

堆肥センター運営のためのやさしい簿記会計(No.1)

岡山大学 農学部
横溝 功

はじめに

堆肥センターの経営形態は、株式会社から任意組合まで様々である。また、他事業を兼営しているケース、そうでない独立のケースにも分類できる。いずれにしても、堆肥センターは、①原料としての家畜ふん尿の調達、②たい肥の製造、③たい肥の販売という事業を行っているところは共通している。しかも、その事業は、イベントのような一過性のものではなく、継続することが前提である。企業会計で呼ばれるゴーイング・コンサーン(継続企業)である。

ゴーイング・コンサーンであるためには、いくらでも赤字を垂れ流しでよいという訳にはいかない。望むらくは独立採算、又は赤字を許容範囲に抑えることが求められる。そのためには、堆肥センターの収益と費用がどのようになっているのか、責任者や従業員は知っておく必要がある。そのため重要な道具が、損益計算書(P/L)である。

しかし、損益計算書だけでは、経営の実態を把握することはできない。貸借対照表(B/S)も必要である。両者を併せて財務諸表と呼ぶが、本シリーズでは、堆肥センターの損益計算書を中心に議論を展開する。

1 損益計算書とは？

損益計算書に登場する最も基本的な会計用語が、費用と収益である。そして、費用は貸借対照表における資本を減少させ、収益は資本を増加させる。また、収益・費用は以下の式のように表すことができる。ただし、収益も費用も一定期間の合計金額である。通常、期間は1年間である。

$$\text{収益} - \text{費用} = \text{純利益(or 純損失)}$$

すなわち、収益が費用よりも多いとき(プラス)が、純利益になり、少ないとき(マイナス)が、純損失になる。上式は、引き算の考え方であるが、足し算の考え方へ変換した下式が、まさしく損益計算書なのである。

$$\begin{aligned} \text{費用} + \text{純利益} &= \text{収益} \quad \text{又は} \\ \text{費用} &= \text{収益} + \text{純損失} \end{aligned}$$

以下では、説明の都合上、純利益のケースのみを扱うことにする。ちなみに、簿記会計では、損益計算書の左側(上式の等号の左側)を「借方」、右側を「貸方」と呼ぶのである。

2 実現した収益(実現主義)

まず、注意すべき点は、損益計算書の収益は、実現主義で捉える必要があるということである。通常、「実現主義」と呼ばれるものである。企業会計原則によれば、収益の中で重要な勘定科目である「売上高」を、以下のように定義している。

「実現主義の原則に従い、商品等の販売又は役務の給付によって実現したものに限る。」すなわち、売主側の所有権を離れ、買主側へ処分権が移った段階で、「売上高」を計上することができるのである。例えば、堆肥センターを例にとり、堆肥センター(売主側)が、耕種農家のA農家(買主側)に、製品であるたい肥を販売するケースを考える。この場合、「実現主義」に基づけば、堆肥センターが、A農家にたい肥を販売するという口約束をしただけでは、「売上高」を計上することができない。堆肥センターからA農家にたい肥が渡った段階で、「売上高」を計上することができるのである。その際、たい肥に対する代金の授受は考慮しなくてもよい。なぜなら、売主側に代金請求権(売掛金)という資産が発生するからである。

ただし、たい肥センターが、たい肥を農協に委託販売した場合など、以下のような基準が設けられている。すなわち、農協がたい肥を実際に農家などに販売した時点で、堆肥センターがたい肥

の売上高を計上するのである。これは「受託販売基準」と呼ばれている。さらには、例外的基準として、売上計算書などの書類が、農協から堆肥センターに到達した時点で売上高を計上すればよいことになっている。ただし、①売上計算書などが1カ月を超えない一定期間毎に送付されることと、②継続適用が、要件となっている。これは「仕切精算書到達日基準」と呼ばれている。

3 発生した費用(発生主義)

第2に、注意すべき点は、損益計算書の費用は、それが支払われたかどうかに関係なく、その期間に発生した費用で捉えるのである。これは、前述のように、ゴーイング・コンサーンを前提としているからである。イベントのように、事業の始まりと終わりが明確なケースでは、費用を発生主義で捉える必要はないのである。ゴーイング・コンサーンの場合、経営成績を明らかにするためには、人為的に期間を区切って期間計算をする必要がある。その期間計算のために、いくつかのテクニックが要求されるのである。ちなみに、そのテクニックとは、簿記会計で決算整理と呼ばれるものである。具体的には、下記の4項目を挙げることができる。

- ①棚卸し
- ②減価償却費
- ③費用・収益の見越しと繰延べ
- ④貸倒引当金

例えば、①の棚卸しは、製品・原材料・仕掛品などの棚卸資産を対象に、計算が行われるのである。ここでは、原材料の中の成分調整材(オガクズなど)を例にとる。「発生主義」では、期間計算の対象期間である1年間に購入した金額ではなく、実際に使った金額を、その年の費用とするのである。簿記では、一旦、成分調整材を購入した時点では、「成分調整材費」という勘定科目として計上するが、期末に、期首と期末の成分調整材の在庫額を基に下式のような計算を行うのである。

$$\begin{aligned} & \text{(発生主義の)「成分調整材費」} \\ & = \text{「期首材料棚卸高」} + \text{(その期間に購入した)} \\ & \quad \text{「成分調整材費」} - \text{「期末材料棚卸高」} \end{aligned}$$

上式によって、まさしく実際に使った成分調整材の金額が求められるのである。

4 費用と収益のマッチング(対応)

以上のように、実現した収益と発生した費用をマッチングさせたものが、損益計算書である。これを図示したものが、図1である。なお、図1では、収益を、売上高・営業外収益・特別利益の3項目に、また、費用を、売上原価・販売費および一般管理費・営業外費用・特別損失の4項目に分類している。

さらに、図2では、収益と費用の項目によって、四つの利益を導出している。そのうち、営業利益が、本業の利益を表している。堆肥センターの場合には、営業利益はたい肥製造・販売に関わる利益である。経常利益は、主として金融などの営業外利益(受取利息など)や営業外費用(支払利息など)を、営業利益に加減したものである。さらに、期間計算であるが故に発生する期間外利益(固定資産売却益など)や期間外損失(固定資産売却損・固定資産除去損など)を、経常利益に加減したものが、税引前当期利益である。

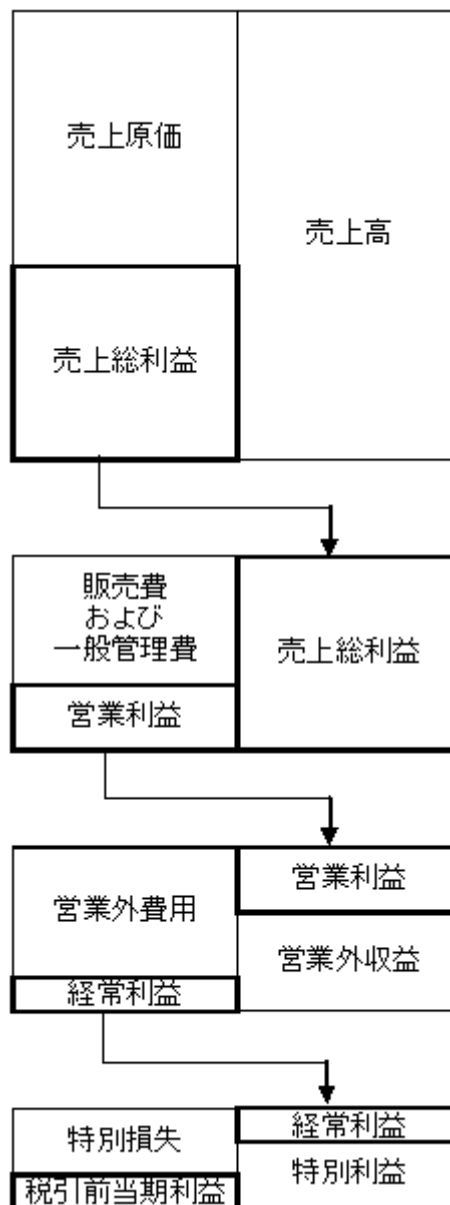
また、図には記していないが、税引前当期利益と当期利益の関係は、下式の通りである。

$$\text{税引前当期利益} - \text{法人税・住民税} = \text{当期利益}$$

図1 損益計算書の構造

図2 様々な利益

売上原価	売上高
販売費 および 一般管理費	
営業外費用	営業外収益
特別損失	特別利益
税引前当期利益	



5 貸借対照表との連関

最後に、損益計算書と貸借対照表の連関について簡単に触れておく。3の発生主義のところで、「成分調整材費」の事例を挙げた。「期首材料棚卸高」と「期末材料棚卸高」ともに、損益計算書の勘定科目であるが、「原材料」などの貸借対照表の勘定科目を用いて、決算整理の仕訳が行われるのである。繰り返しになるが、損益計算書上の（発生主義の）「成分調整材費」は、（その期間に購入した）「成分調整材費」に「期首材料棚卸高」を加えて、「期末材料棚卸高」を控除したものである。この「期末材料棚卸高」の金額に等しい「原材料」が期末の貸借対照表に計上されるのである。

従って、発生主義とは、費用を、当期の費用と、次期以降の費用とに峻別し、前者が損益計算書に計上され、後者が貸借対照表に計上されるのである。

<参考文献>

- [1] 伊藤邦雄『ゼミナール現代会計入門』日本経済新聞社、2003年9月、東京。
- [2] 森 剛一『農業税制と経営を生かす税金・税務』全国農業経営改善支援センター・全国農国会議所、1997年2月、東京。
- [3] 『農業経営簿記 Ver.5 for Windows95』ソリマチ株式会社、1996年12月、新潟。

[4] 横溝美良『経営データの見方 読み方 活かし方』清文社、1985年4月、大阪.