

<研究ノート>

地域振興のための簿記の役割（1）

—農業に対する「記録」と「関係」の視点を中心に—

戸 田 龍 介

1. はじめに
2. 農業簿記について
3. トレーサビリティの視点から
4. 記録と関係について
5. おわりに

1. はじめに

現在、地域経済の活性化は日本経済において緊急の課題である。そして、地域経済活性化の鍵は、農業のような第1次産業を中心とする地場産業の振興にこそある。しかしながら、戦後65年に及ぶ農業政策とその下における農業に対する規制の中で、農業を中心とする地域経済は疲弊の一途を辿っている。これに対して、2010年10月、菅直人首相が環太平洋経済連携協定（TPP）への参加を検討すると表明を行ったことにより、農業の競争力回復は国家的課題として急浮上してきた。このような環境において、農業を中心とする地域経済が魅力あるものとして復活するために、簿記の知見が果たし得る役割について考察するのが当研究ノートの研究目的である。

簿記および会計は、そもそも営利を目的とする会社、特に株式会社において必要であると考えられてきた。株式会社の経営者は、株主が提供する資本を適正に運用しているかどうかを示す会計責任を負っている。この会計責任は、資金の運用を委託された会社において、株主が委託した資本が組織的・規則的に記録されていることにより、つまり複式簿記により記録・計算・集計がなされていることにより、さらに複式簿記を前提とした財務諸表が株主に対して報告されることにより、初めて解除されることになる。このような関係を中心として、簿記会計というものは株式会社、その中でも特に第2次あるいは第3次産業の株式会社にとってこそ不可欠なものという一般の評価を確立してきた。

しかしながら昨今、利益追求を第一義とする営利企業に対してだけでなく、非営利組織や地方公共団体へも簿記会計思考の適用、特に複式簿記思考の適用が始まっている。これは、組織の無駄を「見える化」し、組織全体の運営効率の改善に寄与するという、簿記会計の効用が注目されているからに他ならない。このように現在、非営利組織会計あるいは公会計という分野は、会計の重要な分野の一つになっている。ただし、非営利組織において広がりを見せ始めている簿記会

計的思考も、農業・林業・漁業のような第1次産業においては、未だその効用が注目されているという状況にはない。当研究ノートでは、第1次産業の中でも特に農業に焦点を当て、農業に対して簿記の知見が果たし得る役割を考察していきたい。そして、これを機会に、簿記とは何であるのかという本質論とは別に、どのようなものとして他分野に貢献できるのかという機能論についても踏み込んでいきたい。

2. 農業簿記について

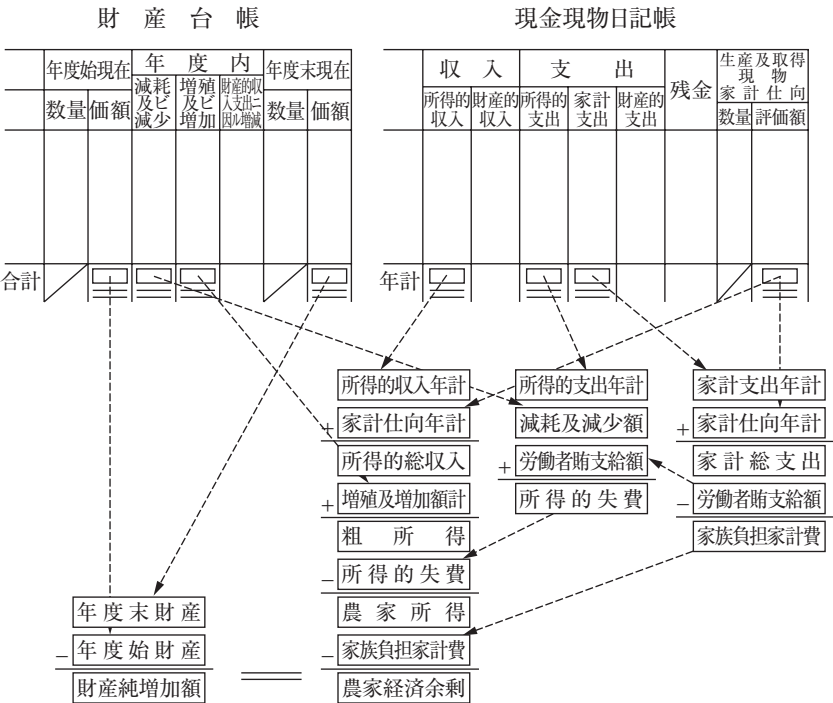
農業と簿記会計との関わりと言え、これまでは農業簿記という分野の研究が行われてきた。ここではまず、大槻正男『農業簿記原理』を中心に考察していく。大槻は、大正10年4月に東京帝国大学農学部農学科を卒業後、農商務省に一旦就職するが、1年後には東大の助手となり、さらに大正14年1月に京都帝国大学農学部助教授として赴任している。これは、京大に、日本でただ一つの「農業計算学」という講座があり、当該講座を担当するためである。農業計算学の内容は、「簿記および評価であり、さらにそれから出て経営計算をしたり、生産費計算をしたりする講座」（柏〔1990〕14頁。なお大槻の経歴についても柏によっている）であった。したがって大槻は、農業技術の改良といった分野ではなく、農業関連数値の確保・収集・分析といった分野に、学問的関心を集中させていくことになる。ちなみにこの伝統からか、現在でも農業簿記の分野では、京都大学農学部出身の研究者の活躍が目立つ。

さて、大槻は上記の目的から、農業簿記を研究の一つの柱としていくわけだが、その一つの到達点が『農業簿記原理』の中で説かれている京大式簿記（正確には京大式農家経済簿記）と言われる記帳形式である。京大式簿記の特徴を手短に言うと、財産台帳による財産純増加額と現金現物日記帳による農家経済余剰とが等しくなるような決算と、小規模経営農家の実情に鑑みて、家計に関する支出（家計支出）と農業経営に関する支出（所得的支出・財産的支出）を分けずに共に記帳するという点にある。支出記録に関して言えば、簿記会計の原則と言われる家計と企業経営との分離を、形式上行わないのである。これは、農村出身の大槻が、農家の実情に鑑み考え出した記帳形式だと言われている。ただし、「所得的支出」「財産的支出」「家計支出」といった記録欄により、実質的には家計と農業経営とは分離するようになっており、しかも所得的支出と財産的支出の分離が農家の判断に委ねられており、その実務的困難性が批判されもしたようである。京大式農家経済簿記の概要を、大槻の著書より次頁に図表-1として抜粋する。

私見によれば、大槻の考察が現在に与える示唆としては、商工業分野で発展を遂げてきた複式簿記思考を、そのまま農業分野に適用するのは問題があるという指摘ではないかと思われる。先述した家計と農業経営との記帳上の非分離思考も、小規模農業経営者にとって収支の記録を網羅的に行うだけで大変なのだという現実把握から生じたものと推察される。

さらに、大槻が指摘する、取引概念の複雑性に対する批判も一考の価値がありそうである。そもそも、簿記記帳の前提としている「取引」とは、資産・負債・資本・収益・費用という会計の

図表一

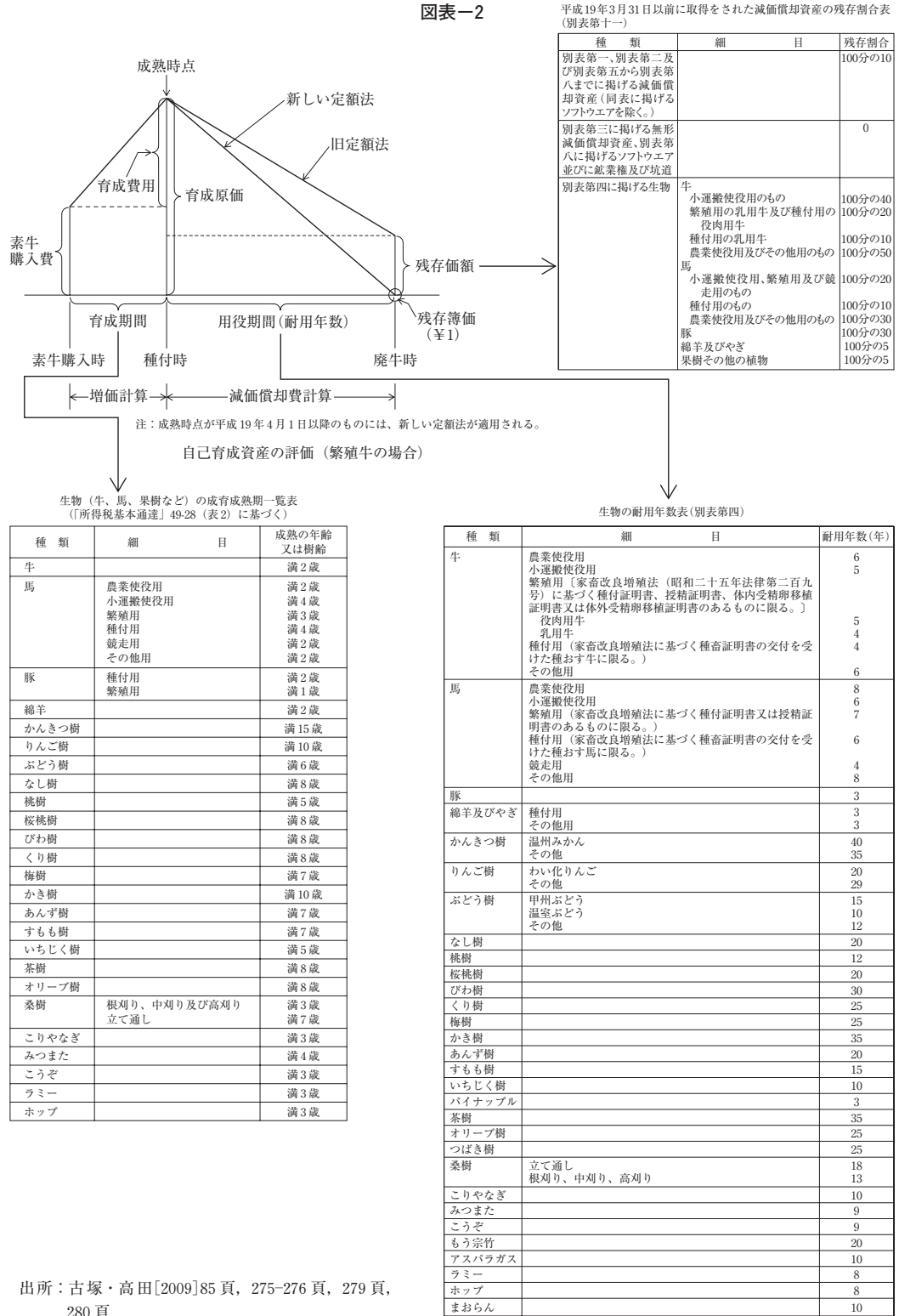


出所：大槻[1990]87 頁

5大要素を変化させるものと説かれる。しかしながら、このような取引概念の説明は、貸借対照表と損益計算書という企業会計上要請される財務諸表を形成する要素を変化させるものであっても、農業にとって必要な事象を網羅的に把握するような概念ではないだろう。商工業とは異なる、農業にとっての固有の経済事象もあり得るのである。商工業を対象としてきた会計学にとって、異質な会計公準や基礎的概念が、農業の分野ではあり得るのかもしれない。記録すべき対象と記録する方法は、分野によって異なり得るし、異ならざるを得ない局面もあろう。複式記入にあくまでもこだわりながら、農業特有の事情に配慮しようとした点にこそ、大槻の功績があると思われる。

大槻の業績とは別に、現在の農業簿記について、古塚秀夫・高田理著『現代農業簿記会計』を中心に考察してみたい。同著によると、農業簿記は、結局のところ、税務申告において必要とされているようである。そもそも、「簿記記帳の目的は、青色申告に代表される外部報告と経営管理に役立たせる内部報告の2つがある」(古塚・高田 [2009] 86 頁)^{注1)}というように、青色申告が農業簿記の主目的なのである。また例えば、「農業所得を申告する場合、このような調整計算(収益と益金および費用と損金の税務調整―戸田)は必要ない。最初から課税所得計算目的で記帳できる」(同 231 頁)し、さらに「全国における農業簿記ソフトの90%を占めているといわれるS社の農業簿記ソフトの年平均出荷本数(平成13年から平成17年の5ヶ年平均)は7,000

図表-2



本」(同 238 頁) だそうである。当然のごとく、「農業簿記ソフトを利用する主目的は青色申告」(同 244 頁) のようである。農業と記録, 特に複式簿記記録との関係は, 主に青色申告との関係でしかなかったことは, 次の言からも推察される。「農水省もお金を使うなら, …青色申告特別控除 55 万円は複式簿記と貸借対照表に対してではなく, JA に入力してもらったのではない自前のコンピューター原簿をそのまま報告する者に 100 万円の補填を出す。それは産業のインフラを作り上げる努力に対する補填であって補助金ではない」(杉山 [2008] 109 頁)。

これまでの農業における記録・計算がいかに税務規定に縛られていたかを, 最後に農家の自己育成資産を例に考えてみたい。ここでいう自己育成資産とは, 「繁殖や果樹などのように自己の農業経営で 1 年以上にわたって育成したものを利用して, 肥育牛や果実などの生産物を生産する」(古塚・高田 [2009] 85 頁) 特徴を持った資産である。そして, 自己の農業経営で育成する自己育成資産については, 育成期間・用役期間等全てにわたり, こと細かな税務規定が定められている。例えば, 「実務上, これらの判断(育成期間と用役期間の区分判断—戸田)が難しい場合は, 税法で定めている成熟の年齢・樹齢の標準を利用する」(同 87 頁)。また, 牛, 馬, 果樹などの成育成熟期間についても, 所得税基本通達 49-28 によって, 詳細に定められている(古塚・高田 [2009] 付属資料第 6 表)。前頁に, 繁殖牛の場合における自己育成資産の評価図と, 牛を含めた諸生物の減価償却に関する税務規定を図表-2 として表示する。

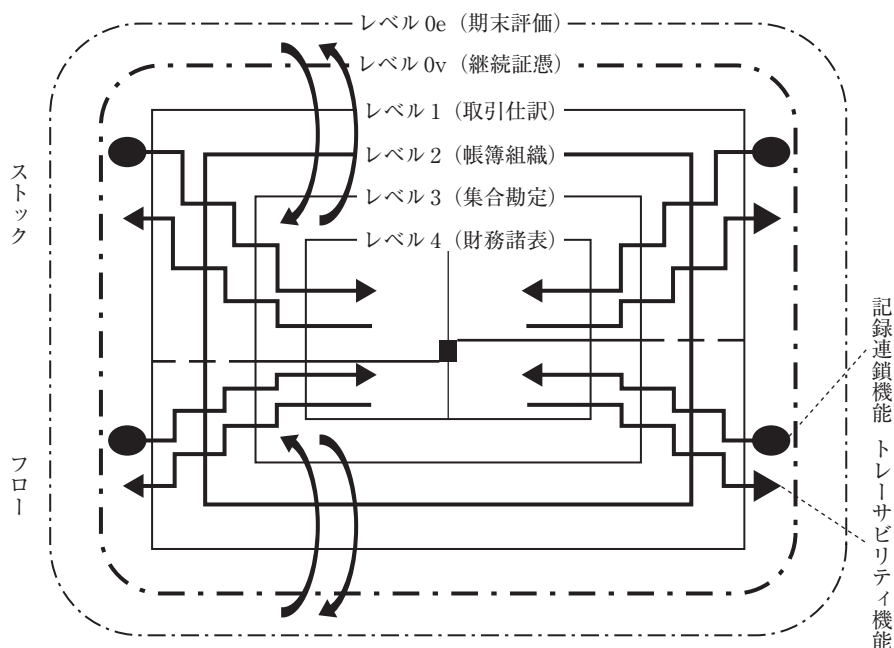
3. トレーサビリティの視点から

前述のように, 農業において記録, および記録に基づく計算が必要とされた局面は, 主に税務的側面からであった。しかしながら現在, まったく新しい局面から, 農業における記録に注目が集まっている。その局面こそ, 追跡可能性とも訳されるトレーサビリティである。

農業とは直接関係しないが, かつて筆者は, 会計上の利益は, 各種証憑記録を起点とした複式簿記の重層的な構造により, その信頼性を確保してきたのではないかという主旨の主張を行ったことがある(戸田 [2010], 戸田 [2009])。その主張の中で, 利益の信頼性を担保するものに, 複式簿記が有するトレーサビリティ機能があるのではないかということを指摘した。つまり, 利益を中心とした財務諸表上に表示されている各項目の数値は, 各種帳簿記録に遡って確認することができるし, 究極的には各種証憑記録にまで遡って確認することができるからこそ, その信頼性が付与されているのである。さらに言えば, 数値が単に遡って確認できるだけでなく, 各種補助簿によって「豊かに支えられている」^{注2)} ことこそ, 複式簿記が有してきた稀有な機能ではないかということも指摘した。主張の概要図を次頁図表-3 に掲げる^{注3)}。

なお, 農業において, トレーサビリティが法的にも要請されるようになったのは, 2010 年 10 月に始まったコメのトレーサビリティ制度においてである。これは, 2008 年に起きた事故米の不正流通事件を契機として, 「異物混入や食中毒などの事故が発生したときに, 速やかに原因や流通経路を明らかにし, 商品を回収できる体制を整えるのが狙い」(日本経済新聞 2010. 11. 29.

図表-3



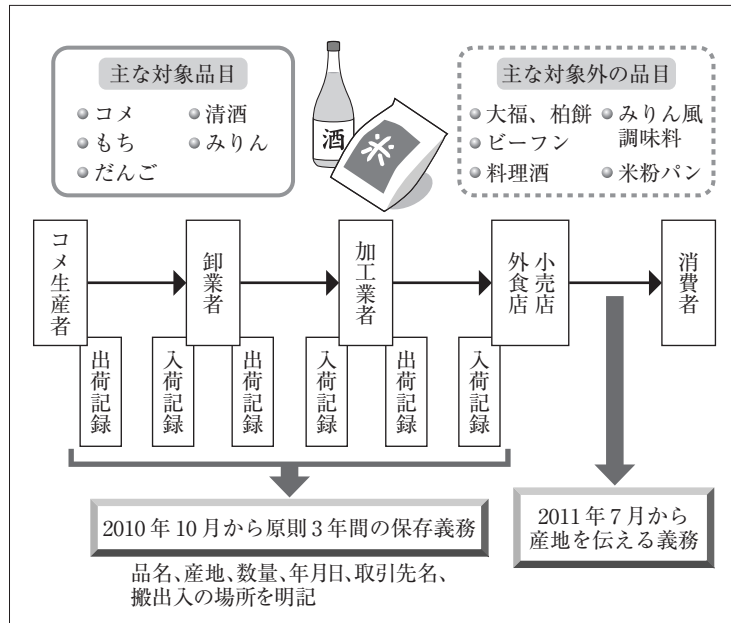
出所：戸田[2010]24 頁

「法務インサイド」とされている。コメ・トレーサビリティ法により、コメやコメから作った食品を取り扱うすべての業者に、取引内容の記録を原則として3年間、保存することが義務付けられた。記録の保存が義務付けられたのは、「生産や卸、加工、小売業者などが①取引②事業所間で移動③廃棄した時。『いつ (年月日)』『誰から』『誰に』『何を』『どれだけ (量)』取引したか、紙か電子データで保存する」(同)。不正については、全国に配置された農林水産省職員「食品Gメン」が巡回調査することになっているようである。次頁に、コメのトレーサビリティ制度の概要を図表-4として掲げる。

トレーサビリティが何故様々な分野で注目されるのかというと、「記録」に基づく「信頼性の回復」という期待の点からだと思われる。雪印や不二家といった多くの知名度の高い会社において食品事件が生じた結果、食品に対する信頼性が揺らいだ。この間の「消費者意識の変化を一言で言えば、『何となく感じていた信頼感が無くなった』ということに尽きるだろう」(山本[2005] 22 頁)。

ちなみに、「農薬の分析には公定法という、いわゆる『信頼性の高い』手法がある。公定法で残留農薬分析を行うとすると、安いところで1種類で1万円程度となる。特定農薬を1品目だけ分析するのであればよいが、この世の全ての農薬についての残留分析を行う、ということが考え得るだろうか？ それだけで数百万円の分析料金になってしまい、現実的ではない」(山本[2005] 63 頁) のである。つまり、食品に対するかつての信頼性を莫大なコストをかけずに回

図表ー4 コメのトレーサビリティ制度の概要



出所：日本経済新聞 2010.11.29（朝刊）、「法務インサイド」

復・達成するためにも、「記録」に基づくトレーサビリティが必要とされているのである。

4. 記録と連係について

既述のように、トレーサビリティのために記録は必要である。ただし、トレーサビリティシステムを考える前に、記録はそれだけでも重要である。システム全体の構築とその結果の公開の前に、システム間の接続と接続させる情報の記録が必要なのである。「つまり、乱暴な言い方ではあるが、産地や流通では『現時点では、どのようなトレーサビリティシステムから要請されても対応可能な履歴情報の蓄積に注力した方がよい』、ということが言える。履歴情報の蓄積ができてさえいれば、それを引き渡す部分をシステム化すればよいのだ。システムによっては使われている項目や名称が違うということも出てくるだろうが、それも系統的に適切な形式に変換できる。しかし、集めてもない履歴情報を、いきなりひねり出すことはできない。どちらを優先課題にするかは、自明の理である」（山本〔2005〕58-59頁）。記録こそ「産業のインフラ」（杉山〔2008〕109頁）なのである。

さらに現代は、伐採木や牛鶏糞といった「バイオマス（生物資源）」のように、従来ならば「ゴミ」と考えられていたものも、「資源」となり得る時代である。ただし、例えば伐採木がどれほどあるのかについての何らかの記録がなければ、資源となり得る伐採木の量は憶測の域を出ず、それらを貨幣量で測定可能な資源と見なすことは難しい。

記録がそれ自体でも重要なのは、記録の持つ自己審査機能にもよっている。ちなみに、「GAP

(Good Agricultural Practice)」という農産物の安全確保などを目的とした農場管理手法の日本版である JGAP^{注4)}においても、記録の自己審査機能を次のように強調している。

「定められた農場管理の作業手順（ルール）に基づき、実際の農作業が行われ、結果として記録が残ります。記録は、正しく実施できたことを自ら検証するための道具であり、また今後の営農計画の基礎資料となるものです。…、本来記録は自ら営農に利用するためにとるものです。また、従業員が決められた作業手順（ルール）に基づき仕事を遂行しているか確認することも重要です。農業経営者として、自ら農場の状態を自己審査することも JGAP を通して行われます。問題が発見されれば、農場自ら改善を行います」（日本 GAP 協会〔2010〕8 頁）。

このように、記録は記録自体に、また記録するという行為にも意味があるし、さらに自らの行動をチェック・確認するという自己審査機能も有している。ただしそれだけでなく、記録は何らかの連係関係を有してこそ、その効果を最大限に発揮する。そして、記録のトレーサビリティシステムにおいても、次のように記録の連係が重要と考えられている。「トレーサビリティシステムは、流通各段階との連携が前提となるシステムであり、情報の公開内容は全体で決定することになるだろう。したがって、産地としては、情報の公開内容よりもシステムへの『接続』について考えることが重要な任務となる。トレーサビリティで重要なのはその『繋がり』の部分なのだ。JA が出荷する際に、生産者の履歴情報をどのように円滑に、正確に引き渡すか、ということが問われるのである」（山本〔2005〕58 頁）。

連係とは、簿記会計学的には、「損益計算書で計算された期間利益が貸借対照表における期間利益と一致することによって、損益計算書と貸借対照表とが期間利益を結節部分として繋がっている関係」（佐藤〔2010〕21 頁）をいう。つまり、資本取引を除く資本の変動額と利益の額が一致することをいう。このような考え方のうち、もし農業に対する知見があるとすれば、それは「ストックとフローによる自己検査機能」の部分かもしれない。「ストックとフローによる自己検査機能」という考え方は、例えば農業の管理に用いることができよう。さらに、財務諸表レベル（図表-3 におけるレベル 4）におけるストック・フロー関係に限定されることなく、例えば各種帳簿間レベル（図表-3 におけるレベル 2）の関係も「連係」と捉えるならば、農業に関する各種補助簿と財産全体の記録（例えば財産目録等）との関係構築も、連係関係を通して行えるだろう。

なお、トレーサビリティシステムは、実は帳簿間の関係としても重視されている点を、電子帳簿保存法により明らかにしたい。例えば、「帳簿間の相互追跡可能性の確保（電子帳簿保存法施行規則第 3 条 1 項 2 号）」は、農業所得計算で使用する簿記ソフトを所轄税務署長が承認するさい、必要となる要件の一つとなっている。これは、「パソコン簿記の特徴として、取捨選択があるため、とくにこのことが求められている」（古塚・高田〔2009〕241 頁）ためである。既述のように、農業簿記に対する税務関与の問題は別にあるものの、その税務においても帳簿間の相互追跡可能性、つまりトレーサビリティは重要視されているのである。

5. おわりに

これまで見てきたように、農業においても簿記は行われてきた。しかし、それが青色申告特別控除 55 万円目当ての複式簿記では、農業の競争力回復に対する意味は乏しいと言わざるを得ない。当研究ノートでは、複式簿記機能のうち、「記録」に基づく「関係」関係こそ、簿記が農業に対して何らかの示唆を与え得るものではないかということを考察してきた。なお、ここでいう関係とは、ストック・フローによる自己検査機能、補助簿を中心とする帳簿組織間のつながり、バックヤードがフォワードを「豊かに支える」構造等を指している。したがって、関係とは、貸借対照表と損益計算書といった財務諸表上の関係だけでなく、各種帳簿間の関係をも示すものである。簿記の持つ知見を世に知らしめるためには、従来の財務諸表上に限定された関係観の見直しが必要なのではと考えられる。つまり、取引の複式記録と財務諸表の関係だけでなく、帳簿レベルにおける関係関係も簿記の機能と捉え直すことが、「簿記的発想」の豊潤さを示すことになるのではないだろうか。

TPP という国家的課題を前に、農業は何としても国際競争力を回復しなければならない。むしろそのためには、単位当たりの投下資金の低減と一戸当たりの収穫量の増大を図る必要がある。しかしそれがすぐには無理な場合、別な方策で事に当たらねばならない。それが、信頼性の向上による競争力の付与である。日本産農産物の信頼性の向上に対して、一見全く関係ないように思われる簿記会計が寄与し得るものこそ、「記録に基づく関係」という知見なのではないだろうか。コメのトレーサビリティ制度や JGAP において求められているものも、同様の考え方に基づいていると思われる^{注5)}。

以上のように、記録に基づく関係関係による信頼性の付与こそ、日本産農産物の国際競争力向上に対して、簿記会計が与え得る知見だと思われる。ただし、そのコストの低減が重要であることもまた論を俟たない。日本産農産物のコスト低減、そのなかでも必要資金の効率的獲得のために、さらに簿記会計の知見が役立つ点はないのか。この点が次回論稿のテーマである。

注

- 1) しかしながら、現実には青色申告の機能が全てであるようである。この事情は、次のような自家労賃の取扱を見ると理解できる。「自己育成資産を評価する場合には、次の3点について検討が必要である。第1に、自家労賃の取扱である。すなわち、育成家畜や育成植物に投入した自家労賃の労賃部分を育成原価に算入するかどうかである。…外部報告目的では、自家労賃について、どちらの取扱をしても同じである。青色申告を例にとれば、青色事業専従者給与として必要経費に算入するか、それとも育成原価として算入するかということである。…ただし、青色事業専従者給与には、経営主の労賃が含まれないことに留意しなければならない。計算の煩わしさを考えると、青色事業専従者給与で処理しておくのがよい」(古塚・高田 [2009] 86 頁)。
- 2) ここで言う「豊かに支える」とは、一つの数値情報の裏側に多様な数値情報あるいは各種情報の集積があることを意味する。例えば、各種補助簿や明細表には多様な情報が記録されているが、集合勘定へは限

られた勘定科目や集計数値のみが引き継がれることになる。つまり、逆に言うと、集合勘定段階の数値情報は単なる「数値の受け渡し」によるものではなく、帳簿組織段階の数値や各種情報により「豊かに」支えられていると言うことが可能である。

- 3) なお、論文の本旨は複式簿記の現代の変容についてであった。複式簿記の本来の機能は、公開財務諸表レベルの情報が継続証憑記録にまで遡って確認できるトレーサビリティ機能を中心としており、この機能により、得られる公開数値、ひいては利益情報に信頼性が付与されてきたと考えられる。これに対し現代では、公開する財務諸表に何を計上するかという点が最重視され、しかもそれが外部評価者によりデザインされたものとなっているため、利益情報に信頼性を付与しにくくなってしまっている。このような複式簿記の変容は、信頼性と目的適合性の対峙として捉えることができ、従来の「(継続証憑) 記録→計算→公開」という流れが、「公開→(期末外部評価) 記録→計算」という流れに変容しているのではないかとすることを論じた。
- 4) JGAPとは、日本の農業界と流通業界が、2008年以降共同運営するGAPであり、農場を「見える化」する手法である。JGAPは、欧州が主導権を握るGLOBALGAPと競争関係にあり、共通化が一つの課題となっているようである(日本GAP協会[2010] 203-206頁)。この事情は、日本の会計基準(J-GAAP)と国際会計基準(IFRS)との共通化あるいは全面適用問題と相通じるものがある。なお、第2章で取り上げた自己育成資産の評価についても、IFRSでは、「自己育成資産は、それが育成期間にあっても、用役期間にあっても見積販売時の費用控除後の公正価値(時価)で評価する」(古塚・高田[2009] 84頁)ことになっており、J-GAAPとは異なる評価基準を有している。
- 5) JGAPは、次のように、日本産農産物の信頼性こそ輸出競争力につながるという観点を有している。「農産物が国境を越えて取引されている現在、『日本産農産物の競争力(信頼性)をこれからも維持するために、日本の生産者が取り組むJGAPは世界に評価され、通用するものではなくてはならない』との考えを日本GAP協会は持っています。これは輸出促進ということと、輸入品への対抗ということの両面から考えられています」(日本GAP協会[2010] 206頁)。

参考文献

- 大槻正男著『農業生産費考・農業簿記原理(昭和前期農政経済名著集16)』農文協、1990年(第1刷1979年)。
- 柏祐賢稿「解題 大槻正男著『農業生産費考・農業簿記原理(昭和前期農政経済名著集16)』」農文協、1990年(第1刷1979年)。
- 佐藤信彦稿「財務会計の基礎概念(1)(第1章)」佐藤信彦他編著『スタンダードテキスト財務会計論(I基本論点編)』第4版、2010年。
- 杉山経昌著『農で起業する! 脱サラ農業のススメ』第20刷、築地書館、2008年。
- 戸田龍介稿「利益の信頼性と複式簿記(第25回全国大会・統一論題報告:複式簿記『再考』)」『日本簿記学会年報』第25号、2010年。
- 「利益の信頼性と複式簿記—記録・計算・公開レベルの考察を中心に—」『商経論叢(神奈川大学)』第45巻第1号、2009年。
- 日本経済新聞2010年11月29日。
- 日本GAP協会(特定非営利活動法人)編著『農場管理を“見える化”し、食の安全を確保する実務者のためのJGAP導入ガイドブック』農業技術通信社、2010年。
- 古塚秀夫・高田理著『現代農業簿記会計』農林統計出版、2009年。
- 山本謙治著『実践 農産物トレーサビリティ 流通システムの「安心」の作り方』第2刷、誠文堂新光社、2005年。