

農業法人の会計と税務



1 法人の利益と所得

(1) 利益とは

法人の利益は、企業会計原則や会社法等の法令をもとに計算します。この目的は外部の利害関係者である株主や債権者、取引先等に対して会社の経営状態や財務状況を正確に報告することと、経営内部の経営方針決定のための判断材料とすることにあります。

$$\text{利益} = \text{収益} - \text{費用}$$

(2) 所得とは

一方、所得とは税法上の納税目的で計算するものです。収益に対応するのが益金、費用に対応するのが損金といえます。収益および費用に益金・損金に算入されるものとされないものを加味して、所得が算出されます。そのため、一般的に収益 = 益金、費用 = 損金とならないため、利益と所得は一致しません。

$$\begin{aligned} \text{所得(課税所得)} &= \text{益金} - \text{損金} \\ \text{益金} &= \text{収益} + \text{益金算入金額} - \text{益金不算入金額} \\ \text{損金} &= \text{費用} + \text{損金算入金額} - \text{損金不算入金額} \end{aligned}$$

《税法上の所得金額と利益の関係》

区分	内 容	具体的な項目
益金算入	利益では収益とされていないが、税法上、益金の額に算入されるもの	特定外国子会社等の留保金額
益金不算入	利益では収益とされているが、税法上、益金の額に算入されないもの	受取配当、還付法人税等
損金算入	利益では費用とされていないが、税法上、損金の額に算入されるもの	収用などの所得の特別控除、繰越欠損金 確定給与を支払わない農事組合法人の従事分量配当及び利用分量配当 農用地利用集積準備金、農業経営基盤強化準備金
損金不算入	利益では費用とされているが、税法上、損金の額に算入されないもの	減価償却超過額、引当金・準備金の繰入限度超過額、役員賞与や過大な役員報酬・役員退職給与、寄付金、交際費等、法人税額等

2 農業法人の財務諸表



(1) 簿記記帳の必要性

法人は事業として経営管理をしていかなければなりません。法人の経営管理とは法人の所有する資産や資本等の財産を合理的に管理・運営し、新たな利潤を生み出すことが目的といえます。

そのためには、企業の利益と所得を正確に把握し、経営体が所有する財産（資産、負債、資本）の増減変化と損益の発生をもれなく、体系的に記録する「複式簿記」による会計経理が必要となります。

複式簿記では、一定期日の財産状況を表す「貸借対照表」と会計期間の経営状況を表す「損益計算書」の2つの財務諸表を作成します。

(2) 貸借対照表とは

貸借対照表とは、一定期日の企業の財政状況を明らかにした財務諸表で、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）を区分して表します。

(貸借対照表の構造)

借方(資金の運用形態)	貸方(資金の調達源)
<p>【資産の部】 [流動資産] (1) 当座資産(現金、預金等) (2) 棚卸資産 (3) その他流動資産 [固定資産] (1) 有形固定資産 (2) 無形固定資産 (3) 外部出資その他資産 [繰延資産]</p>	<p>【負債の部】 [流動負債] [固定負債]</p> <hr/> <p>【純資産の部(資本の部)】 [出資金] [資本準備金] [利益剰余金] (1) 利益準備金 (2) その他利益剰余金 任意積立金 当期末処分剰余金(損失金)</p>

【解 説】

- [流動資産] 短期(1年以内)に資金化される資産。当座資産(現金、預金等)、棚卸資産(未販売農産物、資材等)、その他流動資産(売掛金、未収金等の短期債権等)に区分される。
- [固定資産] 長期に資金が固定化される資産。有形固定資産(建物・機械等の物として実態を持つ固定資産)、無形固定資産(法律上の権利など物として実態を持たない固定資産)、外部出資その他資産(出資金、保険積立金等他に属さない資産)に区分される。
- [繰延資産] 既に代価の支払いが完了し、これに対する役務の提供を受けたにもかかわらず、その効果が将来にわたって発現するものと期待される費用、創立費や開業費等。
- [負債] 他人の資本。流動負債(通常の商取引によって生じた債務及び期限が1年以内の債務、未払金、短期借入金等)と固定負債(期限が1年を超える債務、長期借入金等)からなる。
- [純資産] 自己の資本。出資金(資本金)と剰余金(資本準備金、利益準備金、任意積立金等)からなる。

(3) 損益計算書とは

損益計算書とは、会計期間の企業の経営成績を明らかにした財務諸表です。企業の利益をその発生源別に区分して表すもので、企業会計原則や会社法等の法令をもとに計算します。



(損益計算書の構造・勘定式)

借方(費用・利益)		貸方(収益)	
費用	営業費用 (売上原価、販売・一般管理費) 営業外費用 特別損失	収益	売上高(営業収益) 営業外収益 特別利益
利益	収益 - 費用		

(損益計算書の構造・報告書式)

売上高	売上(生産)原価				
	売上総利益	販売費及び一般管理費			
		営業利益	営業外利益		
	経常利益		特別損失		
			税引前当期利益	法人税等	当期利益
	営業外利益				
	特別利益		前期繰越利益		

【解説】

- [売上高] 企業の営業活動による売上(収益)。
- [売上原価] 売上高に対する製造(生産)原価及び商品等の仕入原価。
- [売上総利益] 企業活動の利益の源泉。 = 売上高 - 売上原価
- [販売費・一般管理費] 企業の販売及び一般管理業務に関して発生した費用。
- [営業利益] 企業の営業活動による利益、すなわち本業の儲けにあたる。
営業利益 = 売上総利益 - 販売費及び一般管理費
- [営業外収益] 受取利息等の営業以外の収益のうち経常的なもの。
- [営業外費用] 支払利息等の営業以外の費用のうち経常的なもの。
- [経常利益] 企業の日常的な経営活動から生じた利益
経常利益 = 営業利益 + 営業外収益 - 営業外費用
- [特別利益] 固定資産売却益等の臨時利益、貸倒引当金戻入額等の前期損益修正益。
国庫補助金、経営安定補填金(品目横断対策のナラシを含む)など。
- [特別損失] 固定資産売却損等の臨時損失、前期損益修正損。
- [(税引前)当期利益] (税引前)当期利益 = 経常利益 + 特別利益 - 特別損失

(4) 財務諸表作成の原則

法人会計では、企業会計原則や会社法等の法令に基づき、貸借対照表や損益計算書等の財務諸表を作成することになります。

「企業会計原則」とは、企業会計の実務の中に慣習として発達したもののなかから、一般に公正妥当と認められたところを要約したもので、必ずしも法令によって強制されたものではありません。しかし、すべての企業がその会計を処理するに当たって、従わなければならない基準となります。

1) 損益計算書の原則

企業会計原則では、損益計算書に関して、次の原則で作成しなければならないとされています。

発生主義の原則

企業会計原則では、「すべての費用及び収益は、その支出及び収入に基づいて計上し、その発生した期間に正しく割当てられるように処理しなければならない」とされています。

これ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処理しなければならない「発生主義」をうたったものです。

これに対して現金の授受を基準にするものを「現金主義」といいます。発生主義は税法も含めて広く認められた原則になっています。

実現主義の原則

企業会計原則では、「未実現収益は、原則として当期の損益計算に計上してはならない」とされています。

これは未販売の生産物の利益を見積もったり、資産の再評価を利益に計上したりすること、すなわち、実現していない収益を取り込んではならないということです。

費用収益対応の原則

企業会計原則では、「費用および収益は、その発生源泉に従って分類し、各収益項目とそれに関する費用項目とを、損益計算書に対応表示しなければならない」とされています。これは「同種の源泉をもつ費用・収益は、対照的に表示せよ」ということを意味し、報告書式損益計算書のような区分表示が望ましいということです。

総額主義の原則

企業会計原則では、「費用および収益は、総額によって記載することを原則とし、その発生源泉に従って分類し、費用項目と収益項目を直接に相殺することによって、その全部または一部を損益計算書から除去してはならない」とされています。

例えば、売上高から販売経費を差し引いた額を売上高に計上する等、記帳前に相殺してしまうと実際の発生高が判らなくなります。しかし、農業簿記ではこの原則が無視されることがあります。

2) 貸借対照表の原則

企業会計原則では、貸借対照表に関して、次の原則で作成しなければならないとされています。

完全性の原則

企業会計原則では「貸借対照表は企業の財政状態を明らかにするため、貸借対照表日におけるすべての資産、負債および資本を記載し、株主、債権者その他の利害関係者に、これを正しく表示するものでなければならない」とされています。

なお、家族経営の財務諸表でも、この原則が変わるものではありません。

総額主義の原則

企業会計原則によれば「資産、負債および資本は総額によって記載することを原則とし、資産の項目と負債または資本の項目とを直接に相殺することによって、その全部または一部を貸借対照表から除去してはならない」とされています。

これは損益計算書の総額主義と一致しています。

明瞭性の原則

企業会計原則では、貸借対照表の勘定科目の区分、配列、分類について詳細に規定しています。

すなわち、区分の原則として「貸借対照表は、資産の部、負債の部およ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、固定資産および繰延資産に、負債の部を流動負債および固定負債に区分しなければならない」とされています。

配列の原則としては「資産および負債の項目の配列は、原則として、流動性配列によるものとする」とされています。

分類の原則としては「資産、負債および資本の各科目は、一定の基準に従って明瞭に分類しなければならない」とされ、詳細な科目分類を示しています。

以上の区分・配列・分類に従うことが、すなわち、明瞭性の原則です。

評価の原則

企業会計原則では、「貸借対照表に記載する資産の価額は、原則として、当該資産の取得原価を基礎として計上しなければならない」とされ、資産評価の原則として、原価主義の建前をとっています。

しかし、棚卸資産等については「時価が原価より下落した場合は時価による方法を適用して算定することができる」とされ、「低価法」の適用も認めています。

3) 農事組合法人の会計の原則

会計の原則（農業協同組合法施行規則217条の2）

農事組合法人の会計は、一般に公正妥当と認められる会計の慣行に従うものとされています。

決算書類作成の原則（農業協同組合法施行規則216条の2）

農業協同組合法施行規則では、下記のとおり、農事組合法人の決算書類作成の原則を定めています。

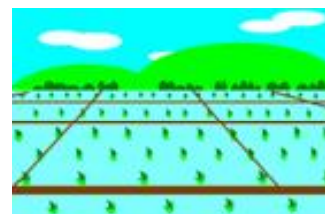
ア．農事組合法人が事業年度ごとに作成すべき事業報告は、当該農事組合法人の状況を正確に把握することができるよう、明瞭に記載し、又は記録しなければなりません。

イ．出資を行う農事組合法人（「出資農事組合法人」という）が事業年度ごとに作成すべき貸借対照表は、当該出資農事組合法人の財産状態を明らかにするため、各事業年度の末日におけるすべての資産、負債及び純資産を記載し、又は記録し、組合員その他の利害関係人に対し、これらを正しく表示するものでなければなりません。

ウ．出資農事組合法人が事業年度ごとに作成すべき損益計算書は、当該出資農事組合法人の損益状況を明らかにするため、各事業年度におけるすべての収益とこれに対応するすべての費用とを記載し、又は記録し、組合員その他の利害関係人に対し、これらを正しく表示するものでなければなりません。

3 法人課税の仕組み

法人の所得にかかる税金には、法人税（国税）、法人事業税（地方税）、法人住民税（地方税）があります。



1) 法人税（国税）

法人税と個人の所得税の大きな違いは、個人の所得税は所得が増えるにしたがって税率が高くなる超過累進税率であるのに対し、法人税は法人の種類によって分類した定率の税率となることです。

株式会社や確定給与を支払う農事組合法人は「普通法人」として取扱われるのに対して、確定給与を支払わない農事組合法人は特別法人（協同組合等）として取扱われ、税率が優遇されます。

法人の種類		所得額	税率	特例税率 ³
普通法人 1	資本金 1 億円超		30%	-
	資本金 1 億円以下	年 800 万円超の部分	30%	-
		年 800 万円以下の部分	22%	18%
特別法人 2 (公益法人、協同組合等)		年 800 万円超の部分	22%	-
		年 800 万円以下の部分		18%

1 普通法人とは株式会社、合同会社、合資会社、合名会社等の一般的な法人です。確定給与を支払う農事組合法人は普通法人に該当します。

2 特別法人とは公益法人、協同組合等です。確定給与を支払わない（従事分量配当のみ）農事組合法人は協同組合等に該当します。

3 特例税率とは、中小法人等でH21年4月1日からH23年3月31日までの間に終了する各事業年度の税率を軽減するものです。H23年4月1日～H26年3月31日までの間に終了する各事業年度の税率は15%が適用される予定です。

【法人税の基礎知識】

(1) 納税義務者

法人税の納税義務者は「法人」です（法人税法4条1項）。人格のない社団等は法人とみなされます（法人税法3条）。ただし、公益法人、人格のない社団等については、納税義務者となるのは、収益事業を営む場合に限られます（法人税法4条1項後段）。なお、公共法人には納税義務はありません（法人税法4条3項）。

(2) 課税標準

法人税には、各事業年度の所得に対する法人税、退職年金等積立金に対する法人税、清算所得に対する法人税があります。このうち各事業年度の所得に対する法人税の課税標準は、「各事業年度の所得の金額」（法人税法21条）で、次の式で表されます（法人税法22条）。

各事業年度の所得の金額 = その事業年度の益金の額 - その事業年度の損金の額

(3) 益金の額

益金の額は、原則として、資産の販売、有償による資産の譲渡、有償による役務の提供の他、無償による資産の譲渡、無償による役務の提供、無償による資産の譲受けも対象になり、資本等取引以外のものに係る収益の額も含まれます。

(4) 損金の額

損金の額は、収益に係る売上原価、販売費及び一般管理費その他の費用(償却費以外の費用については債務確定が条件)、損失の額で資本等取引以外の取引に係るものをいいます。

(5) 資本等取引

資本等取引とは、法人の資本の額または出資金額の増加・減少を生ずる取引、法人の資本積立金の増加・減少を生ずる取引、法人が行う利益または剰余金の分配をいいます。なお、農事組合法人が新たに出資者となるものから徴収した加入金の額は、その農事組合法人が農業協同組合等に該当しても普通法人に該当しても資本積立金(資本準備金)となります。

(6) 税務上の課税所得金額

法人税申告は、次の式のように企業会計上の決算利益を出発点として、法人税法上の調整を加えることによって所得の金額を算出します。

・税法上の課税所得(課税標準)金額 =

決算利益	+	加 算 (損金不算入額 + 益金算入額)	-	減 算 (損金算入額 + 益金不算入額)
------	---	-------------------------	---	-------------------------

(7) 法人税額の計算

法人税額の計算は次のとおりとなります。

課税標準 × 税率 - 特別控除 + 特別税額 - 控除所得税額・外国税額 - 中間申告額

「法人税額計」(別表1(1)「10」)

(8) 延滞税

法人税額を納期限までに納付しなかった場合には、一定の方法により計算した延滞税を納付しなければなりません。

延滞税額 = 未納税額 × 14.6% () × 計算期間 / 365

最初の2ヶ月間は、前年11月30日の公定歩合+4%または 年7.3%のうちいずれか低い割合となります。

(9) 加算税

重加算税: 事実の隠蔽や仮装経理などがある場合に課される税です。

不納付加算税: 源泉徴収税額を納期限までに納めなかった場合に課される税です。

区 分		税率
過少申告加算税	自主申告	-
	調査後の申告又は決定	10%
	その他一定の場合	15%
無申告加算税	自主申告	5%
	調査後の申告、更正又は決定	15%
不納付加算税	自主納付	5%
	納税の告知又は調査後の自主納付	10%
重加算税	過少申告加算税又は不納付加算税に代えて課す場合	35%
	無申告加算税に代えて課す場合	40%

2) 法人事業税(地方税)

法人事業税は、法人の事業に対して課税される地方税(県税)です。

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)からの所得に対しては非課税となります。

法人事業税額 = 課税標準 × 税率

法人の種類	区分・所得額	税率
普通法人・資本金1億円超 外形標準課税で右記区分の合計	付加価値割	0.48%
	資本割	0.2%
	所得割	7.2%
普通法人・資本金1億円以下	年800万円超の部分	9.6%
	年400万円超800万円以下の部分	7.3%
	年400万円以下の部分	5.0%
特別法人(協同組合等)	年400万円超の部分	6.6%
	年400万円以下の部分	5.0%

- (注) 1. 地方税法上の農業とは耕種事業(稲作、野菜作、果樹作等)に限られ、畜産業、農業サービス業(農作業受託)、園芸サービス業は課税対象となります。
2. 島根県では農業に関連する交付金等収入のうち「価格補填金」、「経営安定補填金」、「中山間地域等直接支払交付金」については耕種農業に準ずる非課税収入に扱われます。
3. 課税対象事業の収入が耕種農業収入の総額の2分の1を超えない場合は、課税対象事業の収入も非課税の取扱いとして差し支えないとされており、島根県でも同様の扱いがされています。
4. 非課税事業と課税事業の両方がある場合は区分経理が必要となります。
5. 実際の税額は各所得区分ごとに税率を乗じたものの合計となります。
6. 法人事業税は、本来、法人税、住民税と同じで損金算入できませんが、実務では固定資産税と同じように損金算入(租税公課)することが多いようです。
7. 上記以外については島根県・税務関係ホームページを参照してください。

<http://www.pref.shimane.lg.jp/zeimu/shurui/futuu/hojin-jigyo.html>

【法人事業税の基礎知識】

(1) 納税義務者

法人税とほぼ同じです。ただし、農事組合法人が行う農業については法人事業税が非課税となっています(地方税法72条の4第3項)。

(2) 課税標準

資本金1億円以下の法人

資本金1億円以下の法人については法人税とほぼ同じです。ただし、「損金に算入した所得税額」について、損金不算入の扱いになるなど、法人税の課税標準と若干の違いがあります。

資本金1億円超の法人(外形標準課税)

平成15年度の税制改正により、資本金1億円超の法人は16年4月1日以後開始事業年度から「外形標準課税」となりました。外形標準課税の場合、課税標準は次のとおりです。

- ア 付加価値割：各事業年度の付加価値額
- イ 資本割：各事業年度の資本金等の額
- ウ 所得割：各事業年度の所得及び清算所得

(3) 非課税となる「農業」の範囲

農事組合法人で農業生産法人の要件を満たしているものが行なう農業に対しては、事業税を課することができないものとされています（地方税法72条の4第3項）。ここでいう「農業」とは、日本産業分類によります。

日本標準産業分類・大分類【A - 農業】

中分類	小分類	
	NO.	業種
農業 〔01〕	011	耕種農業
	012	畜産農業
	013	養蚕農業
	014	農業サービス業（園芸サービス業を除く）
	015	園芸サービス業

(4) 課税事業収入が非課税事業収入の2分の1を超えない場合の扱い

農作業受託は、耕種農業には該当せず、農業サービス業に含まれるため、本来は、農業以外の事業として事業税の課税事業となります。しかしながら、その法人の所有する農機具の余剰稼働力を利用した農作業受託などの付帯事業については、個人事業税の取扱いに準じて、その収入が農業収入の総額の2分の1を超えない程度であるときは、農作業受託などの付帯事業も含めて非課税の取扱いをしている都道府県もあり、島根県においても同様の取扱いとなっています。

(5) 課税事業と非課税事業の区分経理

付帯事業の収入が農業収入の2分の1を超える場合、法人事業税の申告上、非課税事業（農業）の所得と課税事業（付帯事業・農外事業）の所得を区分しなければなりません。このため、農事組合法人については、あらかじめ農業と付帯事業、農外事業について、部門を設定するなどして、区分経理をしておく为好でしょう。なお、非課税事業と課税事業に区分することが困難な収益、費用については、按分率により按分することになります。按分率は、営業収益の総額に占める非課税事業の営業収益の割合により計算し、区分困難な収益、費用については、この按分率を乗じて非課税事業の収益、費用を計算します。

3) 住民税（地方税）

住民税には県民税と市町村民税があり、いずれも所得金額に対して課税される法人税割と赤字であっても課税される法人均等割があります。

県民税

区分	法人税額・資本金額	税率・金額
法人税割	法人税 1 千万円超	法人税額の 5.8 %
	法人税 1 千万円以下	法人税額の 5.0 %
均等割	資本金 1 千万円超 1 億円以下	52,500 円
	資本金 1 千万円以下	21,000 円

(注) 1. 法人均等割は水と緑の森づくり税（本来の均等割額の 5 %）を含みます

2. 上記以外については島根県・税務関係ホームページ参照してください。

<http://www.pref.shimane.lg.jp/zeimu/shurui/futuu/hojin-kenmin.html>

市町村民税・例（松江市）

区分	資本金額・従業員数	税率・金額
法人税割	-	法人税額の 14.7 %
均等割	資本金 1 千万円超 1 億円以下・従業員 50 人以下	156,000 円
	資本金 1 千万円以下・従業員 50 人以下	60,000 円

(注) 税率・金額は市町村によって異なります。上記は松江市の場合です（平成22年4月現在）。

4) 法人課税の実効税率の目安

(留意事項)

1. 実効税率は所得に対する各税の税率の合計です。理論上の税負担率で事業税を損金算入や、住民税の均等割部分を考慮していません。
2. 事業税は各所得区分ごとに税率が異なるため便宜上、平均を用いています。
3. 県民税は法人税 1 千万円以下の場合で所得に対する税率に換算しています。
4. 市町村民税は松江市（旧松江市、従業員 50 人以下）で所得に対する税率に換算しています。

資本金 1,000 万円以下で普通法人に該当する場合

年所得金額	法人税	事業税	県住民税	市町村民税	実効税率
400 万円以下	22 %	5 %	法人税額の	法人税額の	30 %
400 万円超 800 万円以下	22 %	7.3 %	5 %	14.7 %	31 %
800 万円超	30 %	9.6 %	+ 21,000 円	+ 60,000 円	42 %

資本金 1,000 万円以下で特別法人に該当する農事組合法人の場合

年所得金額	法人税	事業税	県住民税	市町村民税	実効税率
400 万円以下	22 %	5 %	法人税額の	法人税額の	30 %
400 万円超	22 %	6.6 %	+ 21,000 円	+ 60,000 円	31 %

5) 消費税

消費税は、消費一般に広く課税される間接税で、ほぼすべての国内における商品の販売、サービスの提供等を課税対象とし、取引の各段階ごとに5%（うち1%は地方消費税）の税率で課税されます。

消費税の納税義務（課税対象者）

消費税の納税義務があるのは課税年度の前々事業年度（基準期間）における課税売上高（会計期間が1年に満たない場合は1年分に換算）が1千万円を超える事業者です。

前々年の課税売上高が1千万円超 課税事業者（消費税の計算が必要）
前々年の課税売上高が1千万円以下 免税事業者（消費税の計算が不要）

新規法人の場合、設立から2事業年度は前々年事業年度の課税売上がないため、消費税の納税義務がありません。

ただし、新規法人でも資本金又は出資金の額が1千万円以上の場合は納税義務の免除が適用されず課税対象事業者となります。

資本金(出資金) 1千万円以上 設立初年から課税事業者
資本金(出資金) 1千万円未満 設立から2年間は免税事業者

納付税額の計算方法

納付する消費税額は、課税期間の売上に対する消費税額から仕入れ等に含まれる消費税額を控除した金額となります。

具体的な納税額の計算は次のとおりとなりますが、まず、国税の消費税4%を計算して、その消費税額に25%を掛けて地方消費税額を計算します。

国税の消費税（4%）の計算

$$\text{消費税額} = \text{課税売上高(税抜き)} \times 4\% - \text{課税仕入上高} \times 4 / 105$$

地方消費税（1%）の計算

$$\text{地方消費税額} = \text{消費税額(4\%)} \times 25\%$$

$$\text{納付税額} = \text{消費税額} + \text{地方消費税額}$$

《留意事項》

ア．課税売上高とは

消費税が課税される取引の売上金額(消費税額及び地方消費税額を除く)と輸出取引等の免税売上金額の合計額です。なお、売上返品、売上値引や売上割戻し等に係る金額がある場合には、これらの金額を控除した残額をいいます。

イ．課税仕入れとは

事業者が事業として他の者から資産を譲り受け、もしくは借り受け、または役務の提供を受けることをいいます。

課税仕入れに該当するもの	課税仕入れに該当しないもの
商品の仕入れや、機械等の事業用資産の購入・賃借、事務用品の購入、賃加工や運送等のサービス提供を受けること 免税事業者や消費者からの商品や中古品等の仕入れ	土地の購入や賃借、株式や債券の購入、利子や保険料の支払いなどの非課税取引 給与、税金の支払い

(注) 取引の相手方が課税事業者であるかどうかは問いません。(取引の相手方には免税事業者及び消費者も含まれる。)

仕入控除税額の計算方法（本則課税と簡易課税）

本則課税の事業者は課税期間における課税売上に係る消費税額から課税仕入れに係る消費税額（仕入れ控除税額）を控除した金額を納付しますが、簡易課税制度を適用する事業者は、仕入れ控除税額の計算方法が異なります。

ア．本則課税

課税売上に係る消費税額から課税仕入れ等に係る消費税額を控除して、納付する消費税額を計算します。なお、このような原則的な計算方法は「本則課税」（または原則課税）と呼ばれています。

また、本則課税により申告する事業者は、課税仕入れ等の事実を記載した帳簿と請求書等の両方の保存が必要です。

$$\boxed{\text{消費税の納付税額}} = \boxed{\text{課税売上げに係る消費税額}} - \boxed{\text{課税仕入れに係る消費税額（実額）}}$$

イ．簡易課税

課税売上に係る消費税額に、事業に応じた一定のみなし仕入率を掛けた金額を課税仕入れ等に係る消費税額とみなし、納付する消費税額を計算します。

$$\boxed{\text{消費税の納付税額}} = \boxed{\text{課税売上げに係る消費税額}} - \boxed{\text{課税売上げに係る消費税額} \times \text{みなし仕入率}}$$

《簡易課税の留意事項》

簡易課税の適用が受けられるのは基準期間の課税売上高が5千万円以下の場合で、事前に所轄の税務署長に届出を行う必要があります。

簡易課税制度では「みなし仕入率」により納税額を計算しますので、多額に設備投資を行った場合であっても、還付を受けることはできません。

簡易課税制度を選択した事業者は、2年間以上継続した後でなければ、選択をやめることはできません。

2種以上の事業を営む場合、課税売上高を事業毎に区分する必要があります。

なお、区分を行っていない場合は、最も低い「みなし税率」を適用します。

《簡易課税制度のみなし仕入率》

事業区分	該当する事業	みなし仕入率
第1種事業	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種事業	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種事業	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種事業	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 事業者が自己で使用していた固定資産を譲渡する場合も該当、 農作業受託も該当	60%
第5種事業	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%

4 農業法人の勘定科目

農業法人の「標準勘定科目」は社団法人日本農業法人協会で策定されています。これは、勘定科目の統一を図ることにより農業法人の財務諸表の分析を行い易くすることを目的としたもので、企業会計原則や財務諸表規則を基本とし、農業特有の勘定科目を追加したものです。

また、農業で多く使われている「ソリマチ農業簿記」では、農業法人の標準的な勘定科目が設定されています。

以下では「ソリマチ農業簿記」の法人勘定科目を基に社団法人日本農業法人協会の標準勘定科目を考慮し、集落営農型農業法人の勘定科目の設定例を示しました。

1) 貸借対照表の各科目

(1) 資産の部

	勘定科目	内容・解説	消費税
流動資産	現金	通貨及び通貨代用証券。手元にある(他人振り出しの)当座小切手、郵便為替証券を含む。	×
	普通預金	金融機関との普通預金契約に基づく預金。郵便貯金、郵便振替貯金も含める。 借越金は短期借入金に振替える。 通帳、口座ごとに補助科目を設定。	×
	定期預金	一定期間の預入れを約定した預金。定額貯金も含める。 通帳、口座ごとに補助科目を設定。	×
	売掛金	通常取引による営業上の未収金。	×
	有価証券	一時所有目的の市場価格のある有価証券。	譲渡 (5%換算)
棚卸資産	商品	販売目的で購入した物品。他の農家から玄米を購入し、それを消費者等に販売する場合など。 わかりやすい名称に変更可、例:仕入商品など。 品目が複数あれば、適宜、補助科目を設定。	×
	製品	販売目的で生産した物品。自己で生産又は製造した農産物や加工品など。 わかりやすい名称に変更可、例:農産物など。 品目が複数あれば、適宜、補助科目を設定。	×
	仕掛品	製品生産のため製造中のもの。未収穫農産物、販売用動物(肥育牛等)、仕込中の味噌など。 わかりやすい名称に変更可、例:未収穫農産物、仕込み味噌など。	×
	原材料	生産目的で消費される物品。農薬、肥料、諸材料など。 わかりやすい名称に変更可、例:肥料、農薬など。	×
	貯蔵品	生産・販売目的で以外で消費される物品。燃料、包装資材、収入印紙など。 わかりやすい名称に変更可、例:燃料、包装資材など。	×
その他流動資産	前渡金	商品、原材料等の購入のための前払金。 建設中の建物等のために支出した前渡金は「建設仮勘定」で処理する。	×
	前払費用	継続的な役務の提供に対する前払金で、1年以内に費用となるもの。	×
	立替金	取引先、従業員等に対する一次的な立替払金。顧客負担製品等送料、従業員負担概算雇用保険等。	×
	仮払金	帰属すべき勘定又は金額の確定しない支払金。 貸借対照表に計上するのはやむを得ない場合に限る。	×

	勘定科目	内容解説	消費税	
流動資産	その他 流動資産	仮払配当金	従事分量配当等の配当金の見合いとして支給した仮払金。	×
		短期貸付金	取引先、従業員等に対する返済期限が1年以内の貸付金。	×
		未収入金	売掛金以外の営業上の未収金及び営業外の未収金で1年以内に回収可能なもの。固定資産の売却等の未収金など。	×
		仮払法人税等	法人税等から控除される予定納税額、利子配当の源泉徴収税額。源泉所得税、利子割中間法人税等。確定申告還付額。	×
		仮払消費税等	税抜経理方式の場合の課税仕入れ中の消費税相当額。本則課税で税抜経理方式を採用する場合は設定する。	(中間納付×)
固定資産	有形 固定資産	建物	土地に定着した工作物で周壁、屋根をがえるもの。	
		建物付属設備	建物に固着して使用価値を増加させるもの又は維持管理上必要なもの。	
		構築物	土地に定着した工作物で建物以外のもの(周壁、屋根がない物)。果樹棚、稲架、牧柵、堆肥盤、サイロ、ガラス温室、ビニールハウス(移設できないもの)など。	
		機械及び装置	運動機能を持つ機具又は工場設備。一般的な農業機械(トラクター、田植機、コンバインなど)。	
		車両運搬具	人、物の運搬を主目的とする機具。トラック、運搬車など。	
		工具器具備品	移設可能な家具、電気・事務機器等の機具。冷暖房用機器、冷蔵庫、パソコン、コピーなど。草栽培用はたき、ハイハウス(移設可能なもの)を含む。	
		生物	減価償却資産である生物。乳牛・繁殖牛・種豚等の牛馬、果樹や茶などの永年生物など。	(自己育成×)
		繰延生物	税法固有の繰延資産として経理する農業用の生物、バラの親株	(自己育成×)
		一括償却資産	一括償却を選択した取得価額20万円未満の減価償却資産	
		土地	事業目的で所有する土地。	
		建設仮勘定	建設中の建物等のために支出した経費。完成後に「建物」等の固定資産の各勘定科目に振り替える。	(労務費相当額)
		育成仮勘定	育成中の生物(果樹、牛馬等)に対する支出。成熟後に「生物」勘定に振り替える。	×
		無形 固定資産	電話加入権	第一種電気通信業者(NTTなど)との加入電話契約に基づいて支出する工事負担金。
ソフトウェア	10万円以上のソフトウェアの購入、委託開発費用。パソコンにインストールされているソフトはパソコン本体とともに工具器具備品の取得価額とする。平成12年4月以降、10万円以上のものは無形固定資産に計上し5年で月割均等償却する。10万以上20万円未満は一括償却資産として3年で償却することも可能。			
投資等	出資金	出資による持ち分、JA出資金など。	譲渡(5%換算)	
	長期貸付金	取引先、従業員等に対する1年を超える貸付金。	×	
	長期前払金	1年を超えて費用となる前払費用。未経過分信用保証料など。	×	
	長期預け金	取引開始に伴って差し入れる保証金等。集荷円滑化対策の生産者拠出金を含む。	×	
	保険積立金	積立保険料、積立共済掛金。建物更正共済、農機具更新共済などの積立金部分。	×	
	経営安定積立金	作目別の経営安定対策の拠出金。品目横断的経営安定対策・収入減少影響緩和対策(ナラシ)拠出金など。	×	

	勘定科目	内容解説	消費税
繰延資産	創立費・開業費	法人設立のために特別に支出する費用及び開業準備のために特別に支出する費用。定款作成費用、設立登記費用、設立総会費用など。	(定款認証料・登録免許税×)
	その他繰延資産	創立開業費以外の繰延資産(支出の効果が1年以上及ぶもの)。試験研究費、公共施設の負担金、賃貸借の権利金、客土など。	

(注) 消費税欄の凡例は 課税売上、 非課税売上、 課税仕入、 ×非課税仕入または課税対象外

(2) 負債の部

	勘定科目	内容解説	消費税
流動負債	買掛金	通常取引による営業上の未払金。	×
	未払金	固定資産の購入等による営業外の未払金。固定資産税、労働保険料を含む。	×
	未払費用	継続して提供を受ける役務に対する支払いが未了のもの。	×
	前受金	受注品等に対する前受金。	×
	短期借入金	返済期限が1年以内の借入金。	×
	預り金	受け入れた金銭等で返還すべき債務。源泉所得税、住民税、社会保険料など。	×
	仮受金	帰属すべき勘定又は金額の確定しない受取金。	×
	未払配当金	従事分量配当等の配当金の未払い金。	×
	未払法人税等	法人税、住民税及び事業税の未払い金(確定申告による納税額)。	×
	未払消費税等	消費税の未払い額(確定申告による納税額)。	×
	(仮受消費税等)	税抜き経理方式の場合の課税売上中の消費税相当額。 税抜き経理方式で消費税処理を行う場合は設定する。	
固定負債	長期借入金	返済期限が1年を超える借入金。	×
	役員等長期借入金	返済期限が1年を超える借入金のうち役員・組合員・株主等に対するもの。	×
	長期末払金	弁済期限が1年を超える未払金。1年を超える割賦払い、みなし売買、リースの未払金など。	×
	(農地集積準備金)	農用地利用集積準備金を損金経理で処理した場合の積立額。 損金経理方式の場合は設定する。	×
	(基盤強化準備金)	農業経営基盤強化準備金を損金経理で処理した場合の積立額。 損金経理方式の場合は設定する。	×

(注) 消費税欄の凡例は 課税売上、 非課税売上、 課税仕入、 ×非課税仕入または課税対象外としています。

(3) 資本の部(純資産の部)

会社法施行に伴い、会社法人の場合、「資本の部」が「純資産の部」となり、「利益処分計算書」から「株主資本等変動計算書」に変更されました。また、それに伴い、勘定科目も変更となりました。なお、農事組合法人の場合は従来どおりの「利益処分計算書」の作成であり、勘定科目も従来どおりです。

【農事組合法人の場合】《資本の部》

	勘定科目	内容解説	消費税
資本金	資本金	組合員が拠出した資本(出資金)。	×
資本剰余金	資本準備金	減資差益及び合併差益の積み立て額、払込剰余金、農事組合法人の加入金の法律等の定めにより法人では必ずしなければならない積立金(法定準備金)。	×

	勘定科目	内容解説	消費税
利益剰余金	利益準備金	剰余金、利益配当額の一定額を積み立てた金額。 法律等の定めにより法人では必ずしなければならない積立金（法定準備金）。	×
	任意積立金	目的を定めて行う任意の積立金。	×
	農地集積準備金	農用地利用集積準備金を利益処分により積み立てた額。 損金経理方式の場合は削除する。	×
	基盤強化準備金	農業経営基盤強化準備金を利益処分により積み立てた額。 損金経理方式の場合は削除する。	×
	圧縮積立金	圧縮記帳による損金算入額を積立金経理方式（利益処分経理方式）により積み立てた額。	×
剰余金	当期末処分利益	剰余金のうち任意積立金以外の部分。	×

【会社法人の場合】《純資産の部》

	勘定科目	内容解説	消費税
株主資本	資本金	組合員、社員、株主が拠出した資本（出資金）。	×
	資本剰余金		
	資本準備金	減資差益及び合併差益の積み立て額、払込剰余金、農事組合法人の加入金。 法律等の定めにより法人では必ずしなければならない積立金（法定準備金）。	×
	その他資本剰余金		×
	利益剰余金		
	利益準備金	剰余金、利益配当額の一定額を積み立てた金額。 法律等の定めにより法人では必ずしなければならない積立金（法定準備金）。	×
	その他利益剰余金		
	農地集積準備金	農用地利用集積準備金を利益処分により積み立てた額。 損金経理方式の場合は削除する。	×
	基盤強化準備金	農業経営基盤強化準備金を利益処分により積み立てた額。 損金経理方式の場合は削除する。	×
	(圧縮積立金)	圧縮記帳による損金算入額を積立金経理方式（利益処分経理方式）により積み立てた額。	×
	(その他目的別積立金)	目的を定めて行う任意の積立金。	×
	別途積立金	特定の目的を定めていない任意の積立金	×
	繰越利益剰余金	その他利益剰余金のうち上記以外の部分。従来の当期末処分利益	×
	自己株式		×
	評価・換算差額等	その他有価証券評価差額金	
繰延ヘッジ損益			
土地再評価差額金			×
新株予約権			

(注) 消費税欄の凡例は 課税売上、 非課税売上、 課税仕入、 ×非課税仕入または課税対象外としています。

2) 損益計算書等の各科目

(1) 損益計算書

勘定科目		内容解説	消費税
営業損益	売上高		
	耕種農業売上高	耕種農業の製品（自己で生産したもの）の売上高。米売上高、大豆売上高、麦売上高、野菜売上高など。 事業税の扱いのため、耕種農業とそれ以外を分類。 作目別に適宜補助科目を設定。わかりやすい名称に変更可、 例：農産物売上高	
	耕種以外売上高	耕種農業以外の製品（自己で生産又は製造した農産物等）の売上高。畜産売上高、加工売上高など。 事業税の扱いのため、耕種農業とそれ以外を分類。 作目別に適宜補助科目を設定。わかりやすい名称に変更可、 例：畜産売上高、加工売上高など。	(又は)
	商品その他売上高	商品（他からの仕入れ品）の売上高。 品目別に適宜補助科目を設定。	
	作業受託収入	農作業等の作業受託による収入。 品目別に適宜補助科目を設定、例：水稻作業受託、転作作業受託。	
	価格補てん収入	農畜産物の価格安定基金等による補填金。水田経営所得安定対策・麦大豆直接支払の成績払（黄ゲタ）、指定野菜価格安定対策補給金、肉用子牛生産者補給金など。	×
	生物売却収入	固定資産である生物の売却収入。廃牛の売却収入など。 適宜、作目別に補助科目を設定する。例：廃牛売上高、廃豚売上高など。	
その他売上高	上記以外のその他の売上高。作業受託以外の役務収益など。 適宜、適当な名称をつける。		
売上原価	期首製品商品棚卸高	製品、商品の期首在り高。	×
	当期商品仕入高	商品の当期における仕入高。	
	当期製品製造原価	製品の当期における製造原価。 製造原価報告書より。	
	生物売却原価	固定資産である生物の売却直前の帳簿価額。	×
	期末製品商品棚卸高	製品、商品の期末在り高。	×
	事業消費高	事業に消費した製品の評価額。加工原料のための農産物、広告宣伝のための製品サンプル費用など。	×
	売上総利益	= 売上高 - 売上原価	
販売費及び一般管理費	販売及び一般管理に要した費用。 販売費及び一般管理費内訳書より。		
営業利益	= 売上総利益 - 販売費一般管理費		
営業外損益	受取利息	預貯金及び貸付金に対して受け取る利息。	
	受取配当金	出資金などに対して受け取る配当金。	×
	作付助成収入	国等から交付される作付助成のための交付金等。産地づくり交付金（地域とも補償を含む）、品目横断的経営安定対策生産条件不利補正交付金の面積払い（緑ゲタ）、農地・水・環境保全向上対策交付金の営農活動支援交付金など。	×
	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。中山間地域等直接支払交付金、農地・水・環境保全向上対策の共同活動支援交付金など。	×
	雑収入	その他の営業外収益。	×

勘定科目		内容解説	消費税	
営業外損益	営業外費用			
	支払利息	借入金の支払利息、信用保証料を含む。	×	
	創立開業費償却	繰延資産に計上した創立費及び開業費の償却額。	×	
	繰延資産償却	創立開業費以外の繰延資産の償却額。	×	
	廃畜処分損	生物の処分により生じた損失。	×	
	廃畜処理費	生物の処分に伴う処理費用。		
	雑損失	その他の営業外費用。		
	経常利益	= 営業利益 + 営業外収益 - 営業外費用		
特別損益	特別利益	固定資産売却益	固定資産の売却による利益。 売却収入 - 未償却残高	×
		受取共済金	収穫共済など棚卸資産に対する共済金、保険金。 水稲共済、大豆共済など。	×
		経営安定補填金収入	前期の価格下落による収入減少の補てん、前期損益の修正にあたるため特別利益。品目横断的経営安定対策・収入減少影響緩和交付金（ナラシ）。	×
		保険差益	固定資産に対する共済金・保険金から災害損失を控除した額。	×
		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。 固定資産の取得のために交付されたものは圧縮記帳の対象。	×
		(農地集積準備金取崩額)	損金経理で農用地利用集積準備金を取り崩し益金に算入した額。 損金経理方式の場合は設定する。	×
		(基盤強化準備金取崩額)	損金経理で農業経営基盤強化準備金を取り崩し益金に算入した額。 損金経理方式の場合は設定する。	×
	特別損失	固定資産売却損	固定資産の売却による損失 未償却残高 - 売却収入。	×
		固定資産除去損	固定資産の除去による損失(未償却残高)。	×
		災害損失	災害による固定資産の損失、保険金等で補填された金額を除く。 未償却残高 + 滅失経費 - 保険金収入	×
		固定資産圧縮損	国庫補助金等に対し固定資産の帳簿価格を直接減額方式で圧縮処理した額。	×
		(農地集積準備金繰入額)	損金経理で農用地利用集積準備金の積立額を損金に算入した額。 損金経理方式の場合は設定する。	×
		(基盤強化準備金繰入額)	損金経理で農業経営基盤強化準備金の積立額を損金に算入した額。 損金経理方式の場合は設定する。	×
			税引前当期利益	= 経常利益 + 特別利益 - 特別損失
	法人税及び住民税	当期の法人税、住民税、事業税の見積計上額。源泉税額 + 予定・確定納税額。	×	
	当期純利益〔損失〕	= 税引前当期利益 - 法人税等	×	

(注) 消費税欄の凡例は 課税売上 (: 第1種事業、 : 第2種事業、 : 第3種事業、 : 第4種事業、 : 第5種事業) 非課税売上、 課税仕入、 × 非課税仕入または課税対象外としています。

(2) 製造原価報告書

	勘定科目	内容解説	消費税
材 料 費	期首材料棚卸高	原材料の期首在り高。	×
	種苗費	種初その他の種子、種芋、苗類等の購入費用。	
	素畜費	種付費用、素畜購入費用。	(運送保 険料×)
	肥料費	肥料の購入費用。	
	飼料費	飼料の購入費用、自給飼料の振替高。	(運送保 険料×)
	敷料費	敷料の購入費用。	
	農薬費	農薬、家畜用の薬剤の購入費用。	
	諸材料費	被覆用ビニール、鉢、むしろ、なわ、釘、針金等の諸材料の購入費用。	
	材料仕入高	加工品の材料の購入費。	
	期末材料棚卸高	原材料の期末在り高。	×
労 務 費	賃金手当	生産業務に従事する常雇の従業員の労賃。 ソリマチでは「給料手当」	×
	雇人費	生産業務に従事する臨時雇の従業員の労賃。 農業法人協会の標準では「雑給」	×
	賞与	生産業務に従事する従業員の臨時的な給与。	×
	法定福利費	労働保険料、社会保険料の事業主負担額。	×
	福利厚生費	生産業務に従事する従業員の保健衛生費、慰安、慶弔等の費用。	(慶弔 金×)
製 造 経 費	作業委託費	農作業等の委託料	
	委託加工費	加工品の委託による加工費	
	診療衛生費	獣医の診療報酬等。	
	預託料	家畜の育成、肥育の委託料。	
	ヘルパー利用料	酪農などのヘルパーの利用料。雇用契約によるものを除く。	
	動力光熱費	生産用の電気、水道料金やガソリン、軽油などの燃料費。	
	農具費	取得価額10万円未満又は耐用年数1年未満の農具購入費用。	
	修繕費	生産用固定資産(機械、施設)の修理費用。	
	共済掛金	作物や農業施設の共済掛金。水稻共済掛金など。	×
	拋出金・負担金	Aや関係団体等の負担金。米需要拡大基金拋出金、とも補償拋出金等。	×
	賃借料	農業用施設の敷地地代、農業用建物の家賃、農機具の賃借料、共同施設の利用料金など。	(地代 ×)
	支払地代	農地の地代(小作料)。	×
	作業用衣料費	作業用衣料(作業服、軍手、長靴など)の購入費用	
	土地改良水利費	土地改良事業の費用や客土費用のうち毎年の必要経費になる部分、水利組合の組合費も含める。	×
	減価償却費	生産用固定資産(機械、施設)の修理費用	×
	租税公課	生産用固定資産(機械、施設)の固定資産税・自動車税など。 ソリマチでは設定なし(租税公課は販売・管理費のみ)。	×
雑費	生産に係る費用で他の勘定科目に属さないもの。 農業法人協会の標準では製造原価に「雑費」の設定なし。		
当期総製造費用			
	期首仕掛品棚卸高	仕掛品の期首在り高	×
	育成費振替高	育成中の生物に対する当期の支出として原価から控除する金額	×
	期末仕掛品棚卸高	仕掛品の期末在り高	×
	当期製品製造原価	製品の当期における製造原価 損益計算書へ	

(注) 消費税欄の凡例は 課税売上(: 第1種事業、 : 第2種事業、 : 第3種事業、 : 第4種事業、 : 第5種事業)、非課税売上、課税仕入、×非課税仕入または課税対象外としています。

(3) 販売費及び一般管理費報告書

勘定科目	内容解説	消費税
役員報酬	役員に対する給料。	×
給料手当	販売管理業務に従事する常雇の従業員の給料。	×
雑給	販売管理業務に従事する臨時雇の従業員の給料。	×
賞与	販売管理業務に従事する従業員の臨時的な給与。	×
退職金	退職に伴って支払われる臨時的な給与。	×
法定福利費	販売管理従業員の社会労働保険料の事業主負担額、退職金共済掛金を含む。	×
福利厚生費	販売管理従業員の保健衛生費、慰安、慶弔等の費用。	(慶弔金 ×)
荷造運賃	出荷用包装資材の購入費用、製品の運送費用。	
販売手数料	J A や市場の販売手数料。 ソリマチには設定なし、製造原価に「荷造運賃手数料」の設定あり。	
広告宣伝費	不特定多数への宣伝効果を意図して支出する費用。	
交際費	取引先の接待、供応、慰安、贈答のために支出する費用。	
会議費	打合せ等の費用。	
研修費	経営や生産技術の習得のために必要な研修のための費用。 講習会受講料、研修会講師謝礼など。	
旅費交通費	出張の際の旅費、宿泊費、日当等の費用。	
通信費	電話、郵便、書類等の宅配代、インターネットの「パ'イ'ダ'料金」など。	
事務消耗品費	筆記用具、用紙等の消耗品費、事務所の電気、ガス、水道代など。	
新聞図書費	農業新聞など事業上の必要に基づく新聞や図書の購入費用。	
修繕費	販売管理用の固定資産の修理費用。	
減価償却費	販売管理用の固定資産の原価償却費。	×
地代家賃	販売管理用の土地・建物の賃借料。	(地代 ×)
支払保険料	販売管理用の固定資産の火災保険料、自賠責・任意保険料などの損害保険料。	×
租税公課	印紙税、税込経理方式の場合の消費税、販売管理用の固定資産荷対する固定資産財・自動車税、J A 等の賦課金を含める。	×
諸会費	同業社団対等の通常会費。	×
寄付金	事業に直接関係のない者への金品の贈与、社会事業・神社等への寄贈。	×
貸倒損失	売掛金など売上債権などの貸倒による回収不能額。	×
雑費	一般管理費用で他の勘定科目に属さないもの。	
販売費一般管理費計	損益計算書へ	

(注) 消費税欄の凡例は 課税売上、 非課税売上、 課税仕入、 × 非課税仕入又は課税対象外としています。

