

農林省・重要農産物生産費調査における 有生固定資産の取り扱いをめぐって

多門院 和夫

1 はじめに

農林省重要農産物生産費調査は、その規模において、またその内容において、世界に誇りうる水準のものといえよう。各種の政策立案の基礎資料としてはもちろんのこと、個々の経営改善のための指針としても広く用いられてきている。また多くの技術関係の著書にも広く引用されており、その社会的価値は高い。したがって、その調査方法の適否は、大きな社会的影響を及ぼすものというべきであろう。

ところで、果実生産費計算における果樹の取り扱いに限ってみても、多くの問題点が残されていた。そして、後にみるように、筆者の指摘してきた問題点は、42年産から改訂が加えられようとしている。この改訂は、一面においては、果実生産費計算の部分的手直しであるが、広くみると農産物生産費計算全般についての基本的方針に関する改訂の一環として行なわれていると理解すべき性格のものといえよう。これらの改訂作業は、目下なお部内検討段階にとどまっている(昭和42年12月現在)。したがって、外部から誤解を招くような異論をさしはさむことは、控えなければならないのかもしれない。しかしながら、果実生産費計算における“果樹”、牛乳生産費計算における“乳牛”の取り扱い方法だけをとりても後述するごとく、生産費計算方法の改訂後になお多くの問題が残されるように思われる。この調査の持つ重要な社会的意義に注目するとき、統計調査方法の基本方針の変革期においては、部内方針の固まらない時期にこそ必要以上とも思われる注意を注ぐことが望まれるものと思う。ひとたび作られてしまった方針の変更を求めることは容易ではない。ましてや、ひとたび公表されてしまった調査結果の修正は不可能である。個々の利用者に利用上の注意を喚起する以外に手だてはないのである。また統計調査結果は、できうる限り継続性を持つことが望ましい。だから調査方法の固まっていない時期に論議を尽すことこそ、関係者の任務といえよう。こういった問題意識から、あえて農林省統計調査部当局において作業中の問題について検討を加えることにしたのである。したがって、公文書・印刷物等として記録された確実な資料に基づきえない点多かったことをお断りしておかねばならない。

2 現行果実生産費計算における果樹の取り扱いについて

農産物生産費調査において、農林省はこれまで重要な二つの原則を守ってきた。その第1は通常費用価主義と呼ばれているものであって、自給肥料・自給畜力など自給物の評価に当って、費用価計算を行なうためをとりまえてきたことである⁽⁴⁾。第2は、生産費中に資本利子・地代を含ませないものを第1次生産費とし、これらを含ませたものを第2次生産費として分離表示することである。

これまで果樹の減価償却費である成園費を求めるための基礎価額は、その育成価から計算していた⁽⁵⁾。これは、第1の原則に忠実である限り当然のことである。そして、この費用価の原則に立っているということは、『昭和40年産重要農産物生産費調査、永年性作物育成価計算結果表』（昭和42年3月農林省統計調査部経済調査課）の「まえがき」において明瞭に示されている。すなわち「現行の生産費調査においては、部門費計算である費用価計算として別途に調査農家から聴取調査を行ない、育成に要する費用を計算により求め、成園後における減価償却費の計算の基礎として利用している。」と示している。

ところでこの育成費計算は地代の取り扱いに関し次の二つの点で検討を必要とする。すなわち、① 育成費中に地代を含めているのであるが、樹体資本利子は含めていない。② 地代の額が低すぎる場合が多く、実勢を反映していない。

① について検討を加えると、これはさらに次の二つの面から問題となる。A. 育成費中に地代を含め、資本利子を含ませないということ、すなわち生産費中に地代のみを含み、利子を含まないということが持つ矛盾である。B. 農林省方式では、第1次生産費中に地代を含まないことを原則としながら、育成費中に地代を含ませることにより、この原則を破るという矛盾である。

まず第1の点(A)について述べよう。昭和40年産の重要農産物生産費調査報告ではその調査上のおもな約束事項(1)のイにおいて⁽⁶⁾、「この調査における自作地の地代および自己資本部分に対する利子は、単なる計算上の費用に過ぎないので、地代および資本利子の両費目を除いた生産費を第1次生産費とし、地代および資本利子の両費目を加えた生産費をもって第2次生産費と称している。」と示している。同じことを、米生産費の場合には、「地代および資本利子を生産費に算入することについては、今なお議論が存すること、……」と——部分を付け加えて説明している⁽⁷⁾。同一の農林省農産物生産費調査において、基本方針に違いがあるとは考え難いから、果実生産費計算と米生産費計算とにおける地代・資本利子の取り扱い上の約束の説明（約束事項イ）の差異は、果実生産費計算の場合、米生産費計算の説明を簡略化したために生じたものと解すべきであろう。そうすると、果実生産費計算においてその第1次生産費中に地代を含めない理由は、自作地地代が単なる計算上の費用にすぎないということと、地代の原価

性についての議論が存在するという二つの点に求められる。この地代と資本利子に関する「議論」の内容が何を指すかが問題となる。40年産の米生産費調査報告では明示されていないが、大槻・加用論争などとして周知の、地代・資本利子の原価性に関する議論と解すべきであろう。そこで労働価値説の立場(a)に立って、労働にのみ生産費の原価性を認める立場をとるとしても、果樹育成費中に地代のみを含ませ資本利子を排除しているということは、第1の原則すなわち費用価主義の原則に立っている以上生産費計算において、地代のみを生産費に含ませ、資本利子を排除することになり筋が通らない。

また、第1次生産費中より、地代・利子を全面的に除外した理由を、自作地地代や自己資本利子が実際に支払われない費用であるための客観性の乏しさ、ないしは仮構性⁽⁶⁾に求めようとする立場(b)からも矛盾を生む。「自作地の地代および自己資本部分に対する利子は、単なる計算上の費用に過ぎないので……」と示しているが(約束事項イ)、単なる計算上の費用という意味が、外部に支払われない費用という意味であれば、自家労賃についても同様のことがいいうる筈であり、したがってすべての労働費も第1次生産費から控除すべしという結果を招こう。

また、果樹育成費より資本利子を排除する立場の理論的基礎を『原価計算基準』⁽⁶⁾において、資本利子を非原価項目としていることに求める立場(c)もあろう。これに対しては、筆者は次の理由で反対する。戦時中の軍需品調達のための契約価格算定目的をもった製造工業原価計算要綱において、支払利子の原価性は表面上は否定されていた。しかし、実際にはその大きさが、軍と業者の力関係によって決定されるような性格の⁽⁷⁾陸海軍の「適正利潤率算定要領」によって、支払利子部分は当然価格の中につけ加えられていたのである(ア)。そして、戦後公定価格が原価を基礎に決定され、原価が公定価格を上回るその差額が価格差補給金などとして与えられるに至ると、『原価計算要綱』は改訂され⁽⁸⁾、支払利子の原価算入が認められるに至る(イ)。この要綱はさらに改正され、現在の『原価計算基準』となったのであるが、この『原価計算基準』においては利子の原価性を認めない(ウ)。この現行『原価計算基準』において利子の原価性を認めていない理由にしても、自由価格経済の下では、一般的にいつて原価計算は価格算定と直ちには結びつかないこと、そして原価主義会計理論の下では、むしろ原価計算は財務計算上では、資産の決算評価に当って重要な意義をもつ。したがって支払利子を期間費用としては認めながら、原価要素と認めないことにより、企業資産の低評価を行ない、企業公表利益の圧縮を可能とするという点にあるものと考えられる。このように(ア)~(ウ)企業会計における資本利子の取り扱い、社会経済情勢の変化につれて、変転しているのであって、確固たる基礎の上立つものではないから、企業会計の方針を鵜呑みにすることは避けねばならない。

以上の(a)~(c)の検討が明らかのように、果樹育成費中に地代を含め資本利子を排除することは認めがたい。

また、第2の点(B)については次のようになる。農林省生産費調査では、第1次生産費中には

地代・利子を含ませない原則になっている。費用価主義に立脚して果樹の育成価を求めているが、地代を育成費に含めていることは、成園費中に地代が含まれることになり、したがって果実の第1次生産費中に地代が含まれることになるから論理矛盾を犯していることになる⁹⁾。

② についてみると、10a当たりの地代は、318円～8,067円、平均1,100円となっており現実の地価を反映しない著しく低い地代ではないかと考えられる。地価が10a当り20万円としても利率6%の場合には1万2千円の地代を計上しなければならない。地価の上昇をどう見込むべきかという困難な問題もあるが、近い将来の転用などを見越して、地価上昇の期待される場所では、30万・40万というような高い地価が形成されているのであるから、10a当り20万円というような低い地価は純然たる農業用の地価とみるべきであろう。したがって平均1,100円という地代は余りにも実勢とかけ離れた地代というべきであろう。こういった実勢を無視した地代が算入されるのは、法定小作料が著しく低い水準に押えられていることと、自作地の地代を、法定小作料を基準として算定していることにおもな原因があると考えられる。そして、こういった法定小作料を支持せざるをえない農林省の立場からは、統計調査において法定小作料を基準とした地代を重視せざるをえない立場に置かれていることも理解できる。しかしながら、地代の最高額は8,067円であり、これなどは実支払小作料を計上しているものといえよう。こうして、法定小作料と実支払小作料とを混合したその平均値を育成費中の地代として示しているということは、育成費計算中の地代の意味を混乱に導くものといわねばならない。また地代の平均値が1,100円と低く示されていることは、育成所要年数を實際上より短縮させ、育成所要投資額を実際より圧縮させ、耐用年数の延長と、減価償却の基礎価額の圧縮の両面から、成園費の過小表示を招くおそれがあることを指摘したい。

3 生産費計算方法の改訂が随伴する問題

(1) 改訂のねらい

試みに果実生産費計算に関してその果樹の取り扱い方だけを検討してみても、上述の如き疑問を抱かされるのである。これらの疑問を静岡統計調査事務所を通じて統計調査部に本年8月(1967)問い合せ、筆者自身も統計調査部を訪ねた(12月)のであるが、その結果次の諸点が明らかになった。

統計調査部内において、生産費計算全体について、市価のあるものは市価を重視し、原価計算の範囲を狭め調査事務の簡素化を計ると共に、現実性を高める方針を打ち出そうとしていること。(これは原価主義からの費用価主義＝市価主義への復帰とも考えられるのであるが、関係係官は原価主義対市価主義などの基本理念上の問題ではなく、単なる事務処理上の問題にすぎないことを強調される。これはやがて具体的方針が公表された時点において明瞭になるであろう。)

こういった生産費調査全般の重大な基本方針の転換の中で、実務上の変化として農畜産業用固定資産評価標準の利用が重視せられるに至っている。建物・機械などはこれまで、5年内に取得したもので取得価額の明らかなものは、取得原価を基礎に、それ以外のものは評価標準によるべきことが規定されていた。これに対し、5年以内のものについても評価標準を適用しようという動きをみせている。たとえば、牛乳の生産費計算においても、乳牛なども評価標準を整備し、これに基づいて評価しようとしている。

このような評価標準重視の方向への変化の動きの中で、果実生産費計算においても、果樹育成費計算を行なうことを止め、評価標準に基づいて成園費を求めようとしている。果実生産費計算の場合には、従来の果樹育成費計算による成園費の算出に問題が存在することから、固定資産評価標準の利用を急遽1カ年早めることを決定している。

(2) 果実生産費計算に発生する予測される問題

『固定資産評価標準』においては生産費計算における育成価計算とは異なり、地代・資本利子・物件税も育成費中に含まれている。この固定資産評価標準を用いるということは、果実の第1次生産費中に、果樹育成に要した地代・資本利子が成園費を通じて含まれてくることを意味する。だから、評価標準を用いるということは、果樹の育成過程を果実生産費の対象範囲より除外することになる。なぜなら、もし果樹の育成過程をも含むものとすれば、第1次生産費中に地代・資本利子を含ませることになり、このことは第1次生産費の規定に反するからである。このことは、別の表現でいえば、評価標準の果樹の価額は、当該経営において育成すればどれだけの費用（育成原価）が必要であるかを示すものとしてではなく、果樹の時価、市場売買価額を示すものとして用いられるのでなくてはならないということである。

ところで、現在の評価標準の育成価は、昭和36年に調査された『永年性作物標準育成価調査』——昭和38年8月——農林省統計調査部——を基礎に、物価変動などを考慮して若干の修正が加えられたものである。この調査では“育成価の考え方”を次のように示している。「永年性作物の育成価は、収支相償う状態までに要した年々の費用合計から、年々の生産物の価額を控除した前払い資本となるべき年々の育成費の投資残高の累積額をもって育成費用としたものであって当年の経営計算において収支相償う状態になる前年を成園年として、成園年までの前払い資本の投資残高の累積額を育成費用価としたものである。」⁽⁴⁰⁾そして、育成中の作物から生産される果実などの生産物を副産物とし、副産物収入を差引いて育成価を求めている。副産物の評価は、最近3カ年における最盛期の庭先販売価格によっている。したがって、果実の価格が高い時……好況の時には控除される額が大きくなり年々の育成価は小さく、そして育成所要年数は短くなる。逆に果実の価格条件の不利な時には、年々の育成価は大きく、育成所要年数は長期になり、育成価はこの双方の作用でますます高くなる。ところが、果樹園の価格は、その果樹作が好況の時には高く、不況の時には安価に取引される。だから、育成価と果樹の

市価とはちょうど逆の動きを示すことになる。したがって、育成価＝市価として評価標準を使うとするのであれば、現在の育成価の算式は不合理なものといわねばならない⁽¹¹⁾。

(3) 牛乳の生産費計算に発生すると予測される問題

統計調査部においては、次のような方法を考慮しているようである。① 分娩したもののみを対象牛とし、② 乳牛の減価償却は、(イ)明け3才(24カ月)の市価(固定資産評価標準を用いる)を求め、これに10カ月の育成費を加えたものを基礎価格とし、(ロ)明け3才当時の生体重(450 kg程度)を基に肉牛としての価額を求め、それを廃棄価(残存価額)とし、(ハ)定額法で計算する。③ 乳牛の価格変動が10%以上の場合には、年度始めに評価替を行なう。

この場合、以上の①～③のそれぞれについて再考を要する問題があると考えられる。まず、分娩牛のみを対象とする点であるが、妊娠障害は経営にとって大きな影響を及ぼす。だから、個々の牛について牛乳の生産費を求めることも必要であろうが、それ以上に経営全体としてみた牛乳生産費の方が、私経済的な立場はむろんのこと、国民経済的な見地からも重視されねばならない。各種の繁殖障害の発生した乳牛をも含めた生産費を求めることが大いに必要であると考えられる。

第2の問題は、乳牛の減価償却計算における廃棄価の求め方についてである。廃棄価を何に求めるかとの筆者の質問に対して、肉値で求めるとのことであった。場合によっては、年度始めの乳牛価額よりも廃棄価の方が高くなる可能性がありはしないかと重ねて質問したところ、4～5産を経過すると600kg程度の生体重に達するので、この600kgの生体重で肉値に見積ればあるいはその可能性もあるかもしれないが、明け3才450kgを基準とするからその心配はないとのお答えをいただいた。また、この明け3才を基準とする意味は、乳牛を財産としてみるからではなく、資本財とみるからであるとのことであった。

通常の固定資産すなわち無生固定資産の減価償却方法を、そのまま乳牛に適用する場合には乳用牛が廃棄処分される場合の生体重が通常600kg位であるとするならば、この600kgが廃棄価計算の基礎に採用されるべきだということになる。(もちろん、この場合の単位価額は、通常廃棄処分される年齢での肉値が採用せられる。)

しかし、有生固定資産である乳牛の場合に、無生固定資産に開発された通常の減価償却方法をそのまま適用することが果して妥当か否かが問われなければならない。統計調査部においてもこの点への疑問を抱かれ、敢て明け3才の生体重を残存価額決定の基礎に採られたものと推察される。ホルスタイン種の場合、生後18～20カ月で種付し、28～30カ月で出産させるのが理想的だといわれている。月齢29～30、標準体重は507kg、43～48カ月では572kg⁽¹²⁾になるが、さらに8才までは緩慢ながら増加するといわれている。このため、乳牛は償却資産としての性格と、流動資産としての性格を兼ね備えたものとなり、この点に問題が生ずることを恐れ、償却資産として取り扱いやすいように廃棄価決定方法を定められたものと考えられる⁽¹³⁾。理解

を容易にするため、月齢30の生体重 500kg (空胎時) その後5産し月齢90で肉牛として処分され体重 1000kg であったとしよう。各乳期(一産)ごとに3万円の乳牛資本純収益がえられるとすれば(……仔取りも含めての平均)、また、簡単化のために現価割引を考慮外に置くと仮定すると、この牛の牛乳生産からみた資本価値は月齢30カ月で15万円ということになる。肉値が生体重 100kg につき4万円の時について考えると、月齢30でこの牛は肉牛としての価額20万円+乳用牛としての価額15万円=35万円で評価されよう。廃棄時の価額は、乳牛としての価額0+肉牛としての価額40万円=40万円と評価される。したがって、廃棄価を廃棄時の肉牛価額で評価すると、減価償却計算ではなく増殖計算が必要になる。これは極端化した例であるが、牛肉の価格条件如何ではこれに類した問題も発生しえよう。農林省統計調査部ではこういった問題も避け、さらに安全性を見込むために減価償却の出発点である供用開始月齢の生体重を基準にとることなく、農林省の生産費計算の便宜上の育成出発月齢24カ月の生体重を基礎数字として採用されようとしているのではないかと考えられる。

しかし、ここで再考を必要とすることは、上掲のような場合に、増殖計算を行なうことは果して不都合なのか否かである。乳牛が搾乳に供されて後、体重を増加し、そのため肉牛としての価値を高めるものであるとすれば、それは牛乳生産は牛肉生産を結合生産として伴っていることを意味する。牛乳の結合生産物たる牛肉の生産のために要する飼料費などの物財費・労賃・資本利子などが、牛乳生産の費用から分離されて計上されている場合には増殖計算は起りえない。だが牛乳と牛肉の生産費をあらかじめ分離することは不可能に近く、この方法は殆んどとられていない。だから牛肉生産額を結合生産費より控除して、牛乳の生産費を求めざるをえない。したがって乳牛の場合には先に示した如く、廃棄時の推定生体重を基礎とする廃棄価を残存価額として償却計算(場合によっては増殖計算)をすればよいということになるのである。

以上において乳牛の減価償却計算を行なう場合には、廃棄価は廃棄時の推定価額によるべきであり、場合により、減価償却計算ではなく増殖計算に転化することもありうることを示した。しかし、乳牛に減価償却計算を適用することが果して妥当か否かが問われねばならない。減価償却計算が行なわれるのは、当該資産が、(1)長期(多数会計年度)にわたって経営内部で使用され、(2)当該資産全体として経営活動に貢献しながら、(3)その経済価値を徐々に減耗させていくものであり、(4)取得時点と廃棄時点においてのみ市場において取引の具体的対象となるものであるなどの性格を備えていること、他方、会計が期間損益の算定を求めるため、(a)各会計年度における使用価値量(価値移転分)を計量することが必要となるが、(b)当該固定資産の市場流通価額からそれを求めることは困難であり、(c)したがって、各使用期間に当該資産の取得原価を配賦することが必要となって、その結果減価償却計算が生れたのである。

ところで乳牛の場合、多数会計年度にわたって使用され、資産全体として生産に機能と搾乳

多門院和夫：農林省・重要農産物生産費調査における有生固定資産の取り扱いをめぐって

に関しての経済的価値を徐々に減耗していく。これら3つの点では、確かに乳牛の場合にも減価償却資産として取り扱われるべき性格が備わっているものといえよう。しかしながら、乳牛の場合には、用役期においても市場で取引きされる場合が少くないから、固定的な機械や施設などと異なり、据付け・試運転などに要する経費も小さいから、経営内部価値と市場流通価格との価格差は小さいものとみることができる。したがって、用役期の乳牛の取引状況如何によっては、市場（流通）価格で評価しても余り不都合は生じないものといえる。

また、減価償却計算が行なわれるのは、取得原価の期間配分手続という点に意義が求められる。ところで、農林省の行なう生産費計算は、継続性を要求せられる一般企業の期間損益計算に組み込まれた原価計算と同様の継続性を要求されるわけではない。

このように、(1)乳牛の市場価格は各年令別に求められうる、(2)生産費計算においては会計上のいわゆる継続性を重視しなくてよい、という二つの理由から固定資産評価標準を強化し、用役期の各年令における時価を求め、乳牛の減価額ないしは増殖額は、この年令別時価差額として求めるのが良いのではなかろうか、と考えられる。これによって事務処理能率も一段と向上するであろう。

4 む す び

本稿では、農林省農産物生産費計算とくに果実と牛乳の生産費計算をとりあげ、筆者なりに気付いた問題点につき若干の検討を加えてきた。その結果、果実生産費計算の場合には果樹の、牛乳生産費計算の場合には乳牛の取扱に問題を狭く限定したのであるが、① 現行の果実生産費計算には矛盾が存在したこと、② 目下農林省において改訂作業が進められている果実・牛乳の生産費計算にも、その内容に幾つかの注意を要する問題点があるものと指摘した。

本稿の目的は、こういった問題点の指摘それ自体にのみあるのではない。こういった問題点を生み出す根本的原因にさかのぼってみる必要のあることを指摘したい。統計調査部においては、学究肌ともいえる篤学の専門技官を多数擁している。しかしながら、社会・経済の発展に伴って要請せられる統計への質的量的需要の増大に即応するには、人員においても過少であり、過重負担にあえいでいるというのが実情であろう。また、予算も不十分である。また、経済統計の基礎となるべき会計理論も、経済統計の要請に充分応えうるだけの水準に達していない面が多々あることを否定できない。だから、本稿で指摘した如き生産費計測上の問題は発生するべくして発生したものといえよう。

したがって、われわれ農業経済研究者は、農林省生産費調査を、第三者の行なう業務として眺めるのではなく、われわれ自身の貴重な財産として守り育てて行かねばならない。個々の研究者が気付いた点を検討し改訂を求めるといった努力が必要であろう。しかし、各研究者の個々の努力には限界が存在する。しばしば、個々の研究者の努力に委せておいたのでは片々たる

事象の部分的改訂の要求に終り、かえって混乱を招くことも懸念されよう。そこで、筆者は、「農林省・重要農産物生産費調査」をよりよく育てていくためのひとつの基盤として、生産費計算に関心を持つ研究者の組織化を提唱したいのである。こういった組織が未成熟である点に、農林省・重要農産物生産費調査の基礎問題を解く鍵が隠されているように思う。

〔後記〕 本稿について、京大農経教室、阿部亮耳助教授、農林省統計調査部経済調査課、農林技官・今田忠雄・木田秀人・福田力・松井良介ならびに静岡統計調査事務所の各位より貴重な御教示・格別の便宜をいただいた。付記して厚く謝意を表したい。

- 1) 石橋幸雄著『農産物生産費計算』1950 第2篇 第3章参照
- 2) 農林省統計調査部『昭和40年産農産物生産費調査報告 第5集』昭和41年12月 6頁
- 3) 農林省統計調査部『昭和40年産農産物生産費調査報告』昭和41年12月 3頁
- 4) 農林省統計調査部『昭和40年産農産物生産費調査報告 第1集』昭和42年1月、——線は筆者追加
- 5) ペイトン・リトルトン著、中島省吾訳『会社会計基準序説』1958 57～58頁
- 6) 大蔵省企業会計審議会『原価計算基準』昭和37年11月
- 7) 横浜市立大学編『新版 原価計算事典』45頁
- 8) 総理庁令14号 昭和23年
- 9) 多門院和夫「果実生産費計算における二、三の問題点」関西農業経済学会中部支部会報告 1967
- 10) 農林省統計調査部『永年性作物標準育成価調査』（昭和36年調査）昭和38年8月 9頁
- 11) 多門院和夫稿「果樹の会計処理について」『農業経済学研究』36巻4号
- 12) 広瀬可恒著『乳牛』米国ミズリー州試験場 Ragsdale & Brody の報告 1958 183～185頁
- 13) 加用信文稿「家畜の経済的性格」大槻正男博士記念論文集『農業経営経済学の研究』参照