

# 畜産経営における飼料費についての一考察

—配合飼料安定基金から補填される補填金の取り扱いについて—

## Study of Feed Costs in Livestock Production Management

保 田 順 慶  
珍 田 章 生  
香 川 文 庸

### 1 はじめに

#### (1) 本稿の背景

農産物生産コストの大幅な増加により、経営の持続可能性に大きな課題が生じてきている農業経営が急増していることが近年問題となってきた。とくに、牛乳生産の酪農業や食肉生産のための肥育経営など畜産経営において、生産コストの急増が大きな問題となってきた。ウクライナ戦争や円安など農業経営を取り巻く様々な環境変化によって、飼料費や燃料費など畜産コストが大きく上昇しているにも関わらず、そのコスト上昇分に見合うだけの販売価格を確保することができず、苦しい経営状態の畜産農家や農業法人、経営の持続性自体が確保できずに廃業に至る（廃業まで検討する）畜産経営も増加している。

そのような環境下において、畜産農業における畜産物の飼育に用いられる配合飼料価格も近年急騰している。令和2年9月に65,638円／トンであった配合飼料工場渡価格は、令和5年2月には100,222円／トンと増加している<sup>1)</sup>。このような配合飼料については、配合飼料価格安定制度という畜産農家に対する支援制度が存在する。配合飼料価格安定制度とは、配合飼料価格の上昇が畜産経営に及ぼす影響を緩和するために、生産者と配合飼料メーカーの積み立てによる通常補填と異常な価格高騰時に通常補填を補完する異常補填の二段階のしくみによって生産者に補填を実施するものである<sup>2)</sup>。

このような配合飼料価格安定制度の運用によって、畜産農家の飼料費の高騰は補填

---

1) 農林水産省ホームページ「配合飼料工場渡価格の推移」(tekiseinakakakukeisei-7.pdf (maff.go.jp)) 参照：2023年12月23日

2) 農林水産省ホームページ「配合飼料価格安定制度の概要」(https://www.maff.go.jp/j/chikusan/sinko/lin/l\_siryohaigou/attach/pdf/index-38.pdf) 参照：2023年12月23日

されることになる。近年、補填金の給付は恒常化する傾向<sup>3)</sup>にある。そこで、当該補填金を会計的にどのように扱うべきなのかという点において検討の余地が生じる。飼料費は一般的な工企業の本価計算における直接材料費に該当すると考えられるが（保田、2021、130頁）、補填金を飼料費の控除項目として捉えるべきなのか、営業外収益として取り扱うべきなのか検討の余地がある。いずれの方法に依拠するのかによって、棚卸資産評価や当期利益の算定に影響を与えることになるため、会計学的な観点や税務的観点から検討を行うことが求められると考えられる。本稿では特に会計学的な側面から本論点を検討したいと考えており、原価計算基準における原価の要件等に照らし合わせながら論を進めていく。

原価計算基準は柔軟な運用が可能であり、高い汎用性を有していると考えられている（片岡他、2017、23頁）。そのため農業会計学において、一般的な工企業に適用される原価計算基準における原価の要件を検討することは適切であると考えられる。また、費目別計算における形態別分類は、計算の正確性、監査の容易性、および簿記技術上の観点から発生形態または支払形態に基づく分類であり、一般会計上の要請として求められるものであるといわれる（片岡、2016、14頁）。配合飼料価格安定制度に基づく補填金を直接材料費たる飼料費から控除するか、営業外収益として取り扱うのかは、原価計算の費目別計算における形態別分類に影響を与えることになり、一般会計上の要請を満たすための農産物原価計算の実現にとって重要な要素となるといえるのである。

## （2）本稿の構成

まず配合飼料価格安定補填金制度の概要について紹介する。その後、配合飼料価格安定補填金が原価性を有し、会計学的観点から飼料費の控除項目とすべきか、営業外収益として取り扱うべきか原価計算基準における原価要件と照らし合わせて検討を行う。最後に理論的な考察を行い、まとめを行う。

なお、配合飼料価格安定補填金制度による補填金を飼料費の控除項目と考える場合、原価に加算する項目ではなく原価から控除する項目になるため、原価性の有無をどのように捉えるかによって二つの考え方が成り立つ。配合飼料価格の高騰を異常な状態と考えて、補填金の受給によって正常性を取り戻すという考えか、補填金を飼料費から控除することも原価性の有無の検討対象となると広くとらえようとする考えか

---

<sup>3)</sup> 令和2年第4四半期から配合飼料価格安定制度による補填金は継続的に支給されるようになっていく。令和4年第4四半期まで支給が継続しており、令和4年第3四半期からは配合飼料価格高騰緊急特別対策や新たな特例による緊急補填も実施されている。これらをまとめると補填金の支給は恒常化しているといえる。（農林水産省ホームページ「輸入原料価格の推移と補てんの実施状況」（[www.maff.go.jp/j/chikusan/sinko/lin/l\\_siryu/haigou/attach/pdf/index-36.pdf](http://www.maff.go.jp/j/chikusan/sinko/lin/l_siryu/haigou/attach/pdf/index-36.pdf)）参照：2023年12月23日

である。しかしながら、配合飼料価格安定制度による補填金をどのように扱うのかという結論には大きな差はないと考えられる。原価計算基準においては、作業層評価額の取り扱いなど、原価から控除する項目についても規定がなされていることから<sup>4)</sup>、配合飼料価格安定制度による補填金についても原価性の有無という観点から検討を行い、原価要件の充足をするか否かを以下検討していく。

## 2 配合飼料価格安定制度について

配合飼料価格安定制度は、配合飼料価格の上昇が畜産経営に及ぼす影響を緩和するために、生産者と配合飼料メーカーの民間による積み立てである「通常補填」と、国と配合飼料メーカーの積み立てにより異常な価格高騰時に通常補填を補完する「異常補填」の二段階の仕組みとなっている。「通常補填」は、600円/tの生産者の拠出と1,200円/tの飼料メーカーの拠出による通常補填基金により、輸入原料価格<sup>5)</sup>が直前1か年の平均を上回った場合に支給されるものである。「異常補填」は、国と飼料メーカーが1/2ずつ拠出した異常補填基金により、輸入原料価格が直前1か年の平均と比べて115%を超えた場合に支給されるものである<sup>6)</sup>。

さらに一定期間にわたり連続で補填が続いた後の配合飼料価格の高止まり等の場合に、飼料コストの急増を段階的に抑制する「新たな特例」を制度内に設けて生産者に補填金を交付している。近年は配合飼料価格が急騰したあと、高い価格が継続的に続くことが多いため、特例を新設することによって、配合飼料価格安定制度が形骸化してしまうことを回避していると考えられる。

## 3 原価計算上の原価要件

### (1) 原価計算基準における原価の要件

わが国の原価計算基準において、原価とは、経営における一定の給付にかかわらせて、は握された財貨又は用役の消費を、貨幣的に表したものである（原価計算基準三）と規定している。そして、以下4つを具体的な要件として示している。

---

4) 原価計算基準三六において、「個別原価計算において、作業くずは、これを総合原価計算の場合に準じて評価し、その発生部門の部門費から控除する。ただし、必要ある場合には、これを当該製造指図書直接材料費又は製造原価から控除することができる。」と規定されている。

5) 基準となる5つの輸入飼料原料（とうもろこし、マイロ、大麦、小麦、大豆かす）の四半期分の通関価格の平均価格を計算し、これがその前の4つの四半期の平均価格を上回った単価が配合飼料安定基金の補てん単価となる（J A 全農ホームページ「配合飼料安定基金制度の取り組み」(配合飼料安定基金制度の取り組み | 特集-配合飼料の価格上昇に対する J A 全農の取り組み | J A C C ネット (zennoh.or.jp)) 参照：2023年12月23日。

6) 農林水産省ホームページ「飼料をめぐる情勢（データ版）」([https://www.maff.go.jp/j/chikusan/sinko/lin/l\\_siryo/attach/pdf/index-1004.pdf](https://www.maff.go.jp/j/chikusan/sinko/lin/l_siryo/attach/pdf/index-1004.pdf)) 参照：2023年12月23日

- (一) 原価は、経済価値の消費である。経営の活動は、一定の財貨を生産し販売することを目的とし、一定の財貨を作り出すために、必要な財貨すなわち経済価値を消費する過程である。原価とは、かかる経営過程における価値の消費を意味する。
- (二) 原価は、経営において作り出された一定の給付に転嫁される価値であり、その給付にかかわらせて、は握されたものである。ここに給付とは、経営が作り出す財貨をいい、それは経営の最終給付のみでなく、中間的給付をも意味する。
- (三) 原価は、経営目的に関連したものである。経営の目的は、一定の財貨を生産し販売することであり、経営過程は、このための価値の消費と生成の過程である。原価は、かかる財貨の生産、販売に関して消費された経済価値であり、経営目的に関連しない価値の消費を含まない。財務活動は、財貨の生成および消費の過程たる経営過程以外の、資本の調達、返還、利益処分等の活動であり、したがってこれに関する費用たるいわゆる財務費用は、原則として原価を構成しない。
- (四) 原価は、正常的なものである。原価は、正常な状態のもとにおける経営活動を前提として、は握された価値の消費であり、異常な状態を原因とする価値の減少を含まない。

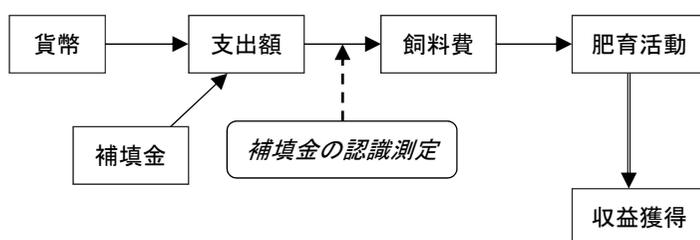
これらは、(一) 経済価値消費性、(二) 給付関連性、(三) 経営目的関連性、(四) 正常性と一般的に称される。以下、各要件について検討する。

## (2) 経済価値消費性について

原価は、有形、無形の「経済的価値のある財貨」を「消費」したときに発生するものであり、消費しても経済的価値のないものは原価とならず、経済的価値のある財貨であっても消費しなければそれは資産であり原価とはならない(岡本、2000、8頁)。すなわち、集計に際しては「投入」ではなく、「利用」の事実が重要であるということである(廣本・挽、2015、96頁)。原価の認識・測定の基礎となるのは、何よりもまず、資源犠牲、すなわち資源の投入と利用という事実であり、コスト・ベネフィットの観点から、資源犠牲が適切であるかどうかを確かめることが原価計算の根源的な意義と考えられるのである(廣本・挽、2015、9-10頁)。そして、原価は収益を生み出すために消費される経済的価値であり、購入、生産そして販売というそれぞれの過程で、収益に対応して発生するものであり、原価の負担者のみではなく、収益の獲得者の両者にかかわらしめて把握されたものに他ならない(河原、1986、35頁)と考えられるのである。

配合飼料価格安定制度による補填金について、飼料費の控除項目として扱うという考え方は、資源犠牲の資源の投入段階で支出額の軽減という形で補填金を把握するものである。これは、飼料費を認識する段階で補填金も認識・測定するということといえる。当該思考を図で示すと以下図表1のようになる。

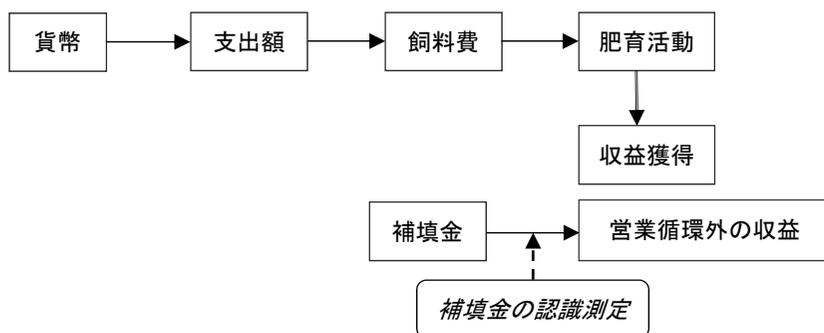
図表1



出典：筆者作成

これに対して、配合飼料価格安定制度による補填金について、営業外収益として扱う考え方は、補填金による収入を飼料費の認識・測定とは分離して把握するものである。すなわち、素畜への飼料の投入という肥育活動の目的と補填金の受給の関連性を重視していないと考えるものといえる。しかも、営業外収益として扱うということは、配合飼料安定基金の補填金が畜産を十分条件とするファイナンスであることを度外視し、営業循環の外で認識・測定されるものであると捉えることになる。当該思考を図で示すと以下図表2のようになる。

図表2



出典：筆者作成

### (3) 給付関連性について

経営活動において財貨を消費すると、その財貨に含まれた経済価値は、財貨費消によって作り出された給付に乗り移るものとする（岡本、2000、9頁）のものであり、原価は経営給付の一定単位について計算的に捉えられた価値の消費である（溝口、1979、5頁）。「給付」とは、主として経営活動によって産出された成果<sup>7)</sup>であり、原価計算の対象を意味するものである（河原、1986、36頁）。製品や仕掛品の評価を行い、売上原価を算定することが、公開財務諸表の作成のために不可欠である以上、その目的の達成が中心課題となる原価計算制度では、給付単位計算という特徴が強調されるが、原価管理目的などの公開財務諸表作成目的以外の目的が問題とされるときには給付単位計算に拘泥する必要はなく、原価はより広範囲に把握される。そのため、「給付関連性」という要件は、原価計算制度において最も重要視される原価のみがも一つの特徴であると解釈される（宮本、1982、18頁）。

配合飼料価格安定制度による補填金について、飼料費の控除項目として取り扱う考え方は、補填金を農産物という給付に関連するものであると捉えることになる。公開財務諸表作成という原価計算基準の目的に準拠するのであれば、農産物（畜産物）という給付単位計算に補填金を反映させるということになり、売上原価額や棚卸資産評価額に補填金の影響を反映させることになる。

これに対して、配合飼料価格安定制度による補填金について、営業外収益として扱う考え方は、補填金は農産物という給付とは全く無関係な資金調達手段と同列に捉えて考えることになる。すなわち、売上原価額や棚卸資産評価額に補填金の影響は反映されないことになる。すなわち、配合飼料価格安定制度による補填金は、正常営業循環過程の中で発生するものではなく、経常的に農業経営のプロセス内で発生するとは考えられないものと捉えることになる。

### (4) 経営目的関連性について

原価は経営目的に関連したものでなければならない。ここにいう経営目的とは、一定の財貨を生産し販売することであり、経営過程はこのための価値の消費と生成の過程である（原価計算基準三（三））。ここでのポイントは、企業は社会の要求にこたえて経済的財貨を生産するとともに、これを「配給（販売活動のこと）」しなければならないということである（溝口、1979、6頁）。すなわち、販売活動に関する価値の消費も原価を構成するとみることができるのである。ただし、このことは販売活動に関する原価も給付単位計算を行わなければならないということではない（溝口、1979、

---

<sup>7)</sup> この「給付」は、製品などの最終給付のみならず、中間製品、半製品、仕掛品、他部門に振り替えられる製品、補助部門の提供するサービス等中間的給付も含まれる（河原、1986、36頁）。

6頁)。

また、この経営目的関連性の観点から、原価計算制度上、財務費用は除外されることになる。これは、生産と販売という企業の本来の業務である経営活動から発生する原価および利益（営業利益）をその他の原価や利益から明確に区別したいためといわれる（岡本、2000、9頁）。財務費用の中心たる支払利子を原価とみるかは古くから議論がなされてきたが、原価の比較可能性の観点から説明されることが多い（宮本、1982、19頁）<sup>8)</sup>。

配合飼料価格安定制度による補填金について、飼料費の控除項目として取り扱う考え方は、補填金を農産物の生産（肥育）のために発生する原価控除項目であると捉えることになる。補填金は、飼料費という生産（肥育）活動という経営過程に必須の原価高騰を抑制するために給付されると捉え、経営目的関連性を充足すると考えられる。

これに対して、配合飼料価格安定制度による補填金について、営業外収益として扱う考え方は、補填金は一定の財貨を生産し販売するという経営目的に直接的な関連性を有しないと解されることになる。営業外収益と扱うことは、経営目的の営業活動の枠外から発生した収益とみなすことになるからである。

#### （5）正常性について

原価は、正常な状態のもとにおける経営活動を前提として、は握された価値の消費であり、異常な状態を原因とする価値の減少は含んではならない（原価計算基準三（四））。継続性、反復性という経営活動の特徴に応じて、原価に正常性を求めることになったが、その内容は明らかにしていない。この理由は、さまざまな経営活動が存在する中で画一的な判断基準を設定すると逆に弊害になる可能性があるため、反対側から「異常」なものを指摘することで、それ以外のものを正常とみなす極めて消極的な規定の仕方となっている（河原、1986、37頁）。正常性という概念自体、原価計算の初期には存在しないものであったが、異常な仕損等を原価に含めると製品原価が巨額となり、価格決定目的や期間損益計算目的に使用することができないことから、原価は質的にも量的にも正常額に限るという考え方に到達した（岡本、2000、9－10頁）。わが国においても、「原価計算基準」の前身たる企画院「製造工業原価計算要綱」および総理庁「製造工業原価計算要綱」においては、正常性思考は部分的に示される

---

8) 各企業の財務構造には相当に大きな差異が認められるため、財務費用を原価とみなせば、同業種の各社の製品原価の比較性が大きく阻害されることになるため、原価の比較性を重視するのであれば、財務費用は非原価とみなすべきということである（宮本、1982、19頁）。

にとどまっていたが<sup>9)</sup>、「原価計算基準」においては正常性というコンセプトはルール全体を貫く基礎概念となっており、価値の消費ないし減少が原価として認められるための、必須の要件となっている（諸井、1999、8頁）。

配合飼料価格安定制度による補填金について、飼料費の控除項目として扱うという考え方は、補填金の受給の実態が継続性、反復性を有すると捉えていることになる。そして、補填金の受給という事象が質的に正常性を有するのみならず、金額という量的な面においても原価性を認めうるに値するものであると評価していることになる。

配合飼料価格安定制度による補填金について、営業外収益として扱う考え方は、補填金の受給が制度趣旨に鑑み継続性、反復性を前提とせず、非原価項目であると捉えていることになる。前述のように、原価計算基準は、非原価項目を例示列举することによって消極的に正常の概念を規定している。非原価項目となるものは、①経営目的に関連しない価値の減少、②異常な状態を原因とする価値の減少、③税法上特に認められている損金算入項目、④その他の利益剰余金に課する項目がある（原価計算基準五）。このうち、②は異常仕損や火災・風水害による価値の減少などを想定していることから、補填金の受給は該当しないと考えられる。③④は性質として、補填金の受給は関係しないと考えられることから、①の経営目的に関連しない価値の減少という観点から原価性が否定されるものといえる。経営目的に関連しない価値の減少は、投資資産である不動産の管理費や支払利息などの財務費用などが具体例であり、正常営業循環過程の外で把握されるべき費用の原価性を否定するものである。したがって、補填金の受給は、正常営業循環過程の外で把握されるべきものであると捉えていることになる。

#### 4 考察

上記、原価計算基準における原価の4つの要件に従い、以下筆者の見解を述べていきたい。

まず、経済価値消費性という要件から検討する。配合飼料価格安定制度による補填金を飼料費の控除項目として扱おうと、営業外収益として扱おうと、「経済価値ある財貨の消費」という経済価値消費性という要件の本質からすれば、いずれも充足するといえる。そして、2つの考え方は、補填金を認識・測定するタイミングの相違として現れることになる。配合飼料価格安定制度による補填金を飼料費の控除項目とする考え方は、飼料費という直接材料費の認識・測定に合わせて補填金の認識・測定も行

---

<sup>9)</sup> 企画院「製造工業原価計算要綱」および総理庁「製造工業原価計算要綱」では、原価に算入されるべき棚卸減耗費と仕損費は、正常なものに限ると規定されており、部分的に示されるにとどまっていた（諸井、1999、7頁）。

われることになる。これに対して、配合飼料価格安定制度による補填金を営業外収益とする考え方では、補填金は正常営業循環の枠外と捉え、当該認識・測定も飼料費の認識・測定とは別個に実施されることになる。配合飼料価格安定制度による補填金は、交付の趣旨が飼料費の高騰に対応するためと限定されており、農産物生産という農業経営における正常営業循環過程内の取引と考えることができる。そのため、会計学的な見地からは、配合飼料価格安定制度による補填金は、飼料費の控除項目として扱うことが合理的であると考えられる。

次に、給付関連性という要件について検討する。経営活動によって産出された成果である「給付」に原価を集計することが原価計算基準において求められる原価計算の基本思考である。配合飼料価格安定制度による補填金を飼料費の控除項目として扱う考え方は、「給付」対象たる農産物（製品）や育成途中の農産物（仕掛品）に補填金の受給が関連性を有すると考えていることになる。これに対して、配合飼料価格安定制度による補填金を営業外収益として扱う考え方は、補填金の受給は「給付」対象たる農産物（製品）や育成途中の農産物（仕掛品）とは関連性を有しないと解していることになる。会計学的に考察すれば、補填金は高騰する飼料費を軽減し、農業経営の持続性を担保することを企図したものであるから、農産物（製品）や育成途中の農産物（仕掛品）という給付と関連性を強く有するといえる。そのため、当該補填金は飼料費の控除項目として扱うことが合理的であると考えられる。

3つ目に経営目的関連性という要件について検討する。有機物を生産するという点において違いはあるものの、一定の財貨を生産し、販売するという一般企業の経営目的と農業経営における経営目的に相違はない。配合飼料価格安定制度による補填金を飼料費の控除項目として扱う考え方は、農産物の生産・販売という農業経営の経営目的と補填金の受給が関連性を有していると考えられるものである。これに対して、営業外収益と捉える考え方は、農産物の生産・販売という経営目的に補填金の受給は関連性を有しないと考えていることになる。会計学的に考察すれば、補填金の受給は飼料費という農産物生産のためのコストの急騰による農業者の負担を軽減するために支給されるものであり、農業経営の経営目的と強く関連性を有すると考えられる。生産者負担金を支出した農業経営者であれば、一律に補填金の受給を受けられるものであり、財務費用のような資本構成の如何によって企業の経営成績や財務状態を歪めるようなおそれもない。

最後に正常性という要件について検討する。配合飼料価格安定制度における補填金を飼料費の控除項目とする考え方は、補填金の受給が単発的なものではなく、継続性、反復性を有するものと考えていることになる。近年、飼料費の高騰は近年のウクライナ戦争や継続的な円安の影響によって断続的に続いており、補填金の受給も恒常化し

ている。これを継続性や反復性があると評価すれば、飼料費の控除項目とする結論に至るし、あくまでも海外の戦争の影響などによる一過性のものであるとう点を強調すれば補填金の受給は継続性や反復性は有せず原価性を有しないと考えられることになる。この点、現在の配合飼料価格の高騰は継続性を有しており、補填金の受給は継続性、反復性を有すると捉えることが自然ではないかと筆者は考察する。消費者物価指数など経済情勢は飼料費を断続的に押し上げる要因が多く見受けられ、飼料費を大きく引き下げる要因は見当たらない。社会や経済の環境が大きく変化し、配合飼料価格安定制度の発動がなくなり、継続性を有する状況になった場合には当然補填金を飼料費の控除項目とすることにはためらいが生じるであろうが、補填金の受給実績を鑑みたくうで、補填金を飼料費の控除項目として判断して差支えないと筆者は考える。

以上のように、原価計算基準におけるいずれの原価の要件に照らしても、配合飼料価格安定制度による補填金は、飼料費の控除項目として扱うことに合理性があると考えられる。補填金の受給が、農業経営の安定化に貢献することを企図して行われるのであれば、正常営業循環過程の枠内で発生する項目であると考え、営業利益の算定までに当該補填金の影響を反映させなければならないと考えられるからである。

ただし、この見解はあくまでも筆者独自のものであり、当該結論と反対の見解が存在する可能性を否定するものではない。配合飼料価格の水準ではなく補填金の制度趣旨に鑑み、配合飼料価格安定制度による補填金は経常性、反復性を有しない営業外の収益と捉える見解も成り立つと考えられる。現在の配合飼料価格の急騰や配合飼料価格安定制度による補填金の支給にどの程度経常性や反復性を考慮するのかによって、結論は変化するからである。この点、配合飼料価格の急騰や配合飼料価格安定制度による補填金の支給といった取引事象そのものの性質に着目するのではなく、会計処理の結果もたらされる影響に本論点のポイントがあると考ええる。配合飼料価格安定制度による補填金をどのように取り扱うかは、結果的に棚卸資産額や売上原価額に影響を及ぼす。補填金を飼料費から控除せず営業外収益として扱う場合には（配合飼料価格安定制度による補填金を飼料費の控除項目として扱う場合に比べて）、牛乳等の生産原価を引き上げ、営業利益の減少や赤字をもたらす可能性がある。乳価の引き上げへの交渉等、生産コストの補償を求める場合には、補填金を営業外収益として扱うほうが畜産農家にとって有利となるはずである。しかしながら、実質的には配合飼料価格安定制度により補填金を受給しているにも関わらず、その影響を正常営業循環過程内に反映させず、生産コスト上昇の補償を求める乳価交渉を行うことは妥当なのかという点に集約されるのではないかと考察する。この点については今後の検討課題となると考えている。

## 5 おわりに

### (1) 本稿のまとめと意義

本稿は、配合飼料価格安定制度による補填金について、飼料費の控除項目として扱う考え方と営業外収益として扱う考え方のいずれが会計学的により適している処理方法なのかを検討するために、原価計算基準における原価の要件に照らし合わせて検討を行った。経済価値消費性、給付関連性、経営目的関連性、正常性の4つの原価計算基準の原価の要件の内容について、規定文言の背景にある考え方について先行研究も踏まえながら明らかにし、配合飼料価格安定制度による補填金の取り扱いの2つの考え方について検討を行った。その結果、4つの要件すべてにおいて、補填金を飼料費の控除項目とすることが会計学的見地から望ましいのではないかという結論に至った。

配合飼料価格安定制度による補填金の会計学上の取り扱いについて、検討を行ったものは存在せず、近年の飼料価格の高騰による補填金受給の経常化に対して適切な会計処理を原価計算基準の原価要件から理論的に検討を行った点において意義を有すると考えられる。特に、補填金受給が経常化してきたことから原価計算基準の原価の要件のうち正常性について検討を行うことは当然であるが、当該検討のみならず、他の3つの原価要件についてもそれぞれの規定文言の解釈から検討を加えたことに価値があると考えられる。

### (2) 本稿の限界と今後の課題

本稿は配合飼料価格安定制度による補填金の会計学上の取り扱いについて、理論的な研究を行ったものであり、税務上の適切な会計処理まで検討しているわけではない。税務上は課税当局の判断によるところもあり、会計学上の検討とは別に税務面特有の観点から検討が必要であると考えられる。この点については今後の研究が求められるといえる。

また、本稿は配合飼料価格安定制度による補填金の会計学上の取り扱いについて、原価計算基準の原価の要件について理論的に検討を行ったものであり、農業経営の実務面での適用可能性や有用性については検討を行っていない。補填金を飼料費の控除項目とするのか、営業外収益として扱うのかによって、棚卸資産評価や売上原価額に相違が生じることから、税務面のみならず、経営分析による同業他経営体との比較可能性などさまざまな影響が生じるといえる。これらの影響については、今後の研究課題として存在する。

### 参考文献

岡本清 (2000) 『原価計算六訂版』 國元書房。

片岡洋人（2016）「間接費配賦計算からみた『原価計算基準』への提言」原価計算研究第40巻第1号、12-23頁。

片岡洋人・挽文子・森光高大（2017）「原価計算基準」の再解釈とこれから」原価計算研究第41巻第2号、13-25頁。

河原正視（小林健吾監修）（1986）『原価計算の基礎■原価計算基準と理論解説』中央経済社。

津曲直躬・宮本匡章（1982）『原価計算の基礎知識』中央経済社。

廣本敏郎・挽文子（2015）『原価計算論（第3版）』中央経済社。

溝口一雄（1979）『最新原価計算講義—「例解原価計算」普及版—』中央経済社。

諸井勝之助（1999）「『原価計算基準』の解明」原価計算研究第23巻第2号、1-15頁。

保田順慶（2021）「農業会計における原価の分類についての一考察—形態別分類と農産物との関連における分類に着目して—」研究年報第15号（大原大学院大学）、121-131頁。

農林水産省ホームページ

「配合飼料工場渡価格の推移」（[tekiseinakakakukeisei-7.pdf](https://www.maff.go.jp/tekiseinakakakukeisei-7.pdf)（[maff.go.jp](http://maff.go.jp)））

「配合飼料価格安定制度の概要」

（[https://www.maff.go.jp/chikusan/sinko/lin/l\\_siryohaigou/attach/pdf/index-38.pdf](https://www.maff.go.jp/chikusan/sinko/lin/l_siryohaigou/attach/pdf/index-38.pdf)）

「飼料をめぐる情勢（データ版）」

（[https://www.maff.go.jp/chikusan/sinko/lin/l\\_siryohaigou/attach/pdf/index-1004.pdf](https://www.maff.go.jp/chikusan/sinko/lin/l_siryohaigou/attach/pdf/index-1004.pdf)）

「輸入原料価格の推移と補てんの実施状況」

（[www.maff.go.jp/chikusan/sinko/lin/l\\_siryohaigou/attach/pdf/index-36.pdf](http://www.maff.go.jp/chikusan/sinko/lin/l_siryohaigou/attach/pdf/index-36.pdf)）

J A全農（全国農業組合連合会）ホームページ

「配合飼料安定基金制度の取り組み」（配合飼料安定基金制度の取り組み | 特集-配合飼料の価格上昇に対するJ A全農の取り組み | J A C C ネット（[zennoh.or.jp](http://zennoh.or.jp)））

（やすだ まさよし・大原大学院大学 会計研究科准教授）

（ちんだ しょうせい・全国共済農業協同組合連合会）

（かがわ ぶんよう・龍谷大学 農学部食料農業システム学科教授）