に含まれて、すでに費用化しているのであらためて取り上げる必要はない。複式簿記では、原価で評価した期首と期末の生産物棚卸在高および当期生産物製造費用によって売上原価を算出して、決算整理時に費用として記帳する。

以上のことをとりまとめて両簿記の費用の計算式を示すと次のとおりである。すなわち、どちらも収益に対応する費用が計上されている。しかし、複式簿記においては決算整理時に売上原価の計算のために面倒な計算と記帳を必要とする。

〔自計式簿記の費用計算式〕

費用 = 財、用役などの購入額 + 購入現物減少額 + 固定資産償却額

表3 費用の認識・計上(発生主義)

項目	自計式簿記	複式簿記
現金取引	購入時	購入時
非現金取引 (掛買い)	購入時	購入時
委託販売の費用	売上計算書 受領時	売上計算書 受領時
購入現物減少額	決算整理時	決算整理時
立毛類の費用	—	決算整理時に 控除
自己育成資産の 育成費用	決算整理時	決算整理時に 控除
固定資産の 減価償却費	決算整理時	決算整理時
費用の算出方法	生産に要した 費用	生産に要した 費用→売上原価

資料：菊地（1986），大槻等（1972），山本（1963）

注：「—」は財，用役などの購入類に含まれて，費用化していることを示す。

【取引内容：1月10日 肥料を5,000円で購入して，代金は現金で支払った。】
〔自計式簿記〕

現金現物日記帳

月日	収入			支出				残金
	種目	所得的収入	財産的収入	種目	所得的支出	家計支出	財産的支出	
1月10日		円	円	肥	5,000円	円	円	5,000円

〔複式簿記〕

①仕訳帳

1/10 (借)肥料費 5,000 (貸)現金 5,000

②元帳

現金

1/10 肥料費 5,000

図3 現金取引の記帳方法(費用)

【取引内容：1月10日 肥料を5,000円で掛買した。2月10日 代金を現金で支払った。】
〔自計式簿記〕

現金現物日記帳

月日	収入			支出				残金
	種目	所得的収入	財産的収入	種目	所得的支出	家計支出	財産的支出	
1月10日	未払	円	5,000円	肥	5,000円	円	円	0円
2月10日				未払			5,000	5,000

〔複式簿記〕

①仕訳帳

1/10 (借)肥料費 5,000 (貸)買掛金 5,000

2/10 (借)買掛金 5,000 (貸)現金 5,000

②元帳

買掛金

2/10 現金 5,000 | 1/10 肥料費 5,000

現金

2/10 買掛金 5,000

図4 非現金取引の記帳方法(費用)

〔複式簿記の費用計算式〕

当期生産物製造費用＝財、用役などの購入額（期間内の生産に要した費用勘定の合計）＋購入現物減少額＋固定資産償却額（自計式簿記と同じ計算式）

売上原価＝期首生産物棚卸在高＋当期生産物製造原価－期末生産物棚卸在高

5. 損益計算の特徴

第1に、自計式簿記と複式簿記の損益計算の特徴についてである。ここでいう損益計算とは、収益－費用＝利益（損失）で示される利益（損失）を指している。その1として、自計式簿記の損益計算の特徴についてである。特徴は、収益・費用の認識・計上において生産を重視して発生主義を採用していることである。この特徴が自己育成資産の増殖額から経営費を差引いて利益として計上されるところにあらわれている。生産を重視することによって農業の生産性を測ることができる。すなわち、投入した生産要素と産出した生産物との関係を容易に測ることができる。また、次に述べる複式簿記のように、まず、期間内の製造費用を把握した後に、売上に対する売上原価を算出するという面倒な計算が不要であるために、計算が易しいという利点がある。ただし、損益計算の中に未実現の利益が含まれる。

その2として、複式簿記の損益計算の特徴についてである。特徴は、収益の認識・計上において、実現主義を採用して、この収益に対応する財、用役の費消額を発生主義のもとで費用として計上していることである。この結果、損益計算において算出される利益は分配可能利益となり、配当や役員賞与の支払が可能となる。

第2に、歴史的な展開にもとづく損益計算の特徴である。既往の研究成果からわかるように、収益は厳密には生産活動を通して不断に発生するものである。ただし、期間損益計算の歴史的な展開の下で、家族経営のような個人経営から株式会社へ経営形態が発展したことによって、複式簿記では株式会社制度が整備され期間損益計算において分配可能利益を算出しなければならなくなっている。これが現行の複式簿記における実現主義にもとづく収益の認識・計上である。

以上のように考えると家族経営のような、分配可能な利益計算の必要性がない経営体では発生主義にもとづく損益計算が良いといえる。このことをまとめると図5のようになる。

6. まとめ

本研究では、経営体の主活動である調達、生産および販売活動（営業活動）を取り出して、次のことを明らかにしている。第1に、自計式簿記の新しい現代的意義である。すなわち、第1種兼業農家に規模拡大傾向があり、このような経営体に自計式簿記の現代的意義を新しく見出している。第2に、自計式簿記と複式簿記では損益計算に違いがあることを、収益・費用の認識・計上と記帳の視点から明らかにしている。すなわち、自計式簿記では損益計算において生産を重視していることを明らかにしている。第3に、期間損益計算の歴史的な展開にもとづいて、家族経営が主体の農業経営では自計式簿記による損益計算が最適であることを明らかにしている。

最後に、このような自計式簿記の特徴を明確にすることは、農家の適確な簿記様式の選択につながっていくことを指摘しておく。さらに、現在、執筆者はモンゴルにおいて自計式簿記を普及しているが、本研究はこの普及の理論的根拠にもなることを付記しておく。

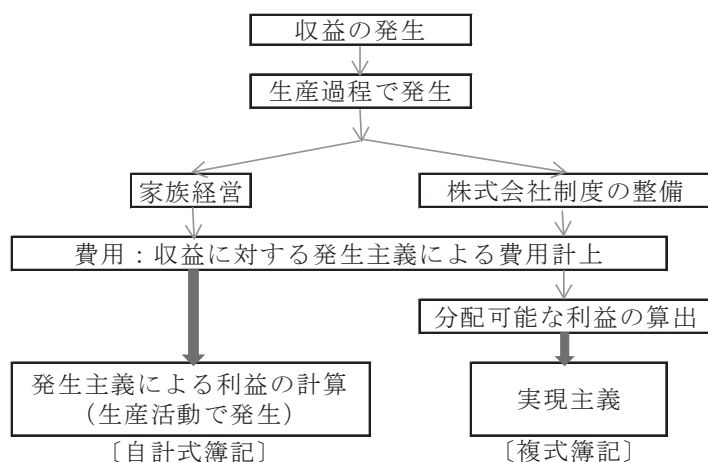


図5 利益(損失)のとらえ方

注：執筆者作成

- 注 1) 本研究は第68回地域農林経済学会大会（東京農業大学）の個別報告（2018.10.14）を加筆・修正したものである。
- 2) 2018年当時（注1）の個別報告時は鳥取大学大学院農学研究科の大学院生である。
- 3) 複式簿記，自計式農家経済簿，単式簿記を指す。
- 4) 大槻（1978）の動態的把握法の考え方と同じである。
- 5) 複式簿記の場合，肥料などの流動資産について購入時に肥料などを資産計上する方法もあるが，最も一般的な方法について本研究では述べている。

参考文献

- [1] 新井清光（2006）『現代会計学』中央経済社。
- [2] 古塚秀夫（1994）「自計式農家経済簿の特徴」『農業計算学研究』26，19-26。
- [3] 古塚秀夫（2000）「農家経済簿記の現代的評価」『農業会計の新展開』97-110。
- [4] 古塚秀夫・高田理（2009）『現代農業簿記会計』農林統計出版。
- [5] 日浦綾子・古塚秀夫（2018）「自計式農家経済簿の特徴と課題について－単式簿記・複式簿記と比較して－」『農林業問題研究』54（3），69-76。
- [6] 家申哲生（2015）「日本における農業簿記・会計思想に関する考察－大槻正男「自計式農家経済簿」－」『農林業問題研究』51（3），203-208。
- [7] 桂 利夫（1969）「農業簿記における分類種目の検討：自計式と農林省との比較」『農業計算

- 学研究』3, 67-79.
- [8] 桂 利夫 (1983) 「自計式簿記の青色申告適用に関する研究」『農業計算学研究』16, 67-77.
- [9] 桂 利夫 (1991) 「自計式農家経済簿の様式改訂に関する考察 (Ⅱ)」『農業計算学研究』23, 97-109.
- [10] 小島男佐夫 (1987) 『会計史入門』森山書店.
- [11] 小國弘司 (1968) 「自計式農家経済簿記の経済学的基础：その序論」『農業計算学研究』2, 21-31.
- [12] 大槻正男 (1978) 『大槻正男著作集 第3巻』農林統計協会, 289-291.
- [13] 大槻正男・桑原正信・菊地泰次 (1972) 『農業簿記精説』富民協会.

