

未販売農産物の適切な会計計算

矢部 光保

(東北農業試験場)

Inventory Valuation Method of Farm Products

Mitsuyasu YABE

(Tohoku National Agricultural Experiment Station)

1 はじめに

農業経営の安定的発展のために、個別経営は、有効な物的・財務的情報を持つことが必要であり、財務的情報が有する安全性や分析性能は、会計計算の方法で大きく異なる場合がある。

そこで、本研究は議論の多い棚卸資産評価法のうち、未販売農産物、特に長期に渡る販売活動のために収穫後「製品」として貯蔵され次年度に繰り越される農産物（リンゴミカンなど）の評価法を、東北リンゴ農家（青森、一部岩手）の実施からモデル化して、財務会計論の立場から検討する。なお、畜産物は一般作物のように一時期に集中した明確な収穫期のない持続的生産であり、多くは生産終了（収穫）とともに販売されるので、「製品在庫」の期間がない。また、家畜評価は原則として原価法によるべきだという見解を筆者はとり、これについては新井¹⁾が詳しいので、家畜の棚卸資産評価はここでは取り扱わない。

2 未販売農産物の適切な会計計算について

(1) モデル農家による計算例

表1において、生産年度の収益は変動し、費用は順次増加するものとする。表2の事業年度の売上高は、表1の生産年度の収益が相前後する事業年度に二分されその各々二分された前年度産農産物と当年度産農産物とによる収益を合計したものとし、事業年度の購入（支払）高は生産年度の費用とそれぞれ一致するものとして、データを作成した。

未販売農産物の評価法には三つあり、第1は原価基準で、売上原価は期首有高に購入（支払）高を加え期末有高を差し引いて算出し、収益は販売をもって計上する方法である。第2は、時価基準で、原価基準との差異は売上原価の算出過程において、期首・期末有高を時価評価することにある。第3は、収穫基準で、実務上は、過年度農産物販売差損益に、当年度産農産物売上高と収穫時時価評価による期末有高との合計額から購入（支払）高を差し引いた価額を加えて、利益を算出する方法である。

これらの評価法により算出される利益を相互比較した結果、かなりの差が認められる。第1年度では、原価基準の利益260万円に対して、時価基準で160万円、収穫基準で

143万円の未実現利益が計上され、第2年度では、原価基準の利益320万円に対して、時価基準で△160万円、収穫基準で△150万円の未実現損失が計上される。第3年度のように、期首有高と期末有高とが等しくなるような事業年度のみ、各評価法はほぼ等しい利益を計上するに過ぎない。

つまり、第1点として、時価基準や収穫基準による市場価格評価の損益計算は、原価基準による損益計算に対して、通常、未実現利益又は未実現損失を計上せざる得ないことになる。等2点として、生産年度の収益の半分が計上される時期に事業年度の区切りがあると、表2のように、原価基準によって計上される利益変動は時価基準・収穫基準による利益変動と比較して小さくなり、各事業年度で相対的に均等化した利益が計上されることになる。

表1 生産年度の収益・費用・利益（単位：万円）

生産年度	第1年度	第2年度	第3年度	第4年度
収 益	500	840	600	600
費 用	400	420	440	460
利 益	100	420	160	140

表2 各評価法による事業年度の損益計算

事業年度 (1/1～12/31)	第1年度	第2年度	第3年度
前年度産農産物分売上高	250	420	300
当年度産農産物分売上高	420	300	300
売上高合計	670	720	600
購入（支払）高	420	440	460
期末有高（原価）	210	220	230
“（期末時価）	420	300	300
“（収穫時時価）	378	270	270
1. 原価基準による損益計算			
売上高	670	720	600
売上原価	410	430	450
利 益 ①	260	320	150
2. 時価基準による損益計算			
売上高	670	720	600
売上原価	250	560	460
利 益 ②	420	160	140
未実現利益（または損失）③-④	160	△ 160	△ 10
3. 収穫基準による損益計算			
前年度農産物販売差益	25	42	30
売上高（当年度産農産物分）	420	300	300
期末有高	378	270	270
購入（支払）高	420	440	460
利 益 ③	403	170	140
未実現利益（または損失）③-④	143	△ 150	△ 10

注. 1) 農林水産省統計情報部「果実生産費」、「農業経営（構造改善）調査報告」を参考に、成園面積170aのリンゴ生産農家のモデルを作成した。

2) 次年度への繰越農産物は期末有高（時価）と等しい価額で販売されたとする。

3) 収穫時価は期末時価より10%低いとする。

4) 原価基準の第1年度期首有高は200万円とする。

(2) 評価法の妥当性

以上のことより、「損失の発生は見逃すべからず、利益の予想は計上すべからず」という保守主義の原則を理論的裏付けの範囲内で考慮に入れながら、評価法の妥当性について検討する。

最初に、未実現利益計上の問題では、貯蔵リンゴの不確実な見積収益と販売過程を経た現金・債権などを裏付けにする利益とは明確に異なるから、未実現利益と実現利益とを分離せずに財務諸表上に表すことは、財務的安全性のうえで、特に財務諸表を用いて資金運用計画等を作成する場合などにおいて、危険であり、不適切である。

次に未実現損失計上の問題では、財務諸表に表されている利益が実現した利益よりも少ないので、表されていない利益については、確認が不十分なままに取り扱うなどにして経営外部への不用意な資金流出となりがちであるから、未実現利益を算出しない評価法の方が適切である。

最後は、財務的堅実性・安全性を高めるために、各期間で均分利益を計上する問題である。

(8) 期間的平均計算

均分利益計上が殊に必要である共同経営についてみると、共同経営の本質をなす「協同意欲」はきわめて個人差があり、また不安定でもあるので、構成員の結合維持のためには安定した経済的基礎が必要であると言われている。

実際、組織の結合維持や生活費保障のために、収益の少ない年度でも欠損を出してまで出役賃金を支払うような事例がしばしば見受けられる。また、共同経営開始時点では、出資・出役に応じた配当・出役賃金を定めているが、損益に大きな変動があれば、配当と出役賃金への分配をめぐって経営内に紛争を招く結果となる。つまり、共同経営では損益変動による種々の問題が生じやすいので、永続的経営体であるためには財務的堅実性・安全性が特に必要であり、期間的平均計算がこの目的を高度にみたまし限り、会計理論もできるかぎり、これに即応して仕組まなければならない。

そこで、現実的方法としては、次の二つが考えられる。第1は、当期純利益又は純損失の処分・処理過程において均等化を図る方法である。第2は、収益及び費用の計上、すなわち、当期純損益の算出過程において均等化を図る方法である。なお、これからの方法は、政策に陥らぬよう、

常に、会計理論の裏付けができる限度内にとどめるべきである²⁾。

この第2法に当たるのが、未販売農産物利用による均分利益の計上である³⁾。すなわち、計算例では、表2の原価基準による損益計算の利益変動の方が、表1の生産年度による損益計算の利益変動よりも少くなり、各期間でより利益の均分計上が図られているのがわかる。つまり、未販売農産物を原価基準で評価することを前提として、生産年度の収益の半分が計上される時期に事業年度の区切りを設けて会計計算を行なうと、利益の期間的平均計上の目的が達せられる結果になる。

3 おわりに

以上をまとめると、第1に、期首・期末有高の差額、資金運用額、経営規模、社会的積仕、構成員数が大であるほど、原価基準による未販売農産物評価と期間的平均計算が財務的堅実性・安全性の上から適切であるといえる。逆の場合は、会計計算は費用行為であるから、期間的平均計算にあまり重きをおかずに、時価基準や収穫基準でかまわないといえる。第2に、財務会計の立場から原価基準が望ましい場合を提示したが、現行所得税法は評価法を収穫基準しか認めていない。つまり、税法は原則として原価基準を採用しているが、農家は記帳慣習があまりないなどの理由により未販売農産物について収穫基準で課税し、記帳能力のある青色申告農家や記帳義務農家に対しても原価基準を認めないのである。このことは税法の趣旨からみて一貫性を欠くように思われるし、また、今後農家も原価計算ができると自他共に認められるように、記帳・会計技術に習熟して行く必要があるように思う。

引用文献

- 1) 新井 肇・1977.家畜の評価に関する農業計算学的研究・中央畜産会・177 p.
- 2) 沼田嘉穂・1982.減価償却の理論と実務.同文館・p. 21—22.
- 3) 矢部光保・1984.財務会計における未販売農産物利用による均分利益の計上・農業経営通信 140; 19—21.