

日本における農業簿記の研究：農業税務簿記、農業統計調査、農協簿記の3つの流れを中心に

戸田，龍介

<https://doi.org/10.15017/1654643>

出版情報：九州大学，2015，博士（経済学），課程博士
バージョン：
権利関係：全文ファイル公表済

氏 名 : 戸 田 龍 介

論 文 名 : 日本における農業簿記の研究
— 農業税務簿記、農業統計調査、農協簿記の3つの流れを中心に —

区 分 : 甲

論 文 内 容 の 要 旨

本論文における研究課題は、これまで日本において展開されてきた農業簿記は、なぜ、TPP という言わば外圧がかかる以前に、農業に関する本来の「簿記」であったならば獲得できていたはずの競争力強化という視座を、内生的・自発的に日本の農業界に持ち込むことができなかつたのか、という疑問に、会計計算構造の面から答えることである。日本にはこれまで、「農業簿記」と呼ばれる分野が確かに存在してきた。その農業簿記が「簿記」であるならば、当然、これを用いて農業者の真の財政状態・経営成績を把握することができたはずであるし、そのことを通じて農業簿記は日本の農業の競争力強化に役立ってきたはずである。ところが、これまで日本で展開されてきた農業簿記については、日本の農業経営の発展に寄与してきたという言説はもちろん、競争力強化に対する議論の契機を提供したという話すら、寡聞にして知らない。これは一体なぜなのか。本論文では、この疑問に答えるべく、日本の農業簿記に会計計算構造の面からアプローチを試みた。

第1章では、まず、先行研究のレビューを行った。これまで日本で出版・発行されてきた「農業簿記」と題する書籍・論文を概観し、これまで日本において農業簿記の主流をなしてきたのは「税務」を中心とする流れであること、および「税務」の他にも、それとは異なる別の農業簿記の流れが存することが確認された。しかし、これらの文献をつぶさに検討してみると、どの農業簿記の流れも、通常の簿記がその本来の目的を遂行するにあたり当然のごとく前提とするもの、つまり記録者による継続的・規則的な取引「記録」に、ほとんど焦点をあてていないことが判明した。ということは、これまで日本において展開されてきた農業簿記は、「簿記」という名称は付されていても、実は本来の簿記ではなかつた可能性があることになる。そうだとすれば、これまで日本において展開されてきた農業簿記は、簿記本来の目的とは異なる目的を達成するために、簿記本来の前提とは異なる前提に拠って立っていると推測される。これらの点を、本論文における仮説として設定した。

第2章では、前章で導出した仮説を検証するための最初の作業として、文献上確認された、税務を中心とする農業簿記の流れ（以下「農業税務簿記」と言う）の実態を、ヒアリング調査により改めて確認した。その結果、農業税務簿記の目的であり究極のゴールは、農業者用の所得税青色申告決算書の作成にあることが判明した。さらに、当該申告書は、「収穫基準」という所得税法上の独特の基準に基づいて作成されるが、この収穫基準は、期末に一括で、しかも農業者の記録に頼らずに所得を算定することができるために、現場では必須の基準として機能していることも判明した。

第3章では、第2章で確認された農業税務簿記という流れとは異なる、別の農業簿記の流れを、第2章同様ヒアリング調査により確認した。その結果、日本においては、農業税務簿記の流れ以外に、農業統計調査との関わりの中で展開されてきた農業簿記の流れ（以下「農業統計調査」と言う）と、農協（JA）の内部で行われてきた農業簿記の流れ（以下「農協簿記」と言う）の、別な2つの流れが存してきたことが明らかになった。

第4章では、以上の点をふまえ、これまで日本で展開されてきた農業税務簿記、農業統計調査、および農協簿記という3つの流れの目的と前提について、主としてヒアリング調査をもとに、必要に応じて文献調査も随時加えながら確認した。農業税務簿記の目的は、農業者用の所得税青色申告決算書の作成であり、前提としているのが、「収穫基準」という特殊な収益認識規準であった。農業統計調査は、その目的が農産物の生産費（コストではない）の統計的推計であり、前提としているのが、統計関係の職員による「坪狩り」等のサンプル推計であった。農協簿記の目的は、現在JAが行っている金融保険業務や、他の多様な経済業務を効率的に管理運営していくことであり、歴史的に要請されていた組合員農家全体のため、つまり日本の農業全体のためではなかった。また、農協簿記は「記録」自体は前提としているものの、その対象は農業に関するものというよりも、主として金融や保険取引に關してのものであった。

第5章以降は、特に農業税務簿記に焦点をあてた。その理由は、この農業税務簿記の流れこそが、3つの流れのうち最も農業簿記実務への影響が強いものであり、一般に「農業簿記」と言う場合、この農業税務簿記を指していることがほとんどだからである。第5章では、まず、2014年に新設された農業簿記検定3級教科書に示された仕訳を題材にして、農業税務簿記の根幹である「収穫基準」が要請する前提について改めて調査した。その結果、通常の簿記では、原価ベースで売上原価を求める前提に立つところ、収穫基準は、「収穫時の販売価格」という特殊な測定ベースで青色申告書における農業収入を求める前提に立っていることが明らかになった。

第6章では、農業税務簿記の根幹である「収穫基準」を、さらに、計算構造および記帳の面から分析した。計算構造面からの分析により、収穫基準は、通常の簿記で求める原価ベースの売上原価を、実務上・実際上は必要としない基準であることが明らかとなった。ただし、理論上・原則上は必要とされていることも確認されたため、収穫基準は両義性を有する基準であることも判明した。この収穫基準の両義性は、「記帳」の側面において、さらに顕著に現われることになる。収穫基準に基づけば、原則として記帳は、①収穫したとき、②販売したとき、③収穫した農産物を自宅で食べたとき、④期末に農産物を棚卸すとき、の実に計4回必要とされる。しかし、実務上・実際上は、ただの1回も必要とされないことが、ヒアリング調査および文献調査により確認された。以上の分析の結果、農業税務簿記の根幹たる収穫基準は、通常の簿記が絶対の前提とする「記帳」や「記録」を、実は前提としていないことが明らかとなった。

第7章では、第6章で明らかになった、収穫基準は実は記録を前提としていない点をふまえ、なぜ、記録に基づかずに、農業税務簿記の目的である青色申告決算書の作成が問題なく遂行できるのかという点を分析した。ヒアリング調査の結果、それは、農業に関する様々な基準・標準が使用されていたためであることが明らかになった。米を集荷する際に全農が農家に支払う「概算金」も、現代的な米に関する基準であることも確認された。ここに、農業簿記第1の流れである農業税務簿記が、本来の簿記ならば、必ず拠って立つべき「記録」という前提に立たずとも、なぜその目的を遂行できるのかが明らかになった。

以上のように、本論文では、これまで一般に農業簿記と総称されてきたものの中には、農業税務簿記、農業統計調査、および農協簿記の3つの流れがあったということを、文献調査およびヒアリング調査に基づいて明らかにしたうえで、これまで日本において展開されてきたこれらどの農業簿記の流れも、「簿記」が本来拠って立つべき前提一対象となる取引の「記録」とは異なる前提のもと、農業簿記が「簿記」として本来もつべき目的とは、異なった別の目的を達成しようとしてきたことを明らかにした。とりわけ、農業に関する様々な基準・標準の使用が、「記録」および適正な売上原価の算定の阻害要因となっていることを解明した点が、本論文の貢献である。