

農業会計における複式簿記の基礎(3)

—開業貸借対照表及び流動資産の記帳について—

長岡大学専任講師 田 邊 正

はじめに

平成11年7月に、食料の安定供給の確保、多面的機能の発揮、農業の持続的な発展、農村の振興を基本理念として、「食料・農業・農村基本法」が創設された。そのなかの第22条に「農業経営の法人化の推進」が規定されている。そして、平成17年に、「経営所得安定対策等大綱」が公表され、この大綱にしたがって、平成19年に、農業の担い手に対する経営安定のために、「担い手経営安定新法」及び「水田・畑作経営所得安定対策」が施行され、このなかの取組みにおいて五年の期間をかけて農業生産法人化計画が実施されることとなった。これによって、本格的に集落営農が経営体として機能することになりつつある。

前稿では、農業経営における企業形態と農業会計の簿記一巡について述べた¹。本稿では、農業会計における開業貸借対照表及び流動資産の記帳について述べることにする。まず、集落営農を法人化した場合、複式簿記によって記帳しなければならない。その際、ある程度の資産及び負債を農業法人が引継ぐことになるので開業貸借対照表が必要となる。そこで、開業貸借対照表の仕組みについて述べる。次に、資産の分類の考え方について説明をし、農業会計における流動資産の処理と記帳について述べることにする。

1、開業貸借対照表について

(1) 農業経営の法人化

平成11年7月に、食料の安定供給の確保、多面的機能の発揮、農業の持続的な発展、農村の振興を基本理念として、「食料・農業・農村基本法」が創設された。その内容は、食料・農業・農村の基本計画、食料の安定供給の確保に関する施策、農業の持続的な発展に関する施策、農村の振興に関する施策について規定されている。「食料・農業・農村基本法」の内容は、第一に、食料・農業・農村の基本計画の策定について、第二に、食料の安定供給の確保に関する施策についてである。これらの内容のなかで第三の農業の持続的な発展に関する施策は、わが国の農村の過疎化及び高齢化ならびに後継者確保という農業労働力の弱体化の打開策を唱えている。従来の農業経営は世襲が強く、経営と家計が混同したものであったため、現在では高齢によって離農が増え、古いタイプの家族農業では継続していくことが困難となっていた。そこで、集落単位の営農システムの発展と安定性を図るために、条件の整った集落営農については特定農業法人の設立を推進することになった。したがって、従来、集落営農は任意組織であったが、農政が要求する特定農業団体から法人へと徐々に移行していくであろう。平成14年に、「米政策改革大綱」が公表された。このなかで集落営農のうち一定条件を満たす組織は、集落型経営体として認定農業者とならぶ担い手とした。そして、平成17年に、「経営所得安定対策等大綱」が公表され、この大綱にしたがって、平成19年に、農業の担い手に対する経営安定のための交付金交付に関する「担い手経営安定新法」及び「水田・畑作経営所得安定対策」が施行されることになった。このなかの取組みで農業生産法人化計画が五年の期間をかけて実施されることとなった。この集落営農を経営体として発展させていくことは困難であるため、国政として安定的かつ継続的な担い手を育成

¹ 田邊正「農業会計における複式簿記の基礎(2)－農業経営における企業形態と農業会計の簿記一巡について－」『長岡大学研究論叢』第8号 59～69頁。

するとともに経営体を充実させるために法人化を政策のなかに組み込んだと考えられる。

そこで、内国法人には、公共法人及び公益法人等、人格のない社団等、協同組合等、普通法人がある。これらの法人が法人税の納税義務を有していることになるが、従来の集落営農では、任意組合による組織化が一般的であったため、法人税の納税義務は有していなかった。農業生産法人化計画によって集落営農の法人化が推進されているが、この農業生産法人とは、上述した普通法人である株式会社、合同会社、合名会社、合資会社及び農事組合法人で農地法第2条3に規定された事業内容、構成員、業務執行役員等について一定の要件を満たした企業形態である。

(2) 開業貸借対照表

会社を設立する場合、企業会計では元手である出資金をもとにして設立することになる。もし、この出資金のみで一から農業経営を始めるならば、従来のとおりの企業会計の処理になるが、事前に存在する集落営農を法人化するならば、資産及び負債も引継ぐことになるため、通常の子会社設立とは異なることになる。すなわち、現物出資である。そのため、集落営農の詳細な資産及び負債の価値を測定したうえで、それらの差額から資本金を計算することになり、さらに出資金があれば、その金額を資本金に加えることになる。下記に取引例とその仕訳を示すことにする。

【取引】

- 4月1日 現金200,000円、建物2,000,000円、機械4,000,000円、車両300,000円、土地30,000,000円、短期借入金3,000,000円、長期借入金2,000,000円を引継いで農業経営を法人化した。
- 4月5日 さらに現金1,000,000円の追加増資をした。

〔仕訳〕

4月1日	(借方)	現 金	200,000	(貸方)	短期借入金	3,000,000
		建 物	2,000,000		長期借入金	2,000,000
		機 械	4,000,000		資 本 金	31,500,000
		車 両	300,000			
		土 地	30,000,000			
4月5日	(借方)	現 金	1,000,000	(貸方)	資 本 金	1,000,000

(図表1)

貸 借 対 照 表

平成〇年4月1日

資 産	金 額	負債及び純資産	金 額
流 動 資 産		流 動 負 債	
現 金	1,200,000	短期借入金	3,000,000
固 定 資 産		固 定 負 債	
機 械	4,000,000	長期借入金	2,000,000
車 両	300,000	純 資 産	
建 物	2,000,000	資 本 金	32,500,000
土 地	30,000,000		
	37,500,000		37,500,000

農業を生業としている農家が法人化する場合、従来の資産及び負債を引継いで法人化することになる。その際、現物出資として出資金である資本金は、その資産及び負債を時価で評価したのち、その資産の金額から負債の金額を控除した金額が出資金である資本金の金額となる。そこで、上記の取引例の場合、資産の合計金額が36,500,000円であり、負債の合計金額が5,000,000円であることから、資本金の金額は31,500,000円となる。さらに1,000,000円の追

加増資をしたので資本金の金額は32,500,000円になる。そこで、開業貸借対照表を作成すれば、(図表1)のようになる。

(図表1)が開業貸借対照表であるが、法人化するにあたって定款の認証料、収入印紙代、定款の謄本の取得料、登録免許税等と約二十五万円の登記料が費用としてかかってくる。これらの費用は繰延資産の一つとして創立費として借方に計上されることになる。

2、流動資産について

(1) 資産の分類

資産とは、企業等のある特定の経済主体に帰属する将来の経済的便益であり、貨幣額で合理的に測定できるものである²。したがって、所有している経済主体にとって必要不可欠な財貨及び権利であって、これらのものが、将来、経済主体に収益をもたらす潜在的な力をもっているものである。ただし、貨幣額で評価されなければならない。

そこで、資産を分類する際、二つの考え方が存在する。まず、流動資産と固定資産に分類する考え方がある。これは資産を原則として正常営業循環基準（normal operating cycle basis）で分類することになる。正常営業循環基準とは、企業の主目的たる営業取引過程にあるものを流動資産又は流動負債とする基準である。すなわち、営業サイクルに該当するか否かで分類するのである。よって、現金預金、棚卸資産、売掛金、買掛金等は、たとえ決済等が一年を超えても営業サイクルに該当することから流動資産又は流動負債と分類されるのである。そして、営業サイクルに該当しないものに関しては一年基準（one year rule）で分類することになる。一年基準とは、貸借対照表日の翌日から起算して一年以内に決済されるか否かで分類し、一年以内で決済されるならば、流動資産又は流動負債と分類されるのである。

次に、貨幣性資産と非貨幣性資産に分類する考え方がある。貨幣性資産とは、売買が対象とならない資産であって現金等のように法令又は契約によって金額が決定しているものである³。したがって、貨幣性資産以外のものは非貨幣性資産となる。また、費用化される費用性資産は非貨幣性資産の一部であって重複することになる。

そこで、農業会計において貸借対照表上、資産を分類すれば、(図表2)のようになる。

(図表2)

資産	流動資産	当座資産	…	現金、預金、売掛金等
		棚卸資産	…	未販売農作物、生産資材等
	固定資産	有形固定資産	…	建物、大農具、土地等
		無形固定資産	…	水利権、借地権等
		投資等	…	農協出資金、投資不動産等
	繰延資産		…	開業費等

(図表2)のように、企業会計において馴染みのない勘定科目も農業会計では使用されることになる。企業会計上の営業サイクルも若干異なっており、加工される資産も流動資産として分類されることになる。

(2) 流動資産の記帳について

①現金

企業会計上、現金の範囲には通貨と通貨代用証券とが存在する。通貨とは貨幣と紙幣である。一方、通貨代用証券とは、他人振出小切手、郵便為替証書、送金小切手、利払日の到来した利札、配当金領収書等である。これらは現金勘定としてすべて処理されることになる。現金勘定が増加すれば借方勘定が増加するし、減少すれば貸方勘定が増加することになる。その際、現金勘定の収支を詳細に把握するために、補助簿の一つである現金出納帳がある。下記に現金勘定の収支に係る取引例とその仕訳を示すことにする。

² 広瀬義州著『財務会計 第10版』中央経済社 2011年 168頁。

³ 広瀬義州著 同上書 171頁。

【取引】

4月5日 農協より人参の種子3,000円を現金で購入した。
 4月6日 作業用帽子500円とゴム長靴700円を現金で購入した。
 4月25日 高田商店に人参60,000円を現金で売上げた。
 4月26日 肥料3,000円を現金で購入した。

〔仕訳〕

4月5日 (借方) 種 苗 費 3,000 (貸方) 現 金 3,000
 4月6日 (借方) 作業衣料費 1,200 (貸方) 現 金 1,200
 4月25日 (借方) 現 金 60,000 (貸方) 野菜収益 60,000
 4月26日 (借方) 肥 料 費 3,000 (貸方) 現 金 3,000

上記の取引のように、現金勘定の収支がみられた場合、補助簿であるため任意であるが現金出納帳に記帳することになる。上記の取引例を現金出納帳に記帳すれば、(図表3)のようになる。

(図表3)

現 金 出 納 帳				
日	付	摘 要	収 入	支 出
4	1	前月繰越	200,000	
	5	人参の種子購入		①3,000
	6	作業用帽子及びゴム長靴購入		1,200
	25	人参売上げ	②60,000	
	26	肥料購入		3,000
	30	次月繰越		252,800
			260,000	260,000
5	1	前月より繰越	252,800	

- ① 現金に着目し、現金の支出があれば、支出欄に記帳する。
 ② 現金に着目し、現金の収入があれば、収入欄に記帳する。
 ③ 現在の現金の残高を記帳する。

(図表3)のように、現金出納帳に記帳されることになるが、企業会計上の現金出納帳と殆ど同じである。したがって、現金出納帳によって現在の帳簿上の現金残高を把握することができる。しかし、実際上の手許現金が一致しないことが多々ある。このような場合、一時的に現金過不足という仮の勘定科目を使用して処理し、一致しない原因を調査することになる。そして、原因が判明すれば問題ないのだが、決算日まで原因が判明しなければ、不足の場合は雑損又は雑損失、過剰の場合は雑益又は雑収入で処理することになる。下記に現金過不足に係る取引例とその仕訳を示すことにする。

【取引】

5月1日 現金の手許有高を調べたところ、帳簿残高よりも2,000円不足していた。
 10月25日 現金不足額のうち1,700円は、飼料費の記入洩れであった。
 12月31日 現金不足額のうち300円は原因が不明のため、決算にあたり雑損として処理した。

〔仕訳〕

5月1日	(借方)	現金過不足	2,000	(貸方)	現金	2,000
------	------	-------	-------	------	----	-------

10月25日	(借方)	飼料費	1,700	(貸方)	現金過不足	1,700
--------	------	-----	-------	------	-------	-------

12月31日	(借方)	雑損	300	(貸方)	現金過不足	300
--------	------	----	-----	------	-------	-----

【取引】

6月8日 現金の手許有高を調べたところ、帳簿残高よりも3,000円過剰であった。

11月26日 現金不足額のうち2,500円は、ダイコン販売代金の記入洩れであった。

12月31日 現金不足額のうち500円は原因が不明のため、決算にあたり雑益として処理した。

〔仕訳〕

6月8日	(借方)	現金	3,000	(貸方)	現金過不足	3,000
------	------	----	-------	------	-------	-------

11月26日	(借方)	現金過不足	2,500	(貸方)	野菜収益	2,500
--------	------	-------	-------	------	------	-------

12月31日	(借方)	現金過不足	500	(貸方)	雑益	500
--------	------	-------	-----	------	----	-----

②預金

預金には、一般的に当座預金、普通預金、定期預金等が存在する。そこで、種類別に勘定科目を設けることになるが、これらをまとめて諸預金勘定としてもよい。また、郵便局等の貯金も預金として処理される。そこで、企業会計でも一般的に利用される当座預金勘定について述べることにする。当座預金は金融機関の審査を経て契約を締結して小切手を振出すことが可能となる。ただし、わが国では当座預金は無利息となっている。当座預金勘定が増加すれば借方勘定が増加するし、減少すれば貸方勘定が増加することになる。その際、当座預金勘定の収支を詳細に把握するために、補助簿の一つである当座預金出納帳がある。下記に当座預金勘定の収支に係る取引例とその仕訳を示すことにする。

【取引】

5月4日 農協より小豆の種子6,000円を小切手を振出して購入した。

5月14日 コンバインの使用料金8,000円を小切手を振出して支払った。

5月18日 高田商店に大根30,000円を売上げ、代金は当座預金に振込まれた。

5月26日 肥料3,000円を小切手を振出して購入した。

〔仕訳〕

5月4日	(借方)	種苗費	3,000	(貸方)	当座預金	3,000
------	------	-----	-------	------	------	-------

5月14日	(借方)	賃借料	8,000	(貸方)	当座預金	8,000
-------	------	-----	-------	------	------	-------

5月18日	(借方)	当座預金	30,000	(貸方)	野菜収益	30,000
-------	------	------	--------	------	------	--------

5月26日	(借方)	肥料費	3,000	(貸方)	当座預金	3,000
-------	------	-----	-------	------	------	-------

上記の取引のように、当座預金勘定の収支がみられた場合、補助簿であるため任意であるが当座預金出納帳に記帳することになる。上記の取引例を当座預金出納帳に記帳すれば、(図表4)のようになる。

(図表4)

当 座 預 金 出 納 帳				
日	付	摘 要	収 入	支 出
5	1	前月繰越	100,000	
	4	小豆の種子購入		① 3,000
	14	コンバインの賃借料		8,000
	18	大根売上げ	② 30,000	
	26	肥料購入		3,000
	31	次月繰越		116,000
			130,000	130,000
5	1	前月より繰越	116,000	

- ① 当座預金に着目し、当座預金の支出があれば、支出欄に記帳する。
 ② 当座預金に着目し、当座預金の収入があれば、収入欄に記帳する。
 ③ 現在の当座預金の残高を記帳する。

(図表4)のように、当座預金出納帳に記帳されることになるが、企業会計上の当座預金出納帳と殆ど同じである。また、取引先が小切手を換金したとき、当座預金の残高が不足していたら、金融機関は拒否し不渡小切手となる。この不渡小切手によって倒産を招くことになりかねない。そこで、金融機関と当座借越契約を結んで、このような事態を招かないようにしなければならない。ちなみに、当座借越勘定は負債に該当することになる。下記に当座借越勘定に係る取引例とその仕訳を示すことにする。

【取引】

- 6月16日 農薬費62,000円を小切手を振出して購入した。ただし、当座預金残高は102,000円であり、当座借越契約500,000円が結ばれている。
 7月7日 カイワレ大根の種子50,000円を小切手を振出して支払った。
 8月10日 鈴木商店に人参50,000円を売上げ、代金は当座預金に振込まれた。

〔仕訳〕

6月16日	(借方)	農 薬 費	62,000	(貸方)	当座預金	62,000
7月7日	(借方)	種 苗 費	50,000	(貸方)	当座預金	40,000
					当座借越	10,000
8月10日	(借方)	当 座 借 越	10,000	(貸方)	野菜収益	50,000
		当 座 預 金	40,000			

このように、当座借越勘定を用いて処理することになり、当座預金の振込みがあれば、まず当座借越勘定を減少させて、その差額を当座預金勘定として計上することになる。この処理方法を二勘定制という。また、当座借越勘定及び当座預金勘定を使用せず、当座勘定を使用する一勘定制もある。上記の取引を一勘定制で処理すれば下記のようになる。

〔仕訳〕

6月16日	(借方)	農 薬 費	62,000	(貸方)	当 座	62,000
-------	------	-------	--------	------	-----	--------

7月7日	(借方)	種 苗 費	50,000	(貸方)	当 座	50,000
------	------	-------	--------	------	-----	--------

8月10日	(借方)	当 座	50,000	(貸方)	野菜収益	50,000
-------	------	-----	--------	------	------	--------

上記のように、一勘定制ならば、借方に残高だと当座預金ということであり、貸方に残高だと当座借越ということになる。

③前渡金

生産資材又は肥育素畜を購入するときに、その代金の一部を前払いすることがある。これを内金という。この場合、内金を支払えば、前払金勘定を借方に計上し、内金を受取れば、前受金勘定を貸方に計上することになる。前払金勘定は資産に該当し、前受金勘定は負債に該当する。この前払金勘定を前渡金ともいう。下記に前渡金勘定に係る取引例とその仕訳を示すことにする。

【取引】

7月1日 きゅうりの種子90,000円を注文し、予約金10,000円の小切手を現金で支払った。

7月7日 きゅうりの種子の引渡しをうけ、予約金を差引いた80,000円を現金で支払った。

〔仕訳〕

7月1日	(借方)	前 渡 金	10,000	(貸方)	現 金	10,000
------	------	-------	--------	------	-----	--------

7月7日	(借方)	種 苗 費	90,000	(貸方)	現 金	80,000
					前 渡 金	10,000

④売掛金及び未収金

農畜産物販売取引をする際、その都度、現金や小切手を渡しては面倒であるため、馴染みの取引先とは月末に一括して代金を支払う又は受取ることがある。これを掛取引という。月末に代金を受取る場合、売掛金勘定で処理することになる。売掛金勘定は資産である。一方、月末に代金を支払う場合、買掛金勘定で処理することになる。買掛金勘定は負債である。下記に売掛金勘定に係る取引例とその仕訳を示すことにする。

【取引】

7月1日 鈴木商店に人参50,000円を掛けで売上げた。

7月31日 鈴木商店から掛代金50,000円を現金で受取った。

〔仕訳〕

7月1日	(借方)	売 掛 金	50,000	(貸方)	野 菜 収 益	50,000
------	------	-------	--------	------	---------	--------

7月31日	(借方)	現 金	50,000	(貸方)	売 掛 金	50,000
-------	------	-----	--------	------	-------	--------

上記のように処理されるが、値引及び返品があった場合、逆仕訳をすればよいことになる。また、農畜産物販売取引以外の売買取引をする際、後から代金を受取る場合は未収金勘定で処理し、後から代金を支払う場合は未払金勘定で処理することになる。

⑤貸付金

金銭消費貸借契約書等を締結し金銭を貸付けた場合に貸付金勘定で処理される。この貸付金勘定は、決算日後一年以内に返済期限が到来する短期貸付金と一年を超えて返済期限が到来する長期貸付金に分類される。貸付金勘定は資産である。一方、金銭を借入れた場合に借入金勘定で処理される。借入金勘定も決算日後一年以内に返済期限が到来する短期借入金と一年を超えて返済期限が到来する長期借入金に分類される。借入金勘定は負債である。

⑥仮払金

金銭を支払ったり受取ったりしたが、その内容が解らず一時的に仮の勘定を設けて記入することがある。この仮の勘定には、内容が解らず支払ったことを意味する仮払金勘定と内容が解らず受取ったことを意味する仮受金勘定とがある。仮払金勘定は資産に該当し、仮受金勘定は負債に該当する。下記に仮払金勘定に係る取引例とその仕訳を示すことにする。

【取引】

8月15日 野菜産地の視察旅行にあたって、現金150,000円を支払った。
8月25日 視察旅行から戻り、旅費50,000円、小農具費10,000円で残額は現金を受取った。

〔仕訳〕

8月15日	(借方)	仮 払 金	100,000	(貸方)	現 金	100,000
8月25日	(借方)	旅費交通費	50,000	(貸方)	仮 払 金	100,000
		小 農 具 費	10,000			
		現 金	40,000			

上記のように処理されるが、本来、仮払金勘定及び仮受金勘定は、決算期までに内容を明確にして該当する勘定科目に振替える必要性がある。

(3) 棚卸資産について

企業会計において棚卸資産とは、通常の営業過程で販売することを目的として保有する財又は用役、製造中の販売資産、販売資産を生産するために短期間に消費される財及び販売活動において短期間に消費される財のことである。具体的には、商品、製品、仕掛品、半製品、原材料、消耗品等があげられる。土地又は建物等の不動産も不動産業者にとっては棚卸資産となる。

しかし、農業会計において棚卸資産とは、農産物のように販売を目的とする資産であり、農業の場合、種子、肥料、飼料等のように消費されて農産物となる生産資材も含まれる。期末にこれらの資産があれば、実際有高を調査して記帳する必要性がある。具体的には、未販売農産物、未収穫作物、肥育家畜、繰越資材があげられる。

①未販売農産物

期末に販売されず在庫として保有している農産物は未販売農産物勘定として処理する。ただし、借方は未販売農産物として計上されるが、貸方は収益勘定を計上することになる。この未販売農作物の評価には、収穫時の時価を用いて評価する収穫時価法を採用している。したがって、簡便な処理を採用している。この処理は企業会計においては未実現利益であって本来計上すべきではない。この点が企業会計とは異なることになる。もし、適切な会計処理を採るならば、貸方には未販売農産物勘定にかかった費用を控除するために、費用勘定を計上すべきであり、収益の認識には実現主義を採用すべきである。下記に未販売農産物勘定に係る取引例とその仕訳を示すことにする。

【取引】

12月31日 期末に販売されずに残っていた人参8,000kgを10kgあたり1,000円で評価した。

〔仕訳〕

12月31日 (借方) 未販売農産物 800,000 (貸方) 野菜収益 800,000

また、未販売農産物勘定ではなく、勘定科目に具体的な作物名を付けても構わない。

②未収穫作物

期末に圃場又は温室に単年性作物で収穫されずに残っている農作物は未収穫作物として処理する。これらの未収穫作物は、すでに費用が投入されているため、次期の費用に繰り延べるために、当期の費用から控除して未収穫作物として資産計上されることになる。一方、当期の費用から控除されるため、貸方に費用勘定を計上することになる。ただし、未収穫作物の評価額が少なければ、未収穫作物として資産計上する必要性はない。下記に未収穫作物勘定に係る取引例とその仕訳を示すことにする。

【取引】

12月31日 期末においてビニールハウスで栽培中の蜜柑を種苗費10,000円、肥料費20,000円、農薬費30,000円で評価した。ただし、これらの費用は、すでに費用発生取引として記帳済である。

1月1日 翌期になったので再整理仕訳をした。

〔仕訳〕

12月31日 (借方) 未収穫作物 60,000 (貸方) 種苗費 10,000
肥料費 20,000
農薬費 30,000

1月1日 (借方) 種苗費 10,000 (貸方) 未収穫作物 60,000
肥料費 20,000
農薬費 30,000

上記のように、期末において未収穫作物として資産計上すれば、翌期の期首には逆仕訳をして再整理仕訳をしなければならない。

③肥育家畜

期末に飼育中の肉牛、肉豚、ブロイラー等の販売目的の家畜は、肥育家畜勘定で処理する。肥育家畜勘定は、前述した未収穫作物と同様の処理となる。したがって、素畜費、種付費、飼料費、診療衛生費等の要した育成費用が肥育家畜勘定として計上される。下記に肥育家畜勘定に係る取引例とその仕訳を示すことにする。

【取引】

12月31日 期末において肥育中の肉牛を家畜費100,000円、飼料費200,000円、診療衛生費50,000円で評価した。ただし、これらの費用は、すでに費用発生取引として記帳済である。

1月1日 翌期になったので再整理仕訳をした。

〔仕訳〕

12月31日 (借方) 肥育家畜 350,000 (貸方) 家畜費 100,000
飼料費 200,000
診療衛生費 50,000

1月1日 (借方) 家畜費 100,000 (貸方) 肥育家畜 350,000
飼料費 200,000
診療衛生費 50,000

④繰越資材

期末に肥料、飼料、農薬、育苗用ポット等の購入資材が在庫として残っていれば、これらを繰越資材で処理する。これらの評価方法は、原価法又は低価法を採用して評価する。その際、継続記録法によって、購入資材の費消を個別法、口別法、平均原価法で計算する。そして、購入資材の購入及び費消を明確にするために、補助簿の一つである商品有高帳に記帳することになる。商品有高帳の記入例として、(図表5)のようになる。

(図表5)

商 品 有 高 帳											
(先入先出法)			品 名：肥 料						単位：袋、円		
日付		摘要	受 入			払 出			残 高		
			数量	単価	金額	数量	単価	金額	数量	単価	金額
6	1	繰 越	10	300	3,000				10	300	3,000
	4	購 入	40	350	14,000				{ 10	300	3,000
									{ 40	350	14,000
	10	使 用				{ 10	300	3,000			
						{ 20	350	7,000	20	350	7,000
	19	購 入	30	330	9,900				{ 20	350	7,000
									{ 30	330	9,900
	30	繰 越				{ 20	350	7,000			
						{ 30	330	9,900			
			80		26,900	80		26,900			

(図表5)では先入先出法の記入例であるが、上述したように大別して個別法、口別法、平均原価法が存在する。個別法とは、資材の一つずつを購入単価で評価する方法である。購入量が少なく、一つずつの単価が高価なものに適用される。

口別法には、先入先出法 (fast in fast out method) と後入先出法 (last in fast out method) がある。先入先出法とは、先に購入した資材から先に費消して在庫を計算する方法である。したがって、期末に購入した単価に類似した価額が期末在庫として評価されることになる。よって、物価上昇時には、期末在庫の評価額と時価がかけ離れないが、費消額に物価上昇額が含まれないことになる。一方、後入先出法とは、後に購入した資材から先に費消して在庫を計算する方法である。したがって、物価上昇時には、期末在庫の評価額と時価がかけ離れることになるが、費消額に物価上昇額が含まれることになる。ただし、平成20年9月26日に、企業会計基準委員会から後入先出法の廃止が公表されている。

平均原価法には、単純平均法、総平均法、移動平均法がある。単純平均法とは、個々の資材の購入単価の平均単価を計算して評価する方法であるが、一般的には採用されない。総平均法とは、資材の受入合計額を合計数量で除して平均単価を計算して評価する方法である。移動平均法とは、購入単価が異なるごとに残高金額と受入金額の合計金額を残高数量と受入数量の合計数量で除して平均単価を計算して評価する方法である。

繰越資材も費用がすでに投入されているため、次期の費用に繰り延べるために、当期の費用から控除して繰越資材として資産計上されることになる。一方、当期の費用から控除されるため、貸方に費用勘定を計上することになる。

下記に繰越資材勘定に係る取引例とその仕訳を示すことにする。

【取引】

12月31日 期末において肥料50,000円、農薬100,000円が未使用であった。ただし、これらの費用は、すでに費用発生
の取引として記帳済である。

1月1日 翌期になったので再整理仕訳をした。

〔仕訳〕

12月31日	(借方)	繰越資材	150,000	(貸方)	肥料費	50,000
					農薬費	100,000

1月1日	(借方)	肥料費	50,000	(貸方)	繰越資材	150,000
		農薬費	100,000			

上記のように、繰越資材を繰越することになるわけだが、これらの資材が毎年同じ量で、さほど多くなければ繰越
資材として処理する必要はない⁴。

おわりに

農業会計では、企業会計では使用しない勘定科目が多く使用されている。したがって、これらの勘定科目の内容
を把握しておかなければならない。特に棚卸資産の範囲については大きく企業会計と農業会計では異なっている。
企業会計では、棚卸資産の範囲として、商品、製品、仕掛品、半製品、原材料、消耗品等があげられる。しかし、
農業会計において棚卸資産とは農産物のように販売を目的とする資産であり、種子、肥料、飼料等のように消費さ
れて農産物となる生産資材も含まれることになる。したがって、農業会計では、棚卸資産の範囲として、未販売農
産物、未収穫作物、肥育家畜、繰越資材等があげられる。

このような農業会計における棚卸資産は、決算日に繰越されることになるわけだが、企業会計のように繰越資産
として資産計上するだけで繰越されるわけではない。これらの農産物には、これまで費用がかかっているため、資
産計上するとともに、それらの費用を当期の費用から控除しなければならない。したがって、費用を精査しなけれ
ばならないのである。確かに重要性の原則を適用すれば、決算日の棚卸資産の繰越処理は必要ないが、このよう
なことが、家族経営の農家で処理できたのかという疑問がある。すなわち、企業会計における会計処理よりも複雑な
のである。

次稿では、農業会計における固定資産の記帳を中心に説明したい。企業会計とは異なって、農業会計では独自の
固定資産が存在する。よって、会計処理も農業会計独自のものとなる。その際、固定資産については減価償却の処
理も必然的に必要となる。減価償却の処理において税務上の取扱いも実務により近い農業会計では必要不可欠と考
えられるので、農業における減価償却の税務上の取扱いについても述べてみたい。

⁴古塚秀夫、高田理共著『現代農業簿記会計』農林統計出版 2009年 73頁。