

農業における収益の認識と表示に関する研究

大 木 一 也

I はじめに

農業には他の産業にはない特性がある。その特性に合致させることを目的として、収益認識基準として例外的に収穫基準を採用していると考えられる。収穫基準は、実現主義の例外である。一般に物品の販売においては、実現主義に基づく販売基準が適用されている（損益計算書原則三のB）。販売という事象が発生した時点において収益を認識する販売基準に対して、収穫基準は販売よりも早い収穫という事象が発生した時点において収益を認識する。

農業の特性に合致させる目的で収穫基準が存在しているにもかかわらず、農業会計が関係する3つの会計制度、すなわち企業会計原則、所得税法の計算規定、国際会計基準第41号 農業（以下「IAS41」とする）に従って作成された会計報告書には収穫額が表示されないという欠陥が存在する。本研究はこの欠陥を明らかにしたうえで、これを解消するための方法の一つを提言する。

3つの異なる制度に従った計算過程と計算結果を比較する目的で、第Ⅲ章から第Ⅵ章において同一の単純化した具体例を用いる。

II 日本の農業者と農業会計の現状

1 日本の農業者の分類

農林水産省『平成28年度食料・農業・農村白書』（平成29年5月23日公表）によれば、全国の約137万体の農業経営体のうち、約134万が家族経営体（個人経営の農家及び1戸1法人をいう）である。これに対して組織経営体（農業経営体のうち家族経営体に該当しないものをいう）は約3万でしかない。

2 日本の農業会計の特質

農業は、土地を利用して作物を栽培するか、あるいは家畜を飼育して衣食住に必要な資材を生産する産業である。農業生産には、成長をはじめとする作物の生物的变化に依存してなされる不確実性という特徴がある。これは水耕栽培などのように屋内の工場で行われるものであっても同様である。農業が持つ生物的变化という特徴のために、農業会計は会計公準の一つであ

る貨幣的評価の公準をそのまま受け入れにくい部分がある。生産活動の各段階で支出額に基づいた貨幣的評価が行われる商業、工業、そしてサービス業と異なり、農業における作物の生物的变化は、多くの場合支出を伴わないために貨幣的評価が不可能であるためである。

日本の農業会計は、貨幣価値による測定や取得原価主義のように、商工業と同一の基礎的な理論と方法を採用している部分がある。その一方で、農業という経済活動が持つ特徴に関して部分的に独自の理論と方法も持っている。では農業会計はどのような特質を持つのかについて3つの例を示す。

最初に農業会計固有の収益認識基準である収穫基準について述べる。「税法と企業会計原則の調整に関する意見書」（企業会計基準審議会、1952年）は、収穫基準について「生産基準」という語を用いて次のように述べている。すなわち、「生産基準（プロダクションベース）は、一般の商工業においては、収益認識の基準として認められていないが、取引慣行上、将来における収益実現の確率が特に大なる場合には、生産物の販売遂行による引渡の完了に先立ち、その生産完成と同時に、それに含まれた収益を適正な比率で計上することが認められる。例えば農業経営における主要作物の収穫の場合には、公定価格制のもとでは価格予想が完全であるから、収穫高を公定価格に換算することにより、販売引渡に先立ち売上総収益を計上することができる¹」としている。

収穫基準は、実現主義の例外である。一般に物品の販売においては、実現主義に基づく販売基準が適用されている（損益計算書原則三のB）。販売という事象が発生した時点において収益を認識する販売基準に対して、収穫基準は販売よりも早い収穫という事象が発生した時点において収益を認識する。

次に、現在、日本で採用されている取得原価主義が、農産物の原価計算を煩雑で困難なものにしている問題点を示す。問題点は、農業活動の共通の原価（間接原価）の配賦に煩雑さを伴うことである。多くの農業者は単一品目ではなく複数品目を栽培している。水稻栽培を行い、その裏作に小麦栽培を行う場合を例に解説する。原価のうち水稻の苗、麦の種子などの直接原価はそれぞれの農産物に配賦可能である。しかし、水稻収穫後にも肥効が残る緩効性肥料、管理機など水稻と小麦の双方で使用する機械の減価償却費、水利使用料などは、正確に配賦可能であろうか。さらに、有機農業を行っている農業者の場合、収穫した水稻の稲藁を小麦栽培のために土に漉き込んだり、米糠を小麦の肥料をして使用することもある。これは水稻栽培に使用された直接原価の一部が小麦栽培に転用されるケースである。このようなケースにおいて水稻栽培に使用された直接原価のうちのどれだけが小麦栽培に使われたのかを正確に測定し配賦することは非常に煩雑で困難である²。多くの場合、会計コストが効果を上回り、非実務的な

¹ ここに述べられる根拠によって収穫基準を採用するという理論は、公定価格制が存在しない現在においては用いることができない。

² 先に触れたような煩雑さを伴う原価管理を仮に行った場合、その効果は決算時点での棚卸資産である農産物の測定において利用できる。

作業となるのではなからうか。

製造業の場合、自社の製品の製造原価を正確に把握することは販売価額の決定などの経営判断に有益な情報を提供している。農業においては販売価額を自身で決定できることは少ない。農産物の販売価額は、水稻であれば農協が提示する概算金によって決定され、野菜などの青果については出荷時の相場によって決定されるからである。農業者にとって農産物の原価管理は、製造業と比較した場合、経営判断を得るうえでの有益な情報とは必ずしも言えない。

農業の場合、費用のうち支出額をもとに測定可能なものは、作物が収穫に至るまで成長するために必要な要素のうちの一部に過ぎない。すなわち種や苗、肥料、農薬、そして各種資材などは購入することが一般的であるために、支出額によって測定が可能である。これら以上に作物の成長に重要な要素は、日照、風、気温、降雨、土壌微生物の有機物分解活動、昆虫によってなされる受粉の手助けなどである。これらは農業者の肥培管理の努力によって得られるものであり、購入によって得られるものではない。それゆえ支出額で測定することは不可能である。農業者はこれらの事実をよく知るが故に、厳密な原価管理を自発的に行わないのではなからうか。

最後に、費用が収益に対応していない事例を示す。圃場に投入され土に漉き込まれた堆肥の有機物は、投入した年にすべて分解されるわけではなく、数年かけて無機物に分解される。植物は有機物を栄養として吸収できない。有機物が微生物などによって分解され無機物化したものを根が水とともに吸い上げることで初めて、植物は栄養として吸収するのである。投入された堆肥の効果は数年間にわたって発揮される。しかしながら、現在示されている農業会計の処理方法は投入した時点ですべてを「肥料費」として費用化している。肥効の継続を考慮するのであれば、効果に応じて費用化すべきである。もちろん、この会計処理を厳密に行う煩雑さと正確に行う困難性を考えれば、メリットは皆無でコストのみが生じることは想像に難くない。また、堆肥を毎年同程度投入するという前提があるならば、投入時にすべて費用化した場合と厳密に会計処理を行った場合を比較するとき、算定される結果に大きな差異はないことも容易に想像できる。

3 従来の農業会計関連文献（先行研究について）

農業会計（農業簿記を含む）について記された書籍は多くある。ここでは、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）を中心に置き、先行研究を整理していきたい。

戸田編（2014）は、「記録をとること自体にインセンティブが働いていない場合、複式簿記に基づく農業簿記がなぜ浸透しないかではなく、なぜ記録に基づくインセンティブが働いていないのか³」という、戸田編（2014）全体の基底をなす問題意識を序文に記している。第1章

³ 戸田編（2014）2頁。

では記録のインセンティブを奪う制度的問題点として、次の3つを挙げている。最初は市場流通問題等である。農業者本人が販売をせず農協が委託販売を行うことによって、「農産物を出荷しても、市場で販売されるまで販売価格がわからず」、⁴「価格決定権が農業者側にない」ため、記帳のインセンティブが奪われているという問題点である。ふたつ目は補助金問題である。ここでは、一般的に問題とされている農業者のモラルハザードを引き起こすことを指摘しているのではなく、簿記会計的な視点からの問題を指摘している。「日本の農業が、どうやって効率的に補助金を受け取るかを考える農業になってしまい、どうやって効率的に利益を出せるかを考える農業への転換の必要性がいつまでも認識されない⁵」という問題点を指摘している。最後が「農協問題」である。小規模兼業農家（後述するモデル1に該当する。）は、農産物の販売を農協に委託し、種、苗、肥料または資材を農協から購入する。これらの取引は、JAバンクの口座に記録される。さらに、口座への入出金以外でも、短期借入金的な性格を持つ「組合（員）勘定」によって農協によって掌握されている⁶。農協は、これらの記録によって、農業者の経営状況を把握しているのである。農業者自身ではなく、農協が記録者となっている問題を指摘している。

第2章では、複式簿記の難しさから見た理論的問題点を指摘している。農業と複式簿記の関係について、「農業はそもそも複式簿記と相性が悪い⁷」と記している。農業独自の特性として、「外部取引の少なさ」「因果関係の希薄な自然増加・自然減少の多さ」「家業としての農業」「金銭評価の困難なもの多さ」を挙げている⁸。そのうえで、「農業の効率化を図ろうとすれば、まず必要なのは、複式簿記に基づく財務諸表や青色申告書ではなく、農地台帳や農業に関する補助簿への記入、あるいは土地の肥沃度や農業管理等の規則的で継続的な記録だと思われる⁹」と考察している。

また、戸田編（2014）は、これまで一律に論じられてきた農業者をその事業規模に応じて5つにモデル分けして分析し、提言を行っている。本章の第1節で記したとおり、農業者は、零細な兼業農家のようなごく小規模なものと、専業の営農家や農業を営む法人のような大規模なものとは、同じ農業者としてひとくくりに論じることはできないほどの差がある。戸田編（2014）は、それぞれのモデル別にヒアリング調査を行うことにより問題点を明らかにし、会計をこれからどう役立てていくかの提言を行っている。以下にモデル別にその概要を示す。

モデル1に位置づけられる事業者は、小規模兼業農家である。モデル1事業者は、農協に販売を委託している。あるいは生産物の長期保存がきかないこと、などの理由によって生産物に

⁴ 戸田編（2014）4頁。

⁵ 戸田編（2014）8頁。

⁶ 戸田編（2014）10頁。

⁷ 戸田編（2014）19頁。

⁸ 戸田編（2014）19頁。

⁹ 戸田編（2014）29頁。

かかわる価格決定権がない。そのため、「コストを計算しそれに対する販売価格の設定や、逆に収益を推測し、それに対する費用の制限（原価のつくり込み）などが行われないことが考えられる。そのことは、会計帳簿を作成し、これに伴う配分計算やコスト計算の重要性が認識されず、会計帳簿が作成されなかったり、面倒くさいと思われたりすることにつながっている」と問題点を指摘している。モデル1事業者に対しては、「積極的に帳簿組織による記録を行うことによる生産性に対する意識を高める」ことを目的に提言を行っている¹⁰。

モデル2に位置づけられる事業者は、自立志向農家である。彼らは、「自立志向を有し価格決定権を握ろうとするような個人農家」である。ヒアリング調査によって、彼らには「それぞれの農業分野にとってそれぞれの重要な規則的・継続的記録があること」が示されている。この記録は、必ずしも複式簿記による記録ではない。モデル1事業者とは異なり、モデル2事業者は規則的・継続的記録を行っている。戸田編（2014）は、「今つけている記録に『簿記的発想』も入れてみませんか」と提言している¹¹。

モデル3に位置づけられる事業者は、農業法人である。ヒアリング調査によって、彼らが複式簿記を導入していること、そして「複式簿記の有効性がクリアに実感されているということ」が示されている。その一方で、「農業法人で実践されている会計実務を『農業法人会計』と名付けるとすれば、それは税務面での優遇措置や、各種補助金との関連性が非常に強く反映されている」という事実を指摘している。これに対し戸田編（2014）は、「税務や補助金等の視点をいったん除いて、財務諸表を作ってみませんか？」と提言している。「本当に儲かっているのかどうか、あるいは本当の自分の姿はどのようなものであるかを知るために」必要であると示している¹²。

モデル4に位置づけられる事業者は、6次産業体である。彼らは、「すでに経理事務において複式簿記を大前提にして」いることが示されている。複式簿記は、「6次産業化の前の農業法人設立と同時に」、すでに導入されている。ヒアリング調査とは別に、複式簿記により作成された財務諸表は補助金や融資の申請の他にファンドの活用の際にも前提条件とされていることも示されている。「6次産業化がかなり進展している事業体においては、複式簿記そのものというより、複式簿記システムを前提とした管理会計ツールに注目が移っている」と指摘する。ヒアリング調査により「連携する各事業体に経理の不統一が見られる等の会計問題が発生しつつある」ことが明らかになっており、「6次産業化を目指す場合、各分野の事業体が緩やかな協力関係をとるより」も、「主体が明確な経営体型が他の分野と連携していくという方向性が、少なくとも記述の会計問題を解消するためには有効であろう」と提言している。加えて、モデル3事業者とモデル4事業者に対して共通して「農業ファンドの活用」を提言している¹³。

¹⁰ 戸田編（2014）83-92頁、193-208頁、247頁。

¹¹ 戸田編（2014）93-108頁、193-208頁、247頁。

¹² 戸田編（2014）109-140頁、209-224頁、247-248頁。

¹³ 戸田編（2014）141-154頁、209-224頁、248頁。

モデル5に位置づけられる事業者は、農業関連上場企業である。戸田編（2014）では、林業を営む法人を取り上げ、立木資産の会計処理を検討している。「日本においては、立木資産の会計処理に何らかの会計基準があるわけではなく、各事業者は税法・通達等の規定に従っている」ことが示されている。「税法・通達等が変われば立木資産の会計処理が変更されるために「継続的な会計処理の適用が歪められている」という問題点を指摘している。この問題点を解決するために、IAS41で示される公正価値を適用することによって、投資家への効果的な情報提供が可能になることを提言している¹⁴。

このモデル分けによって、これまで明確でなかった農業者の発展的段階が示されている。本研究においては、モデル1事業者とモデル2事業者、そしてモデル3事業者を対象に考察する。

4 日本の農業会計の問題点

前節では、神奈川大学の戸田龍介教授による先行研究を示した。先行研究を手掛かりに考察した結果、日本の農業会計における問題点は、（1）貨幣価値測定の問題、（2）取得原価主義の問題、（3）収益認識基準の問題、（4）記帳のインセンティブの問題、（5）収穫額が表示されない問題の5つであると考えられる。

（1）貨幣価値測定の問題

前節で示した先行研究において、戸田編（2014）が指摘する農業独自の特性のうち、「外部取引の少なさ」「因果関係の希薄な自然増加・自然減少の多さ」「金銭評価の困難なものの多さ」は、貨幣価値測定の問題を引き起こす具体例である。ここでは貨幣価値測定に焦点を当てて考察する。

農業においては、貨幣価値測定が困難な事象が多い。農業は成長や増殖といった作物の生物的变化に依存してなされるという特質がある。作物の生物的变化は作物自身が生物として持っている自然現象である。生物的变化は自然現象であるから、支出を伴わない。支出は、生物的变化そのものではなく、施肥や農薬による防除などのような生物的变化を促す活動において発生する。支出を伴わない自然現象は、貨幣価値により測定することができない。

視点を変えて、共通間接費の配賦について考察する。共通間接費の配賦は、貨幣価値による測定が不可能ではないが、煩雑な作業が必要なために非実務的となるケースがある。ここで問題とする共通間接費とは、複数品目を栽培する場合における肥効の残量の測定についてである。例えば、夏季にトマトと茄子を栽培した場合、それぞれに与える肥料や堆肥は計量を通して測定することができる。問題は、トマトと茄子の栽培が終了した圃場において、冬季にキャベツと白菜を栽培するケースである。この圃場にはトマトと茄子に与えた肥料や堆肥の肥効が残っ

¹⁴ 戸田編（2014）155-180頁、225-240頁、248-249頁。

ている¹⁵。肥効の残量は、キャベツと白菜の原価に配賦されなくてはならない。肥効の残量を測定は、圃場の複数の地点において土壌診断を行うことで測定することができる。しかし、このように測定を行うことは、会計コストが測定効果を上回るのではないかと考える。すなわち、非実務的であると言わざるを得ない¹⁶。

会計公準のひとつである貨幣的評価の公準は、貨幣価額による測定を求めており、測定は支出額または収入額により行うことを求めている。しかし、農業において支出あるいは収入を伴わない事象が多く、成長や増殖といった作物の生物的变化は経営上重要である。農業者は、収穫という成果を得る目的で成長や増殖といった作物の生物的变化を促す努力を行っているからである。

農業者が重要視している成長や増殖といった作物の生物的变化は、日本の会計制度において今日に至るまで完全に無視され続けている。

(2) 取得原価主義の問題

ここでは、取得原価主義によってもたらされている問題に焦点を当てる。

企業会計原則は棚卸資産の評価に取得原価主義を採用している。また「農業の会計に関する指針」は、農産物の評価基準に取得原価主義を原則として採用し、取得価額について「その資産の栽培のために要した原材料費、労務費及び経費の額」とする規定を置いている¹⁷。一方、個人農業者に対しては所得税法の計算規定に平仄を合わせて、「農産物の収穫時の時価をもって貸借対照表価額とする」規定を置いている¹⁸。

所得税法の計算規定において、農産物の評価は生産者販売価額（庭先価額）すなわち時価により評価すると規定されている。IAS41において、農産物の評価は収穫時点での売却コスト控除後の公正価値により行う、すなわち時価により評価すると規定されている。

企業会計原則と農業の会計に関する指針が採用している取得原価主義は、農業会計においてどのような問題を発生させるのであろうか。前述したように、共通間接費の配賦についての例において、肥料や堆肥の肥効の残量を測定することは非実務的であることを示した。取得原価主義を厳格に適用しようとする場合、このように非実務的な活動を行わなくてはならない。さらに、取得原価主義によって測定される取得原価は、成長や増殖といった作物の生物的变化とこれを促す活動のうち支出を伴わない活動が抜け落ちた価額を示す。製造業においては支出された原価の積み上げ計算によって製造原価が示される。販売業においては支出された仕入価額によって販売原価が示される。製造原価が示す製品の価額は、原価計算の方法によって、作物

¹⁵ トマトと茄子などの様に実を収穫する野菜は、栽培終了の直前まで継続して追肥を施す。そのため、特に肥効の残量は多いと考える。

¹⁶ 実際の記帳においては肥料や堆肥の購入時に支出額により測定し、「肥料費」という費用に計上する。

¹⁷ 「農業の会計に関する指針」第二 貸借対照表 Ⅰ資産 2. 棚卸資産の取得価額。

¹⁸ 「農業の会計に関する指針」第二 貸借対照表 Ⅰ資産 3. 棚卸資産の評価基準。

の複数品目栽培の例とは異なり比較的容易に測定できる。作物の生物的变化は、支出を伴わず能動的に作物の価値を増加させる事象である。製造原価が示す製品と販売原価が示す商品は、支出を伴わないが能動的に価値を増加させる事象は発生しない。

取得原価主義を採用する場合、農産物の価額は支出額によって測定される。これにより、農産物を得るために要したコストが把握できる。コストの把握は、「いくらで販売すれば原価割れしないか」といった経営判断を可能にする。しかし、前節の作物の複数品目栽培のケースで示したように、取得原価主義を採用して農産物の栽培原価を把握することは困難が多い。さらに、取得原価主義を採用して測定された農産物の栽培原価は、支出を伴わない活動に関する努力が全く反映されていない。

(3) 収益認識基準の問題

日本の農業会計において現行の会計制度が採用する収益認識基準は、実現主義に基づく販売基準と収穫基準である。企業会計原則は収益認識基準の原則として販売基準を採用している。農業の会計に関する指針が採用する収益認識基準は、販売基準を原則としながらも、例外として個人農業者において収穫基準を採用すると規定されている¹⁹。所得税法の計算規定は、収穫基準を採用している。

収穫基準は、販売時点よりも前の時点である収穫時点において収益を認識するという基準である。第2節において示した「税法と企業会計原則の調整に関する意見書」（企業会計基準審議会、1952年）は、「生産基準」という語を用いているが、収穫基準について説明するものである。認識される収益に貨幣的裏付けがある販売基準とは異なり、収穫基準は認識される収益に貨幣的裏付けがない。貨幣的裏付けがない収益を認識する根拠として、「例えば農業経営における主要作物の収穫の場合には、公定価格制のもとでは価格予想が完全であるから、収穫高を公定価格に換算することにより、販売引渡に先立ち売上総収益を計上することができる」と説明している。公定価格制が廃止されるまでは、この説明は貨幣的裏付けがない収益を認識する収穫基準の論理的根拠であった。公定価格制が廃止された現在において、収穫基準を採用する根拠として理論的になされた説明を、筆者は寡聞にして知らない。農業の会計に関する指針は、所得税法の計算規定が収穫基準を採用していることを考慮して、個人農業者において収穫基準を採用すると規定している。所得税法の計算規定が収穫基準を採用していることは、課税所得計算における実務的側面からの要請に応えるためのものであり、外部報告用の財務諸表作成の目的ではない。

農業者にとって非実務的な会計計算のための作業を強いられる貨幣価値測定の問題と取得原価主義の問題は、農業者が費用収益対応の原則を順守しようとする局面において、取得原価主

¹⁹ 「農業の会計に関する指針」第三 損益計算書 I 収益・費用の計上 2. 収益認識。

義が引き起こす問題と結びついている。この問題点を解決するために、収穫基準は採用されるべきであると考えられる。

作物を複数品目栽培のケースで示したような、肥料や堆肥の肥効残量を計測して作物別に配賦するという非実務的な作業を実行する農業者は存在しないであろう。しかし理論的には、当期収穫された作物に与えた肥料や堆肥の肥効が次期に収穫される作物によって利用できる状態で土中に残っているのであれば、残っている肥効は次期に繰り越されなくてはならない。実際の記帳では、肥料や堆肥は購入した時点において「肥料費」として支出額がいったん費用計上され、期末に未使用量を換算して棚卸資産へ振替える。肥料や堆肥を作物に与えた時点において使用量を記録し換算するが、肥効残量は測定されない。この実際の記帳方法は、肥効残量の部分について「肥料費」という費用を過大に計上する結果となる。

原価からのアプローチが困難であるならば、収益からのアプローチを用いることができないだろうか。すなわち、棚卸資産である農産物の評価に時価を用いるのである。コメなどの穀物を除く農産物は、各地の青果市場において日ごとに市場価格が形成されている。コメの時価は、農協が毎年提示する概算金が時価の指標として広く知られている。この他に、株式会社日本農産情報は、生産年、産地、品目、等級、ロット別にコメの売買価格情報を毎日公開している。この売買価格情報は、コメの時価の指標として用い得るのではないかと考える。

日本の現行会計制度において、収穫基準は所得税法の計算規定に適合する目的で採用されていると考える。収穫基準は、所得税法の計算規定への適合ではなく、農業という産業が持つ特質に適合することを目的として採用されるべきであると考えられる。

(4) 記帳のインセンティブの問題

戸田編(2014)は、記録のインセンティブを奪う制度的問題点を指摘する。「記録をとること自体にインセンティブが働いていない場合、複式簿記に基づく農業簿記がなぜ浸透しないかではなく、なぜ記録に基づくインセンティブが働いていないのか²⁰⁾」という問題意識を提示し、問題点を指摘している。戸田編(2014)が指摘する問題点は3点ある。

ひとつ目は、市場流通問題等である。市場流通について、次のように説明している。「農業には『市場流通』と呼ばれる、自分では営業せずに全部を市場に出す売り方があります。この売り方だと市場に値段づけを含めて100%マーケットに委ねる契約となります。農協が買ってくれるわけではなく、あくまで市場にもって行ってくれるだけの委託販売です。営業努力をして顧客や販路を開拓しなくても、標準的な価格で買い取ってもらえるので、消費者と無理に顔を合わせる必要がありません。市場流通は農家にとって非常に都合のいい方法だけに、儲けも出ません²¹⁾」。農業者本人が販売をせず農協が委託販売を行うため、「農産物を出荷しても、

²⁰⁾ 戸田編(2014) 2頁。

²¹⁾ 戸田編(2014) 4頁。

市場で販売されるまで販売価格がわから²²ないのである。そして「価格決定権が農業者側でない²³」ことに注目し「原価割れは基本的にはできないという発想が生まれない²⁴」と指摘する。「このことが、原価計算の必要性を減じ、ひいては原価計算の基礎資料としての『記録』へのインセンティブを削いでいると考えられる²⁵」と問題点を指摘する。

ふたつ目は、補助金問題である。ここでは、一般的に問題とされている農業者のモラルハザードを引き起こすことを指摘しているのではなく、簿記会計的な視点からの問題を指摘している。「補助金を、返済する必要のない『もらいきりの資金』²⁶」ととらえてしまい、「その補助金で農業経営をどう変えようか、という意識を持って取り組んでいる農協、農家が非常に少ない²⁷」と指摘する。「補助金投下に対する効果測定視点の欠落²⁸」により、「日本の農業が、どうやって効率的に補助金を受け取るかを考える農業になってしまい、どうやって効率的に利益を出せるかを考える農業への転換の必要性がいつまでも認識されない²⁹」という問題点を指摘している。

最後が「農協問題」である。モデル1事業者は、農産物の販売を農協に委託し、種、苗、肥料または資材を農協から購入する。これらの取引は、JAバンクの口座に記録される。さらに、口座への入出金以外でも、短期借入金的な性格を持つ「組合（員）勘定」によって農業者と農協との取引は農協によって掌握されている³⁰。農協は、これらの記録によって、農業者の経営状況を把握しているのである。農業者自身ではなく、農協が記録者となっているため「兼業農家のような片手間農家の場合には、農協のほうが農家経営をよく知っている³¹」問題を指摘している。

(5) 収穫額が表示されない問題

この問題は、先行研究において言及されていない問題点である。企業会計原則（農業の会計に関する指針を含めて以下、企業会計原則等とする）、所得税法の計算規定、IAS41の3つの制度のいずれを用いても、損益計算書等に収穫額は表示されない。農業者の最終的な目標は農産物の販売であるが、農業者の最初の目標は農作物の収穫である。農産物の収穫量を超える量の販売はできないからである。

栽培は作物自身が生物として元来持っている成長するという性質を、収穫という目的を達成

²² 戸田編（2014）4頁。

²³ 戸田編（2014）4頁。

²⁴ 戸田編（2014）4頁。

²⁵ 戸田編（2014）4頁。

²⁶ 戸田編（2014）7頁。

²⁷ 戸田編（2014）7頁。

²⁸ 戸田編（2014）7頁。

²⁹ 戸田編（2014）8頁。

³⁰ 戸田編（2014）10頁。

³¹ 戸田編（2014）13頁。

するために管理することである。人間は、作物が成長するために適した環境を整えることしかできない³²。栽培は成長をはじめとする作物の生物的变化に依存してなされる不確実性という特徴がある。不確実性にさらされる農業において収穫額を表示することは、農業者が持っている農業技術により不確実性という危険を回避して生産してきた実績を表示することである。

収穫額が損益計算書等に表示されないという問題点は、現行の会計制度が持っている欠陥であると考え、第Ⅵ章において、具体的な事例を用いてこの欠陥を解消し問題点を解決する手法の一つを示す。

Ⅲ 日本の現行制度での収穫基準の取り扱いについて

1 企業会計原則等に従った会計処理について

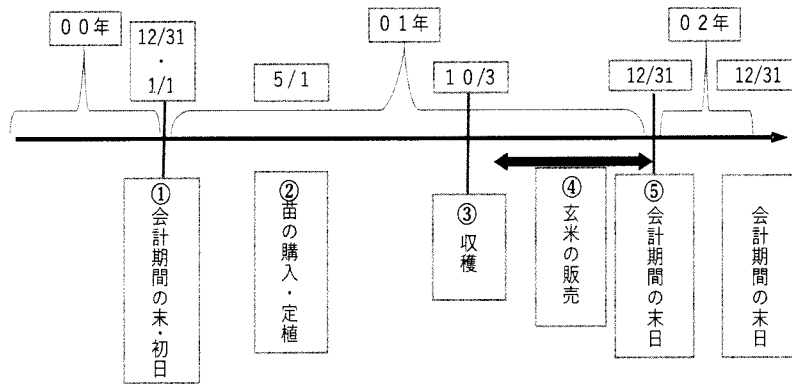
ここでは、日本の現行会計制度である企業会計原則等および所得税法の計算規定において採用する収益認識基準がどのように異なる計算結果をもたらすかを示す。企業会計原則は、「企業会計の実務の中に慣習として発達したもののの中から、一般に公正妥当と認められたところを要約したものであり、すべての企業がその会計を処理するにあたって従わなければならない基準（企業会計原則前文）」である。農業の会計に関する指針は、一般社団法人全国農業経営コンサルタント協会と公益社団法人日本農業法人協会によって平成26年5月19日に制定された。農業の会計に関する指針は、「農企業が計算書類の作成に当たり、拠ることが望ましい会計処理や注記等を示すものである。このため、農企業は、本指針に拠り計算書類を作成することが推奨される。³³」ことを目的としている。

第Ⅲ章から、収益認識基準の違いが計算結果にどのような相違を与えるかを明らかにする目的で、単純化した具体例を用いて計算過程とその結果を示す。示される具体例は、第Ⅵ章まで同一の取引内容である。

³² 孟子の「助長」の故事にあるように、人間は作物の成長に直接的に関与できない。人間は間接的に成長を促すことだけが可能である。突飛な発想ではあるが、子育てや教育に通じる部分があると考え、大学において学生は商品であると考えた場合、大学が学生に対してできることは、農業者が作物に対してできることと同じではないだろうか。学校法人会計は、学生の成長を測定し、表示しているのであろうか。本稿とは直接の関係がないため、別の機会に考えてみたい。

³³ 農業の会計に関する指針 第一 総論 I 目的 1. 本指針の目的。

図表1 福岡農園の取引時系列



(出所) 筆者作成

【具体例】福岡農園の一連の取引

福岡農園は日本国内に所在する個人経営の農業者であり、水稻栽培を行い収穫した米穀を販売する事業を行っている。

会計期間は1月1日から12月31日である。

図表1の①～⑤の時点における取引は以下の通りである。

時点① (01年1月1日) : 前年繰越在庫は00年10月収穫の玄米1俵であり、米の市場における販売価格は13千円である。在庫にかかる原価は種苗費5千円である。

時点② (01年5月1日) : 水田1反分の水稻苗を20千円で購入し、当日中に定植した。

時点③ (01年10月3日) : 水稻を5俵(300キログラム)収穫した。この時の玄米の市場における販売価格は5俵で60千円である。

期間④ (01年10月3日から01年12月31日) : 玄米4俵を現金50千円で販売してきた。

時点⑤ (01年12月31日) : 在庫は2俵であり、米の市場における販売価格は①の古米1俵が7千円、③の新米1俵が11千円である。

以下に、企業会計原則等に従った会計処理とその結果を示す。

後述する所得税法の計算規定とIAS41の計算規定に従った計算結果との違いをより明白にするために、取得原価主義、収益費用対応の原則および販売基準を厳格に適用する³⁴。各時点における仕訳は以下の通りである。

時点①において、仕訳は行われない。

時点②において、仕訳は以下の通りである。

(仕訳)

借方（種苗費） 20千円 / 貸方（現金） 20千円

時点③において、仕訳は行われない。

期間④において、仕訳は以下の通りである。

(仕訳)

借方（現金） 50千円 / 貸方（売上高） 50千円

時点⑤において、仕訳は以下の通りである。

(仕訳)

借方（種苗費） 5千円 / 貸方（農産物） 5千円

借方（農産物） 5千円 / 貸方（種苗費） 5千円

借方（農産物） 4千円 / 貸方（種苗費） 4千円

この具体例の01年における一連の取引を損益計算書および製造原価報告書に示す。

図表2 企業会計原則等に従って作成される損益計算書および製造原価報告書

| 損益計算書 (単位: 千円) | 製造原価報告書 (単位: 千円) |
|----------------|------------------|
| 売上高 50 | 種苗費 20 |
| 期首農産物棚卸高 5 | 当期製造原価 20 |
| 当期製造原価 20 | |
| 期末農産物棚卸高 9 | |
| 売上総利益 34 | |
| 当期純利益 34 | |

(出所) 筆者作成

図表2は、企業会計原則等に従って作成される損益計算書および製造原価報告書である。販売基準を採用しているため、収益は売上高として販売額の50千円が表示される。期末農産物棚卸高は、取得原価主義を採用していることから販売に至っていない玄米の量に対応する種苗費

³⁴ 農業の会計に関する指針において、個人農業者が収穫基準による収益認識を行うことと農産物を時価により評価することを規定されている。しかし、本稿においては所得税法の計算規定とIAS41の計算規定に従った計算結果との違いをより明白に表す目的で、販売基準による収益認識と取得原価主義による農産物評価をあえて採用する。

を按分計算した結果の9千円が表示される。

図表2の損益計算書において、収穫額60千円は表示されない。収穫額60千円が表示されないことにより、生産の実績に関する情報は提供されていない。期末農産物棚卸高は、具体例においては18千円の時価であるのに対して、取得原価主義に従って計算される9千円が表示されている。期末農産物の市場販売価額は表示されない。

2 所得税法の計算規定に従った会計処理について

次に所得税法の取り扱いについて述べる。所得の区分において、農業は事業所得に分類される。事業所得の金額は、その年中の事業所得に係る総収入金額から必要経費を控除した金額とする（所得税法第27条2項）。事業所得者は確定申告書に青色申告決算書（白色申告をするものは収支内訳書）を添付して提出する。決算書は農業用とそれ以外の事業用に区別されて法定の様式が定められている。

青色申告決算書の「損益計算書（白色申告の場合は「収支内訳書」）」の収入金額の欄に注目したい。この部分は「収入金額の内訳（白色申告の場合は「収入金額の明細」）」に記載したものを転記する構造である。青色申告決算書を例に示すと、「損益計算書」「①販売金額」、「②家事消費事業消費金額」「③雑収入」「⑤農産物の棚卸高・期首」「⑥農産物の棚卸高・期末」は「収入金額の内訳」のそれぞれの番号に記載した金額を転記する。ここで構造的な特徴は「⑤農産物の棚卸高・期首」と「⑥農産物の棚卸高・期末」が売上原価の調整項目ではなく、売上高の調整項目であるという点である。「⑤農産物の棚卸高・期首」は売上高の控除項目であり、「⑥農産物の棚卸高・期末」は売上高の加算項目なのである。例えばX1年10月に収穫した水稻は、それが販売されているか否かに関わらず「⑥農産物の棚卸高・期末」欄に記載しX1年の収益として認識される。X2年においてはX1年において収益認識した「⑥農産物の棚卸高・期末」の金額は「⑤農産物の棚卸高・期首」欄に記載しX2年の収益から控除するのである。この計算構造によって、X1年に収穫された水稻は販売の事実を待たずにX1年の収益として認識されることになり、収穫基準による収益認識が行われている。

所得税法におけるこの扱いは、同法第41条に規定されている。すなわち、第41条1項は「農業を営む居住者が農産物（米、麦その他政令で定めるものに限る）を収穫した場合には、その収穫した時における当該農産物の価額（以下この条において「収穫価額」という）に相当する金額は、その者のその収穫の日の属する年分の事業所得の金額の計算上、総収入金額に算入する」と規定する。

所得税法は、なぜ多くの産業で収益認識基準として採用されている販売基準を農業に対して適用することなく、収穫基準を適用することにしたのであろうか。

「課税の公平」は所得税をはじめとする税法の最も重要な基本理念である。基本理念を掲げながら同時に、行政は3月15日までに提出された確定申告書を一時期に集中して大量処理を行

わなくてはならないという事情から、画一化を図る必要性も生じる。

以下に、前節において示される具体例について所得税法の計算規定に従った会計処理とその結果を示す。

時点①において、仕訳は行われない。

時点②において、仕訳は以下の通りである。

| | | | |
|----------|------|---|--------------|
| (仕訳) | | | |
| 借方 (種苗費) | 20千円 | ／ | 貸方 (現金) 20千円 |

時点③において、仕訳は行われない。

期間④において、仕訳は以下の通りである。

| | | | |
|---------|------|---|---------------|
| (仕訳) | | | |
| 借方 (現金) | 50千円 | ／ | 貸方 (売上高) 50千円 |

時点⑤において、仕訳は以下の通りである。

| | | | |
|---------------|------|---|--------------------|
| (仕訳) | | | |
| 借方 (期首農産物棚卸高) | 13千円 | ／ | 貸方 (農産物) 13千円 |
| 借方 (農産物) | 13千円 | ／ | 貸方 (期末農産物棚卸高) 13千円 |
| 借方 (農産物) | 12千円 | ／ | 貸方 (期末農産物棚卸高) 12千円 |

この具体例の01年における一連の取引を損益計算書および製造原価報告書に示す。

図表3 所得税法の計算規定に従って作成される損益計算書

損益計算書 (単位: 千円)

| | |
|-----------------|-----------|
| 販売金額 | 50 |
| 期首農産物棚卸高 | 13 |
| <u>期末農産物棚卸高</u> | <u>25</u> |
| 収入合計 | 62 |
| <u>種苗費</u> | <u>20</u> |
| 必要経費合計 | 20 |
| 所得金額 | 42 |

(出所) 筆者作成

図表3は、所得税法の計算規定に従って作成される損益計算書である。販売金額には販売額である50千円が表示される。期首農産物棚卸高13千円は、収入金額の減算項目である。期末農産物棚卸高25千円は、00年に収穫された玄米の収穫時の生産者販売価格である13千円と01年に

収穫された玄米の収穫時の生産者販売価格である12千円の合計であり、収入金額の加算項目である。

図表3の損益計算書において、収穫額60千円は表示されない。収穫額60千円が表示されないことにより、生産の実績に関する情報は提供されていない。期末農産物棚卸高は、具体例においては期末の時価が18千円であるのに対して、収穫時の生産者販売価格である25千円が表示されている。期末農産物の市場販売価額は表示されない。

IV 国際財務報告基準における「収穫基準」の取り扱いについて

本章では、国際財務報告基準での収穫基準の取り扱いについて述べる。

1 国際財務報告基準の概要

本論の前に国際財務報告基準（IFRS: International Financial Reporting Standards）について簡単に触れる。

世界の会計基準を一つにしようとする、いわゆる「ワン・ワールド ワン・ルール」をスローガンとする会計基準の国際化がささやかれはじめてからはほぼ1世紀になる。国際会計基準委員会は、1973年6月に各国の職業会計士団体を構成員とする、国際会計基準の設定を目的とした、いわゆるプライベート・セクターとして誕生した。2001年4月以降、基準策定を主導する組織は、国際会計基準審議会（IASB）に移され、公表される会計基準は国際財務報告基準（IFRS）と呼ばれ、現在、個別事象に関する会計基準のほとんどが公表に至った状況である³⁵。

IFRSは、国際的投資家に有益な情報を提供することをその目的としている。

2 公正価値について

ここでは今後論述するにあたり特に必要と思われることから、資産・負債の測定方法である公正価値による評価について説明する。

公正価値はIFRS第13号「公正価値」において定義されている。すなわち、公正価値は「測定日時点で、市場参加者間の秩序ある取引において、資産を売却するために受け取るであろう価格または負債を移転するために支払うであろう価格」と定義されている（IFRS第13号第9項）。

「市場参加者」は、買手と売手のことである。IFRS第13号付録Aは、「当該資産または負債に関する主要な（又は最も有利な）市場における買手と売手のうち、以下の特徴のすべてを有する者」として以下（a）から（d）の4つの特徴を示している。

³⁵ 松本（2018）149頁。

(a) 互いに独立している。すなわち、IAS24で定義している関連当事者ではない。ただし、関連当事者取引の価格は、その取引が市場の条件で行われたという証拠を企業が有している場合には、公正価値測定の入力として使用できる。

(b) 知識を有しており、当該資産又は負債及び取引に関して、すべての利用可能な情報（通常の慣習的なデュー・デリジェンスの努力を通じて入手できるかもしれない情報を含む）を用いて十分な理解をしている。

(c) 当該資産又は負債に関する取引を行う能力がある。

(d) 当該資産又は負債に関する取引を進んで行う。すなわち、動機付けはあるが、強制又は強要されていない。

IFRS 第13号付録Aは、「秩序ある取引」を次のように定義している。すなわち、「当該資産または負債に係る取引に関する通常の慣習的なマーケティング活動ができるように、測定日前の一定期間にわたる市場のエクスポージャーを仮定する取引。すなわち、強制された取引（例えば、強制生産または投げ売り）ではない。

IFRS における公正価値測定は、「市場参加者間の」「秩序ある取引」によって形成される出口価格である³⁶。これは市場を基礎とする測定であり、棚卸資産の正味実現可能価格のような企業固有の測定ではない（長谷川54頁）。

3 IAS 第41号「農業」

(1) 農業における公正価値の認識・測定の対象

第2節で述べた公正価値は、農業の会計においてどのように取り扱われているのであろうか。

農業に関する会計基準はIAS41で示されている。IAS41が規定する農業における公正価値測定の対象は生物資産と農産物である。生物資産は生きている動物または植物をいい、また、農産物は企業の生物資産からの収穫された生産物をいう（第5項）。収穫は生物資産の果実を分離することまたは生物資産の生命活動を停止させることをいう（第5項）。

(2) 農業における公正価値の認識（生物資産と農産物の認識）

IAS41において、公正価値での測定を求められているのは、生物資産と農産物である。

これについてIAS41では、生物資産と農産物の当初認識について次のように規定している。

「次の場合に、かつその場合にのみ、生物資産または農産物を認識しなければならない。」（第10項）とされている。すなわち、(a) 過去の事象の結果として、企業が資産を支配している、

(b) その資産に関連する将来の経済的便益が企業に流入する確率が高い、かつ (c) その資産の公正価値又は原価が信頼性をもって測定できる、という3つの場合である（第10項）。

³⁶ 長谷川（2014）54頁

公正価値測定時点は、生物資産は当初認識時及び各報告期間の末日であり（第12項）、農産物は、収穫時点である（第13項）。

（3）農業における公正価値の測定

IAS41において、生物資産と農産物は売却コスト控除後の公正価値で測定すると規定されている（第12, 13項）。

売却コストとは「資産の処分直接起因する増分コスト（財務コスト及び法人所得税を除く）」（第5項）であり、具体的な例として「ブローカー及びディーラーに対する手数料、規制当局及び商品取引所による課金、並びに移転税及び関税」（B22）があげられている。ただし、資産を市場に運ぶために必要な輸送その他のコストは、公正価値を決定する際に差引かれるため、売却コストに含まないとされている（BC22）。

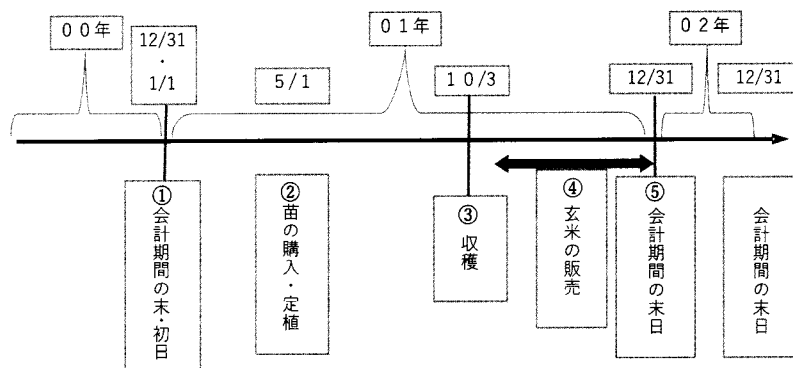
（4）生物資産および農産物の認識、並びに公正価値測定の具体例

農業における公正価値測定の具体例を示すと以下の通りである。

たとえば、水稻栽培の農業活動は、（事象A）苗を購入し、その苗を水田に植え、（事象B）水稻としてその成長を管理し、（事象C）米穀を収穫する。この水稻栽培の例においては、（事象A）の「購入した苗」と（事象B）の「植えられてから収穫に至るまでの過程にある水稻」が生物資産であり、（事象C）の収穫（稲刈り）後の玄米が農産物に該当する。

この例を時系列にしたものを図表4で示す。

図表4 福岡農園の取引の時系列（例示）



（出所）筆者作成

福岡農園は日本国内に所在する個人経営の農業者であり、水稻栽培を行い収穫した米穀を販

売する事業を行っている。報告期間は1月1日から同年12月31日である。

生物資産と農産物の認識、並びにそれらの公正価値による測定は以下の通りになる。

図表4の①～⑤の時点において認識される公正価値の測定は以下の通りとなる。

時点①（01年1月1日）：前年繰越在庫は00年10月収穫の玄米1俵であり、公正価値は13千円である。

時点②（01年5月1日）：水田1反分の水稻苗を20千円で購入し、当日中に定植した。定植した水稻苗が生物資産として認識され、その公正価値が、購入価額により20千円として測定される。

時点③（01年10月3日）：水稻を5俵（300キログラム）収穫した。この時の玄米の市場における販売価格は5俵で60千円である。農産物である収穫時の玄米の公正価値は60千円である。

期間④（01年10月3日から01年12月31日）：玄米4俵を現金50千円で販売してきた。販売はIAS18で規定されている。

時点⑤（01年12月31日）：当社の在庫は2俵であり、米の公正価値は①の古米1俵が7千円、③の新米1俵が11千円である。

（5）公正価値の認識と測定の仕訳

前述した具体例①～⑤の取引を仕訳に示す。

①の時点において、仕訳は行わない。

②の時点において、仕訳は以下の通りである。

（仕訳）

| | | | |
|----------|------|---------|------|
| 借方（生物資産） | 20千円 | ／貸方（現金） | 20千円 |
|----------|------|---------|------|

③の時点において、仕訳は以下の通りである。

（仕訳）

| | | | |
|---------|------|-----------|------|
| 借方（農産物） | 20千円 | ／貸方（生物資産） | 20千円 |
|---------|------|-----------|------|

| | | | |
|---------|------|-------------|------|
| 借方（農産物） | 40千円 | ／貸方（農産物評価益） | 40千円 |
|---------|------|-------------|------|

④の期間において、仕訳は以下の通りである。

（仕訳）

| | | | |
|--------|------|----------|------|
| 借方（現金） | 50千円 | ／貸方（農産物） | 48千円 |
|--------|------|----------|------|

| | | | |
|--|--|-------------|-----|
| | | ／貸方（農産物販売益） | 2千円 |
|--|--|-------------|-----|

⑤の時点において、仕訳は以下の通りである。

(仕訳)

借方（農産物評価損） 7千円 / 貸方（農産物） 7千円

生物資産の公正価値は当初認識時及び各報告期間の末日において測定される。この例では、②の時点が当初認識時点である。

農産物の公正価値は収穫時点において測定される。この例では③の時点が収穫時点である。

IAS41は生物資産と農産物の売却コスト控除後の公正価値を測定した際に生じる利得または損失は、発生した期の純損益に含めなければならない（第26、28項）と規定している。②の時点、すなわち収穫時点において収益を認識することはIAS41の特徴である。IAS41における収益の認識は、日本において商品販売等に広く採用されている「販売基準」よりも早い時点でなされる。例で示したように販売時点でも収益または損失が発生するが、販売の事実在先立って収益を認識することに注意したい。

また、⑤の時点においても農産物の評価を行っている。⑤の時点における評価はIAS41農業ではなくIAS2棚卸資産において規定されている。

この例の01年における一連の取引を損益計算書（IFRSでは包括利益計算書の名称である）に示す。

図表5 IAS41の計算規定に従って作成される包括利益計算書（抜粋）

包括利益計算書(抜粋)

(単位：千円)

| 01年12月31日に終了する年度 | |
|------------------|----|
| 農産物評価益 | 40 |
| 農産物販売益 | 2 |
| | 42 |
| 農産物評価損 | 7 |
| 営業利益 | 35 |

(出所) 筆者作成

図表5は、IAS41の計算規定に従って作成される包括利益計算書である。農産物評価益は、作物の生物的变化による価値の増加分40千円が表示される。農産物販売益は、農産物の販売によって得た利益2千円が表示される。

図表5の損益計算書において、収穫額60千円は表示されない。収穫額60千円が表示されないことにより、生産の実績に関する情報は提供されていない。また、販売額50千円も表示されない。販売額が表示されないことにより、販売の実績が総額で表示されない。

V 企業会計原則，所得税法，IAS41の比較

1 企業会計原則，所得税法，IAS41における収益認識時点の比較

これまで用いてきた福岡農園の事例を用いて，簡易的な損益計算書によって3つの計算方法を比較したものが図表6である。

図表6 簡易損益計算書による比較

| | 企業会計原則 | 所得税法 | IAS41 | (単位:千円) |
|----|--------|------|-------|---------|
| 収益 | — | — | — | 時点① |
| | | | | 時点② |
| | — | — | 40 | 時点③ |
| | 50 | 50 | 2 | 期間④ |
| | — | 12 | — | 時点⑤ |
| 合計 | 50 | 62 | 42 | |
| 費用 | 20 | 20 | — | 時点① |
| | | | | 時点② |
| | — | — | — | 時点③ |
| | — | — | — | 期間④ |
| | ▲4 | — | 7 | 時点⑤ |
| 合計 | 16 | 20 | 7 | |
| 利益 | 34 | 42 | 35 | |

(出所) 筆者作成

図表6では，企業会計原則，所得税法，IAS41において認識時点がいつであることを明らかにするために，時点①から時点⑤に区分している。以下においては，図表6に基づきながら，時点ごとに検討する。

(1) 収益の認識

時点①は会計期間の初日であり，すべての計算方法において収益が認識されない(図表6)。

時点②は苗の購入時点であり，すべての計算方法において収益が認識されない(図表6)。

時点③は，農産物の収穫時点である(図表6)。

IAS41は収穫された農産物を資産として認識する。まず時点②の定植時点において水稻を生物資産として認識し，公正価値を購入価格によって20千円として測定している。その後，生物資産は収穫時点まで成長を続け，その価値を増加させる。成長した生物資産は，収穫時点において新たに農産物(資産)として認識されることになる。資産として認識された農産物は，その公正価値を売却価格によって60千円と測定される。生物資産であった時点において20千円だった公正価値が，農産物となった時点において60千円となるのは，成長による価値の増加が

反映されたためである。したがって、20千円と測定された生物資産と60千円と測定された農産物の価額の差である40千円が、時点③において収益として認識されている（図表6時点③）。

他方、企業会計原則と所得税法では、この時点②では収益としての認識は行わない。期間④は、販売時点である（図表6）。

企業会計原則と所得税法はともに販売によって得た現金を資産の増加として認識し、販売の事実を収益の実現として認識する。資産および収益の測定は販売によって得た現金50千円の金額によってなされる。

IAS41は、販売によって得た現金を資産の増加として認識し、農産物の引き渡しを資産の減少として認識する。期間④では資産（現金）の増加は50千円であり、資産（農産物）の減少は48千円であると認識することから、その差額2千円が発生している。この差額2千円は、資産の増加から資産の減少を差し引いた資産の純増加分であるため、収益の発生であると認識することができる。その収益の測定は、資産の純増加分の2千円によってなされている。

時点⑤は、決算日（決算貸借対照表作成日）である（図表6）。

時点⑤においては、所得税法のみが収益12千円を認識している。

第2章で示したように、所得税法は、期末の農産物棚卸高を資産として計上するとともに、同額を収益として計上することを要請している。時点⑤では、所得税法の要請に基づき、期末の農産物棚卸資産を収益として認識し、収穫時の市場の販売価格を用いて25千円と測定している。

収益は実現主義と発生主義に基づいて認識される。事例において、企業会計原則は、販売という事象が発生した時点のみにおいて収益を認識していることから、実現主義に基づく販売基準を採用していることが示される。

所得税法は、販売という事象が発生した時点において収益を認識し、さらに時点⑤において販売に至っていない農産物を収益として認識している。期中においては実現主義に基づく販売基準を採用していながらも、決算の手続きの一部に発生主義に基づく収穫基準を取り入れることによって農業における所得税法の収益認識は発生主義に基づく収穫基準を採用している。

IAS41は資産または負債の増加と減少に着眼点を置いている。収穫時点において示した通り、生物資産であった時点において20千円だった公正価値は、成長による価値の増加が反映され、収穫によって農産物となった時点において60千円となる。IAS41は収穫時点において農産物を資産として認識し、資産の価値の増加分を収益として認識しており、収穫基準を採用していると言えよう。販売によって発生する収益は、IAS18の規定によって実現主義に基づく販売基準を採用している。

所得税法とIAS41は、農産物の収益認識において収穫基準を採用してはいるが、部分的に販売基準をも採用しているので、いわゆるハイブリット構造を持っていると言えよう。

(2) 費用の認識

つぎに費用の認識について述べる。

時点①は会計期間の初日であり、すべての計算方法において費用が認識されない(図表6)。

時点②は苗の購入時点である(図表6)。企業会計原則と所得税法では、20千円で苗を購入した事象をとらえて費用として認識している(図表6時点②)。これに対してIAS41では、20千円の生物資産(資産)を取得したという認識であり、費用としての認識はなされていない(図表6)。

時点③は収穫時点であるが、すべての計算方法において費用は認識されていない(図表6)。

期間④は販売時点であり、すべての計算方法において費用は認識されない(図表6)。

時点⑤は、決算日(決算貸借対照表作成日)である(図表6)。

企業会計原則では、時点②において発生した費用(種苗費)についての繰延べを行っている。繰り延べられる額は、「種苗費×貸借対照表日の在庫数量/玄米の収穫数量」で算定される。繰り延べられる価額は4千円である。この繰延額は図表6時点⑤においてマイナスで表示される。

所得税法は、企業会計原則とは異なり、費用の繰延べを要請していない。そのため、時点⑤においては費用の認識はなされない。

IAS41は、貸借対照表日の在庫について公正価値による再度の測定を要請している。再度の測定の結果、資産の価値の減少7千円が生じ、これを費用として認識している。

2 企業会計原則、所得税法、IAS41における収益認識基準の比較

企業会計原則における収益認識基準は、実現主義が採用されている。物品の販売において、原則として実現主義に基づく販売基準が適用されている(損益計算書原則三のB)。販売基準は、販売時点すなわち、取引に対して商品を引き渡した時点を基準にして、収益が実現したとみなされる基準である。

所得税法の計算規定における収益認識基準は、販売という事象が発生した時点において販売基準により収益を認識し、さらに決算時点において販売に至っていない農産物期末棚卸高についても収穫基準により収益として認識している。販売に至っていない農産物期末棚卸高を収益として認識することは、財貨又は用役の移転とそれに対する現金又は現金等価物の取得という販売基準の要件を満たしていない。財貨又は用役の移転とそれに対する現金又は現金等価物の取得に先立って収益を認識するというを示している。

所得税の計算方法は、販売基準と収穫基準のいわゆるハイブリットな構造でありながらも、最終的には収穫に至った農産物のすべてについて収益を認識する結果へ導いていることから、収穫基準による収益認識を行っていると考えられる。収穫基準による収益認識は、財貨又は用役の移転とそれに対する現金又は現金等価物の取得が行われていないが、収穫という事象に

よって資産価額の増加という事実が発生することによって収益が認識されることから、実現主義による収益の認識ではなく発生主義による収益認識基準を採用していると考えられる。

IAS41の収益認識基準は、「収穫基準」という語をその文中に用いてはしていないが、収穫によって生物資産が農産物資産となった時点における資産の価値の増加分を収益として認識することから、収穫基準の一種、すなわち、「IAS41の収穫基準」と言えるのではなかろうか。なお、販売時点における収益認識基準は、IAS18においてIAS41と区分して規定されている。

Ⅵ 現行制度の問題点とその解決方法

前章では3つの計算方法を比較検討した。本章では問題点の指摘および問題点の解決方法を示す。

1 現行制度の問題点

図表6で示したように、企業会計原則、所得税法、IAS41の計算規定に従って作成された計算書類の全てが、収穫額と販売額の双方を表示していない。このことは次のような問題点を生じさせる。

(1) 収穫額が表示されない問題点

製造業において企業の生産効率は製造原価報告書によって開示される。製造原価報告書は企業の製造活動の内容と量を詳細に示すものである。例えば自社を同業他社と比較する場合に、材料費、労務費および経費の多寡や売上高に対する割合といった情報を提供する。

一方、農業会計において農業者の生産効率を詳細に提供する計算書類は企業会計原則、所得税法、IAS41のいずれにも存在しない。第Ⅱ章で示したように、存在しない理由として農業会計が持つ貨幣価値測定の問題、取得原価主義の問題、収益認識基準の問題、および記帳のインセンティブの問題という特質により作成不可能であるか、あるいは作成不可能ではないが煩雑な作業が必要であり、実務的ではないためである。

さらに、図表6で示したように農業会計においては生産効率の詳細な情報のみならず、収穫総額でさえも計算書類に表示されない。農業は製造業と同様、生産量を超える量の販売は不可能である。販売という最終目標を達成するためには、生産という中間目標が達成されなくてはならない。生産総額を表示することは、販売を最終目標とする農業活動の全過程を理解する上で極めて有益な情報である。

農業者にとって、製造業者のように生産総額を原価の積み上げで計算することは実質的に不可能である。しかしながら、生産総額を収穫された農産物の価額であるとした場合、計算し、表示することは困難ではない。収穫額は、「本年収穫量」に近隣の青果市場の市場価格を乗じ

て算出できる。収穫額を表示することは重要であり、このように容易に算出できるにもかかわらず、計算書類に表示されないことは問題であると考えられる。

(2) 収穫額と販売額が対応しない問題点

農業会計においては、農業者の経営分析が行えない場合がある。この問題が表面化しない理由は、次のように考えられる。

JAの支部ごとに組織されている青色申告会は、会員である農業者の所得税確定申告書と所得税青色申告決算書を作成している。作成を通して、農業者の財産状況、経営成績、さらに家族構成などの個人情報についても、JAは有している。そのためJAバンクが農業者に融資を行うに際して、所得税確定申告書と所得税青色申告決算書を改めて農業者に徴求する必要はない。JAは、農業者本人よりも正確に農業者の財産状況と経営成績を理解しているかもしれない。

JAバンク以外の金融機関から生産者直売所建築のための融資を受けようとする際を考えてみたい。農業者が過去5年間の所得税確定申告書と所得税青色申告決算書を提示した場合、銀行の融資担当者は、これらの書類によって融資の可否の決定に関する有益な情報を十分に得られるであろうか。過去5年間の所得税青色申告決算書は、収穫額のうちどれだけが販売額となっているかという情報を提供しない。農業者が農産物を生産し収穫を得る能力と収穫した農産物を販売する能力は、この所得税青色申告決算書からは判断することはできない。このように、農業者の生産能力と販売能力の対応関係についての情報が欠落していることは、融資等の意思決定を行う際に有用な情報を提供することを妨げている。

企業会計原則、所得税法、IAS41による会計報告書は、収穫額と販売額の対応関係を示さないため、販売戦略のための有用な情報を提供できないという問題点がある。

2 一括表示法

前節において収穫額が表示されない問題点と、収穫額と販売額が対応していない問題点を指摘した。また、農業会計においては製造原価報告書のように生産効率の詳細な情報を提供する計算書類が存在しないことを指摘した。さらに、生産総額の測定に収穫された農産物の時価を用いることで、生産総額は比較的容易に測定されることについて指摘した。

本節では、収穫額と販売額が対応していない問題点を解決する方法の一つとして、収穫額と販売額の双方を表示し、収穫額と販売額を対応させる手法の提示を試みる。

はじめに、収穫額と販売額を対応させるための仕訳を以下に示す。なお、各仕訳の表示単位は千円である。

- ①の時点において、仕訳を行わない。
- ②の時点において、仕訳は以下の通りである。

大木一也

(仕訳)

借方(種苗費) 20千円 / 貸方(現金) 20千円

③の時点において、仕訳は以下の通りである。

(仕訳)

借方(農産物) 60千円 / 貸方(収穫高) 60千円

④の期間において、仕訳は以下の通りである。

(仕訳)

借方(現金) 50千円 / 貸方(売上高) 50千円

ここで、収穫高60千円のうち販売した4俵に対応する金額の振替仕訳を行う。計算式は、「収穫高60千円×販売された4俵/全収穫高5俵=48千円」である。

(仕訳)

借方(販売原価振替高) 48千円 / 貸方(農産物) 48千円

⑤の時点において、仕訳は以下の通りである。

(仕訳)

借方(農産物評価損) 7千円 / 貸方(農産物) 7千円

次に、①から⑤の仕訳に基づいた損益計算書を示す。

図表7 一括表示法による損益計算書

損益計算書 (単位:千円)

| | |
|---------|-----------|
| 収穫額 | 60 |
| 販売原価振替高 | ▲ 48 |
| 農産物評価損 | ▲ 7 |
| 販売額 | <u>50</u> |
| 収益合計 | 55 |
| 種苗費 | <u>20</u> |
| 当期利益 | 35 |

(出所) 筆者作成

この損益計算書においては、敢えて収穫額と売上額の双方を併記した。この損益計算書が示す情報は、収穫額が60千円、収穫額の中の販売額に対応する収穫額(販売原価)が販売原価

振替高の48千円、そして販売額が50千円というものである。前節において指摘した収穫額と販売額が対応していない問題点は解決されている。

しかしながら、この損益計算書では収穫額と販売額とに収益を二重に計上しているという点で新たな問題点が発生している。この表示方法は、収穫額と販売額があたかも別個に存在するとの誤った理解を与える危険がある。

次節以降において、収益の二重計上を回避したうえで収穫額と販売額の対応関係を表示する方法を検討する。

3 販売に焦点を当てる表示

前節において、収益の二重計上は損益計算書という一つの計算書類に収穫額と販売額という二つの収益項目を併記したことによって発生している。ここでは収穫高と売上高の併記を避けるために、収穫額を損益計算書とは別に表示することを試みる。

別に表示するための計算書類をここでは仮に「農産物増減計算書」と呼ぶことにする。農産物増減計算書は、最初に収穫額を表示し、これらのうちどれくらいが販売されたかを示す。最後に販売されなかった在庫について時価評価を行い、当期農産物増減額を表示するという内容である。

これまでと同一の事例を用いて作成した損益計算書と農産物増減計算書を以下に示す。なお、仕訳は第2節の仕訳と同一であるため省略した。金額は千円単位である。

図表8 販売に焦点を当てた場合の分割表示法による損益計算書と農産物増減計算書

| | | | |
|----------------|----|-------------------|-----|
| 損益計算書 (単位: 千円) | | 農産物増減計算書 (単位: 千円) | |
| 販売額 | 50 | 収穫額 | 60 |
| 当期農産物増減額 | 5 | 販売原価振替高 | ▲48 |
| 収益合計 | 55 | 期末農産物評価損 | ▲7 |
| | | 当期農産物増減額 | 5 |
| 種苗費 | 20 | | |
| 当期利益 | 35 | | |

(出所) 筆者作成

図表8は、損益計算書において販売基準により販売額を表示し、農産物増減計算書において収穫基準により収穫高を表示する方法を示している。

この損益計算書は、所得税青色申告決算書の損益計算書と同一の表示形式である。最初に販売基準によって売上高を計上し、期末農産物棚卸高を収入金額に加算することによって最終的に収穫基準による収益認識を行う。第三章で述べたように、収益認識はハイブリット構造によってなされる。これは販売に焦点を当てる表示である。

この表示方法によって収穫額と販売額の双方が表示され、収穫額と販売額の対応関係が表示される。

しかしながら、筆者が目指しているものは、販売額よりも収穫額を最初に示すことである。この損益計算書は販売基準による販売額を表示しており、収穫基準を採用していない。収穫基準を採用する場合、収穫額を表示することは販売額を表示することよりも優先されるべきであると考えられる。

次節において、収穫額を主とし販売額を副として、収穫額を損益計算書に表示する方法、すなわち収穫に焦点を当てる表示方法を検討する。

4 収穫に焦点を当てる表示

本節では、収穫額を主とし販売額を副として、収穫額を損益計算書に表示する方法を検討する。図表9は収穫基準を採用して収穫額を表示した損益計算書である。なお、仕訳は第2節で示したものと同一であるため省略している。

図表9 収穫に焦点を当てた場合の損益計算書と農産物販売益明細書

| 損益計算書 (単位: 千円) | | 農産物販売益明細書 (単位: 千円) | |
|----------------|----|--------------------|----|
| 収穫額 | 60 | 販売額 | 50 |
| 農産物販売益 | 2 | 販売原価振替高 ▲48 | |
| 期末農産物評価損 ▲7 | | 農産物販売益 | 2 |
| 収益合計 | 55 | | |
| 種苗費 | 20 | | |
| 当期利益 | 35 | | |

(出所) 筆者作成

図表9の左側に示される損益計算書で収穫額の60千円を総額で表示し、図表9の右側に示される農産物販売益明細書で販売額の50千円を総額で表示している。収穫額60千円のうちの販売原価振替高48千円が販売額50千円に対応することを示している。

さらに、農産物販売益明細書においては、実際の販売額50千円とそれに対応する販売原価振替高48千円との差額2千円を農産物販売益として表示している。農産物販売益は、前節で示した図表8の表示方法が提供していない情報である。

現行の3つの制度によって提供されないこれらの情報は、会計情報利用者にとって不要なものであろうか。答えは否であると筆者は考えている。取引先選定の場面のほか、融資の可否決定の際にも、意思決定のための重要な情報であると考えられる。農協に依存することなく自立しようとする場合、農業者は本節で示すような情報を自発的に開示する必要があると考える。

VII おわりに

本研究の目的は、農業と会計との間の「相性の悪さ」を生む原因を指摘し、それによって引き起こされている問題点を指摘し、その解決方法の一つを提言することである。

収穫額が表示されることにより、農業者が持つ生産能力が示される。取得原価主義に従った会計処理により販売原価を表示することは、とりわけ小規模な農業者にとって困難である。農産物の原価を費用の積み上げ計算によって算出する方法ではなく収穫額という収益からアプローチすることによって、販売原価は容易に算出される。販売額と販売原価の差額である農産物販売益は、販売される農産物が一般の市場価格より高い価格で、あるいは低い価格であるかについての情報を与えることができる。収穫額、販売額および販売原価の全てを損益計算書に表示することは、図表9で示される損益計算書と農産物販売益明細書では可能である。これにより、現行の3つの会計制度においては算出することが困難であった売上総利益率は容易に算出できる。

以上のように本研究では、取得原価主義による原価計算を行うことが困難な小規模農業者に対して、実務的に作成可能な、従来とは別の様式による損益計算書と農産物販売益明細書を用意することを提言している。

参考文献

- IFRS財団（2015）『国際財務報告基準』中央経済社、2015年。
- （一社）全国農業経営コンサルタント協会および（公社）日本農業法人協会制定（2014）『農業の会計に関する指針』<http://hojin.or.jp/standard/190419shishin.pdf>、2019年6月10日閲覧。
- 戸田龍介編（2014）『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。
- 農林水産省（2015）『2015年農林業センサス報告書』<http://www.maff.go.jp/j/tokei/census/afc2015/280624.html>、2019年6月10日閲覧。
- 長谷川茂男（2014）『表解IFRS会計講義』中央経済社、2014年。
- 松本徹（2018）「農業に関する会計基準をめぐる国際的動向と問題点の考察」専修大学『専修商学論集』第106号、2018年。

【執筆者紹介】

林 用黙（経済・ビジネス研究科現代ビジネス専攻博士後期課程在学中）

大木一也（経済・ビジネス研究科現代ビジネス専攻博士前期課程2019年9月修了）

経済・ビジネス研究 12号 2020年3月31日発行

編集委員 黄 完晟, 土井一生, 宗像 優
文 言, 中原裕美子

発行人 内 山 敏 典

発行所 九州産業大学大学院
経済・ビジネス研究科
〒813-8503 福岡市東区松香台2-3-1
電話 (092)673-5290
Graduate School of Economics and Business,
Kyushu Sangyo University
2-3-1 Matsukadai, Higashi-ku
Fukuoka 813-8503 Japan

印刷所 (株) 昭 和 堂
〒812-0051 福岡市東区箱崎ふ頭5丁目1-5
電話 (092)260-9494
URL:<http://www.showado.co.jp>
