

第 1 章 決算と申告

1. 農業の決算書の特徴

(1) 貸借対照表

貸借対照表とは、一定期日の財政状態を表したものです。財政状態とは、資産・負債・純資産（資本）の状態のことをいいます。貸借対照表はその名のとおり、借方に資産、貸方に負債・純資産（資本）を記入したもので、借方の資産の合計金額は貸方の負債と純資産（資本）との合計金額に一致します。

貸借対照表を表す一定時点は、一般に期末で、これを「決算日」といいます。

貸借対照表は、資産の部、負債の部及び資本の部の三区分に分かち、さらに資産の部を流動資産、固定資産及び繰延資産に、負債の部を流動負債及び固定負債に区分します。また、資産及び負債の項目の配列は、流動性配列法によるのが原則です。

貸借対照表の構造

借方	貸方
資産の部	負債の部
I 流動資産 (1) 当座資産 (2) 棚卸資産 (3) その他流動資産	I 流動負債
	II 固定負債
	純資産の部
II 固定資産 (1) 有形固定資産 (2) 無形固定資産 (3) 投資その他の資産	I 株主資本 (1) 資本金 (2) 資本剰余金 (3) 利益剰余金 (繰越利益剰余金) (4) 自己株式
	II 評価・換算差額等
	III 新株予約権
III 繰延資産	
資金の運用形態	資金の調達源泉

貸借対照表では、企業活動に必要な資金の運用形態（資産）とその調達源泉（負債・資本）を区分して表示します。資金の運用形態や調達源泉は、商工業と農業とで大きく変わるものではなく、農業における貸借対照表の勘定科目は商工業のものと大きな違いはありません。

しかしながら、農業が生物を育成して生産物を得る事業であることから、次のような農業特有の貸借対照表科目があります。

① 資産の部

a) 生物・繰延生物（固定資産）

農業用の減価償却資産である生物をいいます。果樹などの永年性作物や繁殖用家畜などがこれに該当します。

税法上、減価償却資産となるものは限定列举されており、具体的な種類は減価償却資産の耐用年数に関する省令別表四（以下「別表四」という。）に掲げられています。なお、ばらの親株や採卵用鶏など別表四に掲げられていない生物を資産計上のうえ償却する場合には、税法固有の繰延資産として取り扱い、「繰延生物」として表示します。

減価償却は、固定資産を事業の用に供したときから開始しますが、生物の減価償却は、当該生物の成熟の時点から行います。成熟の時点とは、家畜のうち乳牛については初産分娩時、乳牛を除く繁殖用家畜については初産のための種付時であり、果樹等については当該果樹等の償却額を含めて通常の場合におおむね収支相償うに至ると認められる樹齢とします。

生物及び繰延生物は、固定資産の部の「有形固定資産」の区分に表示します。生物の減価償却累計額は、「減価償却累計額」勘定により、有形固定資産から一括して控除形式で表示する方法（間接法）によることを原則とします。これに対して、繰延生物に対する償却累計額は、その繰延生物の金額から直接控除し、その控除残高を繰延生物の金額として表示する方法（直接法）によります。

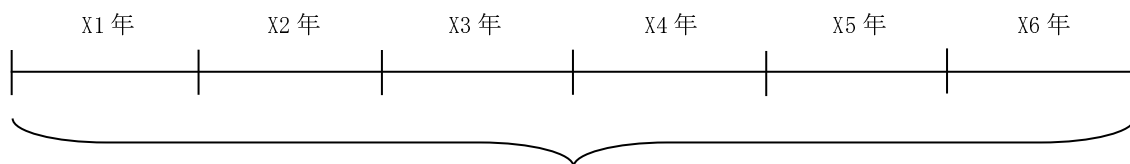
b) 育成仮勘定（固定資産）

農業用の生物の育成による支出をいいます。

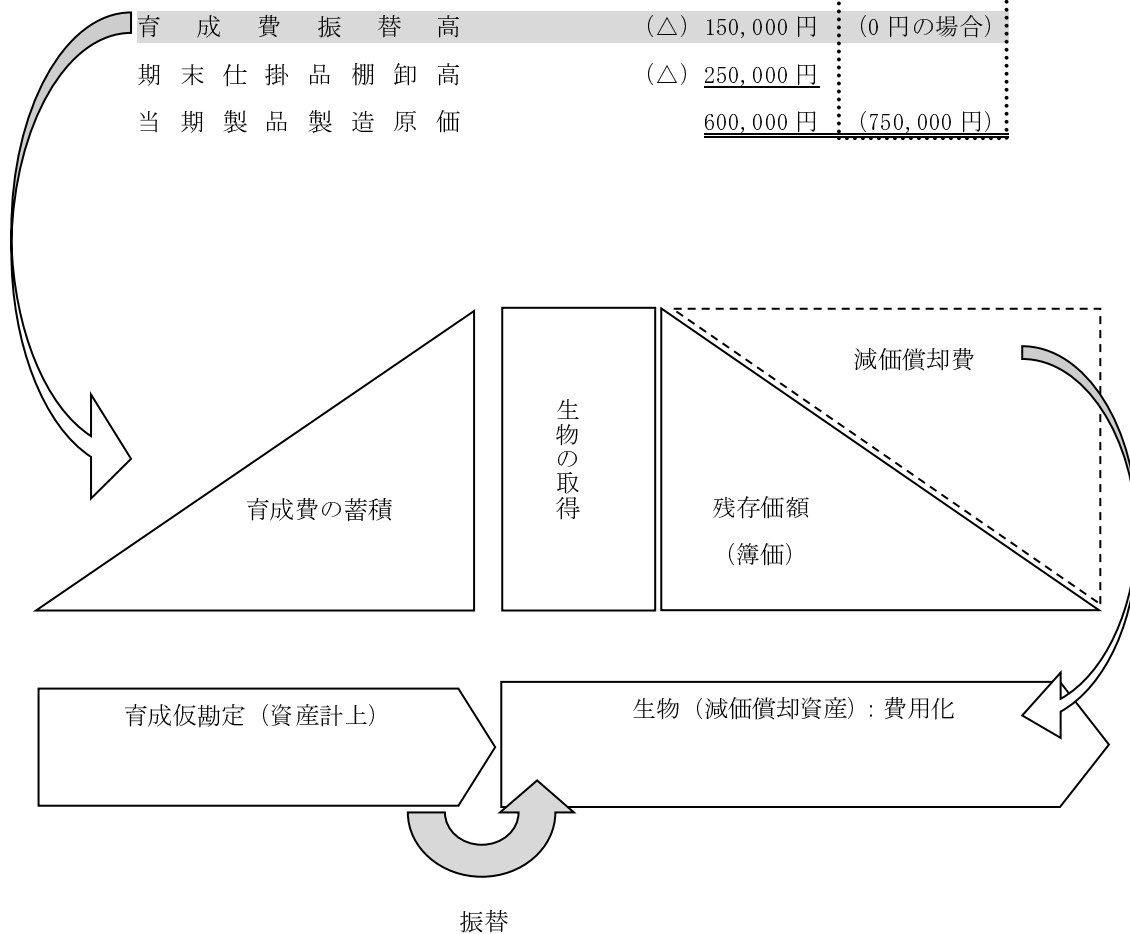
自己が成育・成熟させた（以下「自己育成」という。）生物の取得価額は、購入代価等又は種付費・出産費・種苗費に、成育・成熟のために要した飼料費・肥料費等の材料費、労務費、経費の額を加えた金額とします。

自己育成した生物の取得価額は、育成仮勘定を用いて取得価額を集計します。棚卸資産である農畜産物などの取得に要した費用と育成に要した費用に共通するものが多いので、期中においては肥料費や飼料費などの費用勘定で経理しておき、決算整理において育成にかかる原価を按分して「育成費振替高」として製造原価（生産原価）から除外して期末日又は成熟日において育成仮勘定に振り替えます。さらに、期中に成熟した生物については、成熟日において育成仮勘定から「生物」勘定に振り替えます。有形固定資産を自己建設した場合に建設仮勘定を用いますが、建設仮勘定では支出時に直接、集計勘定に経理するのに対して、育成仮勘定では決算整理において集計勘定に振り替える処理をすることに留意してください。

育成仮勘定は、固定資産の部の「有形固定資産」の区分に表示します。なお、「育成費振替高」は、製造原価報告書の末尾において控除形式により表示します。



材	料	費	100,000 円	
労	務	費	150,000 円	
外	注	費	250,000 円	
製	造	経	費	<u>300,000 円</u>
当	期	総	製	造
		費	用	800,000 円
期	首	仕	掛	品
		棚	卸	高
			200,000 円	
育	成	費	振	替
		高	(△) 150,000 円	(0 円の場合)
期	末	仕	掛	品
		棚	卸	高
			(△) <u>250,000 円</u>	
当	期	製	品	製
		造	原	価
			600,000 円	(750,000 円)



c) 経営保険積立金（投資その他の資産）

国の経営安定対策や収入保険によって拠出した生産者積立金のうち、資産計上すべきものをいいます。なお、国の経営安定対策の制度としては、米・畑作物の収入減少影響緩和対策（収入減少補填）、加工原料乳生産者経営安定対策などがあります。

経営保険積立金は、固定資産の部の「投資その他の資産」の区分に表示します。経営安定対策の補填金は、特別利益の部に「経営安定補填収入」として表示します。なお、拠出時に生産者積立金を資産計上しているため、補填金のうち生産者積立金相当分の「経営保険積立金」勘定を取り崩し、残額を「経営安定補填収入」とします。一方、収入保険については、収入保険の保険金及び特約補填金のうち国庫補助相当分（保険金等）の見積額を特別利益の部に「収入保険補填収入」として表示します。

② 負債・純資産の部

a) 農業経営基盤強化準備金

農業経営基盤強化に要する費用の支出に備えるため、経営所得安定対策などの交付金相当額を準備金として積み立てた額です。

租税特別措置法上の準備金は、原則として、純資産の部の「その他利益剰余金」の区分における任意積立金として表示します（剰余金処分経理方式）。ただし、繰越利益剰余金が農業経営基盤強化準備金の積立限度額を下回る場合に、剰余金処分経理方式によって積立限度額までの積立てをした場合に繰越利益剰余金がマイナスになって繰越欠損金が生ずるという問題があります。このような事態を避けるため、農業経営基盤強化準備金については、損金経理により固定負債の部における引当金として計上する方法も認められます（損金経理方式）。なお、個人農業者における農業経営基盤強化準備金の会計処理は損金経理方式によります。

なお、農業経営基盤強化準備金を損金経理によって積み立てる場合には、損益計算書において、「農業経営基盤強化準備金繰入額」として特別損失に表示します。また、過年度の損金経理によって引当金として計上された農業経営基盤強化準備金を取り崩す場合には、損益計算書において、「農業経営基盤強化準備金戻入額」として特別利益に表示します。

(2) 損益計算書

損益計算書とは一定期間の経営成績を表したものです。経営成績とは、経営活動の状況及びその成果をいいます。損益計算書では、費用及び収益をその発生源泉にしたがって分類して対応表示することによって、利益を発生源泉別に表示します。

具体的には、①企業活動の利益の源泉である「売上総利益」、②企業の営業活動に

よる利益（本業による儲け）である「営業利益」、③企業の日常的な経営活動から生じた利益である「経常利益」④会計期間における最終的な利益である「当期利益」です。

経営成績を表すための一定期間のことを「会計期間」といいます。法人の場合、会計期間は法人の任意により定めることができます。一方、個人の場合、所得税が暦年により計算されるため、会計期間も暦年（1月1日から12月31日）となります。

なお、企業内で生産活動を行っている場合には、製造原価報告書（生産原価報告書）を添付する必要があります。

損益計算書の構造

売上高	売上原価		仕入原価			
			製品製造原価			
	売上総利益	販売費及び一般管理費				
		営業利益	営業外費用			
			経常利益	特別損失		
						法人税等
		営業外収益		税引前当期利益	当期利益	繰越利益剰余金
	特別利益		(前期繰越利益)			

農業では、育成した生物そのものを売却したり、農畜産物の販売や作付けに対して国から交付金等が交付されたりするなど、収益の発生が商工業と大きく異なります。このため、損益計算書の収益の勘定科目に農業特有の勘定科目があります。

国からの交付金等が収益に占める割合の大きい土地利用型農業（水稻や麦・大豆などの畑作物）では、営業利益が赤字となることが多いものの、営業外収益に交付金等が計上されることで経常利益が黒字となる例が多いことも特徴の一つです。

また、農業が生物を育成して生産物を得る事業であることから、製造原価報告書の勘定科目は、労務費の区分に属するものを除いて、ほとんどが農業特有の勘定科目になります。

① 営業収益

a) 生物売却収入

減価償却資産である生物の売却収入です。

畜産農業においては搾乳牛や繁殖豚など固定資産である生物についても、畜産物として販売目的に切り替えられて、棚卸資産である家畜と同様、営業目的で売却されるものであるから、営業収益（売上高）の区分に「生物売却収入」等とし

て表示します。一方、売却直前の帳簿価額を「生物売却原価（売上原価）」の区分による総額によって記載します。

一般に、固定資産売却損益は純額によって損益計算書に計上されますが、これは重要性の原則の適用によるもので、固定資産売却損益が臨時損益であり、企業の経常的な活動によって生じた経常利益を構成しないため、簡便な方法による表示が行われています。これに対して、農業における生物の売却は、重要性が高いため総額による表示が行われています。

b) 作業受託収入

農作業等の作業受託による収入です。

農作業の受託も営業目的で行うものですから、営業収益（売上高）の区分に「作業受託収入」として表示します。

c) 価格補填収入

農畜産物の価格差交付金、価格安定基金の補填金などの数量払交付金です。

売上高は、商品の販売などによって実現したものに限られますが、農畜産物の販売数量に基づき交付される補填金・交付金は、販売代金そのものではないものの、農畜産物の販売によって実現するものであるため、営業収益（売上高）の区分に「価格補填収入」として計上します。

② 営業外収益

a) 作付助成収入

作付面積を基準に交付される面積払交付金です。

国の所得補償政策等によって、農産物の作付けを条件として、作付面積に基づいて交付される助成金・交付金は、每期、経常的に交付されることが予定されているものであるため、営業外収益の区分に「作付助成収入」として計上します。

b) 一般助成収入

経常的に交付される助成金で作付助成収入以外のものです。農業の場合、中山間地域等直接支払交付金など、作付面積以外の基準に基づいて交付される交付金で経常的に交付されるものについても、重要性が高いため、営業外収益の区分に「一般助成収入」として計上します。

③ 売上原価

a) 生物売却原価

減価償却資産である生物の売却直前の帳簿価額です。

生物の売却直前の帳簿価額を売上原価の内訳科目として表示します。勘定科目としては、一括して「生物売却原価」とするか、又は飼養する畜種に応じて、適宜、「廃牛売上原価」、「廃豚売上原価」などように区分して記載します。

なお、生物の売却は、収入金額を総額により「生物売却収入」として表示する

とともに売却直前の帳簿価額を「生物売却原価」に振り替えて売上原価の内訳科目として表示します。

④ 製造原価

a) 材料費

農業はモノづくりですので、製造原価報告書（生産原価報告書）を作成します。製造原価報告書は一般に、材料費・労務費・経費の3つに区分されます。工業簿記では、材料費を「当期材料仕入高」勘定で表記しますが、農業では原価構造を詳しく見るため、材料費をさらに、種苗費・素畜費・肥料費・飼料費・農薬費・敷料費・諸材料費などに区分して表示します。

b) 飼料補填収入

配合飼料安定基金から補填される補填金は、配合飼料価格の高騰にともない交付されるものであるため、製造原価報告書において材料費から控除することを原則とします。具体的には、「飼料補填収入」として飼料費の次行において控除形式により表示します。また、飼料費から直接控除して注記する方法によることもできます。

なお、上記に伴う生産者負担金は、「共済掛金」等の勘定科目によって製造原価に計上します。一方で、生産者負担金を原価外で経理した場合には、費用収益対応の原則により、補填金も原価から控除しないで営業外収益の区分に計上することになります。

(3) 農業法人標準勘定科目

「農業法人標準勘定科目」は（公社）日本農業法人協会が制定したものです。（公社）日本農業法人協会では、以前に会員から財務諸表を集めて農業法人の経営指標を作ろうとしたこともありましたが、当時の財務諸表は製造原価報告書が作成されていないものも多く、農業法人の会計基準が明確になっていない実情が明らかになりました。そこで、これをきっかけとして制定されたのが「農業法人標準勘定科目」です。農業法人の会計基準を定めるうえで、まず勘定科目を標準化することが第一と考えたためです。

「農業法人標準勘定科目」は、商工業で一般に使用されている勘定科目体系を基礎とし、これに農業特有の会計処理に必要な勘定科目を追加しました。

「農業法人標準勘定科目」では、貸借対照表の科目について「経営保険積立金」（旧：経営安定積立金）、「農業経営基盤強化準備金」など、農業簿記固有の勘定科目を追加しています。その一方で、農業簿記では、これまで仕掛品を「未収穫農産物」「肥育牛」などとし、機械装置を「大農具」と言い換えていましたが、商業簿記や工業簿記と共通の概念を持つ勘定科目は、それらに準じた共通の勘定科目を使用するこ

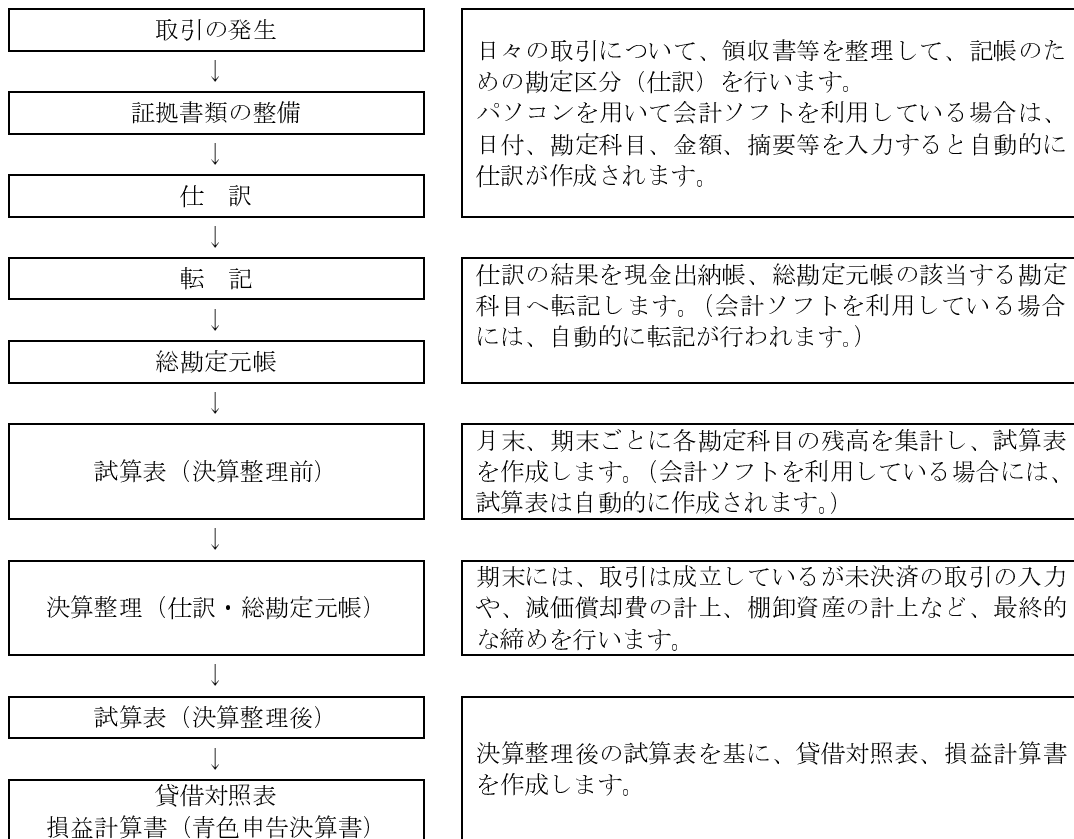
とにしました。また、営農類型によってそれぞれ「未成園」「未經産牛」などとしていた育成中の果樹・牛馬を「育成仮勘定」として統一したほか、減価償却資産としての「成園」「経産牛」も「生物」勘定に統一しました。

一方、損益計算書の科目については、製造原価報告書の勘定科目を中心に、農業簿記固有の勘定科目を採用し、農業の損益構造が把握しやすいように、伝統的な農業簿記の勘定分類を基礎としています。製造原価報告書について、材料費の区分は原価構造を詳しく見るため詳細に区分していますが、近年の酪農の飼養形態の変化などにより、重要性が高まった「敷料費」を追加しています。また、製造経費については、農業生産の外部化（アウトソーシング）の流れを受けて外注費の区分を設け、その内容に応じて「預託費」「ヘルパー利用費」「圃場管理費」などの勘定科目を追加しています。

2. 簿記一巡と決算

(1) 簿記一巡の流れ（取引から決算書までの流れ）

取引から決算書の作成までは、次のような流れです。



(2) 決算整理

決算整理とは、正しい期間損益計算を行うための会計処理で、通常、期末に行います。決算整理の主なものとして、期首・期末の棚卸計上、減価償却費の計上、費用・収益の繰り延べ・見越し——などがあります。

農業簿記の場合、未収穫農産物の棚卸や育成費用の計算、法人の場合の農産物の棚卸には製造原価の算定が必要となります。このため、決算整理の手順として、まず、製造原価の算定のために、費用・収益の繰り延べ・見越し、固定資産の減価償却、繰延資産の償却、引当金の設定といった手続きが必要となります。また、育成費用の計算については、肥料や飼料などの棚卸しが先に終わっていなければなりません。

さらに、消費税の計算には、費用・収益の繰り延べ・見越し、貸倒損失の処理、さらに原則課税事業者から免税事業者、免税事業者から原則課税事業者へ切り替わると

きは棚卸しも関係してきます。したがって、一般的な決算整理をすべて終えてから、消費税額の計算を行うことになります。

消費税に関する決算整理が済むと、農企業としての税引前利益が確定します。最後に、個人事業の場合には、企業利益のうち農業所得としないものを除外して、農業所得の金額を計算します。法人の場合には、法人税、住民税、事業税の計算をして、その額をもって法人税などの納税充当金の充当をします。

なお、個人事業者の場合、取引のすべてが事業（農業）所得となるのではなく、その取引の内容で他の所得となるものがあります。例えば、預金利息は利子所得、出資配当は配当所得、トラクターなどの減価償却資産の譲渡は譲渡所得となり、不動産の賃貸料については、不動産所得となります。これらは事業所得の決算書には計上されないため、事業主勘定（事業主貸または事業主借）として処理し、農業所得用の青色申告決算書には計上しません。なお、個人事業者の事業主勘定は翌年に繰り越さず、毎年、期首の資産と負債との差額により元入金を計算します。

これら決算整理には、個人と法人とでは、いくつか異なる点があります。まず、個人事業者の減価償却費は、定められた減価償却方法・耐用年数で計算された金額を必要経費に算入するのに対して法人は計算された減価償却費のうち、限度額までの金額が、損金に算入されます。これは、個人事業者が所得に対して課税される所得税は、超過累進税率によって課税され、所得の多寡によって適用される税率が異なるため、所得が少ないからといって、減価償却費の計上を翌期以降に計上することを認めていないからです。また、個人事業者では、農産物について収穫基準の適用により時価で評価をして期末棚卸を行います。

(3) 会計期間

個人事業者の会計期間は、原則としてその年の1月1日から12月31日の「暦年」となります。一方、法人は自ら定款で定める任意の期間となり、6ヶ月とすることもできます。

3. 棚卸（決算整理①）

(1) 棚卸とは

棚卸とは、正しく期間損益を計算するために、期末に未販売あるいは未使用となっている棚卸資産を実地に確認するなどして、これらの帳簿価額を売上原価や製造原価から控除する手続です。

(2) 農産物（製品）の期末棚卸の計算

① 個人農業者

個人農業者において、12月31日現在で収穫済みであるものの、未販売の農産物について棚卸をし、時価で評価します。収穫基準が適用される個人農業者については、農産物の期末棚卸高は、収穫時の収穫価額、すなわち時価で評価されて総収入金額に算入されます。反対に期首農産物棚卸高は総収入金額から控除されます。

このため、所得税青色申告決算書（農業所得用）における農業所得の収入金額は、次の算式により計算します。

$$\text{農業所得の収入金額} = \text{④小計(注)} - \text{⑤期首農産物棚卸高} + \text{⑥期末農産物棚卸高}$$

$$\text{(注) ④小計} = \text{①販売金額} + \text{②家事消費・事業消費金額} + \text{③雑収入}$$

棚卸表の作成にあたっては、数量、単価、金額を記載します。ただし、①野菜等の生鮮な農産物、②その他の農産物のうちその数量が僅少なものは記載を省略しても差し支えありません。「野菜等の生鮮な農産物」とは、①すべての野菜類、②果実等のうち収穫時から販売又は消費等が終了するまでの期間が比較的短いもの（例えば、ぶどう、もも、なし、びわなど）をいいます。また、「その他の農作物」とは、果物のうち収穫時から販売又は消費等が終了するまでの期間が比較的長いもの（例えば、みかん、りんご、くりなど）及びいも類（甘しょ、馬れいしょ）等の農産物をいいます。その他の農産物のうち数量が僅少とはいえないものや米麦等は、棚卸を省略することはできません。

農産物の棚卸価額は、その農産物の収穫時の価額（収穫価額＝時価）、すなわち、生産者販売価額によって計算します（所得税基本通達41-1）。生産者販売価額とは、農家の庭先における農産物の裸価格、具体的には、市場の取引価格から市場手数料、市場までの運賃、包装費その他の出荷経費を差し引いた金額をいいます。

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 課個 5-3 平成 18 年 1 月 12 日）

標題のことは、下記のとおり定めたから、これにより取り扱われたい。

(中略)

記

1 青色申告者の場合

(1) 農産物を収穫した場合の収入金額等の計上時期、計算及び記帳の方法等について

農産物（所得税法施行令第 88 条（農産物の範囲）に規定するものをいう。）を収穫した場合の収入金額の計上時期及び当該計算については、同法第 41 条（農産物の収穫の場合の総収入金額算入）第 1 項に規定するいわゆる収穫基準による（同法第 67 条（小規模事業者の収入及び費用の帰属時期）に規定するいわゆる現金主義を選択した場合を除く。）。また、この場合の記帳の方法等については、正規の簿記の方法によるときには同法施行規則第 58 条（取引に関する帳簿及び記載事項）による大蔵省告示（昭和 42 年 8 月大蔵省告示第 112 号）別表第一（青色申告者の帳簿の記載事項）の「一事業所得の部」の「(ロ) 農業の部」（以下、「農業の告示」という。）の第一欄により、簡易簿記の方法によるときには農業の告示の第二欄により、それぞれ記帳するとともに、棚卸資産については、同法施行規則第 60 条（決算）の規定により棚卸表に記載することとされており、さらに、現金主義を選択したときについては、農業の告示の第三欄により記載することとされているが、農産物の収入に関する事項及び棚卸資産の記帳に当たって、農産物の数量、単価、金額の記載については、次に掲げる農産物の別によりそれぞれ次の方法によっても差し支えない。

なお、家事消費等の金額は、収穫年次の異なるごとにその収穫した時における当該農産物の価額の平均額又は販売価額（市場等に対する出荷価格をいう。）の平均額によって計算しても差し支えない。

	米麦等の穀類	野菜等の生鮮な農産物	その他の農産物
収穫時の記載	数量のみ記し、単価、金額は記載を省略する。	記載を省略する。	
販売時の記載	数量、単価、金額を記載する。	数量、単価、金額を記載する。 ただし、数量、単価について明らかな場合は記載を省略する。	
家事消費等の記載	年末に一括して、数量、単価、金額を記載する。	年末に一括して金額のみを記載する。	年末に一括して、数量、単価、金額を記載する。
棚卸表の記載	数量、単価、金額を記載する。	記載を省略する。	数量、単価、金額を記載する。 ただし、その数量が僅少なものは省略する。
摘要	イ 野菜等の生鮮な農産物及びその他の農産物の区分はおおむね次による。 ・ (イ) 「野菜等の生鮮な農産物」とは、①すべての野菜類及び②果実等のうち収穫時から販売又は消費等が終了するまでの期間が比較的短いものをいい、例えば、ぶどう、もも、なし、びわなどがこれに含まれる。 ・ (ロ) 「その他の農作物」とは、果物のうち収穫時から販売又は消費等が終了するまでの期間が比較的長いもの及びいも類（甘しょ、馬れいしょ）等の農産物をいい、この種の果物には例えば、みかん、りんご、くりなどが含まれる。 ロ 棚卸表に記載する価額は、収穫時の価額によるものとする。		

(以下略)

ただし、大豆のように収穫年に販売価格が定まらないものは、実務上、収入減少影響緩和交付金（収入減少補填）の大豆の「標準的収入」によるのも一つの方法です。また、自給用の飼料作物については、販売価格がありませんので、生産した乾草やサイレージなどの自給飼料について、同等の栄養価の流通粗飼料の販売単価を基準として収穫時の時価を計算します。肉用牛免税は、農業者であることが適用要件になりますので、圃場作物を栽培している事実を青色申告決算書のうでで明らかにする必要があります。飼料作物を栽培している場合には、その事業消費金額及び棚卸金額を時価評価して計上します。この場合、事業消費金額と同額が飼料費として必要経費に算入されることになります。

なお、畜産物には収穫基準の適用はありませんので、販売用動物（仕掛品）の期末棚卸高については、取得価額による原価で評価します。

② 農業法人

農業法人においては、農産物を製品として取扱い、棚卸を行います。製品の期末棚卸高は、原則として原価で評価されて製造原価から控除されます。ただし、農業法人であっても、原価計算によらず、棚卸高を時価で計上している場合もあります。

(3) 仕掛品の期末棚卸及び育成仮勘定の計算（原価計算の手順）

① 費目別原価計算

原価計算は、原価計算単独で行うものではなく、財務会計による仕訳などの情報に基づいて原価を計算します。この点について、原価計算基準（昭和 37 年、企業会計審議会）は次のように述べています。「原価要素の形態別分類は、財務会計における費用の発生を基礎とする分類であるから、原価計算は、財務会計から原価に関するこの形態別分類による基礎資料を受け取り、これに基づいて原価を計算する。この意味でこの分類は、原価に関する基礎的分類であり、原価計算と財務会計との関連上重要である」（原価計算基準 8）。

財務会計とは、財務諸表を核とする会計情報を、企業外部の利害関係者（株主、債権者、徴税当局など）に対して提供することを目的とする会計です。これに対して、経営者や企業内部の管理者に対する情報提供を目的とする会計を管理会計と呼んでいます。管理会計は主として、原価計算と予算管理から成っています。

このように、原価計算は管理会計と密接な関係がありますが、財務会計との関係についても、財務会計から基礎資料を受け取るという点だけでなく、棚卸資産の貸借対照表価額の決定に原価計算が必要であるという点で不可分の関係にあります。具体的には、原価計算によって計算された期末の仕掛品や製品の原価が、財務会計において、期末棚卸高として当期の損益計算書において原価の控除項目として計上されるとともに、貸借対照表に資産として計上されて翌期に繰り越されることにな

ります。

財務会計における費用計算を基にして行う費目別原価計算は、原価計算の出発点です。原価計算基準でも「原価の費目別計算とは、一定期間における原価要素を費目別に分類測定する手続をいい、財務会計における費用計算であると同時に、原価計算における第一次の計算段階である」（原価計算基準9）としています。

費目別計算においては、原価要素を「材料費、労務費および経費に属する各費目に分類する」（原価計算基準8）こととしています。

a) 材料費

「材料費とは、物品の消費によって生ずる原価」（原価計算基準8）をいいます。

農業会計では、材料費は、種苗費、素畜費、肥料費、飼料費、農薬費、敷料費、諸材料費に分類して表示します。工業簿記では、材料費は、通常、「素材費」や「当期材料仕入高」勘定で表記しますが、農業会計では、原価構造を詳しく見るため、材料費をこれらの費目に細分して表示するのが特徴です。

材料費に属する科目は、原則として変動費になります。このうち、種苗費、肥料費は耕種農業における費目、素畜費、飼料費、敷料費は畜産農業における費目です。農薬費は、耕種農業、畜産農業に共通して用いる費目ですが、畜産農業の場合には予防用の薬剤費に限定し、獣医の診療に基づく治療薬は製造経費の診療衛生費に含めます。種苗費、素畜費、肥料費、飼料費、農薬費、敷料費、燃油費のいずれにも属さない材料費を、諸材料費に含めて表示します。

<参考>

① 変動費・固定費とは

変動費＝売上げの増減に伴って変動する費用

⇒農業の場合、生産規模（作付面積）の増減に伴って変動する費用を変動費として扱う

固定費＝売上げが増減しても変動しない費用

② 限界利益とは

限界利益＝売上高（変動益）から変動費を差し引いた利益

限界利益に基づく利益計画

計画利益＝単位当り限界利益×生産規模－固定費

工業簿記では、消耗工具器具備品費を製造経費ではなく材料費に区分します。これに対して農業会計では、材料費を変動費の性格を持つものに限定するため、消耗工具器具備品費を諸材料費ではなく、「農具費」として表示し、材料費ではなく、製造経費に分類します。農業法人の標準勘定科目は、経営分析に活かすことを主眼としているからです。材料費に計上するかどうかは、①部門個別費として生産過程で消費され、期末に在庫の棚卸を行うもの、②純粹に変動費と

しての性格を有するもの一を基準に考えてください。期首・期末の棚卸については、期首材料棚卸高及び期末材料棚卸高として、材料費に加減する方法により表示します。

原価計算において材料費は次の算式によって計算します。

○ 材料費＝消費量×消費価格

ただし、財務会計においては、材料費の金額は次の算式によって計算します。

○ 材料費＝購入原価－期末材料棚卸高（＋期首材料棚卸高）

b) 労務費

「労務費とは、労務用役の消費によって生ずる原価」（原価計算基準8）をいいます。

生産現場の作業員の人件費については、事務員などの人件費と区別し、労務費として製造原価に算入します。作業員の給料は「賃金手当」、賞与は「賞与」としますが、源泉徴収税額表・日額表丙欄が適用される臨時雇については「雑給」として区分します。

生産現場の作業員の法定福利費、福利厚生費についても販売費及び一般管理費と区別して労務費に計上しますが、事務員分が少額で区分が難しいときは、一括して製造原価の労務費に計上しても構いません。福利厚生費とは、従業員の保健衛生、慰安、慶弔等の費用ですが、中退共など退職共済の掛金も福利厚生費勘定に含めます。一方、農業の場合、作業服、軍手、長靴、地下足袋の購入費用については、福利厚生費に含めないで「作業用衣料費」として別科目に計上します。

なお、退職給与の積立や引当をしていないために一時に生じた退職金は、製造原価としないで販売費及び一般管理費に含めます。また、役員報酬は、農業の現場に従事することが多い場合でも、財務諸表上は、按分しないで販売費及び一般管理費に一括して表示します。

原価計算において労務費は次の算式によって計算します。

○ 労務費＝実際作業時間×消費賃率

c) 経費

「経費とは、材料費、労務費以外の原価要素」（原価計算基準8）をいいます。

原価計算において経費は原価計算期間の発生額によって計算します。

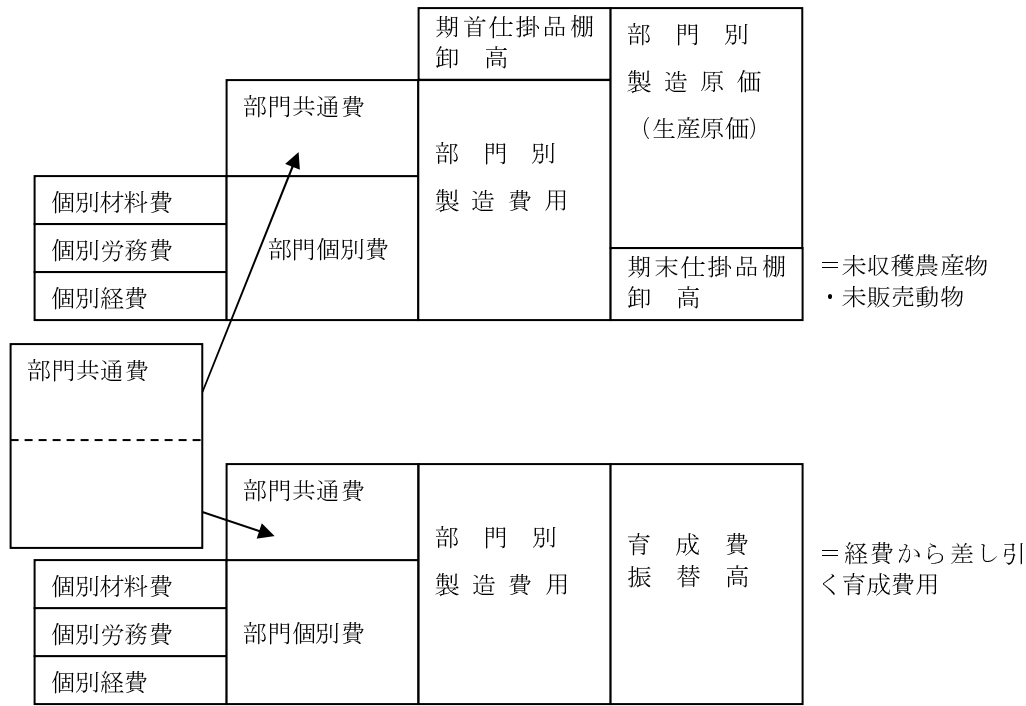
○ 経費＝発生額（消費量×消費価格）

② 部門別原価計算（作目別損益計算）

「原価の部門別計算とは、費目別計算において把握された原価要素を、原価部門別に分類集計する手続をいい、原価計算における第二次の計算段階である」（原価計算基準15）としています。製品別原価計算、すなわち、農畜産物の単位当たりの原価を計算する前提として、部門別（作目別）の原価計算が必要になります。ただし、農産

物については、畜産物と異なり、部門別の総原価を単純に生産量で割れば農産物の単位当たりの原価を計算できるため、厳密な意味での製品別原価計算は必要ありません。このため、農産物の原価計算は、一般的には部門別原価計算（作目別損益計算）が基本になります。

製造原価（生産原価）の構成



a) 原価部門の設定

「原価部門とは、原価の発生を機能別、責任区分別に管理するとともに、製品原価の計算を正確にするために、原価要素を分類集計する計算組織上の区分」（原価計算基準 16）をいいます。農業においては、作目ごとに原価部門を設定することが一般的です。

b) 部門個別費と部門共通費

「原価要素は、これを原価部門に分類集計するに当たり、当該部門において発生したことが直接的に認識されるかどうかによって、部門個別費と部門共通費とに分類する」（原価計算基準 17） こととしています。

(a) 部門個別費

特定の部門で消費したと認識できる原価要素を部門個別費といいます。「部門個別費は、原価部門における発生額を直接に当該部門に賦課」（原価計算基準 17）します。農業会計では、作目ごとに部門を設定して作目ごとに部門個別費を賦課

します。材料費に属する費用（種苗費、素畜費、肥料費、飼料費、農薬費、敷料費、燃油費、諸材料費）は、原則として部門個別費として取り扱います。

(b) 部門共通費

特定の部門で発生したことが認識できない原価を部門共通費といいます。「部門共通費は、原価要素別に又はその性質に基づいて分類された原価要素群別にもしくは一括して、適当な配賦基準によって関係各部門に配賦する」（原価計算基準 17）ものです。実務的には、財務会計において共通部門を設定して会計処理を行い、部門共通費を集計します。さらに、部門別原価計算において部門共通費を各原価部門に配賦します。配賦基準としては、作付面積・稼働時間、売上高の割合などが用いられます。

c) 実務の対応

パソコン簿記では、仕訳に部門コードを付して部門管理します。種苗費、素畜費は、購入の仕訳に直接部門コードを付すことができます。肥料は購入の時点でどの作物の圃場に散布するかわかりませんが、継続記録法によって購入時に資産計上した原材料勘定を、消費の都度、肥料費に振り替える仕訳に部門コードを付けることも可能です。

しかし、例えば動力光熱費が複数の部門にまたがる費用、すなわち部門共通費である場合、発生の都度、仕訳に部門コードを付けることができません。このため、部門共通費については、とりあえず共通部門として仕訳しておき、部門別原価計算において期末に使用割合などにより費用を部門別に按分する必要があります。なお、部門共通費の按分の作業は会計ソフトで仕訳により行うよりも、表計算ソフトによるのが現実的です。

③ 製品別原価計算（個別別原価計算）

「原価の製品別計算とは、原価要素を一定の製品単位に集計し、単位製品の製造原価を算定する手続をいい、原価計算における第三次の計算段階である」（原価計算基準 19）としています。畜産物については、未販売動物、すなわち期末に肥育している家畜の期末仕掛品棚卸高を計算する必要があるため、財務会計上も個別別原価計算が必要になってきます。

a) 直接費と間接費

「原価の発生が一定単位の製品の生成に関して直接的に認識されるかどうかの性質上の区別による分類」によって「直接費と間接費とに分類する」（原価計算基準 8）こととしています。

(a) 直接費

畜産物の原価計算において、子畜購入代や種付料などの素畜費は、家畜 1 頭ごとに直接的に賦課することができます。このような原価要素を直接費といいます。

(b) 間接費

畜産物の原価計算において、たとえば飼料費は、1 回の取引によって発生した費用が特定の家畜に対応するわけではありません。このように個別に直接賦課することができない原価要素を間接費といいます。実務的には、部門を設定して会計処理を行い、個別部門ごとに部門間接費を費目別に集計します。さらに、個別別原価計算において部門間接費を一定の配賦基準で個別の製品（農畜産物）に配賦します。たとえば、畜産物の原価計算においては、延べ飼育日数を計算して 1 日当たりの飼料費など間接費を計算し、個別別原価計算の対象となる家畜の飼育日数にこの 1 日当たりの間接費を乗じて個別の家畜に配賦します。