

農用地勘定について

阿 部 亮 耳

1 問 題

土地勘定について、どのような価額で農業の貸借対照表に表示すべきかというのが本稿の本来の問題である。しかし、それはどれだけの意味しかもたないか、というのがより正確な問題であろう。ゆえに、本稿では表題は“農用地勘定について”としておく。農用地はもとより農業に使用するための土地に対する呼称であり、勘定科目としては農地勘定とすることもできる筈である。そこで、まず会計学上土地勘定（Land/c）一般について、どのように取扱われているかを概観する。その上で、どのような価額を農用地に計上すべきか、また、それはどの程度の意味しか会計情報としてもたないか、について論ずることとする。

今日、衆知のごとく専業農家の数は極めて少数となり、一方土地持ちサラリーマンと通称される第2種兼業農家は、戸数の上で大多数を占めている。しかも、農用地という本来の目的を離れて、特に都市近郊となり、またなりつつある場合には、単に資産として保有し、潜在的には資本利得を期待する傾向が極めて強い。一方、本来の農業地帯では耕地規模拡大がわが国農業合理化の最大の隘路の一つになっていることはいうまでもないが、制度上を始め諸種の制約もかなり強い。このような背景の下に、農用地勘定のもつ意味、特に以前より困難な問題とされている地力についても会計学的に考察を加える。なお、借入地、耕作権等の問題は触れないこととする。

2 土地勘定について

極めて一般的には土地勘定は、『営業用または投資の目的で所有する増減変化を記録する勘定』である。¹⁾ 第1は、有形固定資産の一部として取扱われ、営業用という場合にも、広く工場、店舗など直接営業活動に用いられるものの他、社宅用地、運動場、農園などの経営付属用地も含まれている。第2は、直接営業の用に供せず、他への転売または賃貸する目的で長期に所有する土地は、投資その他の資産に含めて表示される。²⁾

ただ、長谷川忠一によれば「土地の取得価額には、買入代価のほか、測量、地盛り、地均し、埋立て、通路など、実際に土地を使用するまでに要した一切の工事費を含むが、石垣、護岸、上下水道、ガス設備等のごとく、減価償却の対象となる支出額は土地勘定とせず構築物とする。しかし、その土地を実際に利用するために支出した地上物件の取毀費や移転費および立退料等

は土地の原価に算入する。ただし、土地取得のために要した借入金利子や取得税等はこれを取
得原価に含めないことができる。なお、贈与その他無償で土地を取得したときは、取得時の公
正な時価をもつと取得価額としなければならない。』³⁾ としている。

ゆえに第3の問題としては、有形固定資産であるとしても、その中で土地と構築物との区
別が問題とされる。単に土地を所有目的によってすなわち、使用か売却かという分類区分した
上での評価と、また土地そのものを別の基準から分類区分した上での評価、すなわち単なる土
地としてか、農用地としてかとが問題となる。別言すれば第1と第2とは企業の目的によって
永久的ないし使用か販売かの目的別であるかどうかという区分であり、第3は、永久的に営業
用として使用するものとしても、土地と構築物とに分類して、土地は永久的な物理的性格を示
し、減価償却の対象とはならない（非償却資産）のに対して、構築物は土地に付着したもので
はあるが永久的ではなく、減価償却の対象となる（償却資産）ということである。

ところで、土地についてはこのように、付着物である構築物との区分のみをすれば足りるも
のではない。土地の所有権は地上地下に及ぶものである。ゆえに土地のもつ今一つの特殊の性
格としては、その地上の形態、すなわち住宅地、工場用地、あるいは農用地といっても田、畑、
果樹園、原野、林地等の地上のみでも、日照時間、風速、気温、降水量等の気象条件にも大き
く左右されるし、また人為的なその土地をとりまく経済的社会的諸条件の変化、道路、交通、
人口密度等々によって左右されることもいうまでもない。つまり位置という点についての立地
という問題がかかわる。すなわち、地上における空間の環境の変化という問題がある。

次に地下の点について考えてみると、土層、土質、水脈水質といったことから、いわゆる地
下資源を含む広く埋蔵物の問題がある。石油、鉍石類等のみでなく、温泉湧出等のことも関係
する。これは会計学上、埋蔵採用資源として「減耗資産」(wasting asset) と呼称され、減
耗償却」(depletion) の対象となる。⁴⁾

ここで所有権、物権との関連において法律上特に民法と会計学との点を見ておく必要がある。
民法上土地はその自然的特質から、その定着物と共に不動産と呼称される。⁵⁾ わが国では明治
5年2月15日に太政官布告50号によって「田畑永代売買の禁」が解除され、私的所有権が確
立された。⁶⁾ 民法第207条により既述の如く土地所有権の範囲は「土地ノ所有権ハ法令ノ制限
内ニ於テ其土地ノ上下ニ及フ」わけである。但し法令の制限の例としては鉍業法第2条（国の
権能）、第7条（鉍物の採掘及び取得）、第8条（分離鉍物の帰属）、地下水の規制、温泉に慣
習上独立の権利が認められている。

所有権の内容は民法第206条において「所有者ハ法令ノ制限内ニ於テ自由ニ其所有物ノ使用、
収益及び処分ヲ為ス権利ヲ有ス」としているが、この法令の制限内に関係する条項は極めて多
いといわねがならない。農業に関係ありと一応見られるものだけでも、列挙すれば次のとおり
である。

所有権の保障には基本的には憲法第29条（財産権）①において「財産権は、これを侵して

はならない。」とする一方、③において「私有財産は、正当な補償の下に、これを公共のために用ひることができる」としており、所有権の法令の制限は土地についても各種各様のものがみられる。例えば公共性についても農地法 4，農業振興地域の整備に関する法律 15 の 15，温泉法 3，9，11，森林法 4-8，10-10 の 6，21-24，34，44，都市計画法 7-58，65，国土利用計画法 12-27，都市緑地保全法 5-7，生産緑地法 7-9，首都圏近郊緑地保全 8，自然環境保全法，大気汚染防止法，騒音規制法，振動規制法，建地物用地地下水の採取の規制に関する法律，農原地の土壌の汚染防止等に関する法律 10 等が挙げられる。また所有者の利用方法になると，土地収用法，公共用地の取得に関する特別措置法，土地区画整理法，土地改良法，都市計画法 69-74，採石法，森林法，漁業法，農地法 6-17，26-31，44-60，82，日本国とアメリカ合衆国との間の相互協力及び安全保障条約第 6 条に基づく施設及び区域並びに日本国における合衆国軍隊の地位に関する協定の実施に伴う土地等の使用等に関する特別措置法等々，実におびただしい法律条令規則の制限が存在し，それも日本各都道府県において相違のあることは衆知の通りである。

ゆえに土地そのものの位置は購入時（それも不明な時点も多いが）から時間を経るに従って絶えず変動している。ただ通常は先述のごとく，取得価額にその他の費用を付加するだけであって，時価の変動による価額上の変動は示されないこととなる。これは通常，未実現の利益は計上すべからずという原則にのっとり，紙上利益（paper profit）は計上しないという一般原則によるものである。また異った時期に購入計上した原価の代数和にどれだけの情報値があるかも問題とされる。

しかし，時価を算出する一方法として，生産要素として収益還元価額（Value of earning power）が用いられる。これは「評価対象の価値は，それが利用過程でもたらす将来の効用により決定される」という考え方である。⁷⁾ 狭義には，一定の目的のために組織的に結合体が将来もたらす利益を，一定の還元利率で割引いて求めた現在価値というが，広義には利益のみではなく，より広く，貨幣価値をもたらす潜在能力の価値と考えられる。

当然に収益価値を W ，将来各期に期待される利益又は成果を， E_1, E_2, \dots, E_n とすると， n 年後の当該処分価額を S ，資本化率を i とすると

$$W = \frac{E_1}{(1+i)} + \frac{E_2}{(1+i)^2} + \dots + \frac{E_n}{(1+i)^n} + \frac{S}{(1+i)^n}$$

$E_1 = E_2 = \dots = E_n = E$ とし， $n \rightarrow \infty$ とすると

$W = E/i$ となる基本公式は衆知の通りである。

しかし，この場合の未確定の要素である収益価値，将来収益，当該処分価額，利率等をどの様にも推定できることであり，むしろ，売買時価を推定しうる根拠の一つとなるにすぎない。これはすでに述べた土地の占める空間的地位の上下の状況変化にもとづくものである。なお，農用地の時価評価一般については，次節後段で関説する。

- 1) 長谷川忠一, 「土地 a/c」, 神戸大学会計学研究室編『第3版会計学辞典』, 同文館, 昭和51. 1, 901頁
- 2) わが国の『企業会計原則』の貸借対照表原則の貸借対照表の科目の分類で, (一) 資産, Bの②による。『財務諸表規則』, 第22条七ならびに同取扱要領, 第3目, 固定資産第66 参照。
土地会社の土地は本来売却を目的とされる資産であるから, 必ずしも長期を要するとは限らない。すなわち建築業者 (building site developers) の場合には流動資産であるとも考えられよう。
- 3) 長谷川忠一 1)『前出』
- 4) 馬場克三, 「減耗資産」, 神戸大学会計学研究室編, 『第3版会計学辞典』, 同文館, 昭和51. 1, 374頁
「採取資源にあつては, それらが一般に固定資産とはみられているものの, そうした資源の消尽後の代置はもとの資源と全く同一のものをもってあてることができないものである。ただしこれらの資源は自然そのものであり, その代替物は通常—そう不利な条件によるほかはないと考えられるからである。」(傍点筆者)
- 5) 民法第86条①「土地及び其定着物ハ之ヲ不動産トス」。工場抵当法第14条①「工場財産ハ之ヲ1箇ノ不動産ト看做ス」, 鉱業抵当法第3条。(工場財団の規定の準用)。立木に関する法律(立木法)第2条①「立木ハ之ヲ不動産ト看做ス」以上の三つは, 不動産と看做されるものである。さらに不動産の規定の準用されるものとして, 鉱業法第12条「鉱業権は, 物権と看做し, この法律に別段の定がある場合を除く外, 不動産に関する規定を準用する」同法第71条租鉱権「以下同文」, (一定の鉱区又は鉱床において鉱物を採取する権利) 漁業法第23条①
- 6) 我妻榮編集代表『新法律学辞典』, 「田畑永代売買の禁」, 有斐閣, 昭和36. 1, 640頁。
- 7) 小野二郎, 「収益価値」, 1)『前出』592頁

3 農用地の評価

農林水産省は, 毎年出版する「農畜産業用固定資産評価標準」においても, 「土地は農家の所有する土地(貸付地を含む)及び土地に関する権利」としており, 無形固定資産を含む。ただ, 土地の評価については, 極めて簡単に「地方税法(昭和25年法律第226号)に基づく固定資産税の課税標準による」ものとしている⁸⁾。

これに対して, 地方税法第341条の固定資産税に関する用語の意義として, 土地については「田, 畑, 宅地, 塩田, 鉱泉地, 池沼, 山林, 牧場, 原野その他の土地をいう」(同条第1項第2号)とし, 第1項第5号の価格については単に「適正な時価をいう。」とのみ規定されている。次に同法第349条に土地又は家屋に対して課する固定資産税の課税標準として“基準年度に係る賦課期日に所在する土地の価格”(基準年度の価格)としている。賦課期日は暦年の1月1日であり, 3年ごとにこの基準年度の価格は更新される。

以上のように, 農林水産省は, その調査目的には, 地方税法の固定資産税の課税標準に委託してしまい, 「適正なる時価」という用語の内容を問うことなく調査上は極めて簡明であるし便利であろう。しかし, 本稿で問題とする貸借対照表上の評価額ということとなると当然, 次の問題として“適正なる時価”とは何をもって定めたかということとなる。

一般に会計学上、評価論としては原価か時価か、というのが基本的考慮としてあり、そのおのおのについて、仮りに購入した原価は明確であっても、時間の経過に従って、地価の変動が行なわれ、購入時価、売却時価の相違が生ずること、また、低価主義が保守主義の原則により採用されていることは、改めていうまでもない。

さて、前節においては、土地勘定の有する一般的な取扱いを述べたが、その中で農用地はどのようにこれと関係しつつ、どのような評価を行うべきかという点で、まず農用地の特色というべきものを述べておく。しかし、土地そのものの本質が失われたわけでは決してない。

第1の論点は、土地は空間、すなわち地球上における一定のひろがり⁹を保有するということである。この点では地球の表面は有限であり、その上に存在する各国の土地の保有制度がすべて異なり、わが国の場合についてはすでに、前節において大略のべたところである。

そこでまず、土地の原価は存在するか、という問題に対しては、一定の国の主権上認められた領域はすでに有限であるので、これを造成することは不能である。しかしながら、その空間、広がりということとは別に、その態様という問題があり、これを変形させるという意味で、原型の態様の原価（この原型がどの様に取得されたかがまず根本的に問題である）に加えて、その目的に合う変更への価値の投下は、その目的の土地に対する原価を構成するであろう。たとえば、もとの現状は沼沢、池湖であったところへ土壌を堆積せしめて、農地を造成するとか、林地、原野を開拓して農地とする場合を想起すれば、当然にその原価を構成することはいう迄もない。通常土地改良事業とか農地造成とか称せられ、わが国では滋賀県大中の湖、秋田県八郎潟の干拓地等にこれを見ることができ、これと同様に、人為的な制度上のもの（たとえば借入支払利息）については、すでに述べたごとく必ずしも一定していない。この点を今暫く措くものとすれば、現状変更のための費用は永久不変であれば、その農地の原価分を構成するという点については異論はないであろう。

しかしながら、ここでこの現状変更のために投下された費用の実態が、永久不変であるかどうかという点から問題が発生する。すなわち、確かに空間、広がりは一応永久不変であろう。しかし、現状変更のために投入されたものは永久的かどうか。別言すれば、構築物（償却資産）であるかどうかということが問題である。たとえば、最も判別し易い例としては、構築物として地下の暗渠などをあげることができる。

なお、建物と構築物との区別を何によってなし得るかは、建造物の内部で作業また物品の保管がなされるか否かに求められる⁹。

この様に建築物を地上・地下における土地の加工物というように規定しても、なお、太田哲三のように、用途を変更しても、その価値の減じないものを土地とすべきであるとし、本質的には、土地は空間、広がりのみを以てその本質とする見解もある¹⁰。

さて、次の問題として、農用地ということになると、この土地と構築物との区別に関して、かなり複雑な議論を必要とする。まず、地上と地下の問題について、必ずしも区別をなし難い

が、一応議論を分けて地下の問題について考慮するものとする。すでに述べたごとく、地下の埋蔵物は、これを採取資源として区別し、減耗償却 (depletion) の対象となることを述べた。次に土地に対する加工物という点で、また用途変更してもその価値を減じないものを土地の原価とした。この様に区別をした場合に、それでは地力 (fertility) というものは、果して会計学上採取資源あるいは天然資源 (natural resource) として、土地と区別し、減耗償却の対象としてよいかということになる。

W. A. Paton は『会社会計基準序説』においては、この点について次の様に述べている。「敷地は通常——会計目的上重要な期間に関する限りは——物的な破損又は損耗に侵されないが、農耕地に関しては必ずしもそうは云えない。土地の肥沃性は収穫の如何によって決定的に影響されるし、又表土 (topsoil) 自体が浸蝕 (erosion) によって破壊されることもある。この様な環境の下では、理想的な会計処理としては、土地の原価をその残りの土地へ割当てうる部分——もしそういうものがあるなら——と損傷または枯渇しうる部分の原価 (the cost of the elements subject to impairment or exhaustion) とに区分して、その第2の部分に適用しうる減耗償却 (amortization) 機構を樹立することが必要になる」(傍点部分筆者) と述べており、さらに、「この様な会計処理が行なわれている場合には、地力 (fertility) を回復するために行なわれた支出は、土地原価の一部と入替って減耗償却さるべきである」(傍点部分筆者) と述べている¹¹⁾。

すなわち、この見解に従えば、農用地は償却可能な部分 (地力) と償却不要の部分とに分割すべきであるという見解として受取られ、また前者を特殊有機的構築物とも解釈しうる。

ここで地力に関連して、会計学以外の先学の論述について回顧してみる。たとえば、金沢夏樹の紹介によれば¹²⁾、土地と農業経営のうち、特に「地力論の意味」として、Ricardo David (1722 ~ 1823) の“差額地代論”，は土地の自然的性格を強く考え (Boden an sich), Theodor Schultz は土地の不動力を強調することなく、一種の資本設備 (capital equipment) であるとする論、Arthur Young (1741 ~ 1820) の“地力の消耗も培養も一般に管理能力にかかわるものとし、(いかに耕作するか、いかに管理するか) だから休閒も輪作も地力維持のための手段である”とする論、さらに、Jull, Jethro (1674 ~ 1740) の耕耘、除草、中耕等は地力の維持方式として把握する論、Thaer, Albrecht Daniel Von (1752 ~ 1828) も輪裁式農法の熱心な唱導者で、Tull の考え方を踏襲し腐植 (Humus) という有機物の団粒構造と肥力に重点をおいた論。Thünen, Johan Heinrich Von (1783 ~ 1850) は、位置の地代論に先行して肥沃性が論じられ、肥力は土地と腐植に依存し、収穫量は三つと関係して表現されることになる。しかしこのような地力論は、今日わが国ではどれだけの意味を有するのか。

本稿の会計学的見地と現在のわが国における農業の現実からみれば、これらの古典的議論はそれ程関心を惹くところではない。今日の議論としては、まず地力という自然的資源が地下に (あるいは地上からの影響も含めるとしても) 存在するとして、会計学的観点からすれば、物

理的にしる化学的にしる、地力自体の減耗償却費として定義づけられるものがあるか否かである。

通常、肥料なら3要素と称せられる窒素、リン酸、加里を始め他の微量元素の植物栄養分を適正に配合すれば、全く本来の地力に依存することなく作物を生育せしめうる。また灌排水にしても同一であり、土質と称せられるものも、砂から礫に至るまで、その他種々の装置によっても、その条件さえ整えられた場合に作物を栽培し得ることは明らかである。またこれらのものを入れるための一定の構築物というよりはむしろ建物あるいは償却資産を用意すれば充分これをなし遂げうることもできる。それは、水気泡栽培や礫耕栽培に多数の現実例を見得るところであり、その農作物が減価償却費等の固定費用と肥料や薬剤等の流動費用を補償しうるにかかっているであろう。

もちろん、一方でこれらの適用しうるのは或種の作物に産業としては限定されているであろう。そうであるとしても、稲であれ麦であれ穀物作でも、それだけのスペースに設備を用意するに通常は値いしないために行なわれないだけのことである。元来、作物なり、家畜は、人間が野生の生物を統制して今日のものを作りあげたことは疑いを入れない。だから、必ずしも上述のようないわば無機的方法によらず、あるいはHumusを多投し、天敵を利用して農産物を生産しても、別に何等異議を称えるものではない。会計学上最も問題として重要な点は、それは全くの自然現象なのか、人間の統制下において労力その他の方法によって費用を投下して販売に値いするか否かにあるのである。従来、あるいは有機農法などと称せられるものがどの様に高価であろうと、農産物として販売され、その費用を測定して償えればそれでよい筈である。

ゆえに、肥沃力または地力というものが土壤に存在するならば、無機質肥料にしる有機質肥料にしる、耕耘にしる、天敵にしる、人間が投入して加えた費用が地力を維持するものであるとすれば、その年度内の収益と対応するものとみられる限りにおいては、費用として、すなわち地力維持費として計上されることとなる。たとえば、近来はわが国では冬季に栽培されないようなレンゲも、すき込まれて地力維持とされるならば、すべてそのための費用となる。もし、本源的な土地の生産力というものが存在しており、一切の地力維持費がなくとも、ある一定の生産量を確保して販売しえた場合に、それが地力の消耗を伴ってのみなしうるならば、地力の減耗償却（費用配分）に値いする。すなわち、地力なるものを自然の埋蔵物と同等のものとする立場である。

以上、地力を主として念頭におき、地下における天然資源との関係を考察した。これは肥料等の栄養分のみならず、耕耘、土質構造、灌排水にも同様の考え方をもつのである。

さて、次に地上の問題に論を移そう。まず農用地について、その地上を覆う天然及び人為の環境の問題がある。これは、その農用地の地球上の位置に関係するところが極めて大であるが、一おう自然的な制約以外の条件も考慮して、主としてわが国における農用地の問題として考察

を進めることとする。

第1には、その農用地の自然的環境である。温度、湿度、日照量、風向、降水量、気圧等、またその土地の傾斜度、周囲の天然資源の状況等、しかも一年の季節を通じての変化の及ぼす影響が考慮される。これらの条件によって、当該作目に対する統御の程度が異なる。特に北から南までの緯度的相違、裏日本表日本による降雪量をはじめ、初霜、晩霜等諸種の条件を考えて、いわゆる適地適作ということが当然に唱導される。

そこで、人為的にこれを統御するのに2段階あり、できるだけこれらの地上の自然的環境を費用に応じて統御するものとして、不完全な統御、これには諸種の段階があることはいふ迄もないが、その段階に応じて統御費を支払ってゆく。会計学上は、その費用が建物や構築物などは、減価償却費として期間費用の配分を行ない、材料費等々については当該年度のみ期間費用となる。さらに完全な地上の統御としては、日光、風雨等とすべて一たん断絶して、建物を築造して、その中で作目を栽培育成するものである。これは地上の自然的環境と隔絶して人為的環境を完全に近く創出することとなる。この場合には、第1の段階より遥かに多額の費用を要することが想定されるから、作目に限定のあることはいふまでもない。

この場合に農用地としての評価額は、第1の地上の統御の場合には、相当の影響力を保有することになり、第2の完全に近い統御の場合には、これらの自然的諸条件を隔絶する費用として問題になり、本来の位置、スペース、市場条件等によるものだけが作用する。

次に、このような不完全な統御や完全な統御を行なう段階が有ろうと無かろうと、もう一つの問題は、作目の選択と数量によって、農産物（収穫物）だけではなく、廃棄物、排泄物（尿、悪臭、音声等）を含めて、これらの処理をすることができるかどうか、という問題も考慮しなければならない。このようなマイナスの環境条件（諸種の公害問題も含めて）のみならず、逆に作目自体によってはプラスの面も考慮しうるであろう。このような、その農用地がその作目を栽培・育成することによって、その農用地の面積の地上、地下だけではなく、その周辺をとり巻く諸種の影響が考慮される。もちろん、このこと自体は、当該農用地の面積の上下のみではなく、他からの社会的影響の方が重要であることはいふまでもない。このことは、特に農用地に限定される訳ではないが、農用地をさらに細分すれば、この問題点はかなりの重要性を有することは疑いを入れない。

さて、以上は主として地力の特殊性を農用地の有する会計学上の問題として考察してきた。ここで、農用地に関する時価の問題について論ずべきであるが、大河原太郎によりすでに「土地評価」として、『体系農業百科事典』に収録された項目について冗長ではあるが、ひとまず概観しておきたい¹³⁾。

第1は、小作料評価について、(1)小作料の統制、(2)小作料決定土地調査、(3)小作料の決定、(4)小作料算定基準の段階を踏んで“地価評価”として、(1)自作収益価格……（農地法の買収価格）この買収価格は次式により算出されており、この式の統制小作料が前項

である。

$$\text{買収価格} = \frac{\text{統制小作料}(\text{小作料最高額} - \text{固定資産税})}{0.05} = \text{統制小作料} \times 11$$

なお、ちなみに地主側として

$$\text{地主採算価格} = \frac{\text{小作料} - \text{土地の負担する公租公課}}{\text{利子率}}$$

1963年度までの農地の固定資産税課税評準価額があり、企業利潤の欠除、家族労働費を都市均衡労賃で評価していない点が上法と異なる。(2) 売買時価修正による地価評価、1964年度から実施された固定資産税の評価基準であり、本節の冒頭に示したところである。すなわち、

$$\text{農地の固定資産税評価額} = \text{正常な売買時価} \times \text{修正比率} (55\%) \text{ となる}$$

55% という修正比率は、農地の平均 10 a 当り純収益額の限界収益額に対する割合であり、この基礎資料は農家経済調査 1 a 刻みの純収益の平均値で次式の通りである。

$$\text{農業純収益} = \text{農業粗収益} - (\text{農業経営費} + \text{家族労働費} + \text{資本利子} + \text{租税公課})$$

この場合の尊出の基礎資料は「農家経済調査」(田畑こみ)であって、「生産費調査」ではない。この当時は家族労働費の評価は、臨時雇用賃金に拠っていたが、昭和 52 年以降は、その農村の雇用賃金となり、農村のそれではなくなってしまった。この当時の平均規模としては 1.4 ha 程度が念頭におかれていた。ゆえに、大河内は「時価は限界農地純収益の資本還元値であるもので、農地の評価を(このような)平均農地純収益の資本還元値まで引下げるということにほかならない。したがって、時価を基準としてはいるが、時価主義によるものではなく、平均農地純収益尊出による 1 つの方法である」とする。なお、農地の個々の評価は各筆の田及畑の評価点数に拠り、その 1 点当りの価格に求められている。

なお、これ以外のものとして(3) 売買実例価格による地価評価——(相続税評価額)——さらに、(4) 農地統制価格による地価評価、があるが、これは臨時農地価格統制令によるものであった。

以上、要するに“適正なる時価”と称しても、調査あるいは法令執行上、理論的には必ずしも厳密性はなく、むしろその時々政策的意図が反映されることが多い。

時価はこの様な点から、現実に売買が行なわれるまでは、客観的な情報とはいえない。ゆえに、類地価格とか、近傍価格からその農用地の時価を類推しようとする。しかし、交通地位に関する立地論は農用地にとってはその影響は交通網の発達によって次第に薄らぎつつあるが、土地一般としては、いかなる純収益をあげうるかについて、何も農用地としてではなく、いかなる生産物であろうとその位置と広がりについては、最高の純収益が意図され、その点では、スペースとしての本質にもとづく Capital gain を潜在的に包含した農用地の評価が行なわれ

ても致し方がない。人為的なその用地をとりまく環境の変化は、現状がたとえ農用地であっても、そのことにかかわりなく、評価額自体を変えるであろう。その点において、農用地の評価の2重性あるいは2元性は、当然の帰結である。今日、未だ残存せる都市近傍の小作地の表面的な耕作権はその仮面をかむった残骸にすぎない。

- 8) 農林水産省の昭和62年度、「農畜産業用固定資産評価標準」, 2頁(昭和62年8月12日発行)。
1 農畜産業用固定資産の範囲として土地は前述の定義をあげ、また、暗渠、客土、作業道、配管設備、果樹だな、牧さく、サイロ、家畜ふん尿処理施設などの地上及び地下の建造物を構築物としており、

取得価額おおむね5万円以上のものとしている。

- 9) 嶋村剛雄編『体系会計諸則集』, 白桃書房, 127頁 昭54. 1。
10) 太田哲三『固定資産会計』, 「土地の上に設備された建物以外の建造物を総称して構築物という。(中略) これには土地に対する加工であって土地に混入され易いものである。」(54頁) 「土地に対して施した加工については問題となるものが多い。貯水池、沈澱池、護岸、突堤等の工作は特殊の目的を有するものであるから、土地とは区別して構築物として処理するのが当然である。道路、溝渠、グラウンド等についても同様である。しかし普通の土地として利用し得るだけの下水、通路、地上げ等の費用は土地自体の利用価値を高めるものとして土地の原価に加えられるのである。(中略) 土地が一つの用途から他の用途に転換されても、その価値を減じないもののみを以て土地の価額としなければならない。」(53頁)、太田哲三は「土地の本体は土壤の意味ではなく寧ろ地球上のスペースを代表するものであるというも敢て過言ではない。」とする。
11) W. A. PATON and A. C. LITTLETON "An Introduction to Corporate Accounting Standards" A. A. A 1955., Land and Wasting Assets, 90 p; 中島省吾訳『会社会計基準序説』森山書店, 昭和28年5月, 154頁参照。原文90頁下から2つめの文節、特に後段の訳は適切ではないので修正した。あえて、ここに原文をかゝけておく。

Under these circumstances an ideal accounting requires a separation of land cost into the portion — if any — assignable to residual land and the portion representing the cost of the elements to impairment or exhaustion and scheme of amortization applicable to the second portion. With such accounting in effect expenditures made to restore fertility become a part of land cost to be written off in their turn.

上述の英文で amortization を使用している。amortization は無形固定資産の償却用語あるいは年賦償還のために使用される場合もあるが、この場合はむしろ減耗償却の意である。

- 12) 金沢夏樹「土地と農業経営」, 『農業経営学の体系』(農業経営学講座1), 地球社, 103~116頁, 昭和53年7月
13) 大河原太一郎, 「土地評価」, 『体系農業百科事典 第V巻 農業経営』, 農政調査委員会刊, 1965年11月 48-1.2 153~159頁

4 結 言

農用地の評価については、まずこれを単に位置、空間、広がりとして本質的にみられるが、農用地としてこれを一おう用途を限ってみた場合に、農用地の地上、地下に及ぶ諸種の自然的、社会的諸条件を考慮しなければならない。特に、土地は非償却資産として取扱われるが、土地に対する加工、構築物(償却資産)との区分、また一般に地力と称せられる有機的あるいは無

阿部亮耳：農用地勘定について

機能的な部分の存在については、その減耗を認識する限りにおいては、償却資産として分離し、その補充ないし減耗自体を考えなければならない。この点は現実問題として現有の農用地の地力の測定が客観的に困難であるため放置されており、作目の収量を高める当期の費用として、肥料費等が認識測定されているにすぎない。

貸借対照表能力としての農用地勘定は通常は土地勘定として一おうの金額が表示されているにすぎず、原価とも時価ともいえない金額を確固たる何等かの理由も不明のままに記載されているのが通常である。収益価などは一つの計算方法たるにすぎず、純収益そのものは、作目一つをとっても時々刻々変動し、極めて客観性に乏しい。まして、農用地自体も、土地としての本質を一方では保有しており、自然社会的環境の変化によって急速なる騰落も避けられない。要するに時価も原価も根拠としては便宜上の金額であり所有者なり、売買双方当事者の主観的価値判断にもとづくところが多い。

以上、貸借対照表における農用地勘定ないし土地勘定の金額は情報としては極めて不鮮明であり、固定資産明細表ないし財産目録によって一筆ごとに、位置、面積、その他の自然的経済的社会的諸条件を克明に知悉しなければ、その意義は薄弱であり、特に土地勘定の金額を算入した諸種の財務諸表分析は、それだけの限定された意味しかないことを充分利害関係者は承知すべきである。なお、紙数の点で、未だ当然問題とすべき点が多々あるが、本稿ではこの程度に止めておくことにする。