立毛の会計的評価に関する再検討

香川　文庸*
珍田　章生**
保田　順慶***

KEYWORD　立毛、原価計算、棚卸計算法、農業所得計算、商的工業簿記

1．はじめに

製品を生産する経営において最も重要な会計手続きは仕掛品と完成品への原価の配分である。この問題は、①会計行為が期間計算として行われること、②その会計期間と生産期間が一致しないこと、から生じる。原価計算を実施している経営ならば、仕掛品と完成品への原価配分は比較的容易だが、多くの中小工業経営は原価計算を実施しておらず、そこでは棚卸計算等によって仕掛品の評価が事後的に実施されている。

こうした事情は農業経営においても同様であり、多くの場合、会計期間と生産期間はリンクしない。例えば、連続的に周年生産している施設園芸経営や、秋蒔・冬蒔の作物がある耕種経営等では､工業経営における仕掛品に相当する立毛（未収穫農産物）が必ず存在する。そして、大半の農業経営は原価計算を組み込んだ会計を実践していない[1)]。したがって、そうした農業経営において立毛をどのように評価するのかは決して無視できない問題だといえる。立毛の評価に関しては、実務において既にある程度定着した方法が存在するし、先行研究においてもいくつかの手法が提示されているが、それらの妥当性に関する十分な検討・考察はなされておらず、いまだ議論の余地が残されているように思われる。

そこで、本稿では、主に耕種農業経営や施設園芸経営を念頭に置きつつ、既存の立毛評価方法について再検証を試みるとともに、立毛の評価に際して勘案すべき事項を整理し、より適切な立毛評価方法について考究するための土台を築くことを課題とする。かつて、加用（1973）は農業簿記においては「期末における立毛評価ごときは無意義といわねばならない」と述べたが[2)]、本稿では阿部（1976）の見解に倣い[3)]、「資本的支出と収益的支出を区分するために立毛の評価は必要」だとする立場から議論を進めることとする。

まず、第２節では、実務レベルで実施されている立毛評価方法の代表例である青色申告決算時の農業所得計算について吟味する。次いで、第３節では先行研究で提示されている立毛の評価方法を「会計の目的」という観点から批判的に検証する。そして、第４節で一般工業経営における簡易な仕掛品評価方法を概観した上で、第５節において、立毛の会計的評価を考究する際に留意すべき事項を整理する。

なお､既述のように､多くの農業経営は原価計算を組み込んだ会計は実践していない。また､農業の特殊性に配慮した原価計算システムが十分に確立しているともいえない[4)]。その場合､「原価計算を前提とした、工業経営的な仕掛品と完成品への原価配分の実施」を提唱すること

*龍谷大学農学部食料農業システム学科　**全国共済農業協同組合連合会　***大原大学院大学

に大きな意味はないと思われる。本稿では、あくまでも実際の農業経営が実行可能であり、かつ、より適切だと考えられる立毛評価方法について検討する。

2. 農業所得計算と立毛評価

現金主義の簡単な記録も含めて、農業経営は様々な形態・レベルの会計処理に取り組んでいる[5)]。このうち、費用の繰り延べや減価償却処理、棚卸資産の評価という視点が一応組み込まれている会計処理として多くの農業経営が――記帳代行サービスの活用も含めて――実践しているのは「青色申告決算に係る農業所得計算のための複式簿記」である。もちろん、農業所得計算のための複式簿記も決して十分に普及している訳ではないが、立毛を含む棚卸資産の評価を伴う会計処理の中では実践している経営が一番多いと判断できる。故に、実務における立毛の評価は農業所得計算の方法に依っているといってよい。

農業所得計算の目的はいうまでもなく課税所得の算定である。よって、立毛の評価は国税庁が定める基準に従って実施されねばならない。「農業を営む者の取引に関する記載事項等の特例について（法令解釈通達）1（3）」では、立毛の評価に関し、次のように記されている。

（イ）毎年同程度の規模で作付等をする未収穫農産物については、その整理を省略し、当該費用の額をその年分の必要経費に算入しても差し支えない。
（ロ）イ以外の未収穫農産物については、当該費用の額はおおむね種苗費、肥料費及び薬剤費に限定して差し支えない。

（イ）に関しては、毎年同じ種類の未収穫農産物が同じ量だけあるのならば、その評価や繰り延べを行わなくとも、各年の費用計算に及ぼす影響はほとんどないという判断によるものだと考えられる。しかし、実際にはそのようなことは稀である。作物構成や経営規模に変化が生じること、総作付面積が同じであっても作物毎の作付面積や区画は年によって異なることが一般的である。また、立毛の量がほぼ同じであり、費やされた資材等が同量だとしてもその価格は変化する。立毛が少量の場合は無視するという選択もあり得るかもしれないが、そうでないならば、立毛の評価をしないことには問題がある。

（ロ）の根拠は、種苗費、肥料費、薬剤費（農薬費）等の直接材料費は立毛が存在する圃場・区画と完成品を収穫した圃場・区画の面積といった単純な基準で一定程度正確に配分計算できることだと考えられる。農業経営の中でも農家の場合、大規模経営や法人経営を除けば雇用労賃はそれほど発生しないし、家族労賃が計上される場合、それは「ある特定の作物に対して発生する直接労務費」ではなく、「農産物生産・販売全体に係る間接労務費」としての性格を有するので、配賦計算を行うためには作業時間管理が別途必要になる。また、減価償却費に代表される間接費を配賦する際にも収穫作物と立毛への合理的な配賦基準を定める必要があるが、原価計算やその他の経営管理を実施していない経営にとってそれは容易な作業ではない。よって、（イ）、（ロ）のような措置は分かりやすいものだといえるが、その結果として計算される立毛の評価額は本来の値に比べれば小さなものとならざるを得ない。

通達は「特例」であり、(イ)、(ロ)共に「差し支えない」と表記されているが、現場では(イ)、(ロ)がデファクトスタンダードになっているとみてよい。農業所得計算における最重要の目的はある会計期間における課税所得を計算することである。そして、課税所得の計算を主眼とするならば、実は、立毛の評価に拘る必要はないともいえる。当期に立毛の評価額を小さくし、当期の費用を大きく見積もった場合、次期に繰り越される立毛評価額＝次期の費用が小さくなるだけなので、複数年を通してみれば費用の値は同額、したがって課税所得も同額になるので――時間価値や物価変動、累進課税等を無視すれば――立毛の評価に注力することの意味は小さいともいえる。極論を言えば、立毛が少量でなく、作物構成や量が年毎に異なる場合でも評価を無視することが出来ないわけではない。

阿部（1990）が指摘するように、青色申告農業所得計算（農業における税務会計）に関しては「記帳の簡略性」が重視される[6)]。会計行為に対する意欲がさほど高くない農業者にともかく記帳を実践させ、「ある程度正確な」課税所得を報告させるためには「簡略化された処理」を容認せざるを得ない。そして、その際、特に簡略化した処理が許されていると考えられるのが「財産計算＝貸借対照表の作成」である。農業所得の計算が主目的であるとはいえ、複式簿記を記帳する以上、損益計算書だけでなく貸借対照表も作成される。そして、納税申告に当たってはそれら双方の提出が義務付けられるが、貸借対照表の位置づけは副次的なものだといってよい。このことは、「簡易簿記」や「現金主義の簿記」に基づいて課税所得が計算される場合には、そもそも貸借対照表の作成・添付の必要がないことからも明らかであろう。

農業における税務計算に相当する農業所得計算においては、立毛の評価を無視したり、直接材料費のみで評価したりすることが可能である。しかし、そうした処理には問題がある。第一に、本来は控除し、次期に繰り延べるべき費用を当期に負担させることになる故、算定される農業所得は会計期間毎の経営成果を十分に捉えたものとはならない。第二に、貸借対照表に計上される棚卸資産の評価額が実際から乖離した値（小さな値）になる。これらはいわゆる「逆基準性」の問題である。農業所得計算も会計行為の一種だが、その結果として作成される損益計算書や貸借対照表は経営の実態（経営成績および財政状態）を適切に写像するためのルールに基づくものとは異なる。それでは、会計が果たすべき本来の機能である経営成績・財政状態の適切な把握を重要視する場合、立毛の評価は如何にして行うべきであろうか。次に、この点を意識しながら先行研究をサーベイする。

3．経営成績・財政状態の把握と立毛評価

（1）農業簿記会計と経営成績・財政状態の把握

一般企業における会計行為の柱はいうまでもなく複式簿記であり、その会計行為の目的は財務諸表（損益計算書、貸借対照表）を通した経営成績および財政状態の把握である。近年では、これに加えてキャッシュ・フロー情報の作成やその他の物量情報、記述情報の作成と開示も会計の目的と考えられているが、会計行為の根幹は経営成績と財政状態の把握である。費用収益アプローチが主流であり、損益計算書の位置付けが貸借対照表よりも重いと考えられていた時期があったことは事実だが、そうした時期にあっても貸借対照表は「将来の費用と収益を格納

する機能」を果たす重要な計算書類として位置づけられていた。また、今日では資産負債アプローチという観点、将来キャッシュを獲得するための経済的資源の保有状況を把握するという観点から貸借対照表の役割も損益計算書と同じく重要視されている。

農業所得計算の主目的は期間課税所得の計算である。故に、農業所得計算においては損益（所得）計算書の役割がより重要だと考えられるが、経営の実態を写像するという観点に立てば貸借対照表も同じく重要である。立毛をどのような基準・手法で評価したとしても複数年をタームとして捉えれば計算される損益（所得）の総計は同値になる。ある会計期間の経営成果を適切に把握することはできないが、複数年に渡る経営成果は一応把握可能だといえる。しかし、貸借対照表に記載される立毛評価額は評価基準・方法によって異なるし、物的に実在する立毛の評価額が貸借対照表にはまったく計上されないこともあり得る。故に、立毛の評価について議論する際には、経営成績の観点も当然重要だが、財政状態の観点もそれと同様に重要、もしくはより重要だといえる。

それでは、経営成績・財政状態を適切に把握することを目的とした会計において立毛はどのような基準・手法で評価すべきとされているのだろうか。以下、この点について代表的な先行研究をサーベイするが、その際、次の諸点に留意する必要がある。

第一は、先行研究で提示されている簿記様式、記帳手順等には農業経営が持つ生産経営としての性格が十分に反映されておらず、原価計算の実施が必須ではないことである。すなわち、経営外部との取引を記帳･集計し、棚卸資産については事後的に評価することで経営の状態（経営成績と財政状態）を捉えようとするものだといってよい。原価計算の手順を解説したテキストもいくつか存在するが、それはあくまでもアドバンスな位置づけであり、必ず実施すべきとされているわけではない。

つまり、先行研究では、農業経営が実践する簿記・会計は事実上、商的工業簿記的な棚卸計算法（農業所得計算と同じ方法）に留まると考えられているといってよい[7)]。そして、こうした想定は妥当だと判断できる。農業者が原価計算を実施することは容易ではなく、その必要性を多くの農業者は感じておらず、農業経営に適合した原価計算方式も十分には確立していないからである。もちろん、同じ計算方法を用いるとしても何をどう評価して計算するのかは別問題である。棚卸計算法を用いて農業所得計算の結果とは異なる会計情報、経営の実態を適切に写像するような――厳密には、適切に写像することを目指したルールに基づいて算定された――会計情報を作る必要がある。

第二は、計算方法が事実上同じであることから、本来は財務会計的な手順・処理を解説すべき箇所で農業所得計算が容認している手順・処理がしばしば示されていることである。農業簿記に関する先行研究の多くは、複式簿記を前提とし、農業経営が適切な財務諸表（損益計算書と貸借対照表）を作成することを目指したものである[8)]。故に、株主へのアカウンタビリティ（説明責任）の遂行という意味とは異なるが、財務会計的な視点で本来は組み立てられていなければならない。農業所得計算と納税申告書作成のための複式簿記について論じた研究・文献において税務基準の記述がなされているのはある意味当然だが、そうでない研究・文献においても同様の解説は散見される。そのことの意味や適正性について検討する必要がある[9)]。

以上を意識しながら、先行研究が立毛の評価に関し、どのような基準・方法を提示しているのかを整理する。

（2）立毛の評価方法に関する先行研究の議論

田中（1963）は、決算時に一年性作物を圃場での立毛状態で繰り越す際には「当該年度の投下費用をもってその資産価値」とするとともに、「（借）小植物××（貸）小植物費用諸勘定××」という仕訳をもって繰越資産計上することとしている。そして、「いうまでもなくこの場合の貸方は、すでに費用に計上されている種苗費、肥料費、雇傭労賃などの諸勘定の相殺勘定になる」と述べている[10)]。しかし、具体的な費目構成やその根拠については明記されておらず、相殺する各費用の計測方法についても述べられていない。

阿部（1972）は、「立毛や育成中の植物、または育成中の動物については、原則としてそれに投じられた生産原価で期末の棚卸しを行う。ただ、この生産原価を後章（筆者注：原価計算を解説する章）で述べるようなすべての費用を累積した実際原価によるか、生産原価のうちで大部分をしめる費用、たとえば肥育豚における飼料費と労務費のみとするかは当事者の判断による。もちろん実際原価によることが望ましいが、間接費の配賦などが複雑で、算定しえないばあいには、便宜的に明らかに大部分を占める直接費のみの累積価とすることもやむを得ないであろう」と述べている[11)]。原価計算を行う場合には、すべての原価費目で立毛を評価するが、そうでない場合には部分原価（この場合は具体的には直接費）のみでの評価で済まさざるを得ないという指摘だと判断できるが、その根拠は示されていないし、「やむを得ないであろう」という判断基準の適正性にも疑問が残る。

大槻他（1975）は、流動資産台帳に記載する小植物の記帳手続きを解説する箇所で「その評価には費用価評価法を採用し、作付時から評価時（年度始）までに費やされた費用（種苗費、肥料費、労賃、動・畜力費など）の合計額でもって評価する」、「なお、野菜などで、収穫直前にある場合は、成品評価法を用い、庭先販売価格から、販売時までに要する見積費用を差引いて評価してもよい」と述べている[12)]。また、執筆者の一人である菊地の研究、菊地（1986）にもまったく同様の記述がある[13)]。農業所得計算の評価方式とは異なり、労賃他が考慮されているが、大槻他および菊地の研究でも、何故、費目をそれらに限定するのかが明確には示されていないし、各費用の計測方法についても記述はない。なお、成品評価法とは、完成品となった時の予想価格から完成品になるまでに要する費用を控除することによって立毛評価を行うものである[14)]。ここで、「収穫直前の野菜など」という限定が付されているのは、収穫までの期間が短ければ予想販売価格を一定の精度で推算できるが、収穫までにまだ間がある場合にはそれが困難だからだと思われる。

倉田（1979）は、面積を単位として仕掛品群（筆者注：立毛）を認識し、面積割で費用を按分することで仕掛品群の取得原価を把握することが可能だと述べている。そして、その費用としては「期末までに仕掛品群のために要した種苗費、肥料費、農薬費、労働費などによって評価するのであるが、その際少額の間接費は省略してもよいとされる」、「重装備の施設園芸のように施設の減価償却費が多額にのぼる場合には、これを無視できないであろうが、これは間接費であるために各種の立毛作物の負担割合をきめることが必要になる。この負担割合をきめるには、各立毛作物の作付面積と期末までの占有期間にもとづくもの、予定あるいは標準の売上高を占有期間で調整したもの、などによるのが適切であろう」と指摘している[15)]。「省略してもよいとされる」という表現がどこから導かれたのかは不明だが、先行研究の中で最も詳細に立毛の評価方法について論じている。現実問題として立毛に費用を負担させる際には面積を介

して計算せざるを得ず、実際にそういう手順を踏んでいると考えられるが、面積を単位に立毛を把握し、その評価額を圃場・区画の面積を介して――面積割、面積×計数割等で――把握することを明記しているのは、取り上げた先行研究の中ではこの文献のみである[16)]。

西村（1988）は「立毛類の価額は評価時までに費やされた種苗代、肥料代、薬剤費等の費用の合計額によって計算する。小植物（筆者注：立毛）の年度作付面積に大きな変動のない限り、全体としての小植物在高は年年殆んど変化がないものとして処理してもよい」と述べている[17)]。また、同じ著者が編纂した文献であり、課税所得を計算するための複式簿記の解説書としての性格が強い西村編（1998）にもまったく同様の記述がある[18)]。

工藤（1995）は、期末に畑やハウスで栽培中の作物を未収穫作物とした上で、その評価に関し、「その時点までに要した種苗費、肥料費、農薬費等で行います。細かく費用をあげていくとめんどうになりますので、直接にかかった主なものだけにとどめるのが普通です」と述べている[19)]。税法との関連を意識して著された文献である故に[20)]、こうした評価方法が解説されていると判断できる。しかし、「正確にいうと、一会計期間に実現した収益と、そのために要した費用を対応させて損益を計算しなければならないということです。これを費用収益対応の原則といいます」と記述しているにも関わらず[21)]、説得的な理由を示さずに費目を限定し、労務費や間接費の扱いに関する説明がないことについては疑問が残る。

大泉他（2016）は、「単年性の作物で、期末に圃場や温室で収穫されずに栽培中の農産物は、当期末までに要した費用（取得原価）で評価して、未収穫作物勘定（資産）に計上する」と述べ、具体的な費用として、種苗費、肥料費、農薬費を挙げている[22)]。

古塚・髙田（2021）は「単年性作物で期末に圃場に収穫されずに残っている農産物は、未収穫作物勘定（あるいは立毛勘定）で処理する。これは、工業における仕掛品勘定に相当する。評価は原則として原価主義で、期末までにかかった費用で行う」、「未収穫作物の評価額が少なければ、未収穫作物としての仕訳はしなくてもよい」と述べ、その費用の具体例として種苗費、肥料費、農薬費のみを提示している[23)]。

農業簿記検定の教科書には１級、２級、３級の三種類が存在するが、このうち、原価計算の実施を前提としない３級のテキストでは、種苗費、肥料費、農薬費を各勘定から仕掛品勘定へ振り替える処理が示されている[24)]。一方、原価計算を実施する１級、２級のテキストでは、直接材料費だけでなく加工費（労賃、減価償却費等の経費）も完成品と仕掛品（未収穫農産物、立毛）に按分する処理が示されている[25)]。

農業法人を適用対象として設定された「農業の会計に関する指針」では、「自己の栽培等に係る棚卸資産の取得価額は、その資産の栽培等のために要した原材料費、労務費、及び経費の額とする」とされている[26)]。農業法人（大規模企業的経営）の場合、原価計算の実施が前提になっているので、仕掛品勘定（製造勘定）が設定され、仕掛品＝立毛（未収穫農産物）の取得原価が間接費も含めて計算されることになるものと思われる。

（３）小括――立毛評価に関する基本的論点――

先行研究では立毛の評価に関して基本的に取得原価主義をベースとした方法が提唱されているが、いかなる費目を計算対象とするのかは統一されていない。具体的には、①減価償却費に代表される間接費の配賦の有無、②労賃、動力費等の計上の有無、である。以下、順にみてい

こう。

間接費の立毛への配賦に言及しているのは阿部（1972）、倉田（1979）である。ただし、それらの研究でも「複雑ならばやむを得ない」、「少額ならば省略してもよい」という表現で間接費の立毛への配賦計算をしない処理が容認されている。問題はその根拠が不明であることである。間接費を配賦計算するためには、厳密に言えば、立毛と完成品の数量及び立毛の加工進捗度を把握する必要がある。工業製品ならば、仕掛品の数量とその加工進捗度はある程度正確に把握できるかもしれないが、農産物の場合、収穫前の農作物が収穫後にどのくらいの数・量となるのかは――特に根菜類等では――事前に把握できないし、加工進捗度も収穫までの残日数といった形でしか把握できない。そのため、「不正確な配賦計算しかできないのであるならばそうした費目の配賦はむしろ割愛する」いう判断がなされているのだと考えられる。

しかし、倉田（1979）が自ら述べているように、施設型経営の場合、間接費のウェイトが高く、そうした処理では不十分である。また、耕種経営においても今日では機械化が進んでおり、減価償却費に代表される機械関連コストの配賦を省略することが妥当とはいえない。そもそも、立毛に関し、何がしかの評価を行うことの根拠の一つは費用収益対応の原則である。費用収益対応の原則を重視して立毛の評価を行う一方で、本来含まれるべき費目である間接費の配賦計算を除外することは必ずしも適正とはいえない。

次に労賃等の取り扱いについて検討する。先行研究を時系列で観察すると、古い時代の研究では、立毛の評価に労賃等を含めることとされているが、近年の研究では立毛評価額の構成費目は種苗費、肥料費、農薬費の三種、いわゆる直接材料費に限定されているといってよい。取得原価主義による評価をするのならば費目を設定する明確な基準が必要だが、先行研究ではそうした理由は提示されていない。課税所得計算のための複式簿記を解説した文献が立毛評価額の構成費目を種苗費、肥料費、農薬費に限定していることについては税法の規定（特例）に沿ったものだと判断できる。しかし、財務会計もしくは企業会計的な観点から農業簿記を論じている研究においてもそうした限定がなされていることには疑問が残る。

農業所得計算（税務）において容認されている評価方法が、経営成績と財政状態を適切に把握するための農業会計（アカウンタビリティに基づくという意味ではないが、財務会計的な農業会計）においても無意識に踏襲されている可能性がある。「税務会計で認められている処理＝財務会計的に適切な処理」ではないことに留意すべきである。そもそも、農業所得計算の基準となっている「農業を営む者の取引に関する記載事項等の特例について（法令解釈通達）１（３）」はあくまでも特例である。そして、その原型が成立したのは1968年であり、立毛の評価に関する規定は当時から基本的に変わっていない。機械化が進み、労働力を雇用する農業経営も一部で増えており、家族経営であっても家族労賃の費用計上が珍しくなくなってきた今日においては、その規定は妥当ではないかもしれない[27)]。農業所得計算の規定を援用するのならば、そうした検証が必須であろう。また、特例の内容は「そうしても差し支えない」である。故に、農業所得計算を行う場合であっても立毛評価額の構成費目を種苗費、肥料費、農薬費に限定せねばならないわけでは決してない。必要ならば他の費目を組み込んでもよいし、本来はそうすべきである。経営成績・財政状態を出来るだけ適切に把握することを目指して作られた会計情報を納税目的の資料として活用することは十分に可能だし、むしろ、その方が望ましいともいえる。

経営成績だけでなく、財政状態を捉えることも重視し、そのために貸借対照表を作るのならば、そこに記載される立毛の評価額も出来る限り適正な数字であることが望ましい。農業の場合、現状では税務会計（農業所得計算）の結果を他の用途（財務会計、管理会計）に活用しているというのが実態だが、それは逆基準性という観点に立てば必ずしも正しくない。経営の実態を把握するためには、本来は、まず財務会計的な視点で会計情報を作成する必要がある。既述のように、多くの農業経営が実践可能であり、多くの農業経営が実践すべき（ただし、多くの農業経営はいまだそれを実践していない）簿記・会計の様式が農業所得計算と同じ棚卸計算法であることは事実である。しかし、同じ記帳・計算システムだとしても何を計算対象とし、どう評価するのかは別の問題である。事後的に立毛等の棚卸資産評価をするというプロセスが同じであっても、その評価には経営の実態を適切に反映するような基準・方法を採用すべきである。農業所得計算が容認している直接材料費のみでの評価であっても損益計算（課税所得計算）はある程度の精度で行うことができるが、財政状態の把握に関しては問題が残る。その場合、貸借対照表分析や各種の経営分析の結果数値にも影響が及ぶことになる。

会計数値は、どれだけ精緻に記録、計算、集計しても「絶対的に確実な真の値」を算定することはできない。例えば、減価償却費をフォーミューラーアプローチで計算する時点で、それは真の数字とはいえない。しかし、「完全に正しい数字は得られない」から「できるだけ正しい数字を追う努力をしなくともよい」わけではない。減価償却費の例に関しても、適切と考えられる計算方法を前提とした上で、その前提において数値を算定し、計上することに意味がある。このことは、立毛の評価に関しても共通する。棚卸計算法は決して精緻な計算システムではない。しかし、多くの農業経営が実践すべき簿記様式が棚卸計算を前提とするのならば、その枠内で選択可能・実行可能なものの中から最も適正な計測ルールや前提条件を設定し、そのルール･条件に沿った正しい立毛評価額を算定すべきであり、そうすることは有益だといえる。

立毛評価に関する先行研究では、各々、立毛評価額の構成費目を提示しているが、何故、その費目に限定するのかは明示されていない。また、各費目を完成農産物と立毛に配賦する基準についても触れられていない。事実上、面積割、区画割、圃場割が想定されていること、そして、実務でも実際にそうしているであろうことは容易に推察できるが、簿記の記帳処理・手順を示すという観点に立てばこうした情報も提示すべきである。

もちろん､会計行為に関わるコスト･ベネフィットは大切である。どれだけ精緻な計算を行ったとしても絶対的な真実の数字を得ることはできない。しかし、可能な範囲において適正だと判断できるルール・前提に沿って計算された数字とそうでない数字では、共に不完全であるとしても情報の信憑性は異なるように思われる。「計算対象とする費目は適切に設定されており、採用可能なものの中では最も妥当な評価基準も使っているが、それでも正確な計測・評価は行えない場合」と「正確な計測・評価は行えない費目はそもそも計算対象としない場合」のいずれが望ましい数値であるのかを検証する必要がある。こうした点も含め、立毛の評価方法に関しては再検討、再考察する余地が残されているように思われる。

4．工業における棚卸計算法と仕掛品評価

多くの農業経営が実践すべき簿記様式であり、かつ、多くの農業経営にとってはそれがある意味限界だと考えられる簿記様式、多くの農業経営にとってはそれで必要十分だと考えられる簿記様式は、外部取引の記帳と棚卸計算を組み合わせたものである。こうした様式の簿記・会計は工業分野でも実施されている。それが中小工業経営の多くが採用している商的工業簿記と呼ばれるものである[28)]。立毛の評価に関する示唆を得ることを目的として、商的工業簿記では立毛に相当する仕掛品について、どのような処理がなされているのかを整理することにしよう。

沼田（1991）は、「商的工業簿記では製品原価の正確・妥当な決定は不可能である。しかし原価計算を行わない前提の上で、できうる限り正確な計算を行うよう心掛ける必要がある」、「単一製品の場合を除き、２種以上の異なった製品もしくは等級製品を製造する場合、その製造原価をなにを標準として各種・各等級の製品に割振るべきか」、「製品の製造原価を正しく算定するためには、期末の仕掛品を正しく決定することが、その前提である。仕掛品の繰越高はどのようにして正しく計上しうるか」と述べ、そのための手法として以下のようなものを挙げている[29)]。

① 仕掛品無視法または正常有高法
② 主要材料費法
③ 主要労務費法
④ 主原価（主要材料費＋労務費）法
⑤ 完成度換算法
⑥ 半額法
⑦ 売価還元法

このうち、①は仕掛品がないか、毎期、同量とみなし、仕掛品の評価をしないものである。また、②は主要材料費のみに着目するものであり、農業所得計算において容認されている手法や古塚・髙田（2021）、工藤（1995）、大泉他（2016）等で提示されているのと同様のものである。③は労務費のみを仕掛品評価額の構成費目とするものだが、通常の工業経営においては、おそらく実践例は少ないように思われる。④は直接原価計算に近い形の手法であり、阿部（1972）や菊地（1986）、倉田（1979）、大槻他（1975）、田中（1963）等が提示する手法（間接費以外の費用＝素価を積上げ計算する手法）と同様のものである。

⑤は主要材料については主要材料費法に準拠して仕掛品にも計上、その他は加工費として認識し、加工費は各仕掛品の完成度に応じて配分するものである。原価計算を実施しないことを前提とすると、仕掛品の加工進捗度が事後的に把握できるか否かが重要な意味を持つことになる。⑥は⑤と同じく主要材料は主要材料費法に準拠して仕掛品にも計上し、加工費はすべての仕掛品の完成度は平均すれば50％だとみなして配分計算を行うものである。沼田は「工場にあって作業中の物品は、材料を出庫しただけで、なおほとんど加工してないものから、明日にも完成するものまでの集合体からなる。このため平均完成度を50％と見ることはかなりの真理をもつ。実務上はこの方法が広く採用されているものと思われる」と述べている[30)]。

以上は取得原価主義に基づく評価方法だが、⑦はそれらとは異なり、完成品の売価に原価率を乗じて仕掛品評価額を算定するものである。売価還元法は通常、取り扱い製品数の多い小売業等で在庫商品の評価に用いられるが、工業経営でも導入例は存在する[31)]。そして、沼田（1989）は売価還元法に対し、「これがとくに販売政策の上からは当を得た基準となりうることもある。しかし、元来、売価から原価を計算することは逆算であり、原価計算としての価値は乏しい」と評価している[32)]。

沼田（1989）の指摘から示唆されるのは次の諸点である。第一は、原価計算を行わない場合であっても仕掛品の繰越高を出来るだけ正しく計算するように心がけるべきだということである。原価計算を行わない以上、仕掛品繰越高の評価額を正確に算定することは実際にはできない（原価計算を行っても真に正確な数値を確実に算定できるわけではない）が、商的工業簿記という制約の中で考え得る最良の方法・基準を駆使し、計測できる最善の評価額を定めることが重要である。立毛に関しても、農業経営が実践する、ないしは実践することが期待される会計様式が棚卸計算法に基づく複式簿記であるならば、その枠内で採用可能な最良の方法・基準によって立毛の評価額を計算すべきである。

第二は、仕掛品を評価する際の手法として、⑥半額法の妥当性が高いと考えられることである。すなわち、見積もり計算であるとしても、主要材料費だけでなく労務費や減価償却費等の間接費も仕掛品に負担させることが――それが可能ならば――望ましく、実務でもその手法を採用する経営が多いことである。半額法は連続的な製品生産を行っている経営においては一定の合理性があると考えられるが、これが農業経営に適用可能かどうかを見定める必要がある。

第三は、「原価情報としての価値」は低いものの、完成品の売価をベースとして仕掛品や在庫製品の評価額を定める手法があり得ることである。菊地（1986）や大槻他（1975）も「成品評価法」という同類の方法を提示しているが[33)]、その有効性についても再検証しておくべきである。

次節では、こうした点も踏まえつつ、立毛の適切な評価方法について検討する際に勘案すべき事項について整理する。

なお、原価計算を実施する工業経営の会計的な特徴は製造勘定である仕掛品勘定を設け、そこで、経営内部の取引を記録することにある。しかし、一部の工業経営では、製造勘定としての仕掛品勘定を設けずに外部取引のみを記録し、仕掛品等については棚卸計算法によって計上する簿記様式が採用されている。それがバックフラッシュ・コスティング（BFC）である[34)]。未販売製品や仕掛品の評価額を事後的に未販売製品勘定、棚卸資産勘定としての仕掛品勘定に振り戻す（バックフラッシュ）という点では商的工業簿記や農業所得計算、農業簿記・会計の文献が提示している処理と同様の会計システムである[35)]。しかし、BFCでは、バックフラッシュさせる棚卸資産評価額は標準原価計算によって事前に作り込まれた数値である。したがって、立毛評価の手法に関し、BFCから示唆を得ることは難しい。

5．立毛の評価方法に関する考察

（1）重要性の原則

以上で検討してきた諸点を踏まえつつ、より適切な立毛評価方法について考究するために留意すべき事項は何であるのかについて整理していこう。

立毛をどのような基準・ルールで評価・計測するのかは結局のところ会計行為のタイトネスに関わる問題である。そして、会計処理をどの程度のタイトネスで実施すべきかを検討する際には「重要性の原則」に配慮せねばならない。同原則は企業が会計処理を行う際の基本ルールであり、一般原則ではないが、それに準ずる大切な原則だと位置づけられている。同原則の骨子は「企業会計の目的は企業の状態に関するステークホルダーの判断を誤らせないようにすることであるから、その判断に影響を及ぼさないような重要性の乏しいものについては、本来の厳密な会計処理ではなく他の簡便な方法で処理することも認める」というものである。当然だが、この原則は大企業のみならず、「中小会計要領」や「中小企業の会計に関する指針」に基づいて会計を実践する中小企業においても適用される。

そして、工業経営が原価計算を実施し、仕掛品と完成品への原価配分を行う際にも同原則は適用されていると考えられる。例えば、原価計算基準二四（二）には次のように記されている。

> 4　前三号の方法において、加工費について期末仕掛品の完成品換算量を計算することが困難な場合には、当期の加工費総額は、すべてこれを完成品に負担させ、期末仕掛品は、直接材料費のみをもって計算することができる。
> 5　期末仕掛品は、必要ある場合には、予定原価又は正常原価をもって評価することができる。
> 6　期末仕掛品の数量が毎期ほぼ等しい場合には、総合原価の計算上これを無視し、当期製造費用をもってそのまま完成品総合原価とすることができる。

このように、原価計算を行う場合でも仕掛品の評価を直接材料費（農業経営でいえば、種苗費、肥料費、農薬費のみ）で評価することが――原価計算を実施している工業経営がこれらの簡便な手法を実際に採用しているか否かは不明だが――認められている。

農業経営の場合、繰り返し述べてきたように原価計算を組み込んだ会計処理の実行は難しく、棚卸計算法による立毛評価が前提となる。原価計算を行っていても簡便な手法の採用が認められるケースがある中で、原価計算を行わない農業経営においてどの程度のタイトネスで立毛を評価すべきかが問われねばならない。

農業経営において立毛の計算がどの程度重要なのか、重要でないのかを明らかにするとともに、何をもって簡便な手続きと考えるのかを判断する必要がある。農業経営の会計行為にとって、何をどの程度の精度で把握することに意義があるのかを計算手数との兼ね合いで判断するのである。期間損益計算、課税所得計算が第一義であり、財政状態の把握、将来キャッシュ・フローの獲得源泉の存在状況把握等の意義が低いのであれば、立毛の評価に過度に注力する必要はないかもしれない。そして、その場合は、立毛の評価費目を直接材料費に絞ることを否定できない。しかし、立毛の量が多く、それを資産計上することが財政状態の把握という観点か

ら無視できないのであれば、直接材料費以外の費目も立毛評価額の構成要素とすることを考えねばならない。そして、このことは、「間接費等も計算対象とする費目として適切に設定し、無理することなく選択できる配賦基準の中では最も妥当なものを使っているが､それでも精緻･正確な計測は行えない場合の評価額」と「間接費等は計算が精緻・正確に行えないことを理由として計算対象に含ませない場合の評価額」のいずれが望ましい数値であるのかを検証することにもつながる問題である。

（2）部分原価と全部原価――直接原価計算とスループット会計――

農業会計関連の先行研究では、立毛の評価は「種苗費、肥料費、農薬費」ないしはこれに労務費を加えて行うこととされている。こうした処理は、会計理論的には部分原価による評価だということができる。そこで、実際に部分原価による評価・計算を行う直接原価計算や近年注目されているスループット会計との比較検証を行いたい。

直接原価計算は変動費のみを構成要素として製品原価、仕掛品原価を計算する。変動費の内訳は直接材料費、直接労務費、直接経費、変動製造間接費だが、直接経費や変動製造間接費は少額だと仮定して無視するならば[36]、農業簿記・会計の先行研究における阿部（1972）や菊地（1986）、大槻他（1975）等の見解に近いとみることが可能である。製品や仕掛品の評価額を構成する費目をそれらに直接賦課できる費用・原価のみとするので固定費に相当する製造間接費の配賦計算は実施されない。減価償却費他はすべて期間原価として扱われる。固定費の配賦という原価計算における困難な作業が回避できるので、明快な処理だといえるが、この計算体系は管理会計的な性格が強く、貸借対照表、損益計算書を作る際には「固定費調整」が実際にはなされる。したがって、財務諸表の作成において直接原価計算の計算体系が持つ意味は現状では決して高くない。農業会計の領域でも直接原価計算について論じた研究が存在するが、その基本視角は管理会計的なものである[37]。

近年注目されているスループット会計においては、在庫はすべて直接材料費で評価される。仕掛品も未販売の製品も評価額はそこに含まれる直接材料費のみで算定される。その背景には「加工費は利益を獲得するために費やされるものであり、在庫を作るためのものではない」という考え方があり、「在庫が増えれば、売上原価が下がり利益が増える」ことを避けるための措置だと言われている[38]。

故に、立毛（仕掛品）の評価を直接材料費のみで行うことはスループット会計と類似の手順であり、「種苗費、肥料費、農薬費のみで立毛を評価すること」にも一定の裏付けがあるようにみえるかもしれないが、実際はそうではない。スループット会計はあくまでも財務会計とは独立した管理会計システムの一環として実施されるものである。農業所得計算や一部の先行研究が提示する立毛評価の計算方法が図らずもそれに近いので、「種苗費、肥料費、農薬費のみの評価」にも何がしかの意義があるように思われるかもしれないが、立毛の評価額を貸借対照表に計上するという観点に立てばそうした評価には問題が残る。スループット会計を実践している経営も貸借対照表に記載する棚卸資産の評価を直接材料費のみで行っているわけではない。スループット会計とは別枠で実施する通常の会計行為によって評価額を計算しているものと思われる。

以上より、管理会計の手法の一つとして「種苗費、肥料費、農薬費のみの評価」、「これらに

労務費を加算する評価」には意味があるが、財政状態を含めた経営の実態を会計的に把握するという本来の目的に関していえば、そうした評価方法には問題がないとはいえないことになる。

（3）計算単位

工業経営かつ原価計算を実施しているケースにおいて仕掛品評価が可能であるのは、仕掛品の個数（数量）と進捗度がある程度把握できるからである。原価計算を実施する際の例外的な処理（上述した直接材料費のみでの評価）が許容されるのは、仕掛品の完成品換算数量が把握できない場合に限られる。商的工業簿記において事後的に仕掛品評価を行い、加工費を――完成度換算法や半額法によって――仕掛品に配賦する際にも、仕掛品の数と加工進捗度を何がしかの形で設定し、完成品換算数量を定めねばならない。

農業における立毛の場合、その個数やキロ数は、特に根菜類等の場合、収穫前には把握できないので、完成品換算数量も判断できない。故に、厳密に言えば、完成品と仕掛品（立毛）に費用ないしは原価を按分することはできない。

ただし、これは費用ないしは原価を配分する単位を農産物としていることが原因だといえる。もちろん、最終的な計算単位は農産物かもしれないが、その前段として、耕種や施設園芸の場合、圃場や区画、施設単位に費用・原価を按分する作業を行うはずである。実際にそうした按分を行っている農業経営は存在するし、先行研究でも一部を除いて明記はされていないが、同様の処理が前提にされているといってよい。直接材料費である種苗費や農薬費、肥料費も実際には費消総額を圃場や区画単位に按分する処理を行うはずである。

そして、そうであるならば、間接費のみを「配賦の困難性」を理由として立毛評価額の構成費目から排除する意味はなくなるように思われる。圃場や区画、施設等を集計単位とし[39]、「完成圃場（区画等）」、「仕掛圃場（区画等）」等に間接費を配賦することで完成品と立毛への間接費の配賦が事実上出来ているという見方が可能になる。そして、その際の配賦基準としては、面積割や圃場・区画毎の作業時間割、圃場・区画毎の面積に作業進捗度（例えば、栽培期間のうち既に経過した日数の比率）を乗じた値割、等が採用可能だろう。

もちろん、間接費の配賦は、その基準如何で配賦金額に大きな格差が生まれるので極めて慎重に取り組まねばならない処理である。一般的な原価計算においては、配賦計算を如何に精緻に行うべきであるのかを追求した結果、活動量基準原価計算（ABC）という手法が発達した。しかし、多くの農業経営は原価計算を行わない。そうした状況で、圃場・区画の面積割やそこでの作業時間割等で間接費を一括配賦するという簡便な処理を行ったならば、その配賦額、したがって立毛評価額の正確性は低下する。直接材料費は面積割等で立毛の負担額を計算したとしてもある程度正確な数値が得られるとみてよい。しかし、間接費については、同じ手順で計算はできるが、その結果はそれほど正確ではない。農産物を計算単位にすることが難しい場合、代替策として圃場・区画等を計算単位とすることは極めて自然な発想である。先行研究でも当然ながら検討されてきたと思われるが、それでも先行研究が間接費の配賦を割愛してきた理由はここにあるといってよい[40]。

繰り返しになるが、不正確だから本来は評価額に含ませるべき費目の配賦計算を行わないのか、不正確な計算かもしれないが、含ませるべき費目は適切に評価対象とすべきかを判断する必要がある。どちらも真の値ではないかもしれないが、どちらが真の値により近いのか、どち

らが真の値に近づく努力をした結果なのかが問われねばならないように思われる。

（4）取得原価主義の妥当性

大多数の農業経営においては、原価計算の実施は困難である。この場合、仕掛品（立毛）評価額の真の値を適切に算定することは難しい（原価計算を実施したとしても真の値が得られるわけではないが、実施しない場合は真の値からさらに乖離する可能性が高くなると思われる）。わが国では、棚卸資産は取得原価主義に基づいて評価することが基本だが、取得原価主義に沿って不完全な計算・評価をするのならば、取得原価主義ではなく市価ベースで評価することについても一考する価値はある。将来の予想実現価額から今後生じる費用を控除して立毛（仕掛品）の評価をするということは、市価主義ないしは一種の公正価値主義だといえる。農業会計においても、菊地（1986）や大槻他（1975）が、農産物の販売価格をベースとした立毛評価額の算定方法について言及している。

ただし、完成農産物の販売価格をベースとして未収穫農産物である立毛の評価額を算定することにはいくつかの問題がある。第一は、完成農産物の価格が立毛を実際に収穫し、販売するまでの期間に変動する可能性が高いことである。菊地（1986）や大槻他（1979）が「収穫直前」という但し書き付きで成品評価法について論じているのは、そうした価格変動リスクに配慮した結果だと考えらえる。第二は、既述のように、仕掛品が完成品となった場合の数や重量を収穫前に把握できないことである。つまり、この方法を採用するためには予想販売価格と予想単収を活用せざるを得ないが、それらを高い精度で予測することは容易ではない。故に、販売価格をベースとした評価額には不確定要素が多く含まれるので、客観性という観点からこの種の手法は避けるべきということになる。

また、阿部（1976）は、「立毛には時価というものが存在しない」、「農産物は原価が不明であるからたまたま時価のある農産物は時価をもって評価する方が簡単であるという事実上の要請があるが、しかし理論上は原価を算定し得ないのではなくて、原価を算定するためには費用がかかりその算定に値しないというにある。単年度の作物の立毛や生産物について、これを容認する理論上の根拠はないといってよい」と述べている[41)]。

しかし、立毛を市価ベースで評価することができるのならば、その評価額は直接材料費のみやそれに労賃を加算して計算した値よりも、間接費を組み込んだ値により近い数字になると考えることもできる。既述のように、沼田（1989）は売価をベースとした棚卸資産の評価について「売価から原価を計算することは逆算であり、原価計算としての価値は乏しい」と指摘しているが、原価計算を実施していない農業経営の場合、その会計目的は損益計算書と貸借対照表の適正な作成に留まることが多い。原価情報の把握に対するニーズが小さい経営にとっては、この種の手法が有効であることもあり得る。

未販売農産物（完成品）の評価を実際に販売した際の価格を基準とした修正売価法等で行う処理は実務でも採用されているが、仕掛品に相当する立毛を市価ベースで評価する試みはあまりないようである。実際の導入に際しては、販売価格の予想や数量把握、換算基準の設定など細かな検討が必要になる。また、次に述べる立毛勘定の性格如何によってはその導入は難しくなるが、これをまったく無視することできないように思われる[42)]。

（5）立毛勘定の性質

立毛の評価方法とは異なるが、その評価額の性質についても再検討の余地は残されている。原価計算を実施する工業簿記では仕掛品は棚卸資産として処理される。商的工業簿記においても同じ認識である。しかし、農業簿記・会計の先行研究の中には立毛評価額を前払費用の集積値とみなし、立毛勘定を経過勘定として認識する見解が存在する。

例えば、田中（1963）は、小植物勘定（＝立毛勘定）は経過勘定、前払金勘定としての性格を有するものであり、同勘定に集計された各種費用は次年度期首に各費用勘定に再振替されねばならない、としている[43)]。また、工藤（1995）は経過勘定という用語を使用してはいないが、当期の期末に未収穫作物勘定に集計された費用を次期の期首に再振替し、各費用勘定に返還する処理を提示している[44)]。そして、その他にも、古塚・髙田（2021）、大泉他（2016）等が同様の処理・手順を解説している[45)]。一般社団法人全国農業経営コンサルタント協会・学校法人大原学園簿記学校（2013a）では、期首の仕掛品（立毛）評価額を期末に各費用勘定に再振替する「純額法」と再振替しない「総額法」が併記されている[46)]。明示はされていないが、前者が仕掛品勘定を経過勘定的に扱う処理、後者が棚卸資産勘定的に捉える処理だということができる。

原価計算を行っている場合ならば、会計期間毎の材料費等は製造指図書や製造原価計算書等で簿記記帳とは別に把握できる。故に、簿記の処理手順として仕掛品評価額を各構成費用に分割し、各費用勘定に再振替することに大きな意味はない。しかし、原価計算を実施せず、かつ、そうした処理をしないのであるならば、会計期間毎の製造費用を費目別に捉えることは――少なくとも元帳の各勘定では――できない。立毛評価額を前払費用の集積値と捉え、その評価額を次期において同評価額を構成する各費用勘定に再振替すれば会計期間毎に生じた各費用を把握することができる。立毛勘定を経過勘定扱いすることの根拠はこうした点にあるものと思われる。そうした視角には一理あるということができるし、ソフトやアプリを活用した記帳が主流の今日においては再振替の手間もそれほど大きなものではない。

問題は、それが簿記・会計理論として適切か否かである。仕掛品は実在性を有した資産であり、仕掛品勘定が棚卸資産勘定であることは間違いない。そして、同評価額は製品が完成した時点ではじめて製造費用として認識されるのであり、期首に再振替する性質のものではないともいえる。支払保険金等の契約期間が会計期間を超える場合に、その一部を前払費用として次期以降に繰り延べることと製造途中の仕掛品に費やされたコストを繰り越すことはまったく異なることだと考えられる。ちなみに、古塚・髙田（2021）では、立毛勘定だけでなく、未販売農産物勘定についても経過勘定として扱っているようであり、前期末に計上した未販売農産物評価額を当期期首にその構成費目に分割し、再振替仕訳をする必要があるとしている[47)]。経過勘定は「期中において現金主義的に処理されている損益勘定要素を発生主義の基準で修正するために生ずるもの」である[48)]。故に、立毛勘定や未販売農産物勘定を経過勘定と同じ性質を持つものとして扱い、再振替によってその構成費目に分割して捉えることには大きな疑問が残る。今後の重要な検討課題である。

なお、仕掛品評価額を構成する各費用を同費用勘定に再振替しなくとも会計期間毎の各費用を把握することは――取得原価主義で評価をすれば――可能である。実際、原価計算を実施する場合の損益計算書においても期首の仕掛品評価額は「期首仕掛品」として表記されている。

簿記記帳とは異なる作業である原価計算によって当期の各費用は別途把握可能だからである。商的工業簿記の場合も事後的に棚卸計算で仕掛品を評価する際に、簿記システムとは別枠で費用の振替計算を実施するので事情は同じである。例えば材料費については、「前期期末（当期期首）の仕掛品に含まれる材料費＋当期材料費消額－当期期末の仕掛品に含まれる材料費」という計算をしなければならないが、前期期末（当期期首）の仕掛品に含まれる材料費と当期期末の仕掛品に含まれる材料費は棚卸計算を行う際に別枠で事後的に計算しているので、仕掛品を構成する各費用をそれらの費用勘定に再振替する必要はないともいえる[49]。再振替しなくとも会計期間の各費用は別途把握できるし、仕掛品を一体として計上しても損益計算は可能だからである。

この点は農業簿記においても同様である。立毛評価額を再振替する処理の意図は期間損益計算の枠内で費目別の製造費用を把握することだと思われるが、そうした処理をしなくとも費目別費用を把握することは可能である。そして、そうであるならば、立毛の評価額を各勘定に再振替することの意味が改めて問われねばならないことになる。ちなみに、農業所得計算の計算システムでは再振替はしない[50]。

このように、立毛評価額および立毛勘定の性質についても議論すべき点が残されている。なお、立毛勘定を経過勘定と捉える場合や、会計期間毎の費用を費目別に把握するという観点に立つ場合には、売価をベースとした立毛評価方法の採用は難しくなることを付け加えておく。予想売価に一定比率を乗じたり、そこから一定金額を控除したりすることによって得た評価額に種苗費、農薬費、肥料費、労務費その他がどの程度含まれるのかを分割して捉えることは難しいからである。

6．むすび

以上、立毛の会計的な評価に関する既存の方法について再検討を試みるとともに、適切な立毛評価のあり方を論ずる際に配慮すべき事項を整理してきた。その結果、棚卸資産（立毛）の評価という簿記・会計処理としてはかなり基礎的な部類に入るものについてすら未だ議論の余地が残されていることがわかった。そして、これに類似する簿記・会計処理は他にもあるものと思われる。

立毛の評価は貸借対照表の資産構成に影響する。したがって、この評価が適正なものでなければ財務諸表を活用した各種の分析結果も狂うことになる。しかし、実際に財務諸表を活用した分析を行う際に、この点が十分に意識されているとは必ずしもいえない。

仕掛品、立毛の評価を厳密に行わなくともよい、という考え方は期間損益計算（所得計算）を最優先としたものだといえる。しかし、損益（所得）計算だけでなく、財政状態の把握を行おうとするのならば、貸借対照表に記載される棚卸資産の評価にも気を配る必要がある。立毛が少量ならば評価そのものを無視するという選択肢もあり得るかもしれないが、一定の量がある場合や作物構成に変化がある場合、物価変動がある場合等は評価が必要になる。また、今日の農産物生産において機械費や施設費を無視することもできない。そうした状況を前提とするならば、立毛の評価方法や基準について考究することには一定の意義があるといえる。

問題は、多くの農業経営が実践すべき会計行為の到達点は、現状では原価計算を行わない簿記様式、棚卸計算をベースとした商的工業簿記的なものだということである。この様式は精緻な計算体系ではないため立毛の評価を正確に行うことはできない。故に、立毛の評価に注力する必要はないという見解もあり得るが、その計算様式の枠内において適正とみなすことができ、実際に運用可能な基準・ルールを設定し、それに沿った立毛評価額を算定することが重要である。そして、そうした視角から見れば、現在、実務で採用されている基準・ルールや先行研究で提示されている基準・ルールは合目的的なものとは必ずしもいえない。

立毛評価に関する適正な基準・ルールについて論じる際には、含むべき費目を計算が困難だから含ませない評価額と、含むべき費目を――簡便な計算方式であるが故に――不完全な形かもしれないが含ませた評価額のいずれが役に立つのかを検証する必要がある。また、取得原価主義に基づく評価額と売価を基準とした逆算的評価額のいずれが有用なのかについても要検討である。さらに、立毛の評価額を前払費用と見なし、立毛勘定を経過勘定とする見解についても再考の余地はある。いずれも農業簿記・会計理論に関する研究として興味深い課題である。農業簿記･会計の研究領域は拡張しており、様々な展開を見せているが、スタンダードな簿記･会計処理においても未解決の問題は残されているのである。

注

1）香川他（2023）、pp.4-5が示すように、農業経営の多くは複式簿記を実践していない。原価計算を組み込んだ工業簿記的な会計処理は通常の複式簿記よりも複雑なものである故、大半の農業経営は原価計算を導入していないと判断しても問題はないといえる。

2）加用（1973）、p. 4。加用が立毛の評価を無意義とする根拠は、①農業経営に関しては生産過程における内部取引の把握ができない、②農業複式簿記においては期間費用の算定はできるが、それは生産物と関連付けた原価として把握されるのではなく、生産物を媒介せずに期間的な収益と対応されるにすぎない、と当人が考えていることである。①、②の理由により「立毛の真の評価額は算定できない」というのであれば、理解できる部分もある。しかし、可能な範囲内で最適な評価を行うことに意義があると考えれば、加用の主張には十分な説得力があるとはいえない。

3）阿部（1976）、p.44を参照。

4）農業簿記・会計のテキストには原価計算について解説したパートを含むものもあるが、そこで示されているのは一般工業会計における原価計算のダイジェスト版であり、農業独自の原価計算について十分には論じられていない。農業経営における原価計算方法に関する研究も存在するが、それらの多くは工業製品的な性格を有する畜産物を対象としたものであり、耕種農業等の原価計算に関する本格的な研究は手薄であるように思われる。この点については香川他（2023）、第４章、保田（2015）を参照。

5）香川他（2023）、pp.16-18を参照。

6）阿部（1990）、p.50を参照。ちなみに、かつては、立毛を種苗費、肥料費、薬剤費（農薬費）で評価する際に、国税庁または税務署が地域別に定めた10a当たりの標準的な基準金額を利用することが可能だった。それら費用の実額を按分計算する手続きを省くことさえも許されていたのである。昭和43年10月3日付「農業を営む青色申告者の取引に関する記載事項等の特例について（法令解釈通達）」（現在は廃止）を参照。

7）例えば、古塚・髙田（2021）、p.168では「商的農業簿記」という表現が使われている。なお、農業所得計算が行う棚卸計算法と農業簿記に関する先行研究が解説している棚卸計算法は事後的に算定した立毛評価額の取扱いが異なる。前者は立毛評価額を費用総額から一括控除するが、後者では、農薬費や肥料費等から立毛評価額を構成する部分をそれぞれ控除する。

8）先行研究では、簿記・会計の目的は「財政状態・経営成績の把握」、「財産計算と損益計算」、「貸借対照表と損益計算書の適切な作成」等と表現されているが、意味するところは同じである。阿部（1972）、

pp. 7-15、大泉他（2016）、p.140、工藤（1995）、pp.21-27、田中（1963）、pp.39-43、古塚・髙田（2021）、pp. 6-11、等を参照。

9）税務会計と財務会計の相違に関する簡潔な解説として、香川他（2023）、pp.2-3、pp.5-6を参照。

10）田中（1963）、p.188。

11）阿部（1972）、p.104。なお、原価計算について解説している箇所では、生産部門勘定が設けられ、そこに資材費、労務費、経費、補助部門費が集計され、生産物と生産部門残高へそれら費用の按分を行う処理が示されている。同書、p.122を参照。

12）大槻他（1975）、pp.143-144を参照。ここでは年度始すなわち前年度末時点での評価に関する解説が行われている。

13）菊地（1986）、p.84。

14）大槻他（1975）、p.112。

15）倉田（1979）、p.195。

16）また、期末に育成期間の異なる雑多なものが混在している場合（花卉、殊に鉢物）の立毛評価法として「完成品換算法」を用いることを提唱しているが、この点については割愛する。詳細は、倉田（1979）、pp.194-196を参照。

17）西村（1988）、p.94。

18）西村編（1998）、pp.69-70。なお、同書が課税所得の計算に注力していることは、「まえがき」の記述や第１章が青色申告、白色申告の解説に充てられていることから推察できる。

19）工藤（1995）、p.81。

20）工藤（1995）、「まえがき」を参照。

21）工藤（1995）、p.81。

22）大泉他（2016）、p.173。

23）古塚・髙田（2021）、pp.46-47、p.66。

24）一般社団法人全国農業経営コンサルタント協会・学校法人大原学園簿記学校（2013a）、pp.59-61。

25）一般社団法人全国農業経営コンサルタント協会･学校法人大原学園簿記学校（2013b）､pp.51-52､同（2020）、pp.104-105を参照。

26）一般社団法人全国農業経営コンサルタント協会・公益社団法人日本農業法人協会（2023）、p. 3。

27）このように考えると、労働力を雇用する経営や家族労賃を費用計上する経営が現在よりも少なかったと考えられる時代において、労賃を立毛評価額に含ませるとする見解が多いことは興味深い。その理由等については別途検討したい。

28）商的工業簿記の仕組みについて詳しく解説した文献は少ないが、沼田（1989）、第３章、岡本（2000）、第２章が参考になる。

29）沼田（1989）、pp.37-42。

30）沼田（1989）、pp.41-42。

31）例えば、京セラの事例が有名である。稲盛（2000）、pp.131-135を参照。

32）沼田（1989）、p.38。

33）売価還元法は完成品売価に一定の比率（１未満）を乗じて仕掛品の評価額を算定する方法。製品評価法は完成品売価から一定の金額を減じて仕掛品（立毛）の評価額を算定する方法だが、完成品売価をベースにそれよりも小さな値を計上することは共通している。

34）BFCの計算手順やその特徴に関する研究は多数存在するが、差し当たり、菅本（2013）、田中（2001）等を参照。

35）BFCと農業所得計算の計算システムの類似性については、香川他（2023）、pp.70-72を参照。

36）実際には作業委託費等の直接経費と見なすことができる費目も増えてきているが、この点については割愛する。

37）農業会計学領域における直接原価計算関連の研究サーベイとして、香川他（2023）、第４章、保田（2018）等がある。

38）スループット会計の仕組みについては、大塚（1999）、吉田（2001）を参照。

39）農業経営において原価計算を実施する場合に関してだが、原価計算単位を伝統的な農産物でなく圃場とすることの適正性について論じた研究として、香川（2023）、第４章、保田（2017）がある。
40）例えば、単純な面積割を採用した場合、収穫まで間がある立毛と完成農産物の単位面積当たりの評価額が同値になる可能性もある。単一の基準で一括配賦を行うことによる正確性の低下を回避するためには費目毎に異なる基準を用いなければならないが、その場合の会計処理はかなり複雑になる。そして、複数の基準を組み合わせたとしても真に正確な配賦額を算定することは困難である。
41）阿部（1976）、pp.41-42を参照。なお、引用部分は原文のとおりである。
42）何がしかの財の評価額を取得原価主義以外の基準で評価する手法としては、ディスカウント･キャッシュ･フロー等も存在する。一般の農業経営、特に農家の場合、その導入は難しいだろうが、簡単に選択肢から外すべきではないと思われる。今後、念のために検討しておく必要があろう。
43）田中（1963）、p.188、p.226。
44）工藤（1995）、p.81。
45）大泉他（2016）、p.173、古塚・髙田（2021）、pp.46-47を参照。
46）一般社団法人全国農業経営コンサルタント協会･学校法人大原学園簿記学校（2013a）、pp.59-61。この例では、費用計算を期末時点で行うことが想定されているので、前期末に計上された立毛評価額の再振替は当期期末の決算で行うこととされている。
47）古塚・髙田（2021）、pp.45-46を参照。
48）神戸大学会計学研究室編（2001）、pp.334-335を参照。
49）商的工業簿記の記帳システムに関する詳細な記述を行っている数少ない文献である沼田（1989）、第３章、岡本（2000）、第２章においても、仕掛品評価額を期首に分割して各費用勘定に再振替するような記述はない。
50）農業所得計算の計算システムでは、前期期末の立毛評価額に当期に発生した各費用を加算し、そこから当期期末の立毛評価額を控除して、当期の費用を総額として把握する仕組みになっている。

参考・引用文献

阿部亮耳（1972）　『農業経営複式簿記』，明文書房.
阿部亮耳（1976）　「農産物の費用収益対応について」，『農業計算学研究』第9号，pp39-48，https://repositorykulibkyoto-uacjp/dspace/bitstream/2433/54418/1/noa009_039pdf.
阿部亮耳（1978）　「農業経営における直接原価計算」，『農業計算学研究』第11号，pp20-28，https://repositorykulibkyoto-uacjp/dspace/bitstream/2433/54434/1/noa011_020pdf.
阿部亮耳（1990）　『現代農業会計論』，富民協会.
古塚秀夫・髙田理（2021）　『現代農業簿記会計概論』，農林統計出版.
稲盛和夫（2000）　『稲盛和夫の実学：経営と会計（日経ビジネス人文庫）』，日本経済出版社.
一般社団法人全国農業経営コンサルタント協会・学校法人大原学園簿記学校（2013a）　『農業簿記検定教科書3級』，大原出版.
一般社団法人全国農業経営コンサルタント協会・学校法人大原学園簿記学校（2013b）　『農業簿記検定教科書2級』，大原出版.
一般社団法人全国農業経営コンサルタント協会・学校法人大原学園簿記学校（2020）　『農業簿記検定教科書1級　原価計算経編　第2版』，大原出版.
一般社団法人全国農業経営コンサルタント協会・公益社団法人 日本農業法人協会（2023）　『農業の会計に関する指針　令和５年改訂版』，https://wwwagri-consuljp/top%20files/230915nogyokaikeipdf.
香川文庸・珍田章生・保田順慶（2023）　『農業会計学の探求』，実生社.
加用信文（1973）　「農業複式簿記の理論的構造」，『農村研究』第37号，pp1-18，https://agriknowledgeaffrcgojp/RN/2030083585pdf.

菊地泰次（1986）　『農業会計学』，明文書房.
神戸大学会計学研究室編（2001）
『会計学辞典　第５版（改訂増補版）』，同文舘.
工藤賢資（1995）　『複式農業簿記入門　第8版』，富民協会.
倉田　貞（1979）　『新版　複式農業簿記』，大明堂.
新沼勝利（1981）　「農場直接原価計算における原価の区分」，『農村研究』第52号，pp14-21，
https://agriknowledgeaffrcgojp/RN/2010230151pdf
西村　林（1988）　『複式農業簿記（増補３版）』，中央経済社.
西村林編著（1998）　『農業簿記の基礎知識』，産業経理協会.
沼田嘉穂（1989）　『原価計算工業簿記教科書　四訂新版』，同文舘.
大泉一貫・津谷好人・木下幸雄（2016）
『農業経営概論』，実教出版.
岡本　清（2000）　『原価計算』，国元書房.
大塚裕史（1999）　「スループットの会計の概念と意義に関する考察」，『原価計算研究』第23巻・第１号，
pp53-63，https://wwwjstagejstgojp/article/jcar/23/1/23_KJ00008538356/_pdf/-char/ja
大槻正男・桑原正信・菊地泰次（1975）
『農業簿記精説』，富民協会.
菅本栄造（2013）　「二つのバックフラッシュ原価計算モデルの再検討――バックフラッシュ概念および前
提の違いに着目して――」，『會計』第183巻・第５号，pp42-54.
田中　浩（2001）　「バックフラッシュ・コスティングの特質と課題――環境適合の管理会計システ
ムの一つとして――」，『地域総合研究』第１号，pp107-128，https://matsumoto-
ureponiiacjp/records/526.
田中義英（1963）　『複式農業簿記　増訂版』，産業図書株式会社.
保田順慶（2015）　「わが国農業会計における原価計算」，『経営学研究論集』第43号，pp139-153.
保田順慶（2017）　「農業原価計算における製品別計算」，『経営学研究論集』第47号，pp147-165，
https://meijireponiiacjp/records/9478.
保田順慶（2018）　「日本の農業会計における直接原価計算の適用可能性――耕種農業経営における原価分
解に着目して――」，『経営学研究論集』第49号，pp61-77，
https://meijireponiiacjp/records/9483.
吉田隆紀（2001）　「バックフラッシュ原価計算とスループット会計」，『会計プログレス』2001巻・第２号，
pp36-47，https://wwwjstagejstgojp/article/jaa/2001/2/2001_36/_pdf/-char/ja.

（受理日：2025年１月６日）

Reconsideration of the Accounting Evaluation of Unharvested Agricultural Products

Bunyo Kagawa (Department of Agri-food System, Faculty of Agriculture, Ryukoku University)
Syosei Chinda (National Mutual Insurance Federation of Agricultural Cooperatives)
Masayoshi Yasuda (Ohara Graduate School of Accounting)

KEYWORD
Unharvested Agricultural Product　Cost Accounting　Inventory Method
Agricultural Income Calculation　Commercial Industry Bookkeepin

The most important accounting procedure in industrial management is the allocation of costs to work-in-progress and finished goods. The reason is that accounting activities are carried out on a periodic basis, and the accounting period does not coincide with the production period. The same is true in agricultural entity. Generally, in greenhouse horticultural entity and land-based agricultural entity, there are unharvested agricultural products, i.e., biological assets at the end of the accounting period. If an agricultural management entity conducts cost accounting, it is relatively easy to allocate costs between unharvested and finished produce. However, most agricultural management entities do not practice cost accounting, so how to value unharvested products is a major issue. Regarding the valuation of unharvested agricultural products, there are methods that have already been established to a certain extent in practice, and several methods have been presented in previous studies. However, the validity of these methods has not been fully examined. Therefore, there appears to be room for debate regarding the valuation methodology for unharvested agricultural products.

The purpose of this paper is to lay the groundwork for the development of more appropriate methods for evaluating unharvested agricultural products. To achieve this goal, we reviewed previous studies on existing evaluation methods and found that the methods they adopted had many problems. We then outlined the points that should be taken into consideration when evaluating unharvested agricultural products. Most agricultural management entities practice the inventory method. Therefore, it is not possible to precisely value unharvested products. However, there is some merit in calculating the valuation amount according to the best standards and rules within the framework of the inventory method. In this paper, we clarify this point by linking it to the principle of materiality and the principle of cost-benefit correspondence.