

第 1 節

食品製造業とは

1 食品製造業の範囲

(1) 食品製造業の定義

食品製造業とは、生ものである原材料を購入し、工業規模で食品・飲料の製造を行い、製造した製品を販売することで収益を得るものをいう。人間の「食べる」という行為を支えている重要な産業であり、国民の栄養状態、健康状態に影響を及ぼすため、その安全性には特に注意を払わなければならない産業である。

経済産業省が作成・公表している「工業統計表」によれば、パンや肉製品、調味料などの製造は「食料品製造業」に分類され、ビールや清酒、清涼飲料、たばこなどの製造は「飲料・たばこ・飼料製造業」に分類されている。ここでは、食料品製造業と飲料・たばこ・飼料製造業を合わせたものを食品製造業と定義して使用することとする。

(2) 食品の特徴

食品製造業のうち、特に一次加工品を取り扱う製粉業、製糖業および製油業や、即席めんや調味料などの二次加工品であっても、製造する企業が大企業であれば、装置産業としての色彩が濃い。そのため、製造設備である工場を建設し、製造のための機械装置を購入し、原材料を調達して製造ラインに乗せてこれを加工し、完成した製品を卸売し、小売の

流通に乗せて消費者に提供するというプロセスは、他の製造業と大きく変わりはないといえる。

しかし、食品製造業では、原材料、半製品、製品などの棚卸資産が鉱物等ではなく生ものである点で、他の製造業と大きく異なっている。その生ものであることの性格は、以下のようにまとめられる。

- ① 原料の入手時期に季節性があること
- ② 生産数量が、原料の豊凶の差に依存すること
- ③ 保存性に乏しいこと（時間の経過により劣化すること、消費期限があること）
- ④ 加工しやすいこと（鉱物に比べ柔らかい）
- ⑤ 消費者の口に入るものであり、安全性が求められること

②については、その豊凶の差によって原料を仕入れる際に仕入単価に影響がある点に留意が必要である。また、現在では、原材料として使用されることのある大豆やトウモロコシなどの穀物について、先物取引などのデリバティブ取引の市場が活発であり、投機資金の流れによって、その仕入単価が大きく影響を受ける可能性がある。

③の保存性に乏しい特徴から、原材料、仕掛品、製品の品質を維持するための保管方法、製造工程での品質管理、流通方法などの工夫がなされている。

⑤の製品が最終消費者の口に入るものであるという特徴から、採取、製造、加工（調理）、貯蔵、包装、運搬、販売のすべてのプロセスにおいて、病原菌による汚染、腐敗等による変質、有毒な化学物質や髪の毛などの異物混入などがないように対策が講じられている。

(3) 食品の種類

食品の種類を考えようとするれば、地球全体での人間が食することのできる動植物の種類から始まり、民族によってその原材料とする植物、動物も異なれば、調理の方法も千差万別であり、数えるのは、ほぼ不可能であると考えてよいであろう。食品製造業において食料品とされるもの

は、何らかの人手が加わった加工物であり、経済産業省の「工業統計表」に基づけば、以下のように分類される。

図表1-1-1 工業統計表に基づく食品の種類

2桁目までの分類	3桁目までの分類	4桁目までの分類
食料品製造業	畜産食料品	肉製品、乳製品、その他の畜産食料品
	水産食料品	水産缶詰・瓶詰、海藻加工品、水産練製品、塩干・塩蔵品、冷凍水産物、冷凍水産食品、その他の水産食料品
	野菜缶詰・果実缶詰・農産保存食料品	野菜缶詰・果実缶詰・農産保存食料品（野菜漬物を除く）、野菜漬物（缶詰、瓶詰、つぼ詰を除く）
	調味料	味そ、しょう油・食用アミノ酸、うま味調味料、ソース、食酢、その他の調味料
	糖類	砂糖、ぶどう糖・水あめ、異性化糖
	精穀・製粉	精米、精麦、小麦粉、その他の精穀・製粉
	パン・菓子	パン、生菓子製、ビスケット類・干菓子、米菓、その他のパン・菓子
	動植物油脂	植物油脂、動物油脂、食用油脂
	その他の食料品	でんぷん、めん類、豆腐・油揚げ、あん類、冷凍調理食品、そう（惣）菜、他に分類されない食料品
飲料・たばこ・飼料製造業	清涼飲料	清涼飲料
	酒類	果実酒、ビール、清酒、蒸留酒・混成酒
	茶・コーヒー	製茶、コーヒー
	製氷	製氷
	たばこ	たばこ（葉たばこを除く）、葉たばこ
	飼料・有機質肥料	配合飼料、単体飼料、有機質肥料

（出典：経済産業省「工業統計表」より作成）

2 食品製造業の全体像

(1) 世界における日本の経済

平成20年の指標において名目GDP（Gross Domestic Product：国内総生産）の第1位はアメリカ合衆国で、14兆2,043億ドルである。わが

3 会計処理

(1) 取得原価

棚卸資産については、原則として購入代価または製造原価に引取費用等の付随費用を加算して取得原価とし、個別法、先入先出法、平均原価法、売価還元法の評価方法の中から選択した方法を適用して売上原価等の払出原価と期末棚卸資産の価額を算定するものとする旨が棚卸資産会計基準に規定されている。食品製造業においては、農産物等の原料を仕入れて加工して製品を製造し、販売するため、原材料は購入対価に付随費用を加算した金額を取得原価とし、製品、半製品、仕掛品については、適正な原価計算により算定された製造原価に保管費等付随費用を加算した額が取得原価となる。海外から農産物を輸入する場合などは、購入対価に関税、運賃等の付随費用を加算した額が取得原価となる。

仕訳例

原材料購入時

(借) 原材料	×××	(貸) 買掛金	×××
仮払消費税等	×××		

(2) 未着品

未着品とは、海外などから商品を仕入れるときに、まだ商品の現物は受領していないが、船荷証券や貨物引換証を受領している場合、この船荷証券や貨物引換証などの貨物引換証によって表章される、受取前の商品のことである。原材料等を海外から輸入する際に本船積込渡しの契約条件にした場合、船に積んだときに危険負担が買主に移転するため、船荷証券等を受け取ると未着品として計上することになる。その後、商品の現物が届いたときに仕入計上する。

仕訳例

200の貨物引換証を受け取った時

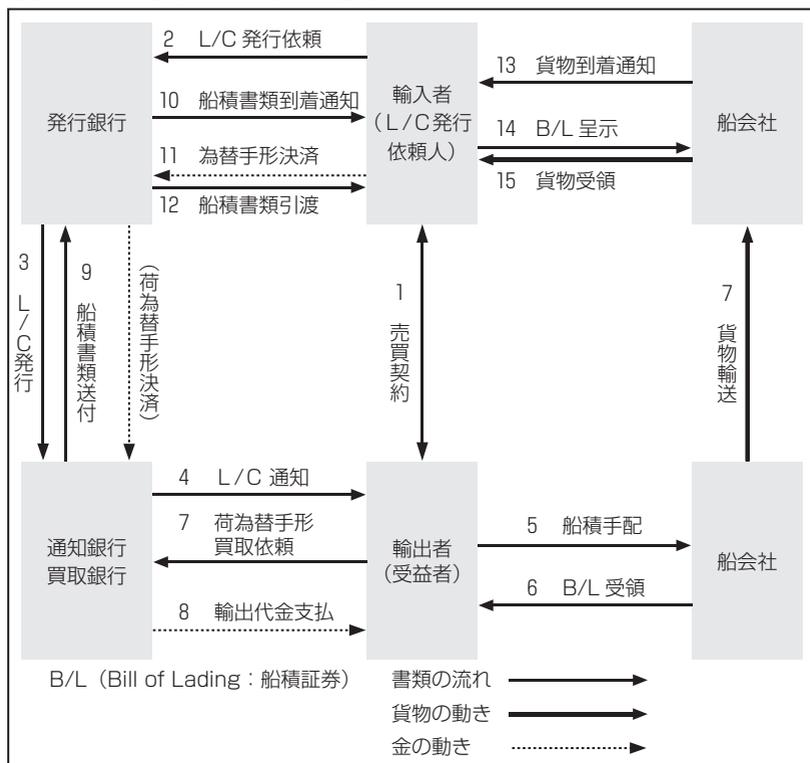
(借) 未着品	200	(貸) 買掛金	200
---------	-----	---------	-----

そのうち180の商品が到着した時

(借) 商品	180	(貸) 未着品	180
--------	-----	---------	-----

食品製造業の中でも素材製品を製造する会社の場合、原材料を海外から輸入し、原料を大量に仕入れて大量に生産する場合においては、船舶での輸送により仕入れるケースが多い。この場合、現物が倉庫、工場にまだ届いていないため、仕入勘定ではなく、未着品として計上することになる。

図表 2-4-2 信用状 (L/C) の仕組み



(3) 連産品と副産物

連産品とは、同一工程において同一原料から生産される異種の製品であって、相互に主副を明確に区別できないものをいう（原価計算基準29）。また、副産物とは、主産物の製造過程から必然に派生する物品をいう（原価計算基準28）。

食品製造業の中でも小麦粉や食用油などの素材製品を製造する会社は、国内や海外から穀物を仕入れて、製品を製造していくことになるが、製造過程でふすまやミールなどの連産品が製造される。この連産品についてどのように会計処理を行うかは原価計算に影響を及ぼし、棚卸資産価額に影響を及ぼすことになる。

原価計算基準によると連産品の価額は、連産品の正常市価等を基準として定めた等価係数に基づき、一期間の総合原価を連産品に按分して計算する。この場合、連産品で、加工のうえ売却できるものは、加工製品の見積売却価額から加工費の見積額を控除した額をもって、その正常市価とみなし、等価係数算定の基礎とする。ただし、必要ある場合には、連産品の一種または数種の価額を副産物に準じて計算し、これを一期間の総合原価から控除した額をもって、他の連産品の価額とすることができる、とされている（原価計算基準29）。原価配分の方法には、生産量基準、正常市価基準、その他の方法がある。