

《収益に関する留意点》

1. 売上高の区分

自己が生産したものである製品の売上高と他から仕入れたものである商品の売上高は区分して記載しなければなりません。

2種類以上の事業を営む場合は事業の種類ごとに区分することができることとなっており、農業法人においては作目ごとに区分して記載することが望ましいといえます。

売上高の区分は、次の点に留意し、経営内容に応じた勘定科目を設定する必要があります。

- (1) 製品に係る売上と商品に係る売上の区分
- (2) 農業に係る売上とそれ以外の区分（生産法人の要件、事業税の課税区分）
- (3) 消費税の簡易課税への対応 等

1. 売上高区分の必要性

(1) 製品売上高と商品売上高の区分

製品売上高と商品売上高は区分して記載しなければなりません(財規72条)。つまり、自己が生産したものは「製品売上高」、他から仕入れたものは「商品売上高」として区分します。製品売上高には、堆肥など副産物の売上高も含まれ、主要な生産物は「稲作売上高」というように作目ごとに区分して売上高を記載した方がわかりやすくなります。

また、2種類以上の事業を営む場合は事業の種類ごとに区分することができることとなっており(財規71条)、農業法人においては作目ごとに区分して記載することが望ましいといえます。

(2) 農業に係る売上とそれ以外の区分

直近3ヵ年における農業に係る売上高が売上高全体の過半を占めていることが農業生産法人の要件となっていますので、農業に係る売上高とそれ以外の売上高を勘定科目により区分した方がよいでしょう。

また、農業生産法人である農事組合法人の農業(畜産を除く耕種農業)からの所得は事業税が非課税となりますので、事業税の課税区分にも留意する必要があります。

(3) 消費税、事業税のための区分

売上高の区分は、消費税の簡易課税の事業区分にも留意する必要があります。

事業区分	該当する事業	みなし仕入率
第1種	卸売業（他の者から購入した商品とその性質及び形状を変更しないで他の業者に販売する事業）	90%
第2種	小売業（他の者から購入した商品とその性質及び形状を変更しないで消費者に販売する事業）	80%
第3種	農業、林業、漁業、鉱業、建設業、製造業、電気業、ガス業、熱供給業及び水道業	70%
第4種	第1種事業、第2種事業、第3種事業、第5種事業以外 飲食店業、金融・保険業など、農作業受託も該当 事業者が自己で使用していた固定資産の譲渡も該当	60%
第5種	不動産業、運輸通信業、サービス業 （第1種事業から第3種事業に該当しないもの）	50%

2. 売上高の勘定科目例

売上高の勘定科目の設定例は下記のとおりとなりますが、(1)製品に係る売上と商品に係る売上の区分、(2)農業に係る売上高とそれ以外の売上高の区分、(3)消費税の簡易課税への対応等に留意し、経営内容に応じた勘定科目を設定する必要があります。

売上区分	勘定科目例	農地法 (注1)	事業税	消費税	備考
農畜産物販売	稲作売上高		非課税	3種	自己が生産した農畜産物の販売
	野菜作売上高		非課税	3種	
	肉用牛売上高		課税	3種	
仕入農畜産物販売	米売上高		課税	1・2種	他から仕入れた農畜産物の販売(注2)
	野菜売上高		課税	1・2種	
その他生産物販売	加工品売上高		課税	3種	自己が生産した加工品等の販売
	堆肥売上高		課税	3種	
その仕入品販売	加工品販売高		課税	1・2種	他から仕入れた加工品等の販売(注2)
	堆肥販売高		課税	1・2種	
固定資産売却	生物売却収入		課税	4種	生物の売却
	固定資産売却益	-	課税	4種	農機具等の売却は売上高ではなく特別利益
農作業受託	農作業受託収入		課税	4種	稲作及びその他農業に関連する作業の受託
農家レストラン	レストラン売上高		課税	4種	主として自己が生産した農産物を使う場合
その他関連事業	除雪作業収入	×()	課税	4種	農事組合法人の場合は農協法上の制限有り(注3)
	造園売上高	×()	課税	4種	
価格補填金	価格補てん収入	×	非課税	不課税	農産物価格に付随するもの

(注)1. 農地法の欄の凡例は次のとおりです

- ・ 農業売上高： () は付随収入)
- ・ 農業関連事業売上高： = 農畜産物加工、 = 農畜産物販売(貯蔵、運搬)
= 農業資材製造、 = 農作業受託
- ・ 農業以外の売上高： ×
- ・ 売上高とならないもの： -

2. 他から仕入れた農畜産物を販売する場合、消費者に販売すれば小売業(2種)、業者に販売すれば卸売業(1種)に該当します。
3. 農地法上、農業以外の事業も1/2未満ならば行えますが、農事組合法人の場合は、農協法上、農業関連に事業が限定されています。例えば、所有する機械施設等の余剰稼働力を活用した造園や除雪作業等の農業関連でなければなりません。

2. 委託販売における収益の発生時期

収益の発生時期について、企業会計原則では、現金の授受には関係なく財産の増減変化が実際に起こった発生日を基準にしなければならない「発生主義」が原則となっています。

農業で多くとられている委託販売の場合、売上計上時期は原則「A等の受託者が販売した日」となります。しかし、一般的には売上計算書の届いた日をもって計上する「売上計算書到達日基準」が行われています。

1. 収益の帰属の時期

農業における収益の発生時期（帰属時期）は下記のとおりとなります。

区 分		収益の発生時期
棚卸資産の販売 (一般的な販売)		引渡基準 その引き渡しがあった日の属する事業年度の益金の額に算入します(法基通2-1-1)。
委託販売 (JAや市場を通じた販売)	原則	受託者販売日基準(原則) その委託品について受託者が販売をした日の属する事業年度の益金の額に算入します(法基通2-1-3前段)。
	特例	売上計算書到達日基準(特例) その委託品について売上計算書(仕切書や精算書など)が売上の都度作成され送付されている場合において、法人が継続してその収益をその売上計算書の到達した日の属する事業年度の益金の額に算入することも認められます(法基通2-1-3後段)。 (注)「売上計算書到達日基準」で行う場合には、売上計算書(仕切書、精算書などの名称による場合が多い)に到達日を記入して、この日をもって売上に計上するか、簡便な方法として売上計算書記載の精算日(作成日)をもって売上に計上します。

2. 経理の方法

事例 農産物を市場に出荷し、売上計算書が送付されてきた。これによれば、売上高52,500円、市場手数料等2,625円、差引精算額49,875円となっている。

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額	備考
精算日	普通預金	不課	49,975	売上高	課	52,500	
	販売手数料	課	2,625				

(注) 精算日に支払いがない場合は、普通預金の代わりに売掛金とし、未収計上します。

3. 作業受託における収益の発生時期

収益の発生時期について、企業会計原則では、現金の授受には関係なく財産の増減変化が実際に起こった発生日を基準にしなければならない「発生主義」が原則となっています。
作業受託については期末時点で請求書を発行していなくても契約の作業が完了していれば、収益に計上する必要がありますので、注意が必要です。

1. 作業受託収益の帰属の時期

作業受託等の売り上げについては作業受託が完了した日（継続的に行う場合は契約した全部の作業を完了した日）となります。

なお、作業受託のような役務の提供の場合、作業が完了した時点で請求書を発行し、後日、集金するのが一般的です。その場合は作業完了日にお金が入ってこないのが買掛取引として処理します。

作業受託（請負）収益の発生時期（帰属時期）

区 分	収益の発生時期
請負契約	要物契約（物の引き渡しを要する請負契約） その目的物の全部を完成して相手方に引き渡した日の属する事業年度の益金に算入します（法基通2-1-5前段）。
上記以外	要物契約以外（農作業受託が該当） その約した役務の全部を完了した日の属する事業年度の益金に算入します（法基通2-1-5後段）。

2. 経理の方法

作業完了日に現金で料金を受け取った場合の仕訳

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額
完了日	普通預金	不	100,000	作業受託収入	課	100,000

売り上げに計上する時期は契約したすべてが完了した日となります。
作業完了日に入金ない場合は売掛取引として処理します。

4. 売上げの返還の扱い

既に販売(売掛を含む)した商品等の値引きを行い、売上高を返還した場合は、売上高からのその返還額を控除します。

(1) 法人税の取扱い

既に販売(売掛を含む)した商品等の値引きを行い、代金を返還した場合は、売上高から、その返還額を控除します。なお、売上を返還した場合の売上対価の控除項目は次のとおりとなります(財規要領164、165)。

売上値引高

商品の品質不良、破損、その他販売を促進する等の理由により、商品の1個あたりの代価を値引きする場合のその値引額

売上割戻し高

一定期間に、多量の取引をした得意先に対する売上代金の返戻額。

売上戻り高

商品の品質不良、破損等の理由等で商品が返品された場合、その返品された商品の価額

(2) 消費税の取扱い

商品販売を行った事業者がその取引を行った後に、売上値引きを行ったり、売上割戻金や販売奨励金の支払いを行ったり、売り上げた商品について返品を受けたこと等により売掛金の減額等を行う場合には、商品を販売した事業者は、これらの金額に対応する消費税額について、次のとおり調整する必要があります。

調整を行う時期

当初の課税資産の譲渡等を行った課税期間でなく、売上げに係る対価の返還等を行った課税期間において調整を行います。

調整の方法

課税標準額に対する消費税額から売上げに係る対価の返還等に係る消費税額を控除します(消法38条)。

ただし、課税資産の譲渡等の金額からその売上げに係る対価の返還等の金額を控除する経理処理を継続して行っているときは、この処理も認められます。

控除税額の算出方法

売上げに係る対価の返還等の金額に係る消費税額は、税込みの売上げに係る対価の返還等の金額に105分の4を掛けて算出した金額となります。

適用要件

売上げに係る対価の返還等の金額に係る消費税額について控除を受けるには、売上げに係る対価の返還をした金額の明細等を記録した帳簿を保存する必要があります。課税資産の譲渡等の金額からその売上げに係る対価の返還等の金額を控除する経理処理を行っている場合も同様です。

(3) 経理の方法

値引き等により売上の返還を行った場合は、次の仕訳を行います。

摘要 既に販売した商品の値引きを行い、現金で支払った。

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額	備考
返還日	売上値引高(注1)	課	10,000	現金	不	10,000	

(注) 1. 本資料の勘定科目設定例には「売上値引高」の設定はありません(ソリマチ農業簿記には設定あり)。

2. 「売上値引高」等の勘定科目を使わない場合は下記のとおり販売時と逆の仕訳を行います。

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額	備考
返還日	売上高	課	10,000	現金	不	10,000	

5. 補助金収入の区分

農業には多くの補助金等の収入がありますが、会計管理上、その補助金等の内容により、区分して経理を行う必要があります。

補助金収入の区分例は次のとおりです。

(1) 価格補てん収入：農畜産物の価格補てんのための交付金など

(2) 作付助成収入：作付を条件とする交付金など

(3) 経営安定補填収入：収入減少補てんのための交付金など

(4) 国庫補助金等収入：機械導入のためなどの国や県等の補助金

(5) 一般助成収入：経常的に交付される国等からの交付金、助成金

補助金、交付金等は発生主義に基づき、実際の受領日ではなく、交付決定日をもって収益に計上するのが一般的です。

交付金・補填金は補助金又は保険金に準ずるものであり、消費税の課税対象外（不課税収入）となります。

1. 農業関係補助金・交付金等の勘定科目

国等から交付される補助金や交付金等は会計管理上、その補助金等の内容により区分して経理を行う必要があります。補助金・交付金等の勘定科目の区分例は下記のとおりです。

作付助成収入〔営業外収入〕

米戸別所得補償モデル事業交付金(固定部分)、水田利活用自給力向上事業交付金などの国等から交付される農作物の作付を条件に交付される作付助成のための交付金等です。毎年度経常的に発生しますが、販売代金(営業収入)に付随するものではないことから営業外収益に区分します。

価格補填収入〔売上高〕

水田経営所得安定対策麦・大豆直接支払の成績払などの農畜産物の価格安定基金等による価格補てんのための交付金等です。販売した数量に応じ交付されることから、販売代金(営業収入)に付随するものとして、売上高に区分します。

経営安定補填収入〔特別利益〕

水田経営所得安定対策の収入減少補てんなどの価格下落による収入減少の補てんのための交付金等です。補てん金が確定するのは翌年度になり、会計的には前期損益修正益の性格を持つことから特別利益に区分します。

国庫補助金等収入〔特別利益〕

強い農業づくり交付金など機械導入等のための国や県等の補助金等です。経常的に交付されるものでないことから特別利益に区分します。

一般助成収入〔営業外収益〕

経常的に国等から交付される上記以外のその他の補助金等です。営業収入に付随するものではないことから営業外収益に区分します。

2. 税務上の留意点

補助金・交付金等の益金算入時期

補助金・交付金等の収益の発生時期については、発生主義に基づき、実際の受領日ではなく補助金・交付金等の交付が決定された日(交付日を証明する文書に記載された日)つまり、交付決定日をもって収益に計上するのが一般的です。

従って、交付決定日に実際の支払いがない場合、原則的には「未収入金」に計上す

ることになります。

消費税の取扱い

交付金・補填金は補助金又は保険金に準ずるものであり、消費税の課税対象外(不課税取引)となります(消基通5-2-4、5-2-15)。

3. 農業関係補助金・交付金等の勘定科目一覧(要確認)

交付金・補助金等の名称	科目区分	勘定科目例
水田経営所得安定対策の麦・大豆直接支払の固定払	営業外収入	作付助成収入
水田経営所得安定対策麦・大豆直接支払の成績払	売上高	価格補填収入
水田経営所得安定対策の収入減少補てん	特別利益	経営安定補填収入
戸別所得補償モデル事業交付金の固定部分	営業外収入	作付助成収入
戸別所得補償モデル事業交付金の変動部分	売上高	価格補填収入
水田利活用自給向上事業交付金	営業外収入	作付助成収入
水田農業構造改革交付金(産地づくり交付金。新需給調整システム定着交付金を含む)	営業外収入	作付助成収入
耕畜連携水田活用対策補助金のうち取組面積助成事業に係るもの	営業外収入	作付助成収入
担い手経営革新促進交付金のうち特定対象農産物の生産支援	営業外収入	作付助成収入
農地・水・環境保全向上対策のうち営農活動支援交付金(併せて地方公共団体から交付されるものを含む)	営業外収入	作付助成収入
農地・水・環境保全向上対策のうち共同活動支援交付金	営業外収入	一般助成収入
中山間地域等直接支払交付金	営業外収入	一般助成収入
指定野菜価格安定対策補給金	売上高	価格補填収入
肉用子牛生産者補給金	売上高	価格補填収入
肉用牛肥育経営安定対策補填金	売上高	価格補填収入
養豚経営安定対策補てん金	売上高	価格補填収入
鶏卵価格差補填金	売上高	価格補填収入
加工原料乳生産者補給金	売上高	価格補填収入
強い農業づくり交付金等(機械導入等の国庫補助金)	特別利益	国庫補助金等収入
その他補助金(ソフト事業等)	営業外収入	一般助成収入

(注) 22年11月末の制度で作成しています。制度の見直し等により取扱いが変更される場合がありますので注意願います。

農業経営基盤強化準備金の原資となるもの

6. 戸別所得補償モデル対策の取扱い

平成23年度からの戸別所得補償制度の実施にあたり、平成22年度は米戸別所得補償モデル事業及び水田利活用自給力向上事業が実施されました。

1) 米戸別所得補償モデル事業交付金

定額部分 「作付助成収入」 変動部分 「経営安定補填収入」

2) 水田利活用自給力向上事業交付金 「作付助成収入」

戸別所得補償モデル対策交付金は、農業経営基盤強化準備金の原資となります。

1. 米戸別所得補償モデル事業交付金

戸別所得補償制度の定額部分は、農家1戸当たり10aを自家用米として控除されますが、集落営農の場合は、組合員の人数にかかわらず1組織で10a控除されます。したがって、集落全体の交付金は戸別に交付を受けるよりも組織で受けた方が有利となります。

経理の方法

定額部分（15,000円/10a）と変動部分（H22年産米のH23年1月までの価格を考慮して計算）は、交付時期や受領時期によって経理上の取扱いが異なります

交付金を利益計上する時期は、実施に入金があった日ではなく、交付決定通知書の日付の属する事業年度となります。

<定額部分>

原則、交付決定日で下記の仕訳を行います。

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額
交付決定日	未収入金	不	500,000	作付助成収入 [営業外収益]	不	500,000

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額
受領日	普通預金	不	500,000	未収入金	不	500,000

<変動部分>

原則、交付決定日で下記の仕訳を行います。
（過年度の補てん金が交付決定された場合）

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額
交付決定日	未収入金	不	300,000	経営安定補填収入 [特別利益]	不	300,000

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額
受領日	普通預金	不	300,000	未収入金	不	300,000

会計年度内に交付決定された場合は、価格補てん収入(営業収入)とする。

2. 水田利活用自給力向上事業交付金

水田で戦略作物（麦、大豆、飼料作など）、野菜、花き、果樹、二毛作などを作付けした場合に作付面積に基準単価を乗じた金額が交付されます。

経理の方法は、米戸別所得補償モデル事業交付金（定額部分）に準じます

7. 水田経営所得安定対策交付金の取扱い

19年から実施された水田経営所得安定対策（品目横断的経営安定対策）の交付金には、次のものがあり、交付時期や会計上の取扱いが異なります。

- (1) 麦・大豆直接支払の固定払（緑ゲタ） 「作付助成収入」
- (2) 麦・大豆直接支払の成績払等（黄ゲタ） 「価格補てん収入」
- (3) 収入減少補てん（ナラシ） 「経営安定補填収入」

水田経営所得安定対策等の「交付金・補填金」は補助金又は保険金に準ずるものであり、消費税の課税対象外（不課税収入）となります。

水田経営所得安定対策の交付金は19年度からの農業経営基盤強化準備金の原資となる交付金又は補助金となります。

20年度以降、制度の基本を維持しつつ、面積要件の見直し、名称変更等の見直しが行われました。

1. 水田経営所得安定対策（品目横断的経営安定対策）交付金の経理方法

19年から実施された水田経営所得安定対策（品目横断的経営安定対策）の交付金には、次のものがあり、交付時期、受領時期や会計上の取扱いが異なります。

(1) 麦・大豆直接支払の固定払（緑ゲタ）

担い手の生産コストのうち、生産物の販売収入では賄えない部分（諸外国との生産条件格差から生じる不利）を補うための対策「生産条件不利補正対策」のうち、過去の生産実績に基づく支払い「麦・大豆直接支払の固定払」（緑ゲタ）です。

交付金 = 面積当たりの単価 × 過去の生産実績（基準期間16～18年）

水田農業構造改革交付金（産地づくり対策）と同様に、農作物の作付を条件に交付される助成金・交付金です。

産地づくり対策などの転作助成金や水田経営所得安定対策麦・大豆直接支払の固定払などは、毎年度経常的に発生するものであるものの、販売代金に付随するものではないので、営業収益とすることは適切でなく、営業外収益の「作付助成収入」として経理します。

なお、交付時期は19年度は12月、20年度以降は7～8月の予定です。

経理の方法

原則、交付決定日で下記の仕訳を行います。

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額
交付決定日	普通預金	不	500,000	作付助成収入	不	500,000

(注) 交付決定日に実際の支払いがない場合は「未収入金」に計上し、実際の受領日に次の仕訳をます。

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額
受領日	普通預金	不	500,000	未収入金	不	500,000

(2) 麦・大豆直接支払の成績払（黄ゲタ）

「生産条件不利補正対策」のうち毎年の生産量・品質に基づく支払い「麦・大豆直接支払の固定払」（黄ゲタ）です。

交付金 = 数量当たりの単価 × 当年の生産量

従来大豆交付金、麦作安定資金等と同様に、販売（委託販売）した数量に応じ交付

されることから農産物価格に付随するものとして売上高の「価格補てん収入」に経理します。

なお、交付時期は19年度は翌年3月、20年度以降は年内12月の予定です。

経理の方法

原則、交付決定日で下記の仕訳を行います。

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額
交付決定日	普通預金	不	300,000	価格補填収入	不	300,000

(注) 交付決定日に実際の支払いがない場合は「未収入金」に計上します。

(3) 収入減少補てん(ナラシ)

担い手の販売収入の減少が経営に及ぼす影響が大きい場合に、その影響を緩和する対策「収入減少緩和対策」(ナラシ)の補てん金です。

交付金 = 収入差額(標準的収入 - 当該年の収入) × 9割

当該年の減収額の9割相当額を交付する仕組みとなっており、当該年産価格は事後的に算出されるため、補てん金が確定するのは翌年になります。従って、会計的には前期損益修正益の性格を持つことから特別利益に区分し、「経営安定補填収入」として経理します。なお、交付時期は翌年7月の予定です。

経理の方法

(1) 積立時(生産者拠出金拠出時)

拠出金(積立金)は損金になりませんので、「経営安定積立金」(投資等その他の資産)として資産計上します。

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額
拠出日	経営安定積立金	不	300,000	普通預金	不	300,000

(2) 交付金の交付時

対策加入時に積み立てた拠出金を資産計上しているため、補填金のうち拠出金相当分を負担割合(1/4)から計算して、資産となっている「経営安定積立金」勘定を取り崩し、残額を「経営安定補填収入」として計上します。

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額
交付決定日	普通預金	不	1,012,000	経営安定積立金	不	253,000
				経営安定補填収入	不	759,000

(注) 交付決定日に実際の支払いがない場合は「未収入金」に計上します。

2. 税務上の留意点

収益の発生時期

補助金・交付金等の収益の発生時期については、発生主義に基づき、実際の受領日ではなく補助金・交付金等の交付が決定された日(つまり、交付決定日(交付日を証明する文書に記載された日))をもって、収益に計上します。

消費税の取扱い

交付金・補填金は補助金又は保険金に準ずるものであり、消費税の課税対象外(不課税収入)となります(消基通5-2-4、5-2-15)。

収入のうち交付金等の割合が高く、従事分量配当制(課税仕入れ)をとっている農事組合法人の場合、本則課税を選択することで還付される確率は高くなると思われます。