

<研究ノート>

日本における農業簿記の研究（1）

—農業簿記検定教科書3級を題材として—

戸田 龍介

- 1 はじめに
- 2 農業簿記検定の概要
- 3 農業簿記検定 3 級の特徴
- 4 農業簿記検定 3 級の問題点
 - 4-1 家事消費
 - 4-2 未販売の農産物の棚卸評価
 - 4-3 未収穫の農産物の棚卸評価
 - 4-4 収穫基準
- 5 具体的提言
- 6 むすび

1 はじめに

「農業に簿記を、それも複式簿記を」。この想いを共有する関係者の協力により、2014年4月6日（日）に、農業簿記検定2級および3級の新設検定試験が行われた。この検定試験は、日本ビジネス技能検定協会（Japan Association of Business Certification, 略称JAB, 創立1989年, 一般財団法人成立・設立2009年）により執り行われた。

日本ビジネス技能検定協会の目的は、「一般財団法人日本ビジネス技能検定協会ご案内（平成25年10月版）」によると、次のとおりである。「この法人は、社会で有用な各種ビジネス技能検定試験の実施を通して、ビジネスに関する職務能力の向上を計ると共に実社会に貢献し得る人材を育成し、もって我が国産業社会全体の生産性向上に寄与する事を目的とする」。そしてこの目的を達成するために、5つの事業を行うとしているが、その筆頭にあげられているのが次の事業である。「1. 簿記及び漢字等の各種ビジネス技能に関する検定試験を実施し、レベル別の技能を公正に評価すると共に、その評価に応じた登録及びその証明書の発行」。注目されるべきは、「我が国産業社会全体の生産性向上に寄与する」という目的を達成するために、まずもって「簿記」に注目している点である。日本ビジネス技能検定協会は、上記「ご案内」パンフレットの冒頭で、「平成の『読み・書き・そろばん』能力検定をめざします」と掲げているが、「簿記」こそ「平成の『読み・書き・そろばん』」の筆頭であると謳っていることになる。この点は、簿記会計の関係者からすれば、何とも心強く喜ばしい気がする。

このように、日本ビジネス技能検定協会の主催により農業簿記検定2級および3級が執り行われることになったわけだが、監修については、一般社団法人の全国農業経営コンサルタント協会が行っている。また、当該検定試験に対する教科書や問題集については、この全国農業経営コンサルタント協会および学校法人大原学園大原簿記学校が共同で、『農業簿記検定教科書』・『農業簿記検定問題集』の2級・3級用を大原出版株式会社より出版している。本論稿ではこのうち、『農業簿記検定教科書3級』（以下適宜「教科書3級」と略す）を中心にとりあげる。

なお筆者は、日本ビジネス技能検定協会理事長の中川和久氏と、全国農業経営コンサルタント協会理事長の西田尚史氏に、同時にお目にかかり、お話を伺う機会を幸いにして得ている。これは、2013年11月23日（土）、神奈川大学横浜白楽キャンパスにおいて、神奈川大学中小企業経営経理研究所が農業経営についての研究会を開催して頂いたおかげである^{注1)}。さらに、西田尚史氏に対しては、2014年3月3日（月）に、西田氏が代表社員を務められている熊本小峯の税理士法人・未来税務会計事務所において、確定申告でお忙しい中、ヒアリング調査を受けて頂いた^{注2)}。したがって当論稿は、教科書3級の分析を中心としながら、関係者からの協力も得て完成したものであることを申し添えておきたい。

2 農業簿記検定の概要

既述のとおり、2014（平成26）年4月から、農業簿記検定試験が、日本ビジネス技能検定協会主催・全国農業経営コンサルタント協会監修で実施されることになった。当該農業簿記検定の概要については、2013（平成25）年11月23日付で日本ビジネス技能検定協会より出されている、「農業簿記検定実施のご案内」を後に見るとする。ここではそれに先立ち、農業簿記検定を主催する日本ビジネス技能検定協会が、簿記をはじめとする各種ビジネス技能に関する検定試験を実施する、そもそもの目的を確認しておきたい。確認にあたっては、「一般財団法人日本ビジネス技能検定協会ご案内（平成25年10月版）」における「理事長ご挨拶」を、そのままの形で以下に引用する（段落変えも原文の形式のまま。下線は筆者挿入）。

「一般財団法人設立に伴い、このたび日本ビジネス技能検定協会の理事長に就任致しました、中川和久と申します。

日本ビジネス技能検定協会は、平成の『読み・書き・そろばん』能力検定をめざします。

現在（平成22年4月）、国家検定として実施されている技能検定制度は136種に及びますが、その多くが専門的職種に従事する者を対象として、職務経験を通じて得た専門的な知識と技術を評価しようとするものであり、卒業を控えた学生など、これから社会人として実務に従事していくとする者たちに対しては、自己の保有能力をアピールする手段としては利用しにくいもの なっているようです。

一方、国家試験等の資格試験はその殆どが競争試験であり、その突破のためには受験テクニッ

クの習得を必要とするなど、これまた純粋に資質や保有能力を適正に評価しているとは言いきれない現状です。

しかし、検定試験は、「勉強すれば合格する」ものであり、実用に適するものでなければなりません。

江戸時代の学問は当初、『実学』とは程遠いものでした。その後、新井白石が『実学』を提唱し、読み・書き・そろばんや蘭学の実用部分を抜き出し『実学』としました。

また、八代将軍の徳川吉宗も『実学』を推奨し、個人の能力の育成を行いました。

その後、時を越えて平成の世では、若者たちの『読み・書き・そろばん+話す』といった社会人基礎能力が顕著に不足していると言われています。

わたしたち日本ビジネス技能検定協会は、この現代の若者たちに不足しがちな社会人基礎能力を、さまざまな面で養っていけるための『実学検定』をめざして実施して参ります。

平成 22 年 4 月（「一般財団法人日本ビジネス技能検定協会ご案内（平成 25 年 10 月版）」における「理事長ご挨拶」より）。

以上が、一般財団法人日本ビジネス技能検定協会理事長の中川和久氏による、理事長挨拶全文である。上記挨拶より、日本ビジネス技能検定協会が行おうとする検定試験は、これまでの技能検定制度や国家試験等の資格試験とは様々な点で異なることが分かる。まず、対象者としては、「専門的職種に従事する者」というより、「卒業を控えた学生など」が想定されている。また、試験難易度としては、「受験テクニックの習得を必要とする」ほど難しくはなく、「勉強すれば合格する」程度と想定されている。そして肝心の目的としては、「職務経験を通じて得た専門的な知識と技術を評価しようとするもの」ではなく、ましてや「競争試験」を「突破」できるかどうかを見るものではなく、「純粋に資質や保有能力を適正に評価」することが想定されている。このような検定試験の実施を通して、既出の検定の「〈目的等〉」に謳われているように、「我が国産業社会全体の生産性向上に寄与する事を目的とする」のである。つまり、日本ビジネス技能検定協会が行おうとする検定試験は、対象者、試験難易度、そして目的が、これまでの技能検定制度や資格試験とは異なっているのである。

この日本ビジネス技能検定協会が行っている検定試験に、新たに農業簿記検定試験が加わったのである。農業簿記検定の概要については、最後に、2013（平成 25）年 11 月 23 日付で日本ビジネス技能検定協会より出されている「農業簿記検定実施のご案内」を次に示しておく。

多様化する農業経営に対応 農業簿記検定

実施のご案内

農業簿記による計数管理を通じた現代的な農業経営の普及をめざして、農業従事者並びにその関係者が保有する技能測定の唯一の手段として、平成 26 年 4 月から、農業簿記検定(試験)を実施致します。

主催：一般財団法人 日本ビジネス技能検定協会

監修：一般社団法人 全国農業経営コンサルタント協会

[検定の概要]

実施日： 第 1 回 平成 26 年 4 月 6 日(日)
第 2 回 平成 26 年 8 月 3 日(日)

実施試験： 農業簿記検定 2 級試験 (120 分間/受験料：2,000 円税込)
農業簿記検定 3 級試験 (90 分間/受験料：1,500 円税込)
※解答は、マークシート記入方式(選択肢選択記入方式)です。

試験地： 現在、全国 20 会場を予定(増設の予定です。)
北海道帯広市、北海道札幌市、宮城県仙台市、福島県会津若松市、
群馬県前橋市、埼玉県行田市、千葉県大網白里市、東京都千代田区、
長野県松本市、石川県金沢市、愛知県名古屋市、愛知県豊橋市、
岐阜県岐阜市、三重県伊勢市、大阪府大阪市、香川県高松市、
福岡県福岡市、熊本県熊本市、鹿児島県鹿児島市、沖縄県那覇市

合格基準： 各級とも、概ね 70 パーセント以上の得点で、合格とします。

合格発表： 検定実施日から半月程度内に結果発表を、一月以内に、合格者へ合格証書の交付を予定。

称号付与： この後に設置を予定する農業簿記検定 1 級試験の合格者には、合格証書の交付とともに、「農業経理士」の称号付与を検討して参ります。この称号付与により、優れた農業経営に係る計数管理能力の保有者であることの証左としてご利用戴くことを希望しております。

ご案内： 当検定の詳しいご案内は、主催者のホームページでご確認ください。

<http://www.jab-kentei.or.jp/agri-boki/index.html>

※当ホームページでは、平成 25 年 9 月に実施しました、農業簿記検定プレテストの問題(2 級・3 級)を無料でダウンロードすることができます。

平成 25 年 11 月 23 日
日本ビジネス技能検定協会

3 農業簿記検定 3 級の特徴

ここまでは農業簿記検定の概要を見てきたが、さらにその特徴を、教科書 3 級を中心に見ていくことにしたい。書籍としての『農業簿記検定教科書 3 級』は、一般社団法人全国農業経営コン

サルタント協会と学校法人大原学園大原簿記学校とが著者となり、2013（平成25）年4月1日に大原出版株式会社より初版が発行されている。書籍を開くとまず、平成25年3月付で、全国農業経営コンサルタント協会の理事長である西田尚史氏により記された「はじめに」があるので、以下にこの「はじめに」全文を示すことにする。

「シャウプ使節団日本税制報告書においては、当時の農業者は申告納税者の部類に入っているが、実際は自分で申告納税することは殆どないこと、また、農業者の純所得は、税務署の管轄する地域内の各種の土地に対して、税務署が設定した標準を基礎として推計されている旨が報告されています。

このように、昭和50年代までは経営面積から10a当たりの所得を推計して課税する『反別課税』がなされており、農家には、帳簿記帳の必要はありませんでした。その後、農家に対する課税は、収入金課税、収支計算と変遷し、現在は、複式簿記による青色申告決算書を作成する農家が増えています。また、最近では、集落営農の法人化や、個人事業から法人経営への転換、異業種企業からの農業参入等、農業簿記による計数管理を通して、近代的な農業経営を確立する必要が高まっています。

私ども『一般社団法人 全国農業経営コンサルタント協会』は、平成5年8月に『全国農業経営コンサルタント協議会』として発足し、平成22年4月に一般社団法人化いたしました。当団体の目的は、『我が国農業が国民経済の発展と国民生活の安定に寄与していく為には、効率的且つ安定的な農業経営を育成し、これらの農業経営が農業生産の相当部分を担うような…農業の経営管理の合理化に、税務・会計・経営の専門家集団（税理士、公認会計士）として、農業の健全な発展に寄与すること』です。今回『農業簿記検定教科書3級』を出版するにあたり、この本が農業者、JA職員等の直接農業に携わる方々だけでなく、農業に関心を持つ方々に少しでも農業簿記を理解していただく一助になれば幸いです。（教科書3級、「はじめに」）。

上記「はじめに」にあるように、農業簿記検定3級は、「元々帳簿記帳の必要」がなかった農業者に対し、「効率的且つ安定的な農業経営を育成」することで、「農業の経営管理の合理化」に寄与することを目的として執り行われることになったわけである。注目されるのは、「税務・会計・経営の専門家集団（税理士、公認会計士）」の立場から、「直接農業に携わる方々だけでなく、農業に関心を持つ方々」もターゲットとしている点である。

教科書3級の目次を見ると、次のように全7章の構成をとっている。「第1章 農業簿記の概要」、 「第2章 簿記一巡の手続き」、 「第3章 勘定科目」、 「第4章 収益・費用の記帳方法」、 「第5章 流動資産および流動負債など」、 「第6章 固定資産」、 「第7章 決算書の作成」。この中で、農業簿記独特と思われる部分は、次のような箇所となる。「第1章(4)農業の特徴、(5)農業簿記の目的」、 「第3章(1)農業簿記の勘定科目、(2)農業経営と勘定科目」、 「第4章(2)農業

特有の会計処理」,「第7章 農業用固定資産の耐用年数の例」。また,巻末資料として示される「農業簿記勘定科目」も該当しよう。これらの項目につき,特に商業簿記とは異なる農業簿記に特有の説明箇所注目しながら,以下に順次示していきたい。

まず,「第1章(4)農業の特徴」であるが,次の6つの特徴があるとしている。「1. いきものを通じた経営」,「2. 自然を相手にする」,「3. 価格の決定権」,「4. 政策との関係」,「5. 収入の機会が限られている」,「6. 個人事業が主体」。このうち,3. 4. 6. について,全文を以下に示す。なお,下線は筆者が挿入したものである。

「3. 価格の決定権

農業は,一般的に生産者自身が売り値の値決めができません。大規模農家の場合は自分で販路を開拓して,自分で値決めをして販売しているところもありますが,一般的に米などはJAへの委託販売であり,その代金の精算にも時間がかかります。豊作になっても値段が上がらず,豊作貧乏になったり生産物を廃棄しなければならない場合もあります。原価計算上の販売価格形成が取れないばかりか,ロス原価が発生してしまう場合があります。

4. 政策との関係

農業は,誰でもどの法人でも参入できるものではありません。農地法の要件に該当した者のみが農業参入の対象となります。また,米の戸別所得補償制度や色々な助成金,補助金などについても,国の政策により大きく左右されます。

… (中略) …

6. 個人事業が主体

農業の場合,個人事業者が多く法人形態は少数です。個人農業者の場合は農業経営と家計が区分されていないことが多いので,会計帳簿について期末修正で農業所得を正しく計算する必要があります。例えば,自家消費や親類・友人などへの贈与消費などを正しく区分する必要があります。」(教科書3級,3)。

以上の文言から類推されるのは,農業簿記検定3級で想定されている農業者とは,主に「農地法の要件に該当した」「個人事業者」であり,「価格の決定権」を持たず,助成金や補助金など「国の政策により大きく左右」される存在であるということになる。

次いで「第1章(5)農業簿記の目的」について,これも以下に全文を示す(太字は原文のまま)。

「(5) 農業簿記の目的

農業簿記の目的は,正しい記帳を行うことにより,正しい損益計算書と貸借対照表を作成して,一定期間の経営成績を明らかにすること(損益計算書),一定時点の財政状態を明らかにすること(貸借対照表)です。そして,正しい所得にもとづいた税務申告を行うだけでなく,農業

経営の分析などを行い、農産物の生産に要した原価を把握してこれをもとに改善をはかり、農業経営の発展に寄与することが真の目的なのです。」(教科書3級, 4)。

以上の文言から分かるのは、農業簿記の目的はまずもって、損益計算書および貸借対照表の作成にあることになる。さらに「真の目的」として、当該財務諸表にもとづき、「農業経営の分析などを行い、農産物の生産に要した原価を把握してこれをもとに改善をはかり、農業経営の発展に寄与すること」とされているのである。

第1章部分に次いで、農業簿記独特のものとして、「第3章(1)農業簿記の勘定科目、(2)農業経営と勘定科目」にも触れておきたい。第3章では、農業簿記全般にわたる勘定科目が、貸借対照表の勘定および損益計算書の勘定別に、それぞれ例示される。そこでは、「農業簿記は、販売活動については商業簿記の取引勘定を基本に、生産活動については工業簿記の製造原価計算の考え方を取り込んだ仕組みになって」(教科書3級, 34) いると説明されている。さらに、農業経営のタイプ別に、使用する勘定科目が異なることが例示される。当該教科書においては、①稲作、②野菜、③果実、④畜産の4タイプに分けられて、使用する勘定科目が例示されている。なお、具体的な仕訳例の提示においては、主に稲作と畜産とに2分されて説明が行われているのも、農業簿記検定3級の特徴である。

教科書3級の目次一覧から判別できる農業簿記独特の箇所の最後として、「第4章(2)農業特有の会計処理」をとりあげる。ここでは、農業における収益の取引と費用の取引について、代表的な仕訳事例が示され説明されている。ちなみに、農業の収益としては、①売上取引(米、麦、大豆など)、②売上値引、③作業受託収入、④補助金などの収入、⑤家事消費取引の5つの代表的な仕訳事例が示されている。農業の費用としては、①種の仕入取引、②賃金の支払い、③草刈り機の購入、④修繕費の支払取引、⑤借入金の元金と利息の支払取引の5つの代表的な仕訳事例が示されている。ここで、収益取引の「①売上取引(米、麦、大豆など)」のうち「JAへの委託販売」についての説明と、「⑤家事消費取引」についての説明部分を以下に示す。

①売上取引(米、麦、大豆など)

(イ) JAへの委託販売

JAへの販売は、農家がJAに販売を委託するという方法で行われており、これを委託販売といいます。この場合、販売予約をした春先にJAから農家に契約金が支払われ、実際に出荷した秋に、すでに支払われた契約金を相殺して残金が支払われます。

一般の米取扱業者への販売では、このような契約金の支払いは行われていません。

◆ 次の取引の仕訳を行きましょう ◆

1. JA に対し米400俵の出荷を契約し、契約金として2,400,000円が普通預金に入金された。

(借) 普通預金 2,400,000 (貸) 前受金 2,400,000

2. 予定どおり400俵の出荷をしたところ、売上代金4,800,000円のうち契約金として入金されていた2,400,000円が控除され、残額の2,400,000円が普通預金に入金された。

(借) 普通預金 2,400,000 (貸) 水稻売上高 4,800,000
前受金 2,400,000

… (中略) …

⑤ 家事消費取引

生産した農産物を自家用に使用したり、親戚に贈答用として送ったりすることがあります。この場合には、代金を貰い受けることはなく、現物の農産物をそのまま消費することになります。このように代金の収受がない取引でも、事業としては収益が上がったこととなりますので、それを収益として計上するとともに、家事消費にともなう正味財産の減少を資本金の減少として処理します。

◆ 次の取引の仕訳を行きましょう ◆

新米がとれたので、例年のように親戚の吉田さんに米60kgを贈答用として送った。
このときの米の見積価格は60kgで12,000円だった。

(借) 資本金 12,000 (貸) 水稻売上高 12,000

所得税法青色申告決算書における取扱い

事業主に対する債権は、**事業主貸勘定**を使います。

(借) 事業主貸 12,000 (貸) 家事消費高 12,000

(出所：教科書3級, 41-43)

上記説明からも分かるが、JA との取引や「所得税法青色申告決算書における取扱い」といった、日本の農業者が現実に直面する場面を想定した取引事例が随所に示されているのも、教科書3級の大きな特徴である。

4 農業簿記検定3級の問題点

4-1 家事消費

前章で見たように、農業簿記検定3級の特徴の一つに、「所得税法青色申告決算書における取

扱い」が考慮されていることがあげられる。この特徴が色濃く出る箇所の一つに、以下の贈答時の仕訳例があるので、詳細に追っていくことにしたい。まず、設例を再度示す。

「新米がとれたので、例年のように親戚の吉田さんに米 60 kg を贈答用として送った。このときの米の見積価格は 60 kg で 12,000 円だった。」(教科書 3 級, 43)。この設例の解答仕訳は次のようだとされる。

(借) 資本金 12,000 (貸) 水稻売上高 12,000

上記の仕訳は、「借方：資本の減少／貸方：収益の発生」と理解できるが、しかしながら通常ならば、「借方：費用（損失）の発生／貸方：資産の減少」ではないかと考えられる。なぜ、上記のような仕訳が解答となるのだろうか。実はその理由に、「所得税法青色申告決算書における取扱い」の影響が見受けられるのである。

まず貸方側であるが、「所得税法青色申告決算書における取扱い」によれば、上記取引の分類は、「家事消費高」となるとのことである。当該「家事消費高」勘定の性格は、「青色申告決算書（農業所得用）の収入金額記入例」（教科書 3 級, 85）によれば、収入金額に加算されることになっている。したがって、教科書 3 級の 15 頁で説明される「取引の 8 要素」によれば、「収益の発生」という性格を有していることになる。

次に借方側であるが、「所得税の課税所得計算においては……事業から派生して生じた損益であっても、農業所得（所得税法に規定する事業所得）に含めないこととされている取引」（教科書 3 級, 114）がある場合、「これらを事業所得から除外するために、**事業主借**、**事業主貸** という勘定科目を使用」（同、太字は原文のまま）するとされている。そして、当該事業主借勘定や事業主貸勘定の性格は、資本の増減という性格をもつとされる。それは、「所得税の申告のために作成する貸借対照表では、資本金勘定の代わりに、元入金勘定を使用」（教科書 3 級, 70）するからである。ちなみに、「翌期首元入金＝期首元入金＋事業主借（追加元入）－事業主貸（引出し）＋青色申告特別控除前の所得金額（当期純利益）」(教科書 3 級, 70) という等式になるとのことである。

かくして、上記仕訳を導くことになる。「所得税法青色申告決算書における取扱い」に基づく贈答時仕訳の解答は、次のようになると教科書 3 級では説明している（教科書 3 級, 43）。

(借) 事業主貸 12,000 (貸) 家事消費高 12,000

この仕訳から改めて確認できることは、通常ならば「借方：費用（損失）の発生／貸方：資産の減少」と考えられる仕訳が、「借方：資本の減少／貸方：収益の発生」として処理されている

ということである。ここでは、家事消費金額は事業から派生した農業所得用の収入金額として計算されるため、貸方は「家事消費高」という「収益の発生」があったと見なされ処理される。これに対し、同金額は事業所得としての農業所得には含めないという所得税法の規定のため、借方は「事業主貸」という「資本の減少」として処理されていることになる。さらに言えば、貸方「収益の発生」として計算はするが、結局は農業所得には含めないということであるから、借方「収益の減少（あるいは取り消し）」とも考えられ、「借方：収益の減少／貸方：収益の発生」という奇妙な取引という解釈すら成り立ってしまう。

ここにおける違和感の源泉は、仕訳解答例が全て、「所得税法青色申告決算書における取扱い」と齟齬のない仕訳を目指しているからではないかと思われる^{注3)}。

4-2 未販売の農産物の棚卸評価

さらに、農業簿記検定3級の問題点と思われるものに、棚卸資産に関する期首期末の在庫評価額の処理がある。当該処理例は教科書3級の第5章「流動資産および流動負債など」において初出されている。ちなみに教科書3級では、棚卸資産については、①未販売の農産物（製品（または、農産物））、②未収穫農産物（仕掛品）、③原材料など、と3区分して説明している。ここで、当該教科書における①未販売の農産物（製品（または、農産物））の説明を以下に見てみる。

「農産物で年度末に未販売で在庫となっているものは棚卸資産として評価します。この場合の農産物とは、次のものをいいます。（イ）米、麦その他の穀物（ロ）馬れいしょ、甘しょ（さつまいも）、たばこ、野菜、花、種苗その他の圃場作物（ハ）果樹、樹園の農作物（ニ）温室その他特殊施設を用いて生産する園芸作物」（教科書3級、58）。なお、牛や豚などの畜産物については別に取り扱われている。

ここでさっそく、教科書3級に初出されている取引仕訳例を以下に見てみる（（注）も原文のまま）。

12/31 山田農場では水稲作をしているが、年度末に米の在庫を調べたところ60俵あった。
なお、米の1俵当たりの販売価格は13,000円である。

（借）農産物 780,000 （貸）期末農産物棚卸高 780,000

12/31 山田農場の前年末の米在庫の金額は567,000円であった。

（借）期首農産物棚卸高 567,000 （貸）農産物 567,000

（注）期末の決算整理の詳細については、第7章で説明します。

（注）農産物…貸借対照表勘定

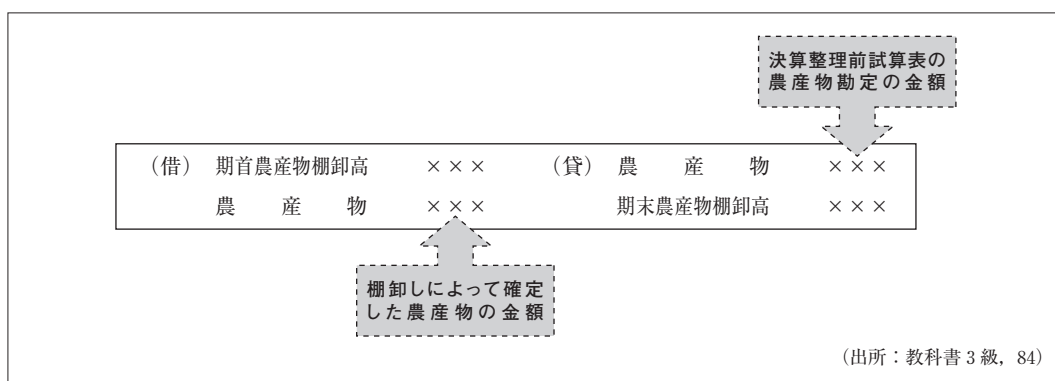
期首農産物棚卸高、期末農産物棚卸高…損益計算書勘定

（出所：教科書3級、59）

前記仕訳および説明を、商業簿記の知識がある者が見れば、仕入勘定における売上原価計算仕訳を思い浮かべるかもしれない。つまり、最初の「(借) 農産物 / (貸) 期末農産物棚卸高」という仕訳は「(借) 繰越商品 / (貸) 仕入」に、また次の「(借) 期首農産物棚卸高 / (貸) 農産物」という仕訳は「(借) 仕入 / (貸) 繰越商品」に読み替え可能だと考えるだろう。このように考えた場合、農産物棚卸高勘定は、当然費用勘定の位置づけと考えられる。しかしながら教科書3級では、農産物棚卸高の位置づけは収益勘定なのである。なぜそのような位置づけとなっているのかについて、「第7章 決算書の作成」における「②農産物・原材料の棚卸し」の説明を見ることにする。

当該箇所においては、未販売の農作物の棚卸しについて、次のようにまず説明する。「未販売の農作物については、期末にその作物ごとに実際の数を数えます（実地棚卸し）。そして、数に単価（収穫時の販売価額）を乗じて農産物の期末における在庫の価額を決定します。この期末の在庫金額を棚卸高といいます。」（教科書3級，84）。ここで注目すべきは、農産物の棚卸高は、期末に実際に数えた農作物に、「収穫時」の販売価額を乗じて求めることである。

上記説明の後、水稻（コシヒカリ）と大豆の例が例示され、次のような説明文が続く。「棚卸しにおいて確定した未販売の農産物は、貸借対照表の農産物勘定（借方）の金額となります。しかし、すでに決算整理前試算表の農産物勘定には、前期末の棚卸しで確定した前期末の農産物の棚卸高の金額が計上されています。そこで、前期の農産物を振り替える仕訳を行い、さらに棚卸しによって確定した期末における農産物を計上する仕訳を行います。」（教科書3級，84）。続けて、次のような仕訳形式が、吹き出し付きの説明と共に示される。



ここまでである。前記吹き出し付きの仕訳においても、特に何の説明もなされていない。ただし、前記吹き出し付きの仕訳が掲載された頁の次頁にある「所得税法青色申告決算書における取扱い」(教科書3級, 85)により、農産物棚卸高勘定の会計的性格は、収益勘定であることが明らかになる。

その事情を、原文のまま引用する。「農産物の期首棚卸高と期末棚卸高は、農業所得の計算では収入金額欄において記入されますが、小売業・卸売業など一般の事業所得の計算では、売上原価として費用の欄で記入されます。これは、棚卸高の金額が、販売価格で計算されるか、仕入などの原価で計算されるかの違いから生じます。棚卸高の金額が販売価格で計算されるのは、収益計上の時期に収穫基準を採用しているためで、収穫基準を採用している場合の農業所得の計算の特徴です。」(教科書3級, 85)。ここで、農産物の棚卸高が、所得税の農業所得申告に使われる青色申告決算書(農業所得用)において、どのように記入・計算されるのかを次に示す。

科 目		金 額 (円)	
収 入 金 額	販 売 金 額	① 8,250,000	
	家事消費 事業消費 金 額	② 220,000	
	雑 収 入	③ 300,000	
	小計 (①+②+③)	④ 8,770,000	
額	農産物の 棚卸高	期首	⑤ 158,000
		期末	⑥ 165,000
	計 (④-⑤+⑥)	⑦ 8,777,000	

上記の記入例からも分かるとおり、「収益の計上は、収穫基準を採用しているため、当期末の棚卸高は収入金額に加算され、期首の棚卸高は、収入金額から控除される」(教科書3級, 85)ことになる。

以上の展開により、農産物棚卸高勘定の性格は、費用勘定ではなく「収益」勘定であり、期末農産物棚卸高勘定は「収益の発生」であり、期首農産物棚卸高勘定は「収益の減少」であると解釈されることが判明する。しかし特に、「(借) 期首農産物棚卸高 / (貸) 農産物」を、「収益の減

少／資産の減少」と説明するには難があったのか、教科書3級の中で期首および期末の農産物棚卸高勘定について、その会計要素に関する説明は明確にはなされていないままとされている。

4-3 未収穫の農産物の棚卸評価

所得税法青色申告決算書における処理法が、簿記の原則に最も影響を与えていると考えられる項目が、仕掛品の位置づけとなる「未収穫農産物」である。この未収穫農産物についての処理方法を、「第5章 流動資産および流動負債など 3. 棚卸資産 ②未収穫農産物（仕掛品）」における説明文と仕訳例により、まずは見ていくことにしたい。なお、太字部分や（注）については原文のままである。

〔②未収穫農産物（仕掛品）〕

年度末において圃場や温室で栽培育成中の未収穫の農産物は、次年度に収穫したのちに販売をして初めて収益に計上されます。しかし、未収穫農産物には、種苗費、肥料費、農薬費などの費用がすでにかかっています。これらの費用は、仕掛品勘定を通して次年度に繰り越し、収益が生じた年において費用とします。この処理の方法には、純額法と総額法があります。

（イ）純額法

種苗費、肥料費、農薬費などの各科目について、仕掛品の生育のためにかかった費用を集計し、それぞれの勘定科目から仕掛品勘定へ振り替える方法です。この方法によると、振替後の種苗費などの各科目の残高は、当期中に製品の完成のためにかかった費用の純額が表示されます。」（教科書3級、59）。次いで、純額法の取引仕訳例が、教科書3級の次頁に示される。これも以下で見ることにする。なお、下線は筆者が付したものである。

12/31 山田農場は、秋蒔き小麦を作付けしている。この収穫は来年の春である。当年度の小麦作付けに、種苗費 65,000 円、肥料費 112,500 円、農薬費 82,200 円がかかり当期の費用に計上しているため、期末において仕掛品へ振り替える。

(借) 仕 掛 品	259,700	(貸) 種 苗 費	65,000
		肥 料 費	112,500
		農 薬 費	82,200

12/31 山田農場では、前年に作付けし当年度収穫した秋蒔き小麦の期首評価は、種苗費 84,000 円、肥料費 145,300 円、農薬費 106,860 円であった。

(借) 種 苗 費	84,000	(借) 仕 掛 品	336,160
肥 料 費	145,300		
農 薬 費	106,860		

(注) 仕掛品…貸借対照表勘定

(注) 種苗費, 肥料費, 農薬費…損益計算書勘定

(出所: 教科書3級, 60)

上記の未収穫農産物に対する純額法処理を見ると, 最初の12月31日の処理は費用の振替処理として理解できるのに対し, 次の12月31日の処理に対しては違和感を感じざるを得ない。その大きな理由に, 12月31日という期末時点で, 「期首評価」という聞き慣れない処理を行っており, そこで得られる数値を, 当期収益と対応できる費用として新たに評価し直していることがあげられる。「期首評価」という言葉を文字通りにとれば, 言わば費用の再評価を行っていることになる。

さて, 教科書3級では, 純額法に引き続き, 総額法の表示法も説明されている。以下に, その説明と共に, 前記取引を総額法で処理した場合の仕訳例についても, 原文通りに示す。

〔ロ〕 総額法

種苗費, 肥料費, 農薬費などの各科目について, 仕掛品の育成のためにかかった金額を, それぞれの勘定から減額せずに, その合計額で仕掛品棚卸高という勘定科目を使って仕掛品勘定へ振り替える方法です。この方法によると, 振替後の種苗費などの各費用科目の残高は, 当期に支出した総額が表示されます。これにより, 当期中の支出金額の規模と当期中に製品の完成のためにかかった費用の両方を把握することが可能となります。」(教科書3級, 60)。当該総額法で前記同様の取引を仕訳すると, 以下のようになるとしている。なお, ※の文章は原文のままであるが, 下線は筆者が付したものである。

12/31	(借)	仕 掛 品	259,700	(貸)	期末仕掛品棚卸高	259,700
-------	-----	-------	---------	-----	----------	---------

※期末仕掛品棚卸高は, 費用を減少させる性質をもつ勘定です。

12/31	(借)	期首仕掛品棚卸高	336,160	(借)	仕 掛 品	336,160
-------	-----	----------	---------	-----	-------	---------

※期首仕掛品棚卸高は, 費用を増加させる性質をもつ勘定です。

(出所: 教科書3級, 60)

さらに, 「(ハ) 純額法と総額法の表示の比較」では, 「どちらの方法を採用しても, 結果としての当期の費用は同額になりますが, 表示される金額が異なります。」(教科書3級, 61)と説明される。次に, その表示例を見てみることにする。

(ハ) 純額法と総額法の表示の比較

… (中略) …

損益計算書の表示例

純 額 法		総 額 法	
種 苗 費	84,000円	期首仕掛品棚卸高	336,160円
肥 料 費	145,300円	種 苗 費	65,000円
農 薬 費	106,860円	肥 料 費	112,500円
		農 薬 費	82,200円
		期末仕掛品棚卸高	△259,700円
当期の費用 = 種苗費 (65,000円 - 65,000円 + 84,000円) + 肥料費 (112,500円 - 112,500円 + 145,300円) + 農薬費 (82,200円 - 82,200円 + 106,860円) = 336,160円		当期の費用 = 336,160円 + 65,000円 + 112,500円 + 82,200円 - 259,700円 = 336,160円	

(出所：教科書 3 級, 61)

上記の「損益計算書の表示例」を見ると、当期の費用は結局のところ、「前年に作付けし当年度収穫した」(教科書 3 級, 60) 農産物の「期首評価」額となる。当該期首評価額を、「期首仕掛品棚卸高 336,160 円」として表示するか、あるいは「種苗費 84,000 円, 肥料費 145,300 円, 農薬費 106,860 円」として表示するかが、総額法と純額法の違いとなる。なお、教科書 3 級によると、「当期中の支出金額の規模と当期中に製品の完成のためにかかった費用の両方を把握することが可能」(教科書 3 級, 60) となるため、総額法の方が好ましいようである。この文章にしたがって、上記の総額法による損益計算書の表示例を見ると、「当期中の支出金額の規模」は、個別表示では「種苗費 65,000 円, 肥料費 112,500 円, 農薬費 82,200 円」となり、一括表示では「期末仕掛品棚卸高△259,700 円」となり、両者は相殺される関係となっている。また、「製品の完成のためにかかった費用」が「期首仕掛品棚卸高 336,160 円」となる。

上記設例では、当年の作付けに係る支出金額に対応する収穫は全て来年であるという前提と、当年の収穫に対応する費用は全て前年にかかっているという前提に立っている。しかしもし、当年の作付けに係る支出金額に対応する収穫が、一部当年であるということになれば、按分計算の対象となるのかという問題が生じる。そして、もし按分計算となるならば、「期首評価」される仕掛品は、前年度支出から前期按分額を引いた差額という複雑な計算になるのかという問題も生じる。むろん常識的・現実的に考えれば、前年度末の仕掛品残高が振替えられたということになるのであろうが、「期首評価」というものがいかなる会計の意味を有するのかの説明が、本来は求められるところである。

4-4 収穫基準

ここまで見てきたように、農業簿記検定3級には、「所得税法青色申告決算書における取扱い」からの影響が大変大きいことが分かる。そして、当該取扱いの中でも、収穫基準についての影響が大きいように思われる。そこで、当節では、この所得税法青色申告決算書における収穫基準に焦点を当てることとしたい。

そもそも「所得税法青色申告決算書における取扱い」における「収穫基準」の定義については、「所得税の所得計算においては、米、麦などの農産物に限ってこれらのものが収穫された年の収益に計上することとされています。これを農作物の収穫基準といいます。」(教科書3級, 40。下線は筆者挿入。以下同様)と説明されている。このような収穫基準は、簿記会計学の基本である販売という事象に基づく実現主義とは、実は異なった収益認識規準なのである。

ただし、「第4章 収益と費用の記帳方法 (1) 収益と費用 1. 計上方法」において、収益を計上する時期については、「原則として、農産物などを販売したときです。これを販売基準といいます。」(教科書3級, 40。太字は原文のまま)と説明されているように、収益は販売基準に基づくことが原則であるとしている。ここから判断すると、そもそも収穫基準は、原則と謳われる販売基準とは異なった、言わば例外的な収益認識規準だと考えられる。

この矛盾については、教科書3級「第4章 収益と費用の記帳方法 (1) 収益と費用」の「所得税法青色申告決算書における取扱い」において、次のような説明がなされている。「所得税の青色申告決算書は、所得税の規定に従った課税所得を計算する目的で作成するため、簿記の原則と異なる取扱いをするものがあります。これについては、『所得税法青色申告決算書における取扱い』として、参考までに説明を加えています。」(教科書3級, 40)。つまり、「所得税法青色申告決算書における取扱い」は、本来は「参考」のはずであり、まずは「簿記の原則」に従った処理が重視されるべきことになる。しかしながら教科書3級においては、例えば収益認識の局面では、「所得税法青色申告決算書における取扱い」に基づく収穫基準の考え方が、「簿記の原則」に基づく販売基準の考え方より優先されて説明されていることになる。

このように、所得税法の収穫基準が優先されることにより、未販売の農産物は収穫時の時価で評価されることになる。しかしながら、そもそも「農業簿記の目的」(教科書3級, 4)は、「正しい記帳を行うことにより、正しい損益計算書と貸借対照表を作成して、一定期間の経営成績を明らかにすること(損益計算書)、一定時点の財政状態を明らかにすること(貸借対照表)です。そして、正しい所得にもとづいた税務申告を行うだけでなく、農業経営の分析などを行い、農産物の生産に要した原価を把握してこれをもとに改善をはかり、農業経営の発展に寄与することが真の目的なのです。」(教科書3級, 4)と謳われている。収穫時の時価評価は、少なくとも「農産物の生産に要した原価」を把握するという発想から出てきたものではない。さらに、未販売の農作物については、期末の実地棚卸しにより確定した「数に単価(収穫時の販売価額)」を乗

じて農産物の期末における在庫の価額を決定」(教科書3級, 84) すると説明されているが、「収穫時の販売価額」など記録する農家が果たしてあるのだろうかという疑問が浮かぶ。

そしてそもそも、所得税法が規定する収穫基準は、米等の特定の作物がその対象となっているさらに「例外的」な収益認識規準であるはずである。しかしながら、教科書3級においては、その説明全般において、最も「基本的」な収益認識規準となっているところに問題があると考えられる。ただしこれは、日本の農家の7割もが、米をつくっているという「現実」を反映してはいよう^{注4)}。さらに、農協(JA)が米を集荷する際の農家への前渡金が、実質的に米のベンチマーク価格となっているのも「現実」である。米の集荷の現実は、JAが集荷のために提示するキロ当たりの買上価格が基準となり、当該買上価格と予想収穫量による概算価格が農家に前渡しされることになっている^{注5)}。また、米の未販売分といっても、他の農家の米(玄米)とカントリーエレベーターにおいて一緒になるので、そもそも個別に計算できないのが「現実」であるとも考えられる。つまり、実は収穫基準は、所得税法によってのみ支えられているのではなく、日本の多くの農家が行っている、現実のJAとの取引に沿った収益認識規準だとも考えられるのである^{注6)}。

5 具体的提言

前章まで見てきたように、新たに行われた農業簿記検定3級は、「所得税法青色申告決算書における取扱い」およびJAとの取引の影響を色濃く受けて構成されていると言えよう。その結果、取引仕訳例の説明において非常に難解な部分を含むこととなっている。

例えば、先にとりあげた「期首農産物棚卸高」や「期末農産物棚卸高」といった勘定は、そもそもこれらの勘定はどのような性格であるのかといった説明づけが難しい(例えば収益の減少、あるいは収益の増加等)。教科書3級においても結局本文の中では説明を行わずに、「所得税法青色申告決算書における取扱い」の「青色申告決算書(農業所得用)の収入金額記入例」(教科書3級, 85)において、期首農産物棚卸高は収入金額からマイナスされ、期末農産物棚卸高はプラスされることが示されているにすぎない。この事情は、「期首仕掛品棚卸高」や「期末仕掛品棚卸高」、さらには「育成費振替高」等の勘定の性格についても言える。

ちなみに教科書3級においては、例えば「期末仕掛品棚卸高は、費用を減少させる性質をもつ勘定です。」(教科書3級, 60)として、育成費振替高は「育成費振替高…費用(の減少)勘定」(教科書3級, 74)として説明されてはいる。さらには、期首農産物棚卸高勘定は「収益の減少勘定」という性格を有していると考えられる。しかしながら、「費用の減少」「収益の減少」という名目勘定の減少は、簿記理論的に言えば通常ありえないのではないだろうか。例えば、経費の節減や売上の減少を仕訳することはないのでなかろうか。教科書3級においても、取引については、「取引の8要素」(教科書3級, 15)による説明を行っているが、そこでも収益や費用は発生するものとして教授されているのである。

ただし、ここで真に問題となるのは、そのような理論的な問題ではない。真の問題は、農業簿記を勉強しようとする者がまず最初にとりかかるであろう3級段階としては、前記諸勘定はとても「難しい」のではないかというものである。さらに、簿記そのものの初学者が、当該農業簿記検定教科書3級を紐解いた場合、どのように感ずるであろうか。きっと非常に難解に感じるのではないだろうか。

そして、特に難解に感じるであろう「期首仕掛品棚卸高」「期末仕掛品棚卸高」、さらには「育成費振替高」といった諸勘定は、全て「総額法」に基づいていることに注意を要する。そもそも総額法は、所得税法上は基本となる処理方法ではあるが、種々の「棚卸高」勘定を新たに設定しなければならず、純額法に比べ難解である^{注7)}。初学者に無理なく理解させられるのは、収益が生じなかった年の費用の繰越しを、純額法によって行うところまでではないだろうか。

農業簿記の最初のとっかかりとしては、とりあえずまず、現金で種代を支払った場合に、「(借方) 種苗費×× / (貸方) 現金××」という複式処理になることを説明することが重要ではないか。その上で、たとえ支払った費用であっても、今期の収穫と対応しないのならば、「(借方) 仕掛品×× / (貸方) 種苗費××」という振替処理をする必要があることを説明すれば十分ではないだろうか。つまり、現行の農業簿記検定3級は、「所得税法青色申告決算書における取扱い」に落とし込むことを考えすぎるあまり、初学者には大変難しい内容になっているので、まずはシンプルに再構成してはどうかというのが当論稿の具体的提言である^{注8)}。

6 むすび

前章でも述べたように、全国農業経営コンサルタント協会および大原学園大原簿記学校が共同で担当している『農業簿記検定教科書3級』の内容は、この分野の初学者には非常に難解だと思われる。そもそも、第2章で見たように、日本ビジネス技能検定協会が本来行おうとする検定試験とは、対象者(経験者より学生等)、難易度(受験テクニックの習得など必要ない程度)、そして目的(我が国産業社会全体の生産性向上に寄与する事)が大きく異なっていないだろうか。

農業簿記検定教科書3級の内容が難解になった大きな理由の一つに、「所得税法青色申告決算書における取扱い」における処理に落とし込もうという意図があったからだと思われる^{注9)}。しかしながら、「第4章 収益と費用の記帳方法 (1) 収益と費用」の「所得税法青色申告決算書における取扱い」においても、次のような説明がなされている。「所得税の青色申告決算書は、所得税の規定に従った課税所得を計算する目的で作成するため、簿記の原則と異なる取扱いをするものがあります。これについては、『所得税法青色申告決算書における取扱い』として、参考までに説明を加えています。」(教科書3級, 40. 下線は筆者挿入)。つまり、何度も指摘しているように、「所得税法青色申告決算書における取扱い」は、あくまで「参考」のはずであり、本来は、「簿記の原則」に従った処理法がまず説明されるべきであろう。したがって例えば、所得税に基づく収穫基準ではなく、簿記の原則に従った販売基準で収益はまず説明・仕訳されるべきである

う。そして、簿記の原則をしっかりと理解させた後に、必要に応じて、青色申告書の書き方やJAとの取引の処理法を別途説明してはどうだろうか。これが、前章でも触れた、私見としての具体的提言である。

ちなみに筆者は、「農業に複式簿記を」という熱い思いで教科書3級を編んだ方々の苦労を軽んじるつもりは毛頭ない。反別課税時代を知る方々にとって、農業の現場に簿記を導入することがどれだけ困難だったのかという痛いほどの思いについては、存じあげているつもりである。そして、現実のJAとの取引を反映しつつ、所得税法青色申告決算書作成方法といかに齟齬なく農業簿記を説明・教授すべきかについて、真摯に考えてこられたこともまた存じ上げている。筆者は、このご苦労と熱意を最大限に賞賛するものである。

ただ、それでもなお、以下の点だけは指摘しなければならないと考える。それは、教科書3級に書いてある「農業簿記の目的」と、教科書3級の内容には、大きな隔たりがあるのではないかということである。当論稿の最後に、教科書3級で示された農業簿記の真の目的を、原文のまま記すことにしたい。「農業簿記の目的は、正しい記帳を行うことにより、正しい損益計算書と貸借対照表を作成して、一定期間の経営成績を明らかにすること（損益計算書）、一定時点の財政状態を明らかにすること（貸借対照表）です。そして、正しい所得にもとづいた税務申告を行うだけでなく、農業経営の分析などを行い、農産物の生産に要した原価を把握してこれをもとに改善をはかり、農業経営の発展に寄与することが真の目的なのです。」（教科書3級，4。下線は筆者挿入）^{注10}。

注

- 1) 神奈川大学・中小企業経営経理研究所（主査：田中弘神奈川大学教授，2014年4月より名誉教授）が主催した農業会計についての研究会は，2013年11月23日（土）に，神奈川大学横浜白楽キャンパス24号館310教室で行われた。報告者と報告テーマは次の通り。①戸田龍介氏（神奈川大学経済学部教授）「農業発展に向けた簿記の役割—日本の農業者のモデル別分析と提言—」，②丸山佳久氏（中央大学経済学部准教授）「環境会計の観点による森林・林業の会計・簿記の検討」，③中川和久氏（学校法人大原学園理事）「農業簿記検定について」，④西田尚史氏（税理士法人未来税務会計事務所代表社員・一般社団法人全国農業経営コンサルタント協会理事長）「農業簿記の実務・実際について—農業簿記の棚卸評価を中心に—」。
- 2) 筆者が2014年3月3日（月）に，熊本小峯の未来税務会計事務所において，西田尚史代表社員・全国農業経営コンサルタント協会理事長に対して行ったヒアリング調査については，稿を改めて記す予定である。
- 3) 全国農業経営コンサルタント協会理事長の西田尚史氏によれば，当該仕訳の解答は，「（借方）交際費／（貸方）事業消費高」であるべきだということであった。
- 4) 日本の農家の7割もが米をつくっているが，「理由は楽だから」（有坪2008，149）である。このことは，戸田（2014）においてモデル1と位置づけられた小規模兼業農家にとって，特にあてはまる。なぜなら，小規模兼業農家にとって，週末だけ集中的に作業すればよいスタイルがとれる農産物は，米をおいてほかにないからである。この事情については，次を参照のこと。「農家の7割がコメをつくる。稲作は機械化が進み，兼業でも楽に作れるという事情もある。」（日本経済新聞，2014.2.21.，2面）。むろん，米

作りを産業として捉えている個人・団体はこの限りではないことは言うまでもない。

- 5) 米の流通経路と価格決定についての事情は、次を参照のこと。「コメの流通経路は年々多様化しているが、一般的なのは次のような流れだ。産地の農家が収穫したコメを JA グループをはじめとする地元の集荷・出荷組織が買い取り、卸会社などに販売する。卸会社からスーパーや専門店、外食・中食業者などにコメが提供され、消費者の元に届く。その年の価格の目安になるのが最初の段階、すなわち集荷・出荷組織が農家からコメを買い入れる価格だ。JA グループが農家に支払う価格は『概算金』と呼ばれ、市況や生産コストなどを基に設定する。JA グループが卸会社に引き渡す際の出荷価格は、この概算金に一定の利益を上乗せする形で決まる。」(日本経済新聞, 2013.8.27., 19 面)。なお、米の等級検査のため、籾を外さなければならないため、米(玄米)は収穫してから時間が経過することによってその品質を落とさざるを得ないという事情があるようである。この事情については、次の文章を参照のこと。「JAS 法(日本農林規格)では、農産物検査によるコメの等級検査を受けなければ、産地や年産、品種を表示して販売してはならないという規定があります。一般的に農家は農協に集荷してもらう時点で検査を受け、等級に見合う価格で集荷してもらうのです。この等級検査は玄米の状態ではできないことから、農家は収穫したコメ全量の籾を外し、玄米にして乾燥した状態で農協に出します。従って、農協など一般のコメは、この農産物検査を収穫時期に一括して受ける習慣にあるため、そこから1年間のコメの流通は、玄米で行われます。これが新米の状態がベストで、以降、特に年を越して暖かくなるとコメがまずくなる、という状況を生んでいるのです。」(近正 2013, 164)。
- 6) ここで言う「日本の多くの農家」とは、戸田(2014)においてモデル1と位置づけられた小規模兼業農家を指す。そして当該小規模兼業農家が、4)にあるように「楽だから」という理由で主に米を慣行栽培し、かつ全量を農協(JA)に委託販売する姿が、現代日本において多勢を占める農業の「現実」なのである。なお、米の保管と出荷の「現実」は、次の通りである。「収穫されたコメは玄米の状態地域ごとにあるカントリーエレベーターという保管庫に運ばれ、一生懸命栽培した農家のコメもそうでないコメも一緒くたになります。そして農産物検査・精米ののち出荷されるのです。ある基準を満たしたコメ同士とはいえ、レベルの差は当然生じます。よいコメと悪いコメが混ざることによって味の平均化(画一化)は図れますが、真面目に栽培する農家ほどバカを見る方法とも言えます。トレーサビリティにおいては、産地特定はできますが、誰がどのように栽培したかは当然不明です。同時に、農家は自分が作ったコメの評価を知らない、ということになります。」(近正 2013, 140)。なお、カントリーエレベーターのような「施設の建設や改修工事は農協が発注。国が事業費の2分の1を上限に補助しており」(日本経済新聞, 2013.11.19., 15 面)、「施設は主に農協が運営・管理している」(同)。2013年11月19日、カントリーエレベーターのようなコメ貯蔵施設の入札で談合の疑いがあるとして、公正取引委員会は独占禁止法違反の疑いで、農機メーカーなど8社前後を立ち入り検査している(同)。
- 7) そもそも、この「純額法」と「総額法」という言い方もこなれていないのではないだろうか。本文4-3でとりあげた仕訳を、「純額法」や「総額法」という言い方から想像するのは困難であろう。なお、『農業簿記検定問題集3級』(2013)の問題を見ると、農業用の支出は全て今期中の費用とされており、そもそも繰越処理の対象額が無い設定となっている。
- 8) シンプルに再構成するならば、例えば収益は農産物の売り上げに絞って説明した方が、初学者にとっては分かりやすいのではないだろうか。教科書3級では、所得税の影響からか、例えば補助金も最初から収益として説明されている。しかしながら、以下の文章と矛盾をきたしている。「【参考】収益・費用〈収益とは〉農産物販売収入、作業受託料など役務提供による収入、国からの交付金収入など、当期純利益を増加させる原因となる事実をいいます。少し硬く定義すると、企業の経済活動などによって得られた経済価値ということになります。」(教科書3級, 5。下線は筆者挿入)。
- 9) 所得税の影響は、農産物の特徴に応じた会計期間や決算日をとりにくくしていると考えられる。教科書3級のすべての問題設定において、会計期間は1年、決算日は12月31日となっている。所得税が及ぼす会計期間についての影響は、次の文より明らかである。「農業者が個人の場合の一定期間とは、所得税の課税期間である1月1日から12月31日までの一ヶ年とします。この一定期間のことを、会計期間といい

ます。一定時点とは、会計期間の最終日、その年の12月31日現在をいいます。」(教科書3級, 4)。個々の農産物の生育・収穫・販売という実態を表すべき会計期間については、たとえ個人農家であっても、自由な議論があってもいいのではないかと考えられる。

- 10) 農産物の原価を把握することは、農業の産業化のための第一歩であると考えられる。米の原価や実質採算を詳細に記した異色の農業本に、岩佐(2011)がある。また、1961年制定の農業基本法の問題点を、生産コストの面から記したものに、次のものがある。「それまで安く据え置かれてきた米価に、物価や賃金に比例して上昇する方式を導入したが、これがすごいのは、黙っていても米価が上昇をつづけたことだ。農業所得を上げるには、まず生産コストを下げるべきだったが、そうせずに補助金漬けにしたのである。」(奥野2009, 59)。また、次も参照のこと。「大多数の農家は、つくっている作物ひとつあたりどれくらいのコストがかかっているのか把握できない。原価計算ができていないのだから、いくら価格が損益分岐点で、この価格になれば、どれくらいの利益になるということもわからない。ただ作物をつくり、市場に流して、そこで決められたお金をもらうだけである。農業が儲からないのは、こんなことやっているからだ。」(嶋崎2009, 116)。

参考文献

- 有坪民雄著『農業に転職する 失敗しない体験的「実践マニュアル」』プレジデント社, 2008年。
 一般社団法人全国農業経営コンサルタント協会・学校法人大原学園大原簿記学校著『農業簿記検定教科書 3級』大原出版, 2013年。
 一般社団法人全国農業経営コンサルタント協会・学校法人大原学園大原簿記学校著『農業簿記検定問題集 3級』大原出版, 2013年。
 岩佐十良著『実録! 米作農業入門』講談社, 2011年。
 奥野修司著『それでも、世界一うまい米を作る 危機に備える「俺たちの食糧安保」』講談社, 2009年。
 近正宏光著『コメの嘘と真実 新規就農者が見た、とんでもない世界!』角川新書, 2013年。
 嶋崎秀樹著『儲かる農業 「ど素人集団」の農業革命』竹書房, 2009年。
 戸田龍介編著『農業発展に向けた簿記の役割—農業者のモデル別分析と提言—』中央経済社, 2014年。
 日本経済新聞 2013年8月27日(朝), 2013年11月19日(夕), 2014年2月21日(朝)。