

## &lt;研究ノート&gt;

## 日本における農業簿記の研究 (3)

—全国農業経営コンサルタント協会専務理事・森剛一税理士他へのヒアリング調査—

戸田 龍介



(2014年6月18日、大原学園東京水道橋校1号館2階の応接室にて)

中央が森剛一税理士

左側が西山由美子税理士

右側が野島一彦・大原簿記学校課長

なお対面に聞き手の戸田、および中川和久・学校法人大原学園理事本部長がいる。

【戸田】 本日はお忙しい中、申し訳ありません。以前、西田先生に何回かお伺いしていた、農業簿記検定教科書を実際に編まれた森先生と西山先生と、実際に教えておられる野島先生に、ぜひいろいろお話をお伺いしたいと思ひまして。ビデオでも撮らせていただきたいと思ひます。

さて、このたび、日本ビジネス技能検定協会が主催、全国農業経営コンサルタント協会が共催で農業簿記検定の2級と3級の 신설検定が行われましたね。私も3級を受け、一応合格しました(笑)。

【中川】 次は2級も受けるんですか。

【戸田】受けるつもりです。本日までお伺いしたいのは、特に教科書、私は研究者の立場として教科書を見させていただいたんですが、教科書を編んで出版されるというところまで持っていかれたその経緯についてお聞かせいただきたいと思っています。特に、どういう方がどういふ分担で教科書を編まれていったのかについてお伺いいたします。

【森】そのご質問については、奥付をちょっとご覧いただきたいと思うんですが、3級教科書の。後書きのほうですね。そちらのほうに、やった人間の一覧が出ています。

順番としては、まず3級から始めたんです。それで、私どもの会員の中から教科書の執筆の委員会というものを組成しまして、分担を決めて、各自が原稿を書いて持ち寄って、さらにその中で検討してきました。その中で、西山のほうに、特に3級のほうの全体の調整をやってきたということです。

3級の教科書を作っている段階で、執筆者同士の調整が非常に難しいということが判明いたしました。

【戸田】今日は、そこら辺もお伺いしようと思ってたんですけども。

【森】じゃあその上、2級、1級と書くときには、ちょっとこのやり方は無理だと。章ごとに分担して共著者が書くということになると、お互いの分担を、どこまでが自分の範囲なのかということと、当然、教科書を通しての勘定科目の統一とかが問題になります。勘定科目の統一ぐらひは当然やらなきゃいけないことなので、当たり前なんですけど、それだけじゃなくて、いろいろ記述の内容についても擦り合わせをなきゃいけないということもあって。3級の教科書のほうは、私どもの副会長の宮田というのが一応チーフということでやまして、あといろいろ具体的な実務は西山がやりました。2級の教科書を作成する時には、森さんが1人で書いてくださいという話になりまして、私も協会の専務理事という立場なものですから、なかなか嫌だとか言っていられないということもあって、2級のほうは私が全部書きました。

3級の教科書を作る時には、大原の商業簿記の教科書もちろん参考にはしているんですけども、私が書いた別の本とか、いろいろなところから引っ張ってきたような形になっていて、ちょっと章立てなんか当初はかなりばらつき感があって。編纂をして、流れはきれいにはなっているんですけども。2級のほうは、基本的には大原さんの日商簿記の2級の教科書をベースに、農業特有の部分を私が加筆していくようなイメージで。かなり書き加えてはいるんですけども、できるだけ1つの教科書を通して一貫した説明になるように、そういう形で1人の人間が1つのものをたたき台にして考えていったというような形でやっています。

【戸田】私の感想は、2級はすーっと流れているというか、もう1つは収穫基準みたいなのがあまり入っていませんね。ですから商業簿記、工業簿記の知識がちょっとある人ならば、すっと入っていけるのに対して、3級は最初の時は、これは何だろうというのがたくさんありました。これは、おっしゃるような分担のせいというのもあったんですかね。

【森】それもありますし。これは日商簿記もそうだとはいうんですが、3級のほうは個人事業を

前提としている。対して、2級のほうは株式会社を前提としているといった時に、株式会社に関しては、商業も農業も大きく何か変わることがあるかという、ないわけですね。収穫基準についても、あくまで個人の農業者にのみ適用されるものですので、2級の範囲の中では税法固有の評価基準みたいなものをあまり扱わないで済んでるという、そういう事情も影響しているかと思います。

【戸田】私の感想では、3級には、所得税法の青色申告書からの影響が強過ぎるのではないかと思うんですけど、この点はいかがですか。

【森】これは1つは、いわゆる検定制度的なためだけの勉強ではいけないというのが、私どもの会員なり教科書を書いている人間に共通する問題意識なんです。つまり、実際に農業の現場で経理をやっている方、確定申告のために記帳している方が、この検定を受けることで実務的に力が付くということを目的にしています。そうすると、どうしても3級で個人の農業者の方を前提にした時に、確定申告に向けた決算が組めるだけの基本的な知識がなきゃいけないだろうということが背景にあって。共著の先生方も、実務とあまり離れたこともどうかと。

ただ、そうはいっても、教科書として最低限押さえないといけない、章分けのパターンというのははずせないで、基本は日商簿記と同じように、検定としての、教科書としてのというんですかね、そこから入っています。その上で、実務との違いというところを参考で触れていくというような形で、両方の簿記論としての学問というか、そういう目的の学習を考えている方にも受け入れられるようにしています。ただ勉強のために簿記をやっているのではなくて、実務で実際に個人の所得税の確定申告書、決算書を作るということを目的にしている方にも、ちゃんと勉強した結果が生かせるようにということで、両方を併記するような形でやっています。ただ、読んだ方から見ると、一体簿記の教科書なのか、税務の解説書なのかというところがあいまいになっているように映るのかなというふうに思います。

【戸田】そこがご苦勞のいわゆる中心だったということですね。

【森】特に3級はそうかもしれませんね。

【戸田】西田先生も、税理士事務所の業務である税務と、会計というのがいろいろなところで当たったんですわ、というお話をされておられました。

【森】それは2級でも若干はあるんですよ。どうしても執筆者の皆さん、税理士事務所を実際に主宰されている方ばかりですから、最終的に税務につながるような記述というのは、非常に抵抗感があるわけです。さりとて最初から全部、実務の仕訳を書いちゃうと、それはそれで教科書にならないということなので。そういう両方を取り上げなきゃいけないというところは、ちょっと苦勞しました。

【戸田】ご調整を、森先生と西山先生がされたんですね。

【森】執筆者の中でも、出し方が違う。人によっては、当初の原稿は最初から税務の仕訳を書いていた人も多くいて、それはちょっと違うと。教科書の全体の流れからすると、まずは

簿記論の理論上の仕訳を書いて、その後で税務上の仕訳を参考に出すというような形にしなきゃいけないということで。そういう、統一しましょうという話はして、実際に具体的な作業は大体西山がやっていったわけです。

【戸田】ということは、税務の仕訳の切り方を税理士の先生方がぼんと持ってこられて、それを西山先生が見られて、ちょっと待ってください、これはこう直しましょうとか、そういう調整をされていったんですか。

【西山】最初は実務に生かせるものというふうに考えていたので、税務でいいという思い込みが私たちの中ではあったんです。確か大原の先生方に、簿記の考え方でこうはなりませんという指摘を受けて、税務と会計とは違うんだということをあらためて認識したんです。それで、頂いた原稿の中からこれは税務だなというところを抜き出して、所得税の取り扱いというふうに抜き出す作業を私のほうでやりました。

【戸田】抜き出すというのは、税務と会計の違いはあるんだけど、どうしてもこれだけは税務の視点が外せないというものを取り出すとか、そういうことをされたんですね。

【西山】ここは理解しておいてもらわないと税務申告ができませんというところですね。

【森】統一して、コラム的に扱いました。だから、こういう囲みが全部教科書の中に入ってきたわけです。

【戸田】なるほど。例えば、どうして期首農産物棚卸高を引いて、期末農産物棚卸高を足すんだろうというのが当初よく分からなかったんですけど、「囲み」を見ると、青色申告書という税務に合わせているんだというのが分かります。じゃあ、当初は税務の処理のほうが先に出ていて。

【森】先に出ている方もいたというか、人によって違うわけです、そこが。

【戸田】それを、簿記の原則による処理のほうを先に回して、なぜそうかというところに、こういう囲みによって税務の説明をしたわけですね。

【森】そうですね。執筆者の大半の方がやっぱり税理士さんですから、税務の仕訳を先に出されていたんですけど、それを入れ替えたということです。そこを西山先生がしてくれた。

【戸田】西山先生はもともと税務のほうで、大原の先生方が簿記会計的にはこうなんじゃないですかと主張されるというか、そういう構図ですか。

【西山】もともと原稿ができてきて、大原の方に見ていただいた時に、会計と税務は違うというご指摘をいただいて、いろいろすったもんだあったんです。いや、税務でしようという意見もあって、税理士先生の中には譲らない人たちもいらっちゃったんですけど、やっぱり簿記の教科書だから、簿記のものを最初に出さなきゃいけないよねというところで落ち着いていきました。でもやっぱり税務は譲れないという皆さんの思いがあるので、書き足してこられました。なので、そこの整理を私がしました。

【戸田】3級教科書を見る限り、ここだけは引けない税務というのは、いわゆる収穫基準のとこ

ろは絶対にとりいう形で入っているような気がしますが、そういうふうなとらえ方でよろしいんですか。

【西山】それは、私がそこまで考えられなかっただけかもしれないです。収穫基準が税務特有の扱いだから括弧に入れるべきというふうに、そこまで考えずに、農業簿記の特徴だよなというふうに思って押し出しちゃったので、その是非はもしかしたら考えなきゃいけないのかもしれないですね。

【戸田】そこら辺は会計の側から、ここだけはこうしてくださいという感じで、大原の方から何か変えてくださいと要請したものがあつたんですか。

【野島】税務の特有のものとして、事業主の勘定が至る所に出てきまして、それが前面に出ている原稿と出ていない原稿が、ぱっと集まった状態だったんですね。これはどうにかしなければならぬというふうに考えました。まず、私どもは会計の立場で意見させていただくのが、立場としてはいいなと思ひまして。ですから、まず農業簿記の教科書の基本のスタンスとしては会計で、税務の知識も満載して、現場でも使える能力が付けられるような編成にしていきたいと思います。所得税のところはちょっと囲みに落とすという構造で、執筆者の方と調整を図っていただいて、今の形になっているということです。

【戸田】家事消費について伺います。あれは借方が資本金減少になっていますけど、もともとは事業主貸でしたか、それでやるのが税務なんだけど、事業主という勘定は、われわれの知っている中で言うと資本金だから、資本金減少という処理が教科書の解答でしたよね。

【野島】もともと商業ですと、原価ベースで、仕入れを引くという形が、会計では基本となるスタンスだと思うんですけども。対して、農業特有のものとして貸方は売上に計上されるというところは、実務としては非常に大切なところだと伺いました。というところで、森先生、西山先生とお話しさせていただきながら、解答を会計的に表現するのであれば、借方は資本金減少が落とすところですよ。あそこが一番苦労した部分ですね。

【戸田】この解答は、いわゆる簿記的に見ると、農業では誰かに物をあげた時には、資本減少と収益発生というふうになるということですよ。でも例えば、どこかに物をあげてしまったという場合、じゃあトヨタが作った車を誰かにあげましたといつたら、それは基本的には資産の減少と損失の発生が普通なんだろうと思ひます。でも、2つの理由から、ここでおっしゃっているような形が解答なのだということになっているのではないのでしょうか。

1つは、家事消費が農業所得の収入に税務的になっているので、いわゆる会計的には収益にしないと、落とさないという駄目ということではないのでしょうか。もう1つは、事業主貸という勘定を使わなきゃいけないで、それは現在のわれわれの普通の簿記会計の知識からすると、資本金に似ている。似ているというか、資本金のようなものなので、あのような処理になったんだろうと思ひますが。そう言えば、借方は交際費とした方がいいのではないかという見方もあるようでしたが。

【森】交際費はおかしいでしょうね。店主貸とか店主借という言葉というのはないんですかね。

【野島】引出金が近いのかなって。

【森】店主貸というのは税務的な考え方ですよ。

【野島】そうだと思います。

【森】商業でも、税務会計では店主貸とか店主借というのをを使うんです。その本質は何かというと、私は資本の評価勘定だと思うんですよ。ただ、資本金と言うと、税理士を含めて制度会計をやっている人は、拠出資本だという考え方があるので、資本とか純資産と言うんだったら全然違和感がないんですけど、資本金というのは繰越利益剰余金は含まない概念ですから、資本金と書かれちゃうと何か違和感があるんですよ。ただ、その資本金というのは、資本の勘定を単に資本金と呼んでいるだけだというなら納得できるんですけど。

そもそも、元入金と資本金というのがあって、元入金というのは税務上の言葉なんですよ。青色申告決算書には元入金というのがあるんですけど、これは本質的には繰越利益剰余金だと私は思っているんです。要は、毎年期首に資産と負債の差額で算定されて、毎年洗い替えられる性格のものなので。個人には拠出資本という概念はないので、全部を個人事業の繰越利益剰余金だと考える。それを期中で増減した時のあくまで評価する勘定が、事業主貸だったり事業主借だったりというふうに私は理解しているので。だけど、元入金も事業主貸も事業主借も使わないで説明すると、資本金という勘定を使わざるを得ないのかなと思います。

【戸田】3級教科書では、事業主借と事業主貸をかなり詳しく後ろのほうで説明されていたと思いますけど。基本的には資本ですという説明だったように思いますけども。

【森】そうですね。それは、そういう意味で統一はされていると思います。

【西山】そうですね。そのように説明されています。

【戸田】この辺が、税務の考えをどう会計の説明として落としていくかというところで、大変だったところなんですよ。

【森】そうですね。その辺は、農業簿記だからというよりも、税務会計と理論簿記のギャップの話だと思うんですよ。商業でもあるわけですよ。事業主貸と言わないで、よく店主貸とかと言うんですけど。でも、別にそれは個人の営業者の青色申告決算書には同じことが起こるので、農業特有の問題ではないんですよ。さっきの家事消費の問題は、これは農業特有の話だと思いますけど。通常は、さっき野島さんがおっしゃったように、商業者が家事消費した場合には、仕入れを減少させるという処理をしますが、それは農業ではやらない。やれないというのもありますけどね。仕入れたものをそのまま売るわけでもないし。そこは農業は違う。ただ、これも税務の関係だと思うんですが、所得税における収穫基準の適用の結果ということでしょいうね。

だから販売基準だけではなくて、収穫基準というものが適用される。収益の認識基準が、税務上2つあるわけですよ。その関係で、基本的には収穫したものはすべて収益に上げると。

同額を原価というか、仕入れに算入するというのが税務上の考え方なので、それはやはりどうしてもこの考え方を入れないことには、実務との整合性が取れなかったということなんですよ。

【戸田】もっと後のほうで質問しようと思ったんですけど、収穫基準についてお伺いします。教科書では、いわゆる実現というか、販売が基本的な収穫の認識基準ですよと書いていますよね。ただ、例外的に、農業では収穫基準というのがありますと説明されています。だから、一応販売基準が原則で収穫基準は例外という位置づけですよ。さらに説明があって、収穫基準というのは、どんな農産物にも適用されるわけではなく、一部の農作物ですよ。本来は米とか麦とか、政府によって指定された農作物のみに適用されるのですよね。

【森】そうですが、実際収穫基準を適用しないと処理できないものというのは、期末に在庫が残るようなものだけなんです。よく誤解があるんですけど、収穫基準は例外的基準という表現は私はちょっと、正しくないと思っているんですけど。原則例外と言うと、二者択一という話になりますよね。例外が適用される場合には、原則は適用されないという時に、原則的、例外的ということを使うはずなんですけど、そうじゃないんですよ。収穫基準というのは、販売基準と両方適用されるんです。

どういうことかという、例えばお米が取れましたという時に、まだ売れていない段階で、いったんそこで収穫基準によって収益を認識するわけですね。と同時に、同額で販売した時にそれを仕入れたものと見なすということなので、収穫したお米を売った時には、2回収益が計上される。そうすると、二重に収益が計上されるとおかしいじゃないかというふうに思われるかもしれませんが、収穫した時に、もうそれで取得したものと見なすので、販売した時にそれが原価になるんです。ですから、収益に上げた金額と同額が原価として必要経費に算入されるので、要は収穫されて売られたものについては、費用と収益が同額なので、そこはある意味相殺されてなくなってしまう。販売だけが計上されるということなんですよ。

期末において売れ残った時には、収穫して収益は上がりますけれども、販売されないで、その原価は翌年に繰り越されていくという関係になるわけです。原則例外という言い方はどこかでしていましたっけ？

【戸田】収穫基準が例外というわけではなく、教科書に書いていたのは所得税法における取り扱いですね。例外というわけではありません。参考までに説明を加えていますというところですか。それと、そのすぐ下のところに、「米、麦などの農産物に限って」と書いてあります。

【森】その表現がちょっと良くないかもしれませんが、「農産物に限って」ということなんです。米、麦などのというのはあくまで例示なんです。要は、何が言いたいかという、畜産物には適用されないということなんです。

【戸田】ただ、米や麦と異なる、例えば野菜なんかは、収穫基準を適用しなくてもよいということになっていますよね。

【森】それは、棚卸がないからです。原則上というか、理論上は農産物に対しては収穫基準が適用されるんです。だけど、収穫基準というものを適用するという一番大きな実務上のシーンというのは、棚卸なんです。収穫して、それが取得原価になるわけですが、その時に収穫した時の価額、つまり時価をもって計上するということなので。

野菜の例を取って言いますと、収穫した時に時価で評価をするわけですが、販売した時に時価が原価になって、また販売金額が収益に計上されるわけですから、当初の収穫基準による収益計上額と、販売時の原価としての必要経費算入額が同額なので、消えてしまうわけです。相殺されて。そうすると、残るのは販売基準で計上した収益だけしか残らないので、最初から収穫基準をあたかも適用しなかったのと同じように所得計算は行われるわけです。だから、実務上は、そこは収穫基準が適用されたというふうに認識されない。仕訳も起きないということなんです。

ただ、野菜についても収穫基準が全く適用されないかということ、厳密にはそうではなくて、家事消費、事業消費した時には収穫基準が適用されて、時価で収入金額に算入されるんです。ですから、野菜が収穫基準適用から除外されているかということ、そうではない。

ただ、もっと言うと、じゃあ野菜についても家事消費ってあるじゃないですかと言っても、それをいちいち食べた量を記録して、時価で評価して計上するということは、実務的にはやらないんです。そういう意味で、税務の理論上は収穫基準が適用されるけれども、実際問題は適用されないという意味なんです。実態ではそうなんです。

税理士も、野菜に収穫基準を厳密に適用したような処理をしているかということ、していないと思います。じゃあ、何に対して適用されるかということ、米、麦、大豆などの穀物。それはなぜかということ、棚卸があるからなんです。一部、例えば果樹でもリンゴのように、収穫してからしばらく室で置いておくようなものには適用されることがあるんです。

【戸田】お聞きしていて、農業簿記と商業簿記の大きな違いは、棚卸の評価にあるんだなと思いました。商業簿記で棚卸を考える際、仕入原価を基本にしますが、農業簿記では、棚卸がある場合には。

【森】時価評価をする。

【戸田】時価評価をせざるを得ないからということですか。

【森】せざるを得ないからってというか、恐らく、なぜ税法上収穫基準なるものが設けられたかということ、農業者に原価計算というものを適用させるのに、実態上困難があったからだと思うんです。結局、農産物を原価で棚卸をする場合には、当然原価計算をして、その単位当たりの原価というのを出さなければ、棚卸ができないわけですよ。収穫したお米全量を秋で売ってしまうとか、あるいは逆に、全量を翌年に繰り越すということであればいいかもしれませんが、そうでない限り、収穫した年に一部売り、一部在庫として残している場合には、原価を計算するだけじゃなくて、収穫量を把握しないと、単位当たりの原価というのは出ないわけですよ。



ね。

恐らく、農業者というのは非常に数が多い。今でも多いですし、戦後間もなくはものすごく数が多かったわけで、じゃあ税務署が税務調査に入った時に、例えば修正申告をさせると、あるいは全く無申告で決定をしなきゃいけないという時に、農業者の所得を計算する上で、原価計算をやらないと所得計算ができないというような税法の仕組みになっていたとしたら、これはきわめて執行が難しいわけですね。

そういうことも背景にあり、農業者の方はものづくりをしているわけですから、当然簿記の理論から言えば、原価計算をして棚卸をするということになるわけですが、それができないということになればどうするかというと、じゃあ時価だと。特に戦後間もなくというのは、ほとんど農産物には公定価格があって、時価というものがきわめてはっきりしているわけですから、あとは推定収穫量、あなたのうちは田んぼがどれだけあって、平均反収はこのぐらいだから、このぐらい農産物が取れましたねと。じゃあ、幾ら幾らの収入になっているはずですねということが推定できるわけです。実際売っていなくても、収穫したということを基準に収益を計上するということになれば。

恐らく、そういう税の執行側のニーズがあって、収穫基準というのが導入されたんだと思います。今現在も、農業者個人から見ると、収穫基準は原価基準による棚卸資産の評価に比べて不利なわけですね。なぜかという、通常時価のほうが原価より高いわけで、時価評価をして棚卸をするということは、未実現利益が計上されてしまいますから不利なわけですけども、若干税金を余分に取られるという意味での不利になる要素よりも、原価計算をしなくて済むという、そういう実務上のメリットというのが大きくて、なかなかこれは戦後何十年もたっているわけですけども、改正されないんですね。実際それを変えようとする、恐らく相当困難な問題があるんじゃないかと思うんです。

【戸田】実際に農作業をしながら、そういう棚卸をし、そこから原価を割り出していくとか、労務費の計算だってしないといけないというのは、現実的に無理なんだということですね。分かっているのは、農家が農産物を確かに収穫したという事実と、米などの政府買上価格だけという状況・前提では、こういうシステム以外になかったんだということですね。

【森】それは会計の要請というよりも、税務の問題なんですよ。ただ、税務は会計を規定しますから、それが長年のある意味慣習としてというか、実際に税法というところの根拠があるわけで、農業簿記の実務にも相当影響を及ぼしているわけです。ですから、収穫基準を抜きに農業簿記の理論を語るということもなかなか難しくなっていて、やはりこういう内容にせざるを得なかったというところが、3級の教科書、特に個人農業者を扱う3級の教科書で入れざるを得なかったということなんだと思うんですね。

【戸田】現実には日本で一番多いのは、小さい規模の兼業されている農家さんで、しかも米を作っておられると。しかもほとんどの農作物をJAに卸しているという時に、本当に実行可能

性があるという形だと、確かにこんなのもかもしれませんね。

ただ、新規の就農者や新規に参入してくる企業が、農業ではたしてどれくらいの利益が出ているのかを正確に知りたいような時、今のシステムのままだけでは、問題ではありませんか。

【森】それだけであればね。だけど2級とか以上になれば、きちんと原価計算もやっぱり範囲に入れて、原価の企画ができるように、利益計画ができるようにというふうに、ステップアップしていくわけです。ですから、もし農業簿記検定の内容が3級止まりで、収穫基準しか教えなかったとしたら、戸田先生のおっしゃるような問題ということは、もちろんそのとおりだと思いますが。

【戸田】教科書の一番最初の「はじめに」というところに、農業簿記とは何のためにあるのかということが書かれています。そこで書かれているのは、原価をきっちり計算して、経営改善に役立てていくことだとされています。そのことは、2級には当てはまっているかもしれませんが、3級とはずれてるかなという感じがどうしても。

【森】3級だけだと取り上げられていないです。それは意識的に取り上げていない。つまり、3級レベルで原価計算までやらせるということは、これは商業簿記、日商簿記の検定でもやっていないことですから。やはり3級、2級、1級というところの難易度、習熟度ということを考えた時に、原価計算を省いたところで教科書の範囲というものを設定せざるを得なかった。

その時に、商業簿記で言うところの、じゃあ仕入原価で処理をするということは、特殊なもののづくりをしている農業においては、これは前提とできないわけですから、そうすると製造原価は扱わずに利益計算まで一応計算をするということになると、やはり収穫基準を出しておかないと、これはなかなか体系化できないということもあります。

【戸田】なるほど。ところで、収穫基準については会計側からは、特に何か主張されたのでしょうか。それはしょうがないとされていたのか、それとも何かバッティングがあったのでしょうか。

【野島】収穫基準自体は、農業の世界からははずせない要素だという認識は当初から持っていましたし、森先生、西山先生からもそういう状況、実態は聞きました。これはもう3級のレベルとすれば、ここが落としどころで問題ないと思っていました。

【戸田】なるほど。ほかに何か、税務と会計で、どちらが最終的に残ったかは別にして、ちょっと当たったというか、そういうところって、どういうところがほかにはあったのでしょうか。

【野島】先生にご指摘いただいたところですね、3級ですと。収穫基準のところと、あとは家事消費のところと、ちょっと頭を悩ませた。

【戸田】さらにお聞きしたいのは、総額法処理と純額法処理についてです。私、最初にこれらの処理を見た時に何だろうと、相当難しいなと思いました。それに、期首評価という言葉がありますよね。期首において、その費用額を評価した金額を出すんだという説明が。これは何度も

使われていたと思いますけど。期首評価という言葉も最初、何だろうと思ってました。

【森】3級のところにも、原価計算の考え方で仕訳が出てくるわけなんですね。どうしてもものづくりをしている農業ですから、3級の範囲といえども、原価計算的な考え方をさざるを得ないわけですが、日商簿記というか、簿記論の原価計算の仕訳というのは、基本的には、例えば材料費なら材料費の勘定を原価計算する時に貸方に持ってきて、振り替えてしまうわけですよ。そういう仕訳を、多分実務上はやっていないんですよ。それは農業だけじゃなくて、製造業でもやっていないんですよ。

【戸田】期末で、その期の収益と対応していない費用は、一遍仕掛品に入れておきましょうと。これは分かったんですけど。

【森】振り替えてですね。期首に。

【戸田】ここで、期首評価という言葉が使われているんですけど。初めて聞く言葉で、ちょっと驚きました。この言葉は実務ではよく使うんですか。

【西山】あまり使わないですね。

【森】それは今気がついたな。期首評価って、著者の誰かが使い始めて、それで統一しちゃったのかもしれない。あまり吟味していなかったかもしれない。

【戸田】そうですか。期首評価って言葉に違和感を感じたもので。

【西山】おかしいですね。それはおかしいと思います。

【戸田】私も最初何だろうと思って。西田先生が説明された時は、期首評価という言葉は、要するに期首の棚卸額と言いたいだけなんじゃないかっていうふうに言われていましたけど。教科書60ページから結構使われます。これは結局、1期前の期末の棚卸額ということですよ。

【西山】期末です。そうなんです。

【森】期首に評価しませんね。これは考え直さないと。ご指摘に感謝します。

【西山】そうですね。ここはちょっと直さなきゃと思っていたところなんです。ちょっと分かりづらいんですよ。

【森】5章を担当した人間がその表現を使って、多分吟味されないまま広まったんだね、きっと。

【西山】そうですね。

【戸田】分かりました。ありがとうございます。これに関連して、純額法と総額法の説明が続きますが、総額法の説明は難しくありませんか。純額法は分かるんですよ。要するに、かかったけど、まだ収穫していないんだから、対応していないんだから仕掛品に入れて、次期に繰り越しましょうと。ところが、総額法の説明は実は結構難しいんじゃないかなと思うんですけど。

【森】これはどうしてこうなるかという、総額法を説明しないと理解できない。つまり税務上という、通常はこういう会計処理をするんです。これは多分農業だけじゃないんです。工業

でもやるんです。実務家はこういう仕訳を切っているんです。純額法の仕訳はしないんです。実務上の仕訳と簿記論上の仕訳が違うから、どうしても2つの表現になる。これは農業の問題じゃないんです。実務というか、税務会計と理論簿記のやっぱり差なんですよ。

【戸田】なるほど。理論家の方の中にも、総額法処理は別におかしくないんじゃないのという意見がありました。ところが、純額法に違和感がどうしてもある。その方が言われたのは、純額法の翌期首の処理なんですよ。1回繰り越された金額を次の期に持ってきて、もう1回各費用にばらすなんていうことあるのかなと言っていましたけど。じゃあ、純額法の仕訳は本当はないわけですね。

【西山】やらないですね。

【森】通常は総額法の仕訳だけを切ります。だけど、簿記論上、総額法の仕訳に対応する仕訳がないと気持ちが悪いわけです。だから執筆した税理士は、多分純額法処理も示し、また期首評価と言ったんだと思います。人ごとのように言っちゃいけないんですけど。それを監修者としては、このままでいいという判断をしているので、人のせいにはできないんですけど。

【西山】ここは大幅に書き換えないといけないですね。

【森】確かに違和感があるかもしれないです。

【戸田】総額法が基本なんですよ、処理上は。

【森】実務上はね。実務上は純額法の仕訳なんてしないんですよ、全然、税理士は。税理士はというか、会計の実務ではやらないんです。みんな総額法です。

【戸田】なるほど。

【森】要は、棚卸の仕訳というのが、一番そういう意味では理論簿記と実務上の会計処理で大きく乖離しているところなんです。それは農業簿記だけじゃなくて、商業簿記でも工業簿記でも同じなんです。その問題がなかなか整理できなくて、実務上の仕訳と違うものを並行して説明する都合上、どうしても何かこういう訳の分からない仕訳が出てこざるを得なかったのでは。

【西山】ただ、説明する時、初心者の方は純額法のほうが分かるんですよ。そのほうが分かるんです。

【戸田】それと、いきなり期首仕掛品棚卸高や期末仕掛品棚卸高といった新しい別勘定を使われても、何だろうというふうになるんじゃないでしょうか。私もそう思いますね。

【森】原価計算上は総額法の考え方でやっているわけですね、実際に。

【西山】そうなんです。でも、じゃあどうするかというと、やっぱり戻し直すしか行きようがないんですよ。

【森】だけど、実際にこういう各費用に戻し直す仕訳はやらないよね。製造原価報告書って、実務上は試算表に載っているけど、工業簿記で仕訳をすると、製造原価報告書の勘定って全部期末にゼロになっているね。だから、こういうふうに元に戻すということをやるといえる意味というのは、理論簿記から言うとないはずなんです。

【西山】でも、ここからまたさらにいろいろなコストが加わって、最後収穫し、売上につながっていくわけですね。

【森】そうだけど、製造原価報告書の内訳というのは、残高試算表から取らないから。実務では取るけど、原価計算では関係ないでしょう。だって残高ゼロになっちゃう。

【中川】期首、期末は全部まとめてやるんですよね。当期総製造費用でプラスマイナスして、そして当期製品製造利益は出しますから、こういう純額法の仕訳はしないです。

【森】しないですね。だから、純額法は理論的にやっぱりおかしいんです。おかしいけど、やっぱり総額法と対比させちゃうと、こういう説明になるんだ。ちょっと考えなきゃいけない、ここ。

【西山】そうなんです。ここって、原価の説明をもう少ししないと駄目なところかなとは思ってますね。

【森】難しいですね。じゃあ、どう書き換えていいかというのは、非常に悩ましいところ。ただ、これは理論的にもやっぱりおかしいんです。こういう仕訳を教科書に載せるというのは。

【西山】なくします？

【森】ちゃんと検討してから。ここを書いた人にもちゃんとお断りをしないといけない。われわれの中で議論したほうがいいです、もう1回。戸田先生から今日、貴重なご指摘をいただいたということを報告して、その上で少し議論したほうがいい。試験問題にこういうのは出していないよね。

【西山】今のところ、出していません。

【戸田】多分ご苦労されたと思うのは、棚卸については、個別の仕訳問題でのみ問うてますよね。でも、最後の精算表のほうでは、実はこういうものは一切入っていない。全部売り切っていますという設定になっていますよね。棚卸については、問題設定上、2つ分けているというご苦労がきっとあるんだろうなと。

【森】そこは苦労して分けているというよりも、出せないんでね。棚卸の問題は、精算表の問題には出せないんでしょう。

【西山】あまり期末に在庫が残っているというのは、やっぱり農業者の場合は少ないので、だからそういう考えのものはなくていいと思ったもので。

【森】それと、3級の問題でそういう棚卸を問うというのは、ちょっと難しいと思うんです。本来2級の範囲だけど、結局ここで説明せざるを得なくて出しているんで。

【西山】それはありますね。

【森】難しいんです。商業簿記だと、基本的には原価計算というのは3級に出てこないわけですから。ところが農業簿記の場合には、全く触れないわけにはいかないというところで、じゃあどこまで説明していいのか、どうやって説明したらいいかが非常に悩ましい。例えば、育成仮勘定という、育成費用の計算というのは、原価計算の考え方が背景にあるわけですが、それは

原価計算だから2級にしますというわけにはいかないですよ。必ず農業者個人の決算を組む時に出てこなきゃいけないんで、そうすると、その育成費用の計算上、原価計算の考え方も多少入れておかなきゃいけない。

それと畜産物の評価、それから未収穫農産物の評価については、これは収穫基準じゃなくて原価基準なんですよ。

【戸田】そうですね。

【森】麦の例で説明しています。要は、麦というのは、12月にはまだ畑に植わっている状態ですから。

【戸田】秋まき小麦ですよ。

【森】秋まき小麦ですよ。春まきもあるんですけど、春まきは北海道の一部しかないんで、ほとんどが秋まきなわけですよ。個人の場合、12月末が会計期間の期末なので、こういうもので一応仕訳を紹介しているという、そんなところですかね。

【戸田】それと、説明でご苦労されたんだろうなと思うんですけど、期首農産物棚卸高および期末農産物棚卸高の会計的性格ですが、これらが収益なのか費用なのかという説明は、最後までなされていませんよね。結局教科書では、これらは損益計算書勘定ですよということは書かれているんですけど、それ以上の説明は本文ではされていません。本文ではなく囲みにおいて、青色申告書の記入例を持ってきて、要するに期首の農産物の棚卸額はマイナスされますよ、という説明になっていますよね。

【森】収益のマイナスですよ。

【戸田】収益のマイナスと収益のプラスというふうには理解しておくのがいいですよというふうな読ませ方だと思いますけど、そういう理解でよろしいんですよ。

【森】それでいいんですが、多分それをはっきり書くことに関して異議がある人もいたんじゃないかな。何ではっきり書かなかったのかは定かじゃありませんが、基本的にはそうだと思うんですけど。結局、前期に収穫をした農産物については、前期において収益に計上を積み上げるんですよ。その農産物が再度、当年において販売された時には、販売金額が売上高として計上されるわけです。そうすると、二重に計上されているので、引いているということ。

【戸田】収穫基準のまさに基本の考え方ですよ。分かりました。ただ、問題集のほうでちょっと気付いたことがあります。問題集の63ページの解答ですよ。この解答である振替例を見ると、期首農産物棚卸高は費用として振り替えていますよね。いわゆる収益部分というよりも、費用勘定と一緒に振り替えられているので、ここだけ見ると、じゃあ費用というふうにも思えるなど。

【野島】全部逃げたつもりだったんですけど、ちょっとここは逃げ忘れちゃったんですよ。

【森】これは直したほうがいいですよ。整合性が取れないのは、おっしゃるとおりですよ。鋭いんですよ。

【西山】本当にありがとうございます。

【戸田】いいえ。文句付けられるんだったら何でも言えますから（笑）。代替案を出すのが難しいんですよ。

【中川】ところで、米という在庫を年末に残すんですか、個人は。全部売っちゃうんじゃないですか。

【森】いやいや、飯米もありますし。全部売るということは、逆にあまりないですね。ゼロとは言いませんけど、いったん売った形にして買い戻す方もいらっしゃるの。絶対にないとは言いませんけども、ほとんどのケースは飯米として在庫を残しています。

【中川】自分で食べる分ですか。

【森】そうですね。あと、親戚に配る分とかも。

【中川】それだけですよね。

【森】あとは、個人で宅配とかで売られている方は、やはり在庫があります。

【戸田】私もその点を聞きたいと思っていました。特に小規模な個人農家の方は、基本的には全部農協に卸して、中川先生も言われたんですけど、私もほとんど残していないというふうに認識しました。

【森】法人は残していないと思いますけど、個人は残すんです。結局、法人の場合には飯米という概念はないですからね。まさに売る目的のためだけに米を作っているわけですから、基本的には全部売ってしまっ、もし構成員といいますか、そこの従業員だとか出資者がお米を欲しいと思ったら、農協から買い戻すということになります。

【戸田】買い戻すんですか。

【森】買い戻すというか。買い戻すという言い方は変ですけど、買うわけですね。あと、法人が全量を農協に出すのは、自分のところでライスセンターを持っていないから、農協に出荷して、農協のカントリーエレベーターに出荷するわけで、その場合には保管しておく場所がないですから、全量売るということになると思います。個人の場合には、自分で保管する場所がなくても、あるいは乾燥する場所がなくても、例えばはざ干しといまして、自然乾燥があるわけです。だから自分が食べる分だけははざ掛けをして、それを自分で脱穀してもみすりして、玄米か白米にして食べているという人は、もみならもみで取っておくわけですよ。ですから、個人の場合も米の在庫については一概には言えないと思いますね。

【中川】先ほどお聞きしたのは、どうしても商品というのは、販売するために保存するという頭があるものですかね。

【森】農家の考え方は、どちらかというと売ることも1つの目的だけど、自分の食べるお米は自分で作るんだという思いで作っていらっしゃる方も結構いますので。というか、逆にそういう意識が強いから、日本の農業は兼業農家主体で、なかなか構造が変わらないということにもなるんじゃないでしょうか。

【中川】なるほどね。

【戸田】あと、現場というのは、調べてみると多くの農家さんや農業法人は、ソリマチ社製のソフトを使っているんじゃないですかね。

【森】そうですね。別にソリマチのソフトだけが百パーセントではないんですけど、ほかのソフトを使っても、基本的には勘定科目は一緒なわけです。この勘定科目というのは、基本的には個人の場合には青色申告決算書の勘定科目の体系になっていて、さっき言った総額法に合っているわけです。ですから、実務上はそういう仕訳しかしない。ソリマチに限らず、市販の会計ソフトというのは、基本的には青色申告決算書ができるように作られています。要は市販の会計ソフトはほぼすべて会計の理論ではなくて、青色申告決算書に準拠していると言っていいと思います。

【戸田】つまり、基本的にはゴールと言うと変ですけど、そのゴールは所得税法の青色申告決算書だということですね。その意味で目指すゴールと、会計理論の考え方がバッティングすることも出てくるわけですね。

【森】でも、その意味では、資本の増加分が利益というのは間違いない。それは一緒だと思いますけどね。貸借対照表を見ていただくと分かるんですけど、基本的には元入金というのは期末で変わらない数字を入れるんですけど、この元入金と事業主借と青色申告特別控除前の所得金額を足したものから事業主貸を引いたものが、期首と期末の資本の増減なんです。期中においては、元入金という勘定を使わないんです、実務上は。その時に事業主貸と事業主借を使うということです。資本の減を事業主貸ととらえて、資本の増を事業主借ととらえるんです。

【戸田】われわれの言葉で言う資本増減が、事業主貸と事業主借としてたまっていくわけですね。

【森】所得、利益としてですね。これが当期利益なわけです。青色申告控除前の所得金額というのは、企業会計で言うところの当期純利益になるんです。ですから、事業主借と事業主貸というのは、まさに出資者である事業主とのやりとりを表しているにすぎないんです。だから資本の増減。資本取引ですよ、そういう意味では。企業会計的に言うと。出資者である事業主に対して資産が流出した時には、事業主貸という勘定を使うわけです。

【戸田】なので、誰かにあげた、家族で食べたという時に、この勘定を使う。

【森】家族で食べたという時には、現実には資産が流出しているわけですね、経営から外へ。例えば農産物という資産が流出しているわけですけども、農産物が流出したので、事業主貸という。だから借方事業主貸、貸方農産物というふうに入ったん仕訳をしてもいいんですよ。次に借方農産物、貸方家事消費金額というふうにやって、農産物を相殺してもいいわけです。分かりやすいのは、農産物が流れているということ。貸方農産物、資産の減少ですよと。じゃあ借方は何かというと、資本の減少だから借方事業主貸と。

【戸田】そのほうがずっと分かりやすいような。

【森】そういうふうの説明すると分かりやすいとは思いますが。そう説明してはいないけど



ね (笑)。

【西山】なるほど。そうすればいいのか。

【森】でも、同じ勘定が借方と貸方で同額ずつ出てくるわけですから、相殺しちゃえば借方事業主貸、貸方家事消費高という、そういう仕訳になる。

【戸田】教科書の説明だと、実はもう青色申告決算書で決まっている答えがあつてというふうな説明の仕方ですね。それを会計的に考え直すと、こういった答えになりますよという説明になっています。

【森】現状は恐らく10人のうち9人が、借方事業主貸、貸方家事消費高という仕訳をするんです。実務家はそれですとんと落ちちゃうから。でも、考えてみたら、その仕訳の意味何って考えると、やはり今の2つの仕訳に分解しないと理解できないかもしれないです。いきなり事業主貸で相手に収益の勘定をもってくるというのは、多分簿記の仕訳ではあまりない仕訳でしょうから。

【戸田】最初見るとびっくりしちゃいますね。

【森】びっくりすると思います。

【戸田】えっ、資本減少と収益発生って、あまり見ない会計要素の組み合わせだよなという。

【森】やっぱり、農産物勘定をかませたほうが分かりやすいでしょうね。

【戸田】さらに自家消費についてお聞きしたいことがあります。そもそも、自分で食べた時に、その分を本当に記録する農家さんなんているのかと思っていました。この疑問を西田先生にぶつけたところ、出してきてくれたのは、JAさんと国税局の間で、1人当たり大体こういう金額を使いなさいという基準額が載った表だったんです。それを持ってきていただいた時に、細かいすべての謎が溶解したというんですかね。収穫基準って、収穫時の時価を把握して、期末の棚卸数量にかけなさいという計算をすることになってますけど、どうやって収穫時の販売価格なんて調べるのだらうと疑問でしたから。

【森】実際には、じゃあ収穫基準による期末棚卸の仕訳って実務上しているかという、していないんです。どういうことかという、今のご質問に答えることになるんですが、収穫時の時価というものを実務上どこで取っているかという、概算金単価なんです。例えばお米で言うと、最初契約金というのをもらうわけですが、概算金とか仮渡金という言い方をすることもありますが、それを受け取るわけです。その受け取ったものというのが、本来はこれは農家から見ると売上ではなくて、前受金なんです。

【戸田】教科書ではそう処理していますね。

【森】ところが農家のほとんどが、農業法人も含めて、仮渡金、概算金を受け取った時に売上を計上しているんです。

【戸田】実際には？

【森】実際に。なぜかという、精算というのが2年後になっちゃうんです、最終精算って。野

菜とか畜産物の精算。農産物というのは、ほとんどが買取販売ではなくて委託販売なんです。ですから農協に出荷した時に、法的には農家の所有権のまま農協に販売を委託して、預け在庫にすぎないんです。それを法的な形式に沿って仕訳をすると、本来ならば仮渡金を受け取った時に、借方現金預金、貸方前受金という経理をして。と同時に、その段階で期末を迎えたら、借方農産物、貸方期末農産物棚卸高という仕訳を入れなきゃいけない。じゃあ、この時に期末農産物棚卸高というものを幾らで評価するかというと、仮渡金と同額になるわけです。

つまり、第1番目の仕訳の借方現金預金、貸方前受金という仕訳、これは資産と負債の仕訳ですから収益は発生していないわけですけども、期末における借方農産物、貸方期末農産物棚卸高という仕訳、これは貸方の期末農産物棚卸高が収益の勘定になるわけですよ。でも、これはさっき言った前受金と同額なわけですから、前受金として計上するのはやめちゃって、その段階で売上高って経理して、期末の棚卸を省略しても、収益は変わらないわけです。実務上はそうしているということです。つまり、農協に預けている在庫なんだけど、それを在庫として認識せずに、仮渡金をもって販売金額というふうに認識をして経理しているのがほとんどです。じゃあ、本当に収穫基準が適用されるのはどこかかというと、期末の手持ち在庫の部分だけということなんです。

私は時々そういう話をして、そういうふうに理論どおり経理してもいいんですよ、面倒くさいですけどね、と農家の人に言うことがあります。あと、得することがあります。実は預けているだけなので、法人を設立した第1期に販売金額を計上しないで、全部預け在庫だという経理をすると、1期目の課税売上高がゼロになるので、1期目、2期目の課税売上高が1000万円以下になって、4期目まで免税になるんです。そういうことをすると、消費税を4年間払わなくていいですよと言ったら、本当にやった人がいましたけど(笑)。でも、普通はしませんって最後に言うんだけど。あ、そうかと言って、本当にやった人もいますけど、それも税務署は文句を言えないわけです。それが本来の処理だから。ちょっと何か、法の不備を突くようなやり方なんですけど、実際4年間消費税を払わなくて済むということが出来るんですよ。

今、それをなぜ申し上げたかかというと、そういうことがあまりにもまれであるぐらい、基本的には仮渡金をもって売上高に上げているのが、商習慣として定着しちゃっているんだということを知ってもらいたかったからなんです。

【戸田】 そうすると、まさに現金主義ですね。

【森】 まあ、現金主義ですね。そうですね。

【戸田】 もらった現金こそ売上なんだと。それ以上のことはできないというのが、現場の本当の声なんです。ただ、せめて棚卸の時ぐらいは評価を入れよう。

【森】 棚卸だけは省略できないから、そうなる。だから實際上、収穫基準が機能しているのは、期末の在庫の評価だけなんです。あと、家事消費、事業消費のところ。でも、家事消費、事業消費というのはわずかですから。

【戸田】しかも、実際にほとんどない、すべて委託しちゃっている場合は、対象も実はないということがあるということですね。

【森】そうですね。手持ち在庫を持たずに全量をJAに出荷していれば、そういうことになりま  
すね。ただ農業法人は関係ないですね。

【戸田】農業法人は、2級の中で説かれているような原価計算処理になるわけですね。

【森】本来はですね。だけど実際、世の中にある農業法人がどうしているかというところ、原価計算  
できない法人がいっぱいあって、時価で評価している、あるいは売価還元みたいな形で時価に  
掛け目掛けて、大体の原価率で計算しているというのが圧倒的に多いです。なかなか、実際は  
本来のあるべき原価計算が徹底できていないんです。

【戸田】そうなんですか。でもやっぱり個人農家さんを対象とするなら、収穫基準という考え方  
ははずせないですね。代替案みたいなのは、やっぱり現場としてはこれ以外にはあり得ない。

【森】理論を追求した結果、実務とあまりにも遠ざかってしまえば、結局その理論も使われない  
んで、やはり現実合った形にせざるを得ないと思うんですよね。

【戸田】そうですね。ただ全く個人的には、小規模で兼業をされていて、主に収穫基準が対象と  
なるような米とか麦を作られている農家さんでも、やっぱり自分で記録をつけてほしいという  
思いがあります。農業簿記の目的も、自分でつけて、自分でできるように、そういうのとは  
ちょっと違うんですか？

【森】この農業簿記検定の普及対象なり、この教科書を誰をターゲットにするかということにつ  
いては、かなりかかわった人間の中でも意見の違いというか、温度差がある部分なので難しい  
ところなんですけど。農家自身とか、農業法人の経理担当者に向けてという思いを持っている  
方も多いです。もともとはそういうところなんですけど、ただ、それだけだと、はっきり言って  
本も売れないし、検定制度も普及しないというふうに思っているんで、私はやはり指導者層と  
か、農業法人や農家を相手にいろいろご商売するところの方に勉強していただきたい。

【中川】JAや金融機関ですね。

【森】金融機関ですね。私は、どっちかというところ金融機関の人が一番勉強するんじゃないかなと  
思っているんで、そういった方々をメインのターゲットにしたいと。

【戸田】今、農業ファンドみたいなのを作っている金融機関もありますし、確かに需要はあるか  
もしれませんね。あとは、農業関係を中心にやられている税理士事務所の所員さんとか。

【森】最初のうちはそうだと思います。でも、そこはすぐ飽和してしまうので。

【戸田】そうですね。あと、将来的に継続して受けてもらうというターゲットについては、何  
かお考えになっていますか。

【森】そこはだから、いろいろ段階を置いていて。最初のターゲットは、やはり税理士事務所の  
職員、それからその顧客である農業法人、農家さんの経理担当者に受けてもらう。そこがまず

最初のマーケットというかね。

【戸田】JAの人たちもかなり受けておられるんですか。

【森】いや、まだそんなには受けていないですね。あとは、第2段階として、農業団体だとか農業向けの金融機関の人たちに受けてもらうということです。ここはある程度の層があるので。その次に、やはり農業関係の教育機関ですね。農業高校だとか、農業大学校だとか。

【中川】農業専門学校を。今、特に北海道は本当に力を入れて、ローラー作戦でやっています。三重と宮崎の農業高校から受けるって来ましたね。

【戸田】そういえば私、農業高校出身ですという税理士さんとお話する機会があって。その方は1953年ぐらいに農業高校をご卒業されたと言われていましたけど、なかったらしいんです、昔は農業簿記という科目が。それと反別課税時代といいますか、要するに農地をどれぐらい持っていればこれぐらい税金を納めなさいという時代には、簿記なんて全然要らなかったとお聞きしました。

【森】全然いらなかったわけじゃないですけどね。ほとんど簿記記帳に基づく申告が行われていなかったということですよね。

【戸田】それはちょっと意外でしたけれども。農業簿記って、その歴史をもっと深く調査すれば、興味深い点が沢山出てくるんじゃないかと思いました。研究者の視点から、ですけど。

【森】農業簿記の体系も、大きく分けて2つあるわけですよね。1つは、税務会計のサイドの農業簿記と、それともう1つは、簿記論的ではあるんだけど日商簿記の体系とは全く違う、京都大学の先生方がお作りになった体系と大きく2つあって、それらは全然相いれないんですよね。相いれないというか、全然違うところが多いです。私は両方を知っているので、なかなかその統一が難しいですよ。

【戸田】私も研究論文で書きましたけど、大概正男という方が京大式農業簿記といったすごい試みをされていますよね。複式簿記は大変なので、何とか複式じゃない会計を、という。私が見る限り、さらにややこしくなっている感じがしますけど。

【森】やっぱりその影響というのはすごく大きいというか、農業の世界で農業の簿記論、農業簿記をやっている人たちというのは、京大の人たちの理論的流れをくむ人たちがほとんどなので。私はすみません、戸田先生を存じ上げなかったんですが。多分その流れじゃないということですね。

【戸田】全然違ってきます (笑)。

【森】その人たちは大体知っているのですが、私は。戸田先生って私存じ上げなかったもので、きっとその流れの方じゃないんだなという。

【戸田】全く違います。

【森】研究会なんかでも、ほとんどその流れの人たちで占められていますから。

【戸田】そうですね。その流れの人たちが書いた農業簿記の文献は大量にあって、こんなにあつ

たのかという感じですけど、でも会計研究側からはほとんど知られていないと思います。

【森】だから全然違う。ガラパゴスみたいなんです。別の論理体系、理論なんです。要は、大概先生もそうなんですけど、基本的には農産物の生産費調査と結び付いているんです。

【戸田】そうなんですよね。

【森】基本的に、私もかつてそういう仕事をしていたんですが、国の政策として、政府買上価格を決める上で彼らの理論というものは構築されているので、要は複式簿記だとか財貨の流れとかということよりも、所得補償する上でのコスト、生産費というものを解明するということが主眼なんです。京都大学の流れの学説というのはそういう風にできているんで、逆に言うと、それでもう彼らは行き詰まっちゃっているんで、それ以上進化しないんですよ。その垣根は取っ払いたいと私は思っているんですけど。

【戸田】重要な点は、生産費を調査するために使ったのは、複式簿記ではなく、統計という技術であったということだと思います。

【森】そうですね。まさにおっしゃるとおりで、生産費用を統計的に解明するための学問体系なんです。

【戸田】対して、私なんかの立場からは、複式簿記を中心にすえた体系が別に必要なんじゃないかと。何で複式簿記が必要かという、どうしてもフローをしっかりと把握して、差額としての利益をいかに計算し、まさに自分がもうかっているかもうかっていないのかというのを把握するというのが農業経営の発展に必要なんじゃないかと思っているので。それで言うと、確かに複式簿記は今回の農業簿記検定に入れられていますけど、税務の最終処理のほうにぐっと寄っていて、何とかもう少し真ん中辺に持ってきていただけないかなと勝手に思っています。

【森】それは、ぜひ戸田先生にもこのプロジェクトに加わっていただくしか私はないと思いますね。それはやはり、どうしても偏った人間が作れば、偏ったものになりますから。それぞれは偏ってなくても、その仲間だけが集まればそうなるので、やはりいろいろなお考えの人、いろいろな立場の方が議論を戦わせて作っていかないといけない。私どもは、ここから一切変えないというふうに思っているわけではありませんので、今日ご指摘いただいたことも含めて、どこから見てもいいようなものをつくっていきたいと思っています。

【戸田】思いつきの代替案で申し訳ありませんが、例えば販売基準のような会計の原則的な考えですべてを説明した後に、別立てで収穫基準を説明するというのはどうでしょう。あるいは、検定3級とか2級という上の上になっていくんですけど、A級、B級、C級じゃないですけど、どっちが上とかじゃなくて、例えば農業簿記検定C級は青色申告をきっちり作れるような簿記ですというふうな。そういうやり方もあるのかなというふうにも、ちょっと実現性は置いておいて、思うんですけども。

あと、これはやっぱり収穫基準をどう扱うかという問題があると思います。収穫基準を中核に据えた農業簿記というのは、記録を自らとらないことが多い小規模兼業米農家さんをその主

たる対象とするということですよ。そうすると、じゃあ3級というのは例えば、言ってみれば小規模兼業米農家さんをメーンターゲットにするということになるんでしょうが、そこまで言い切るのはちょっと、という感じもします。

【森】日商の簿記検定との平仄もあるので、個人事業をベースにしているということは基本線としてあるわけですよ。そこで、じゃあ税務会計特有、農業特有の収穫基準をどう扱うかというのは、確かにいろいろ難しい問題ではあるんですが、なかなか全く後発でこういうものを企画して、一から作り上げるということは難しいし、今までの先例で世の中のある意味固定概念というものをうまく利用しないと、実際の普及ということからすると難しい面があります。ですから、日商3級と共通点というものが言えるようにしておかないと。3級じゃなくてC級でもいいんですけど、むちゃくちゃ難しいですよと、収穫基準ですよと言って脅かしちゃうと、受ける人もいなくなってしまう気はするので、やはりレベル感としては、個人事業者を対象としたという意味では一緒ですよとおきたいところです。ただ、ちょっと農業特有の収穫基準というのがあるんですけどねというぐらいにしておかないと、なかなか普及啓発が難しいかなとは思っているんです。

【戸田】現実で考えたらそれしかないですね。それと、収穫基準と期末の棚卸資産を時価評価するというやり方は、買えるだけの農業簿記の本を買って見たら、みんなそうなっているんですね。

【森】戦後ずっとこの収穫基準というのが続いています。税法が会計を規定してしまっているんです。そもそも、農業簿記の基本的な考え方が税法から来ているということもよく分からないで書いている人も、もしかしたらいるかもしれません。そのぐらい規範として確立してしまっているのです。われわれ税理士は、税法に書いてあるからというのは知っていますが、税理士でない人はそういうものだと思っている人もいるかもしれませんね。でもやっぱり、先生のよくな会計研究家からすれば違和感がありますよね。

【戸田】そうですね。でも、そんな昔からあったんですね、収穫基準というのは。収穫基準についてもう少しお伺いします。この基準は、条文に従うならば、「米、麦などの農産物に限って」、適用されるんですよ。

【森】限っているんです。ですが、「米、麦などの」はなくても、この文章は意味は変わらないんです。

【戸田】そうですね。私は前掛かりで読んでいたので。要するに野菜とかいろいろある中で、米、麦だけと言っているんじゃないんですか。

【森】そうではなくて、農産物に限ってということ。

【戸田】そうなんですか。

【森】農家で作るものは、農産物だけじゃなくて畜産物もあるわけですよ。農産物と畜産物を合わせて農畜産物という言葉もありますけれども、畜産物には収穫基準は適用されないのです、そ

ういう意味で書いているはずなんですけど、読む人によっては、米、麦などのというふうに読めちゃうかもしれません。

【中川】在庫が残るかどうか。

【西山】そうですね。

【中川】秋まきだったら残るの？

【森】秋まき、これも難しい。基本的には出荷して、麦を自家用に取っておく人はあまりいないので。ただ、もっと厳密に言うと、それも委託販売なので、預け在庫だという考え方はあるんです。なかなか難しいですね。農産物のほとんどが委託販売ですから。

【戸田】JAを通せばということですね。

【森】ええ。JAを通さないということは、穀物については難しいわけです。米はまだ別ですけど。米は直接最終消費財となるので。でも、麦とか大豆というのは必ず加工業者とか製粉会社とか、実需家が入るわけで、実需家に直接一般の法人とか農家が売るということは難しいわけです。ロットも集まらないわけです。

【戸田】よっぽど大きな農業法人でないと。

【森】まずないんですよ。そうすると、JAに売って、いわゆる共計という共同計算、同じ銘柄、同一品質のものはプール計算して精算しますよ。だから等級が変わらなければ、少々品質が悪くても同じ値段だからということで、努力のしがないということも起こるわけです。けれど、それは農協が悪いのかということ、恐らく商社が間に立ってもほぼ同じようなことが起きるでしょうし、もちろん細かな品質の格差を付けるということは、農協じゃなくて商社がやればできるという意味では、変わる余地はあると思うんですけど、本質的には変わらないと思うんですよ。直接消費者に売れるものでないと、なかなかそういう品質格差というものを値段に直結させることは難しいですよ。

【戸田】ありがとうございます。あと、今後1級を作られていくというご予定で、何か1級を取ると特別な何とか士という称号付与というのがあると聞いていますが、1級はどのような内容に。

【森】基本は、やはり日商の1級の範囲のもので、農業に出てくるものはカバーしようと。農業に出てこないものは削りましょうと。

【戸田】日商1級をベースにということなんですね。

【森】はい。ここもいろいろ議論があったんですが、農業経理士ですか、じゃあ1級まで取ったらこれをすぐ付与するということになると、いわゆる簿記論だけでは足りないんじゃないかなということになるわけですね。経営分析診断ですとか、農業の税務ですとか、そういうところも入れていかないと、農業経理士という称号を与えるにはどうかなという話になって。ざりとて農業簿記という、農業簿記検定という名前の中でじゃあ税務まで扱うのは、今度は名前と実態の乖離が生まれてきますので、今のところ考えているのは、1級の範囲はもう簿記論に限定

していく。財務会計、原価計算、管理会計に限定してしまっ、プラスアルファ農業税務と経営分析の検定を設け、それはもう別立てと。農業簿記検定1級とは別にして、1級プラスアルファでそういう称号というのでどうかということ、今検討を進めています。

【戸田】実は研究上だけなんですけど、IAS 41号「農業」という国際会計基準があって、公正価値を農産物に適用しようという考え方に基づいています。

【森】将来価値からの会計ですね。それはなかなか。

【戸田】ヨーロッパだと農産物の関連で上場している会社とかがたくさんあって、実際にはどんどん使われているのが現状みたいですけども。そういったところも将来的に検定の範囲にするというのは、さすがに日本ではちょっと無理でしょうか。

【森】恐らくそれは時期尚早なんです。というのは、やはり農場ごと売買をするということでは、時価評価をする意味ってあまりないと思うんです。ところが今の日本の農業というのは、農地法の問題もあり、農場を農場ごと時価評価して売買するということは、法制度上でできない仕組みになっていますから、実際そういうものを行ったとしても、なかなか日本の実務界では使われない。例えば企業買収の上で使えるとかというのであれば、普及する余地があると思うんですけど、そういう余地がない。したがって、需要がないというか、マーケットがないものをつくって売るわけにはいかないの。

将来的には、もちろん日本の農業に関する諸制度が変わってきて、ヨーロッパなりアメリカやオーストラリア並みのそういう商習慣といいますか、農業に関する取引というものが増えてくれば、当然そういうものをやっぱり範囲に含めていくということになると思うんですけど。現実には、当初申し上げたとおりに、やはり実務で使えるということが1つの大きな基準ですから、いい悪いは別として、それはなかなか日本では使えない、適用例があまりにもなさすぎるということですから、当初は少なくとも範囲に含められない。

ただ、1回つくった1級の範囲が、もちろんある程度試験制度の基盤になるものですから、頻繁に変えるべきではないと思っていますけど、永久にそれをいじっちゃいけないというふうには思っていないので、世の中の流れが変わってくれば、それに合ったものを体系の中に取り込んでいくということはやっていかなきゃいけないと思っていますし、その時にやはりそういう国際会計基準に準拠した部分を、実務上使える部分は入れていくということになるんだと思うんですけどね。

【戸田】確かに、日本は農場全体の売買がないというのは面白いご指摘だと思います。そもそも会計の認識・測定の問題を考える場合、商習慣と適合しているかどうかを考慮するのは重要な視点だと思います。

本日は、だいたいお聞きしたいことをすべて聞くことができました。2時間もの間、どうもありがとうございます。

【森】ぜひ戸田先生には、今後とも簿記検定をいろいろとご支援いただきたいと。そのうち試験



委員辺りをもしかしたらお願いしなきゃいけないので、その時はぜひ。

【戸田】 いえいえ、私としては研究題材として見させていただきたいだけで。逃げるわけじゃないですけど (笑)。本日は、皆様、誠にありがとうございました。(終了)