

---

# 農業経理士 教科書

---

**【税務編】**

---

大原出版

## はじめに

成長産業への変革期にある日本農業において、農業経営の法人化や異業種からの農業参入増加などを背景に現代的な農業経営を確立する必要性が高まっております。

農業という業種の特徴は、生物の生産であることから、病虫害や自然災害による被害等、経営者自身でコントロールすることができない要素が多いことにあります。それゆえ、経営者自身の経験則に基づく判断が重要となりますが、すべての判断を経験則に頼ることは合理的ではなく、客観的事実たる計数を確認しながら経営判断を行うことで、より健全な農業経営を行うことが可能となります。特に法人経営では、計数に基づく経営管理が必須であり、現代的な農業経営に欠かせない要素となります。

このような状況の中、当協会は日本の農業の発展、具体的には計数管理の基盤となる農業簿記の普及に寄与することを目的として、一般社団法人 全国農業経営コンサルタント協会による監修のもとで、平成26年度より「農業簿記検定」を実施しております。

さらに、当協会では2020年度より「農業経理士」称号認定制度を創設致しました。本制度は、農業簿記で培った知識を基盤としながら、農業経営の現場で必要となる実践的なスキルを習得した者であることを当協会が認定し、「農業経理士」の称号を授与するものです。制度創設にあたり、新たに「経営管理」および「税務」試験を開設致しました。

本書が読者の皆様の農業経営に関わる税務知識の習得、そして「農業経理士」称号取得の一助となれば幸いです。

一般財団法人 日本ビジネス技能検定協会  
会長 田中 弘

農業経理士に関する情報はこちら

<http://jab-kentei.or.jp/agricultural-accountant/>



## 農業経理士教科書（税務編）

## 目次

## 第1章 決算と申告

1. 農業の決算書の特徴…………… 1
2. 簿記一巡と決算…………… 9
3. 棚卸（決算整理①）……………11
4. 減価償却（決算整理②）……………23
5. 費用収益の見越し・繰延べ（決算整理③）……………38
6. 経営者等の報酬……………43
7. 決算書と申告書の関係……………50

## 第2章 利益や取引への課税

1. 個人の所得の種類と課税のしくみ……………53
2. 所得と個人課税……………64
3. 法人の利益と課税所得……………66
4. 所得と法人課税……………73
5. 資本と法人課税……………77
6. 法人税における法人の分類……………79
7. 農地所有適格法人（旧・農業生産法人）……………82
8. 農業経営基盤強化準備金（税制特例①）……………86
9. 肉用牛免税（税制特例②）……………97
10. 収入保険…………… 102
11. 従事分量配当…………… 109
12. 事業と消費税…………… 114

## 第3章 法人化と経営継承

1. 法人化に関する税務	128
2. 経営継承に関する税務	136
3. 経営継承と相続税	143
4. 経営継承と贈与税	148
5. 農業法人の株式・出資の評価	153

# 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	I 流動負債
(1) 当座資産	II 固定負債
(2) 棚卸資産	純資産の部
(3) その他流動資産	I 株主資本
II 固定資産	(1) 資本金
(1) 有形固定資産	(2) 資本剰余金
(2) 無形固定資産	(3) 利益剰余金
(3) 投資その他の資産	(繰越利益剰余金)
	(4) 自己株式
	II 評価・換算差額等
III 繰延資産	III 新株予約権
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は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。

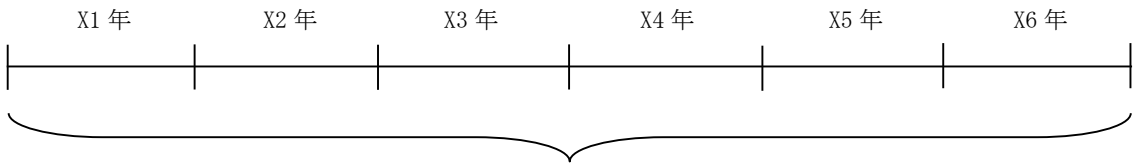
### b) 育成仮勘定（固定資産）

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。

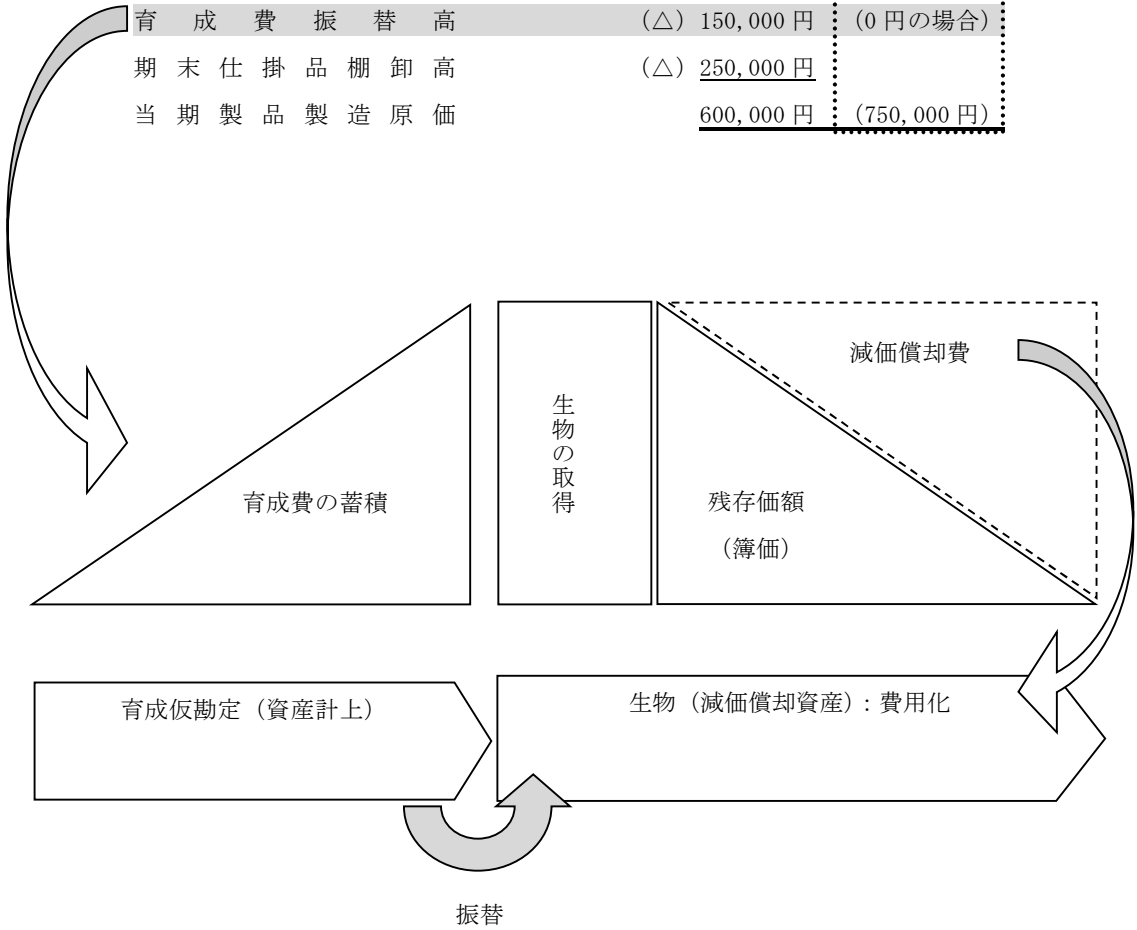
自己育成した生物の取得価額は、育成仮勘定を用いて取得価額を集計します。棚卸資産である農畜産物などの取得に要した費用と育成に要した費用に共通するものが多いので、期中においては肥料費や飼料費などの費用勘定で経理しておき、決算整理において育成にかかる原価を按分して「育成費振替高」として製造原価（生産原価）から除外して期末日又は成熟日において育成仮勘定に振り替えます。さらに、期中に成熟した生物については、成熟日において育成仮勘定から「生物」勘定に振り替えます。有形固定資産を自己建設した場合に建設仮勘定を用いますが、建設仮勘定では支出時に直接、集計勘定に経理するのに対して、育成仮勘定では決算整理において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



毎年の製造原価報告書

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	<u>600,000 円</u>	(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				繰越利益 剰余金
			製品製造原価				
	売上 総 利 益	販売費及び一般管理費		営業外費用			
		営業利益	経常利益		特別損失		
	営業外収益		特別利益	税引前 当期利益	法人税等		
					当期利益		
					（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、毎期、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。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。