

戸田龍介 著

『日本における農業簿記の研究—戦後の諸展開とその問題点について—』〔神奈川大学経済貿易研究叢書第30号〕

(中央経済社、2017年)

岡村 勝義

「人生には、『偶然』が『必然』にかわる機会が何度か訪れるようである。だが、それがいつ到来するかは、当の本人を含め誰にも予測できない。戸田龍介氏が「農業における簿記会計」を主要な研究テーマにするようになったことは、偶然の必然への転化が研究者の研究分野にも起こりうることを実証したケースのように思われる。その契機は、2011年度からの2カ年度にわたって、戸田氏を部会長とする日本簿記学会簿記実務研究部会「地域振興のための簿記の役割」が立ち上がったことにある。学会における研究成果の最終報告は2012年9月に行われたので、研究は実質的には1年半程度で進められ、その間に多くのヒアリング調査が行われたから、研究密度は極めて高かった。編著『農業発展に向けた簿記の役割』は、この研究成果を整理して2014年に上梓したものである。本書は、2014年度日本簿記学会学会賞を受賞した。戸田氏のこの領域における研究は、学会の研究部会の手を離れてもなお、現在さらに深化し、精力的に進められている。」(『神奈川大学評論』第79号(2014年11月)、151頁)

この引用文は、戸田氏編著の前書『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)に関する、筆者の書評の冒頭部分である(以下、戸田という)。2017年に上梓した戸田の主著である本書『日本における農業簿記の研究—戦後の諸展開とその問題点について—』(中央経済社、2017年)は、2011年度からの精力的な一連の研究に基づく研究成果であり、それは、日本における農業簿記に関する他に類を見ない学術的成果でもある。本書は、2016年度に九州大学において提出した博士学位論文「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—」をベースにして書き上げられている。

農業簿記といったとき、会計学界の一般常識でいえば、それは、商業簿記や工業簿記などと同様に、農業を営む者(農業者)が複式簿記に基づいて一定期間の農産物の生産原価を把握し、それに基づいて損益計算を行い、損益計算書と貸借対照表を作成する簿記システムを指すものと理解されるはずである。また、このような簿記システムを通じて農業者自身の経営成績と財政状態を明らかにすることが、農業簿記の目的であると捉えられるはずである。しかし、戦後の日本における農業簿記に関する戸田の研究からは、少なくとも農業簿記についてかかる一般常識は当てはまらないことが論証される。この意味で、戦後日本における農業簿記に関する戸田の研

究は会計常識を覆すような研究成果であり、まさに「目から鱗が落ちる」ような体験を読者に引き起こさせるのである。

戸田によれば、戦後の農業簿記には3つの流れがあることが明らかにされる。第1は「農業統計調査簿記」と称されるもの、第2は「農協簿記」そして第3は「農業税務簿記」と称されるものである。

農業統計調査簿記とは戸田による命名であるが、これは京大式農家経済簿記とともに旧農林省の農家経済調査を含めた全体を表す呼称である。京大式農家経済簿記（以下、京大式簿記という）では、現金現物日記帳に基づいて、フロー面から算定される農家所得から家計費を差し引いて農家経済余剰が計算され、この農家経済余剰がストック面から計算される財産純増加額と一致する仕組みになっている（27頁、第3章）。この京大式簿記が農業者の経営感覚をいかに涵養したかは明らかではないが、農家所得算定要素である所得的失費から農作物の生産費が計算できるので、それが経済調査に利用されることになり、このため、農林省の農家経済調査に京大式簿記が採用されることになった（65頁）。

このように米を中心とする生産費の統計調査に京大式簿記が組み込まれたのは、食糧管理法に基づく政府買上価格決定のために生産費の捕捉が必要不可欠であったからである。「自計主義の簿記」（60頁）を標榜した京大式簿記の本来の目的は、食糧管理法の下で変質し農家経済調査の一手段となったことが解明される。すなわち、戸田曰く、「農業統計調査簿記の主眼は、複式簿記に基づいて農作物のコストを把握することではなく、統計調査に基づき農作物の生産費を算定することにあった。」（260-261頁）これは、農業統計調査簿記は、会計常識でいうところの「農業簿記」とは異なっていることを示している。

農協簿記は、この名称から理解されるように、「『農業（者のための）簿記』というより、『農協（自身のための）簿記』」（84-85、111、262頁）として位置づけられる。したがって、農協簿記は農業協同組合会計の一環としての組合簿記に他ならない。農協簿記では、組合員勘定を使用したクミカン制度は、組合員農家の出資金や利用高配当原資の計算のためというよりはむしろ、「組合員農家への短期貸付金管理」（265頁）を目的とする口座になっていることが明らかにされる。そもそも農協簿記は、組合簿記であってみれば、それを農業者の簿記たる農業簿記とみると自体が誤っていることになる。農協簿記をもって農業簿記とする認識や常識を持っているとすれば、それは全般的な外れの理解であることを、戸田は指摘していることになる。

農業税務簿記とは、戸田が命名した、「農業税務に関する簿記」すなわち「農業所得を青色申告するために税務上必要とされる簿記」（33頁）を表す呼称であり、それは「農業所得用の所得税青色申告決算書の作成」（259頁）を目的としているものである。「現在『農業簿記』という名称が付されている書物は、ほとんど農業に関する税務処理を簿記的に解説したもの」（33頁）とされ、したがって、農業税務簿記が農業簿記の代名詞となっているとされる。戸田は、著書の第Ⅰ部第2章の他に、第Ⅱ部全3章および第Ⅲ部全4章を農業税務簿記の論述に割いている。著書の実に6割以上が農業税務簿記の研究に当てられているので、農業税務簿記が戸田の主たる研究対象といっても過言ではない。

収穫基準の両義性を解明する第7章が、戸田の真骨頂を発揮する場となっている。収穫基準が「農業税務簿記の根幹であり、また最大の特徴と言ってもいい」（144頁）からでもある。伝統的な会計学では、収穫基準は税法上の基準であるからでもあるが、収益認識基準としての収穫基準

は販売基準（実現主義）の例外基準として簡単に触れられるだけで、仔細に検討されることはなかった（例えば、飯野利夫『財務会計論〔改訂版〕』（同文館、1983年）第11章27頁）。

収穫基準について「計算構造的視点」と「記帳の視点」という2つの視点から考察される。前者の視点について、損益勘定（農業所得勘定）の借方・貸方に収穫（時の販売）価額にて測定される収穫高が同額計上される構造になっているが、それがなぜなのか、またその解釈は如何に行われるべきかについて、戸田は十分に解明しないままに、損益勘定における売上原価の算定と農業収入の算定という両義性を指摘する（第7章末の註（2）は興味深い。この註記は戸田の研究者としての姿勢の表れか）。収穫基準に対する記帳の視点については、「原則的・理論的な適用」（149頁）では記帳を要するが、「実務的・実際上の適用」（149頁）では記帳が不要になるという意味で、ここにも両義性が指摘できるとする。すなわち、計算構造的にも記帳の側面においても、収穫基準は「『両義的な（アンビバレント）』な基準と見なし得る」（149頁）という帰結は、ユニークなものとして評価できる。

収穫基準によれば、実務上、記帳は必要ではなく、したがって記録を前提とすることなく青色申告決算書を作成することができるようになることが重要である。記録を前提とすることなく青色申告決算書を作成できるようにするためには、そのための更なる仕掛けが存在することが、戸田の研究によって明らかにされる。それは、収穫（時の販売）価額として農業所得標準が使われてきたこと、そして現在ではそれに代えて概算金が使われているということである（第8章）。農業所得標準とそれに代わる概算金の仕組みがあったればこそ、記録を前提とせずに青色申告決算書が作成できるようになっていたことが明らかにされる。農業簿記の観点からの農業所得標準の変遷の研究は山とある資料を丹念に当たり多くの時間を割いて得た研究成果であり、またそれが現在の概算金に取って代わられていることを明らかにし得たことは、戸田の著書の価値をより高めている。

収穫基準と、それを支える農業所得標準および概算金の仕組みは、所得税の徴税上の要請と、日本の農家の多数を占める小規模兼業米農家の現実に見事なほどにマッチし、それが日本の経済構造の一角を成していた。これからすれば、農業税務簿記は、農業者のための簿記というよりはむしろ、徴税者のための簿記ということができよう。また農業税務簿記は実務的には、徴税のためとはいえ、結果的に記帳を否定することにつながるために、それは、会計常識でいうところの「農業簿記」とは異なっている。

以上からするならば、戸田による、日本における農業簿記の研究は、農業税務簿記、農協簿記および農業統計調査簿記の3つの農業簿記の流れのいずれにおいても、簿記本来の実質的要素を持たない、似て非なる農業簿記であったことを論証していることになる。戸田の研究は、一般に抱かれていた農業簿記に対する会計常識を根底から覆えしたという意味で、高く評価できるものである。この分野では先行研究が少なく、実態も十分明らかにされていない状況の中で、ヒアリング調査を多用したことは、これも有効な研究手法として、研究内容を深める結果となっている。

近年、国内農業を取り巻く経済環境が国際的な環境変化のもとで徐々に変化しつつある。例えば、6次産業化等を契機に大規模農業法人が出現してきているし、また農業の工場化も進められつつある。このような環境変化は農業者に農業簿記の必要性を気付かせるはずである。戸田曰く、「21世紀の現代日本は、真の農業『者』簿記の、いってみれば黎明期を迎えている」（「誰が

為に日本の農業簿記は展開されたのか」『企業会計』第70巻第1号（2018年1月号）、5頁）。戸田の研究は、農業簿記から農業会計へと拡大し深化していくのか。今後の研究を期待するものである。