

# 農業の会計に関する指針

制定：平成 26 年 5 月 19 日

最終改定：平成 31 年 4 月 19 日

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

# 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

本指針は、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。

### II 対象

#### 1. 本指針の適用対象者

本指針の適用対象は、農業法人とする。

農業法人とは、農事組合法人、株式会社又は持分会社であって、農業を営むものをいう。

個人農業者並びに集落営農組織など個人農業者を構成員とする任意組合（民法上の組合をいう。）及び人格のない社団についても、計算書類を作成するに当たり、本指針に拠ることが推奨される。

本指針では、本指針の適用対象者を農企業という。

#### 【関連項目】

農業法人に対する投資の円滑化に関する特別措置法第2条

### III 本指針の記載範囲及び適用に当たっての留意事項

#### 1. 本指針の記載範囲

農企業が計算書類を作成するに当たり拠ることが望ましい会計処理を網羅的に示すことは、およそ不可能である。そのため、本指針では、特に農企業において必要と考えられるものについて、重点的に言及している。また、農企業のほとんどが中小企業であり、中小企業として必要な会計指針については、本指針において特段の定めがあるものを除き、「中小企業の会計に関する指針」を準用する。

なお、農業会計においては、これまで勘定科目について独自の名称（注）が用いられてきたが、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とする。また、製造原価報告書に相当する財務諸表の名称についても、生産原価報告書と呼び慣わしてきたが、生産原価報告書とした場合、農産加工業などを兼営する場合には、農業に係る「生産原価報告書」と農産加工業に係る「製造原価報告書」の2通りを財務会計において作成しなければならないといった問題が生ずる。このため、いわゆる農業の6次産業化の傾向も踏まえ、これらを一本化して「製造原価報告書」とすることとする。あわせて、「生産規模」のように熟語として定着している用語を除き、本指針では、できるかぎり、「生産」という用語を「製造」に統一して表記することとする。

注. たとえば、仕掛品を「未収穫農産物」「肥育牛」、機械装置を「大農具」などとしてきた。

## 第二 貸借対照表

### I 資産

#### (その他の流動資産)

#### 1. 棚卸資産の範囲

棚卸資産とは、商品又は製品（副産物及び作業くずを含む。）、半製品、仕掛品（未収穫農産物、販売用動物を含む。）、原材料、貯蔵品（消耗品で貯蔵中のもの）その他これらに準ずるものをいう。

農産物について、個人農業者においては収穫基準の適用によって時価で評価されるため「農産物」勘定で表示するが、農業法人においては「製品」勘定を使用する。

なお、本指針における棚卸資産とは、通常の販売目的（販売するための製造目的を含む。）で保有する棚卸資産をいうものとする。したがって、「育成仮勘定」は販売するための製造目的ではないため、「棚卸資産」の区分ではなく、「有形固定資産」の区分に表示することに留意する。また、果樹の未収穫果実及び家畜の胎児については、未収穫農産物及び販売用動物と区分し、原則として固定資産（生物又は育成仮勘定）又は繰延資産（繰延生物）の一部分として取り扱う。

#### 2. 棚卸資産の取得価額

##### (1) 取得価額

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。ただし、その資産を消費し又は販売の用に供するために直接要した費用の額がある場合にはその額を加算する。

##### (2) 副産物又は副産物を原材料とする棚卸資産の取得価額

###### ① 搾乳牛が出産した子牛

搾乳牛が出産した子牛は、出産直後の子牛の評価額にその育成等のために要した費用の額を加算して取得価額を計算する。

出産直後の子牛の評価額については、搾乳牛が出産した子牛は生乳生産の副産物であるため時価で評価することになるが、人工授精等の繁殖作業を自己が行った場合においては、人工授精の種付料（冷凍精液代等を含む。）又は受精卵移植の移植料（受精卵の購入代価を含む。）などの費用の額をもって評価額とする。一方、初妊牛を導入した場合においては、種付料や移植料の実際原価は不明であるが、これら種付料等の標準原価をもって評価額とする。

###### ② 堆厩肥

原材料費のうち、主要原材料である家畜の糞尿（混合された使用済みの敷料を含む。）の評価額を零として取得価額を計算する。

#### 3. 棚卸資産の評価基準

##### (1) 棚卸資産の評価損

棚卸資産の期末における時価が帳簿価額より下落し、かつ、金額的重要性がある場合には、時価をもって貸借対照表価額とする。

なお、次の事実が生じた場合には、その事実を反映させて帳簿価額を切り下げなければな

らないことに留意する必要がある。

- ① 棚卸資産について、災害により著しく損傷したとき
- ② 著しく陳腐化したとき
- ③ 上記に準ずる特別の事実が生じたとき

#### (2) 個人農業者における農産物の評価基準

個人農業者については、収穫基準の適用により、農産物の収穫時の時価をもって貸借対照表価額とする。

#### (3) 副産物

副産物は、搾乳牛が出産した子牛を除き、時価で評価することを原則とする。

#### (3) 未収穫果実・胎児

果樹の未収穫果実及び家畜の胎児の原価は、果樹又は母畜の資本的支出としてその取得価額に加算することを原則とするが、果樹の未収穫果実及び家畜の胎児を原価により評価して別個の資産とする場合は、仕掛品として計上することができる。

#### (4) 時価

(1)～(3)における時価とは、原則として正味売却価額（売却市場における時価（売却市場がない場合においては見積売却価額）から見積追加製造原価及び見積販売直接経費を控除した金額）をいう。

### 4. 収入保険の保険金等の見積計上

#### (1) 未決算の定義

災害などの金銭の収支を伴わない取引で発生した保険金などの債権債務の金額が未確定の場合にこれが確定するまでに計上する金額をいう。

なお、収入保険において保険金等を請求していない時点では保険金請求権が確定しておらず、債権を表す勘定科目の「未収入金（未収金）」を用いることは適切でないため、「未決算」を使用する。

#### (2) 貸借対照表上の表示

未決算は、流動資産の部の「その他の流動資産」の区分に表示する。

#### (3) 損益計算書上の表示

収入保険の保険金等は、特別利益の部に「収入保険補填収入」として表示する。なお、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「収入保険補填収入」とする。

#### 【関連項目】

農業経営収入保険に係る税務上の取扱いについて（平成30年4月2日、農林水産省経営局保険課長通知）

#### （有形固定資産）

### 5. 生物・育成仮勘定

#### (1) 生物の定義

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

税法上、減価償却資産となるものは限定列挙されており、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。）に掲げられている。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」として表示する。

#### (2) 生物の取得価額及び育成仮勘定

自己が育成・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・種苗費に育成・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する。

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する。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る。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」勘定に振り替える。有形固定資産を自己建設した場合に建設仮勘定を用いるが、建設仮勘定では支出時に直接、集計勘定に経理するのにたいして、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する。

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する。

#### (3) 生物の減価償却

減価償却は、固定資産を事業の用に供したときから開始するが、生物の減価償却は、当該生物の成熟の時点から行う。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する。

#### (4) 貸借対照表上の表示

生物及び繰延生物、育成仮勘定は、固定資産の部の「有形固定資産」の区分に表示する。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する。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）による。

#### (5) 損益計算書上の表示

##### A. 生物売却収入

生物の売却収入は、収入金額を総額により売上高の内訳科目として表示する。勘定科目としては、一括して「生物売却収入」とするか、又は飼養する畜種に応じて、適宜、「廃牛売上高」、「廃豚売上高」などのように区分して記載する。

固定資産売却損益のうち営業目的によるものでないものは、重要性に乏しいことから、一般に純額により特別損益の部に表示されるが、畜産農業において繁殖用の牛や豚、種付用の豚などの反復継続した売却は営業目的によるものであるから、総額主義の原則が適用され、純額による表示は認められないことに留意する。

## B. 生物売却原価

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する。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する。

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する。

ただし、事故として家畜共済の共済金を受領した場合には、資産損失の金額を受取共済金から控除するため、生物売却原価のうち資産損失相当額を受取共済金と相殺する。資産損失の金額は、未償却残高から発生直後における当該資産の価額（処分価額）を控除した残額となる。なお、この場合、資産損失相当額控除後の受取共済金の金額が保険差益の額となる。

### (6) 未収穫果実・胎児の取扱い

果樹の未収穫果実及び家畜の胎児は、果樹又は母畜の一部であるため、未収穫果実又は胎児の育成を目的として果樹又は母畜に対して投下された費用は、果樹又は母畜の固定資産（又は繰延資産）としての価値を高める部分に対応する金額として資本的支出となる。

しかしながら、1回の収穫における1園地等（資産計上の単位）当たりの未収穫果実の育成に要した費用又は1回の出産における母畜1頭当たりの胎児の育成に要した費用が各事業年度又は各年ごとに20万円に満たない場合には、果樹又は母畜の取得価額に加算しないで費用として経理することが認められる。

なお、未収穫果実及び胎児を母畜と一体として時価により評価する場合、未収穫果実又は胎児は果樹又は母畜と未分離の状態で単体での販売が不能のため、果実又は胎児の部分の金額を零とする。

#### 【関連項目】

企業会計原則 第二・一、第三・五及び同注解1

法人税法施行令第54条

法人税基本通達7-8-3（少額又は周期の短い費用の損金算入）

所得税基本通達37-12（少額又は周期の短い費用の必要経費算入）

所得税基本通達27-1（貸衣装等の譲渡による所得）

所得税基本通達49-27（成熟の年齢又は樹齢）

## 6. 圧縮記帳

固定資産の圧縮記帳の会計処理は、原則として、その他利益剰余金の区分における積立金として計上するのが原則であるが、国庫補助金等で取得した資産については、直接減額方式による圧縮記帳をすることができる。また、交換並びに収用等、特定の資産の買換え及び保険金等で交換に準ずると認められるものにより取得した固定資産についても、直接減額方式に準じた処理も認められる。

農業経営基盤強化準備金制度による圧縮記帳の対象資産として取得した固定資産については、本来、積立金として計上すべきであるが、実務で広く採用されていることを踏まえ、農用地を取得した場合を除き、直接減額方式に準じた処理も認められる。

## 7. 助成付きリース

国等の事業による助成付きリースは、原則として「所有権移転リース」に該当し、税務上はリース物件の売買があったものとして取り扱われ、賃借人はリース物件を資産に計上して減価償却することになる。この際、賃借人は、実質的な助成金交付対象者として助成金相当額を圧縮記帳することができる。

この場合において、リース料総額に助成金相当額を加算し、リース期間終了後の買取価格が定められている場合にはさらにこれを加算した金額が圧縮記帳前の取得価額となることに留意する。

### (投資その他の資産)

## 8. 経営保険積立金

### (1) 経営保険積立金の定義

国の経営安定対策や収入保険によって加入者が拠出した生産者積立金のうち、資産計上すべきものをいう。なお、資産計上すべき国の経営安定対策の制度としては、米・畑作の収入減少影響緩和対策（収入減少補てん）、加工原料乳生産者経営安定対策などがある。

### (2) 貸借対照表上の表示

経営保険積立金は、固定資産の部の「投資その他の資産」の区分に表示する。

### (3) 損益計算書上の表示

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」として表示する。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」とする。

収入保険の保険料は「共済掛金」とする。

## II 負債

### (租税特別措置法上の準備金)

## 1. 農業経営基盤強化準備金

### (1) 貸借対照表上の表示

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する（剰余金処分経理方式）。ただし、準備金の積立限度額が繰越利益剰余金以上の場合に、その積立限度額までの積立てをした剰余金処分は、剰余金処分後の繰越利益剰余金がマイナスとなってしまう事態を避けるため、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る（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る。

### (2) 損益計算書上の表示

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する。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する。

### Ⅲ 純資産

#### 1. 資本金

資本金は、設立又は株式の発行に際して株主となる者が払込み又は給付した財産の額（払込金額）のうち、資本金として計上した額（会社法第 445 条）である。農事組合法人においては資本金を「出資金」、出資金を「外部出資」として表示することができる。

#### 2. 剰余金

剰余金は、払込資本を構成する資本剰余金と留保利益を表す利益剰余金に区分する。

##### (1) 資本剰余金

資本剰余金は、資本取引から生じた剰余金であり、以下の 2 つに区分する。

##### ① 資本準備金

株式会社又は持分会社における増資による株式の払込金額のうち資本金に組み入れなかった株式払込剰余金のほか、農事組合法人が新たにその出資者となる者から徴収した加入金の額も資本準備金として取り扱う。

##### ② その他資本剰余金

資本剰余金のうち資本準備金以外のものである。資本金及び資本準備金の取崩しによって生じる剰余金（資本金及び資本準備金減少差益）及び自己株式処分差益が含まれる。

##### (2) 利益剰余金

利益剰余金は、利益を源泉とする剰余金（すなわち利益の留保額）であり、以下の 2 つに区分される。

##### ① 利益準備金

株式会社又は持分会社においては、その他利益剰余金から配当する場合、資本準備金の額と合わせて資本金の額の 4 分の 1 に達していないときは、達していない額が配当額の 10 分の 1 の額のいずれか少ない額に利益剰余金配当割合を乗じて得た額を計上しなければならない（会社法第 445 条第 4 項、会社計算規則第 22 条）。一方、農事組合法人においては、配当額に関係なく、定款で定める額に達するまでは、毎事業年度の剰余金の 10 分の 1 以上を利益準備金として積立てなければならない（農業協同組合法第 51 条、第 73 条第 2 項）。

##### ② その他利益剰余金

その他利益剰余金のうち、任意積立金のように、株主総会もしくは取締役会又は総会の決議に基づき設定される項目については、その内容を示す項目をもって区分し、それ以外については、「繰越利益剰余金」に区分する。税法上の特例を利用するために設ける「農業経営基盤強化準備金」も任意積立金に含まれる。

#### 3. 剰余金処分計算書（又は損失金処理計算書）及び剰余金処分案（損失金処理案）

剰余金処分計算書とは、繰越利益剰余金（当期末処分剰余金）の処分状況を示した財務諸表で、農事組合法人など協同組合法人において作成されるものである。理事が作成した剰余金処分案（又は損失金処理案）が総会において承認されることによって剰余金処分計算書（又は損失金処理計算書）となる。

出資農事組合法人の理事は、事業報告、貸借対照表、損益計算書及び剰余金処分案又は損失処理案を作成しなければならない（農業協同組合法第 72 条の 12 の 9）。会社法の施行に



より、株式会社又は持分会社においては利益処分案（損失処理案）が廃止され、これに代わって「株主資本等変動計算書」の作成が義務付けられたが、農事組合法人の場合には、引き続き剰余金処分案の作成が必要とされることに留意する。

#### 【関連項目】

法人税法施行令第8条第1項第4号

農業協同組合法第72条の12の9

### 第三 損益計算書

#### I 収益・費用の計上

##### 1. 収益及び費用の計上に関する一般原則

農企業の経営成績を明らかにするため、損益計算書において一会計期間に属するすべての収益とこれに対応するすべての費用を計上する（費用収益対応の原則）。

原則として、収益については実現主義により認識し、費用については発生主義により認識する。

収益及び費用の計上について複数の会計処理の適用が考えられる場合、取引の実態を最も適切に表す方法を選択する。選択した方法は、每期、継続して適用し、正当な理由がない限り、変更してはならない。

##### 2. 収益認識

収益は、農産物等の販売や役務の給付に基づき認識され、農企業は、各取引の実態に応じて、販売の事実を認識する時点を選択しなければならない。

###### (1) 一般的な販売契約における収益認識基準

商品等の販売や役務の給付に基づく収益認識基準には、出荷基準、引渡基準、検収基準等がある。

###### (2) 委託販売における収益認識基準

受託者が委託品を販売した日（精算書に記録）をもって売上収益の実現の日とする（受託者販売日基準）。ただし、精算書又は売上計算書が販売のつど又は週、旬、月を単位として一括して送付されている場合には、当該精算書が到達した日をもって売上収益の実現の日とみなすことができる（売上計算書到達日基準）。

なお、農協を通じて出荷する米・麦、大豆等の農産物については、産地銘柄別の共同販売・共同計算によっており、受託者が委託品を販売した日を認識することができない。この場合、売上計算書到達日基準によれば最終精算書が到達した日をもって売上収益の実現の日とみなすことになるが、最終精算が出荷した年の翌年又は翌々年となり、精算書は週、旬、月を単位として送付されていないことから、売上計算書到達日基準を採用することが必ずしも適切とは言えない。このため、農協を通じて出荷する米・麦、大豆等の農産物については、その取引の特殊性に鑑み、売上計算書到達日基準を適用しない場合、概算金、精算金をそれぞれ受け取った日をもって売上収益の実現の日とすることになる（概算金等受領日基準）。

###### (3) 農作業受託など請負における収益認識基準

農作業受託など物の引渡しを要しない請負契約にあってはその約した役務の全部を完了

した日をもって売上収益の実現の日とする。

ただし、相続未登記その他の理由により利用権設定をしていない農地等において、当該農地の営農に関する基幹的な農作業、および、当該農地において生産・収穫された農産物の販売を委託する契約（注）については、実質的には受託者の農業経営であるため、作業受託ではなく、販売受託した農産物の販売として収益を認識したうえで、委託者への支払額を費用（農地賃借料又は圃場管理費）とする。

注．受託者は農作物の生産に要した肥料代等の経費を負担する一方、生産・収穫した農産物を自らの名義で販売し、その収益は受託者に帰属するものをいう。

#### （4） 交付金等の収益認識基準

法令に基づき交付を受ける給付金等については、その給付の事実があった日の属する事業年度終了の日において金額が未確定であってもその金額を見積るのが原則である（交付事実発生日基準）。しかしながら、農業に関する交付金等については、価格動向によって交付単価が事後的に決められるものも多く、また、交付対象となる数量等の確定に農産物検査が義務付けられているため、その交付の原因となった農畜産物の出荷の事実からこれに関する交付金の交付までの期間が長く、その金額の見積もりが困難な場合が多い。このため、交付金等の収益の計上時期については、支払の通知を受けた日（通知書がない場合は交付を受けるべき日）をもって収益の実現の日とすることができる（交付金等通知日基準）。

ただし、肉用牛免税に関連する交付金等は、税務上、1頭ごとに収益と費用を対応させる必要があることから、対象牛を売却した日をもって収益の実現の日とする（交付事実発生日基準）。

注．肉用牛免税に関連する交付金等には、肉用子牛生産者補給金、肉用牛繁殖経営支援交付金、肉用牛肥育経営安定補填金（新マルキン）がある。

注．収穫基準について

所得税法により、個人農業者が米麦等の農産物を収穫した場合には、収穫時における生産者販売価額により収益を計上することとなる。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う。

一方で、農産物は、収穫時に収穫価額をもって取得したものとみなされ、販売時に収穫価額が費用に計上されることになる。

このため、収穫された農産物のうち収穫年に販売された農産物については、収穫基準によって収益に計上された金額と同額が費用に計上されることになるため、結果的には引渡基準や受託者販売日基準などの一般的な基準によって収益に計上される。

ただし、個人農業者の場合、収穫年に販売されなかった期末農産物棚卸高及び事業消費高、家事消費高については、収穫基準の適用の結果として、収穫時における生産者販売価額をもって収益に計上することになることに留意する。

### 3. 費用認識

費用は、その支出（将来支出するものを含む。）に基づいた金額を、その性質により、収益に対応（個別対応又は期間対応）させ、その発生した期間に正しく計上する。

## 【関連項目】

企業会計原則 第二・一及び三及び同注解 6

所得税法第 41 条

法人税法第 64 条

国税庁ホームページ・質疑応答事例・消費税「農協を通じて出荷する農産物の譲渡の時期」

法人税基本通達 2-1-3（委託販売による収益の帰属の時期）

法人税基本通達 2-1-5（請負による収益の帰属の時期）

法人税基本通達 2-1-42（法令に基づき交付を受ける給付金等の帰属の時期）

## II 損益計算書上の表示

### 1. 生物売却収入

畜産農業においては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」等として表示する。

### 2. 作業受託収入

農作業の受託も営業目的で行うものであるから、営業収益（売上高）の区分に「作業受託収入」として表示する。

### 3. 価格補填収入

売上高は、商品の販売などによって実現したものに限るが、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」として計上する。

### 4. 作付助成収入

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」として計上する。

### 5. 一般助成収入

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」として計上する。

### 6. 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する。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するが、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る。この場合において、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する。

ただし、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る。

## 第四 製造原価報告書

### I 原価計算の一般的基準

#### 1. 一般的基準

原価計算制度においては、次の一般的基準にしたがって原価を計算する。

財務諸表の作成に役立つために、原価計算は原価を一定の給付にかかわらせて集計し、製品原価及び期間原価を計算する。

##### (1) 製造原価

原価計算は原則としてすべての製造原価要素を製品に集計し、損益計算書上の売上品の製造原価を売上高に対応させ、貸借対照表上仕掛品、半製品、製品等の製造原価を棚卸資産として計上することを可能にさせる。

##### (2) 販売費および一般管理費

販売費及び一般管理費を計算し、これを損益計算書上期間原価として当該期間の売上高に対応させる。

#### 2. 製品原価と期間原価

原価は、財務諸表上収益との対応関係に基づいて、製品原価と期間原価とに区別される。製品原価とは、一定単位の製品に集計された原価をいい、期間原価とは、一定期間における発生額を、当期の収益に直接対応させて、把握した原価をいう。

製品原価と期間原価との範囲の区別は相対的であるが、通常、売上品及び棚卸資産の価額を構成する全部の製造原価を製品原価とし、販売費及び一般管理費は、これを期間原価とする。

### II 製造原価要素の分類基準

#### 1. 形態別分類

農業における製造原価要素を形態別分類基準によって分類する場合、材料費、労務費及び経費に属する各費目に分類する。

##### (1) 材料費

材料費とは、物品の消費によって生ずる原価をいい、①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——を基準として材料費として計上する。農業会計では、原価構造を詳しく見るため、耕種農業及び畜産農業など農業の種類別におおむね次のように細分する。

##### A. 耕種農業

- ① 種苗費
- ② 肥料費
- ③ 農薬費
- ④ 諸材料費

施設園芸の場合にハウスの暖房に係る原価の費目として「燃油費」を追加することができる。

## B. 畜産農業

- ① 素畜費
- ② 飼料費
- ③ 敷料費
- ④ 諸材料費

「原価計算基準」（昭和37年11月8日企業会計審議会）では、消耗工具器具備品費を製造経費ではなく材料費に分類しているが、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「農具費」として表示し、製造経費に分類する。

### (2) 労務費

労務費とは、労務用役の消費によって生ずる原価をいい、農業会計では、おおむね次のように細分する。

- ① 賃金手当
- ② 雑給
- ③ 賞与
- ④ 法定福利費
- ⑤ 福利厚生費
- ⑥ 作業用衣料費

就業規則等の定めに基づく退職金などの退職給付制度を採用している農業法人においては、「退職給付引当金繰入額」を追加する。中小企業退職金共済制度、特定退職金共済制度のように拠出以後に追加的な負担が生じない外部拠出型の制度については、当該制度に基づく要拠出額である掛金を「福利厚生費」に含めて処理する。

作業服等の購入費用について、中小企業一般においては福利厚生費に含めて処理するが、農業においては「作業用衣料費」として独立した勘定科目を用いるのが一般的である。

### (3) 製造経費

製造経費とは、材料費、労務費以外の原価要素をいい、農業会計では、農業の種類に共通して、おおむね次のように細分する。

- ① 農具費
- ② 修繕費
- ③ 動力光熱費
- ④ 共済掛金
- ⑤ 減価償却費
- ⑥ 地代賃借料
- ⑦ 租税公課

また、耕種農業及び畜産農業など農業の種類別に次の費目を追加する。

## A. 耕種農業

- ① 作業委託費
- ② 支払小作料
- ③ 土地改良費

集落営農の場合に畦畔の草刈り、水管理・肥培管理作業などの農作業委託料に係る費用として「圃場管理費」を追加する。

## B. 畜産農業

- ① 診療衛生費
- ② 預託費
- ③ ヘルパー利用費

なお、農産物加工を行う場合には、「委託加工費」及び「工場消耗品費」などを追加する。

## 2. 製品・仕掛品・育成仮勘定との関連における分類（直接費・間接費）

製品及び仕掛品、育成仮勘定（以下「製品等」という。）との関連における分類とは、製品等に対する原価発生の態様、すなわち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であり、原価要素は、この分類基準によってこれを直接費と間接費とに分類する。

- (1) 直接費は、これを直接材料費、直接労務費及び直接経費に分類し、さらに適当に細分する。
- (2) 間接費は、これを間接材料費、間接労務費及び間接経費に分類し、さらに適当に細分する。

必要ある場合には、直接材料費以外の原価要素を総括して、これを加工費として分類することができる。

## 3. 生産規模との関連における分類（変動費・固定費）

生産規模との関連における分類とは、生産規模の増減に対する原価発生の態様による分類であり、原価要素は、この分類基準によってこれを固定費と変動費とに分類する。生産規模とは、耕種農業においては作付面積、畜産農業においては飼養頭羽数などをいう。固定費とは、生産規模の増減にかかわらず変化しない原価要素をいい、変動費とは、生産規模の増減に応じて比例的に増減する原価要素をいう。

ある範囲内の生産規模の変化では固定的であり、これをこえると急増し、再び固定化する原価要素、たとえば農業機械の減価償却費などを準固定費と名付ける。また、作付け前の状態などで生産規模が零の段階でも一定額が発生し、同時に生産規模の増加に応じて比例的に増加する原価要素たとえば動力光熱費のうちの電力料などを準変動費と名付ける。

準固定費又は準変動費は、固定費又は変動費とみなして、これをそのいずれかに帰属させるか、もしくは固定費と変動費とが合成されたものであると解し、これを固定費の部分と変動費の部分とに分類する。

なお、農業では、限界利益の算出において、売上高の代わりに「変動益」の概念を用いることに留意する。変動益とは、生産規模の増減に応じて比例的に増減する収益をいい、変動益には営業収益に属する項目のほか、「作付助成収入」が含まれる。

### 【関連項目】

原価計算基準 八

### Ⅲ 原価の費目別計算

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。

#### 1. 材料費計算

出入記録を行なう材料に関する原価は、各種の材料につき原価計算期間における実際の消費量に、その消費価格を乗じて計算する。材料の実際の消費量は、原則として継続記録法によって計算する。ただし、材料であって、その消費量を継続記録法によって計算することが困難なもの又はその必要のないものについては、棚卸計算法を適用することができる。材料の消費価格は、原則として購入原価をもって計算する。

#### 2. 労務費計算

作業時間又は作業量の測定を行なう労務費は、実際の作業時間又は作業量に賃率を乗じて計算する。賃率は、実際の個別賃率又は、職場もしくは作業区分ごとの平均賃率による。

#### 3. 経費計算

経費は、原則として当該原価計算期間の実際の発生額をもって計算する。

### Ⅳ 原価の部門別計算

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。

#### 1. 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をいう。一般に、耕種農業においては作目ごとに、畜産農業においては成畜、育成畜、販売畜（必要に応じて哺育畜）などの飼育目的に応じた種類ごとに、原価部門を設定する。

#### 2. 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。

##### ① 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う。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する。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する。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う。

##### ② 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う。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。財務会計において共通部門を設定して会計処理を行い、部門共通費を集計する。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する。農業会計では、配賦基準として、作付面積・稼働時間の割合など合理的な基準を用いる。

【関連項目】

原価計算基準 一五

## V 原価の製品別計算

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。

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。

### 1. 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。

#### (1) 直接費

畜産農業における畜産物の原価計算において、子畜購入代や種付料（不受胎の場合を除く。）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る。このような原価要素を直接費という。なお、不受胎となった場合の種付料は、製品原価に算入せず、これを期間原価とすることができる。

#### (2) 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なく、個別に直接賦課することができない。このような原価要素を間接費という。

農業会計の実務では、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する。さらに、製品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又は仕掛品に配賦する。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する。

【関連項目】

原価計算基準 一九