

施設園芸経営の会計上の特質と諸問題

亀 谷 晃

1 は じ め に

施設園芸は他の農業部門ないし他の作目にくらべると幾つかの特質をもっている。いま、施設園芸と他部門・他作目との共通的性格を別とすれば、施設園芸の特質は、生産技術上の特質と市場経済的の特質に分けてみることができる。そして、これら特質が、施設園芸経営の会計上の特質ないし特殊の問題を生み出し、また逆にそれを規定しているとみることができる。

以下では、主として実態調査から得た結果にもとづき、施設園芸経営の会計上の特質と問題点を指摘し、若干の検討を加えてみることにする。

2 施設園芸経営の供用財・結果財の性格および生産期間と会計問題

(1) 施設園芸経営の供用財・結果財の性格と会計問題

施設園芸の施設の内容は多様である。一般的に、骨材と被覆材の種類によって、パイプハウス、鉄骨ハウス、ガラスハウスの三種に分類されているが、これらに種々の付帯設備たとえば暖冷房装置、水利用施設、換気扇、自動カーテン、各種作業機械などが加わる。いわば施設、装置、機械といった資本装備でかためられた資本集約的な経営形態をとることが、他の耕種作物や果樹の経営にくらべての相対的な特質ということになる。したがって、固定的、流動的な供用財の種類が多く、これら財にかかわる資産分類、資産評価、費用計算についての問題がでてくる。これらの問題は施設園芸経営の会計上の固有な問題ではないが、より重視されるという意味で指摘しておきたいのである。この点は、以下で順次述べられる問題についても同様のことがいえるが、ここであらかじめ断っておきたい。

供用財にかかわる一例として、被覆材を固定財とみるか、あるいは流動材とみるかの問題がある。被覆材はビニールなど合成樹脂材とガラスの二種類に分れるが、前者については、一年かぎりで費消される場合と二年以上にわたって使用される場合があり、後者は一般的に二年以上にわたって使用される場合がほとんどである。したがって、被覆材は使用される実態にそくし、流動財（流動資産）または固定財（固定資産）に分類されなければならない。そして、その資産評価やそれにかかわる費用計算（減価償却などの計算）方法も、このことを基礎として行なわれることになる。

供用財にかかわる問題として、さらに作物自体をあげることができる。施設園芸の作物は種類が多く、作付期間でみれば単年性の作目と永年性の作目に分けることができる。前者の例としては、キュウリ、トマト、ナス、ピーマン、イチゴ、メロン、セルリー、フキ、キノコ類や、そしてキク、カーネーションなどの単年性の花卉類をあげることができ、後者の例としては、温室ブドウ、ハウスミカンやバラなどの永年性の果樹、花卉類をあげることができる。これら施設園芸にかかわる単年性の作物ないし永年性の果樹・樹木の資産分類は、一般の露地栽培作物や果樹・緑用樹木に類して行なうことができる。そして、その資産評価や収益・費用計算（増殖や減価償却の計算）の方法も、一般の露地作物や果樹に適用されている方法にしたがうことになる。ただし、この場合、以下で述べる施設園芸特有の生産技術とそれが会計におよぼす影響について注意をはらう必要がある。

（２） 施設園芸経営の生産期間と会計年度および計算期間単位

施設園芸技術は作物の生育期間を自然の状態よりも抑制あるいは促制するものであり、施設園芸経営はこの技術を利用することによって、販売時期を調整し、作物の高い販売価格を実現し、もって高収益を実現することを目的としている。この点から、施設園芸経営の会計上の期間にかかわる問題として次の二つが指摘できる。

第一は、一会計年度の期首・期末の設定にかかわる問題である。施設園芸経営の会計年度については、露地作物や一般果樹とは異なる、それに適合した期首・期末の設定が必要とされる場合が多い。一定の栽培型をもつ施設園芸専作経営ならば、それに適合した独自の会計年度を設定し期首・期末を定めればよいことになる。しかし、施設園芸部門と他作目部門との複合経営や複合栽培型をもつ施設園芸経営では、会計年度の設定には工夫を必要とし、そして、そのことに対応して、資産評価（立毛などの評価）や収益・費用計算（精算状況など）についても工夫を要する問題が発生する。なお、この会計年度のとり方は税務会計年度や標準会計年度との関係もあり、いずれの会計年度にしたがうかによっても、資産評価や収益・費用計算上、同種の問題が発生する。

第二は、施設園芸作物の連続生産性と短期価格変動性に対応するために必要とされる経営管理上の計算期間単位の設定にかかわる問題である。施設園芸経営は一定の栽培型の下に、特定の作物が数ヶ月にわたって栽培、生産され、日々、週々、月々の価格変動が激しく、一つには、実際の経営管理上において月毎の損益把握が必要とされる状態にきていること、二つには、このこととも関係するが、適正な生産期間を決定してゆく、つまり、損益分岐栽培期間（生産物価格が上昇すれば栽培期間が一般に長くなる）を決定してゆく上でも、経営計算の単位期間を細かく設定してゆく必要がでてきている。ただし、この単位計算期間の設定は会計年度の期首・期末の設定とは直接的には無関係であるが、間接的にはかわりをもつであろう。

3 施設園芸における地力と地代の会計問題—忌地現象を中心として—

施設園芸では同種作物を毎年連続的に栽培すると、地力の減退、病虫害の発生がひんぱんになってくる。いわゆる連作障害による忌地現象である。一般的にみて忌地の原因はまだつまびらかにされていなく、作物の種類によって現われ方が異なり、作付体系や土地利用と関連をもっている¹⁾。施設園芸ではこの現象をさける、あるいは改善する対策として、土壤の消毒、土壤（培土）の取替え、栽培地の移転などがとられる。これらをめぐる会計問題は施設園芸独自の会計問題ともいってよく、農業会計問題領域に新分野を付加するものであろう。ここでは、高密度な連作にともなう地力の減退を会計上いかに評価するかの問題をとりあげるが、第一に、地力の資産的評価と地力減耗の評価問題を、第二に、この問題とも関係する施設園芸地代と地力の性格と評価の問題に言及したい。

(1) 施設園芸経営における地力減退（忌地）の評価

1) 地力資産と減価償却

従来、経済学においては、土地は不可滅的な財として取扱われ、経営学あるいは会計学においても、土地は減価せざる固定財（固定資産）として取扱われてきた。農業会計においても然りである。この通説にしたがう限り、地力減耗は経済学、経営学、会計学において対象外の問題だということになる。というより、地力減耗が広く一般的問題化することがなかったから、問題としてとりあげるに至らなかったとみられる。しかし、今日の施設園芸あるいは一般的栽培における地力減耗の問題は看過できぬものになってきている。

ところで、従来農業にかかわる技術学や経済学、経営学では、「土地豊沃度」ないし「地力」なる概念を重視し、農業生産の維持、発展の要としてきた。そして「土地豊沃度」ないし「地力差」によって「豊沃度地代」ないし「差額地代」の一面を説明してきた。これらのことは地力の維持、増強というプラス面に注目してきたということの意味する²⁾。しかし、その反面である地力の減耗というマイナス面に目をむけることがあまりなかったように思われる。歴史的には地力減耗の問題は、例えば、原始的な焼畑農業、アメリカの開拓時代の地力略奪的農業、古くは、古代メソポタミヤ農業の塩基堆積による没落など、大きな問題をはらむものであった。そのことは、ここでの直接的問題ではないので深く立ち入ることはしないが、地力の減耗というマイナス面を経済学や経営学、はたまた会計学でいかに取り扱うかは、今日の新しい課題である。

さて、地力減耗の問題は基本的には「農地」の経済的、あるいは、経営的、会計的性格や、その価値評価方法にかかわる問題である。この問題を全般的に解明することは重要だが、ここでは本旨ではないので割愛、省略して、結論だけを述べよう。「農地」は基盤部分と耕土部分の二層からなる。前者の上層に後者が存在するのである。そして、耕土部分は「土壤」からな

る。下層の基盤部分（底土）は不可減的であり，上層の耕土部分（上土）たる土壤は地力という面で可減性をもっている，と考えることは妥当であろう。そして，この可減的な地力をもつ土壤は，作物の栽培によって，一端地力を減耗するが，反面栽培方法，土壤管理や自然力によって地力が恢復される。地力の減耗（マイナス）＝恢復（プラス）という循環である。この循環のバランスが比較的短期にとれているときは，地力減耗の問題は表面化しない。しかし，この循環バランスが連作などの障害によって崩れる時に，地力減耗の問題が発生する。施設園芸における地力減耗（忌地現象）はまさにこの問題である。

では，この地力減耗を会計上どのように評価するか。これがここでの解答すべき問題である。試論だが次のように考えることが一つの方法である。上土たる土壤のもつ地力を一種の償却資産とみなし，地力の減耗を減価償却する方法である。この反面，地力の恢復，増加は一種の増殖とみなすのである。そして，この場合，底土たる基盤部分はもちろん不可減的な非償却資産として取扱うのである。このような考え方に立脚するとしても，地力減耗を減価償却として評定するには，次のような問題が解決されなければならない。

- ① 底土（基盤部分）と上土（耕土部分）を固定資産としてどのように分割し，そして評価するか，あるいは，農地の評価額を底土と上土にいかに関割するか。
- ② 上土たる土壤にふくまれる地力をどのように評価するか，上土の評価額と地力の評価額を同一のものとみなすかどうか。
- ③ 地力の評価額が与えられたとしても，地力の減耗つまり地力の減価償却の計算に必要な償却期間をどう定めるか。

さて，①②③の問題を正攻法によって解答することは抽象的，理論的には可能かもしれない。例えば，簡単化して述べると，地力ゼロの土地価格を想定し，これを基準とすることによって，底土価格や上土価格を評定してゆくやり方である。ただし，この評定法は，地力ゼロの土地の実在性やその他の複雑な要因のため操作性（実際への適用性）が極めて小さいと考えられる。

そこで，施設園芸の実際にそくし二つの地力償却の計算方法を例示しておきたい。第一のものを「培土償却法」，第二のものを「施設園芸地代法」と仮称しておこう。本項では，培土償却法を，次項で施設園芸地代法をとりあげ説明することにする。

2) 培土償却法

施設園芸の施設内の土壤は，地力の維持や増進のため改良されることが多く，その手段として，培土（一種の客土）や土壤改良剤の施用，土壤の消毒，休閑（一時的に湛水化など），また，地力減耗した土地から新らしい土地へと施設の移転が行なわれたりする。いずれも，地力の減耗を前提とし地力恢復には費用や時間がかかることを示している。そこで，培土の場合を例にとって地力償却を説明しよう。まず，具体的に明確な培土費用およびその類似的な費用を

地力形成費用とみて、これを地力資産の評価額とみなす。そして、培土などの取替期間を償却期間とみなし、地力償却額を計算してゆく方法である。この方法を「培土償却法」と呼んでおこう。この方法は「土地の付帯設備」や「客土」などの固定資産に適用される減価償却法の考え方と類似的である。なお、地力資産はこれら固定資産と同様に準地代を機能的分配分として受取ることになる。

なお、上記のことからんで、ここで次のことを念のため付記しておこう。

- ① この培土償却法をとる場合、培土は固定償却資産になるので、会計上は土地資産勘定には分類されない。ただし、一般的に、地力を土地にふくめない取扱いが農業会計上問題が残る。
- ② 一般作物にみられるごとく、地力の減耗と恢復が速かに循環する場合は、地力資産である土壌の地力償却と地力増殖が短時間に行なわれバランスするので、一会計年度内では地力資産の価値変化はないものとして取扱うのである。
- ③ 施肥等は、作物育成用（直接的施肥）と地力維持用（間接的施肥）に分けてみる必要があり、間接的な地力維持用施肥費用は地力増殖として評価計上される性格をもつ。しかし、上記 ② でみたごとく、償却・増殖の地力資産バランスを考えると、間接的な地力維持用施肥費用を直接的施肥費用と同様に扱っても計算上は同じことで、不都合は生じないことになる。
- ④ 地力の減耗は地力資産の償却として費用化できる方法を示したが、地力減耗は往々、生産物の収量低下や品質低下を来すが、これは土壌の一種の稼動劣性とみることができ、収益面での問題である。したがって、地力減耗は費用面と収益面の両面に影響をおよぼすのであって、会計上は、費用面では地力資産の減価として、収益面では収益減として示されることになるのである。前者については前述したが、後者についてはここでは説明を必要としないであろう。

（２）施設園芸の地代と地力の評価

施設園芸用地として土地が賃貸されることがある。それが数多くみられる一般的な現象であるか、数少い特異な現象であるかは、施設園芸経営の栽培方法やそれがおかれた地域の状況によって異なる。賃貸が行なわれる典型的な例は、忌地現象をさけるための用地移転である。例えば、高知県のある施設園芸主産地では施設園芸用地の賃貸が広範にみられる。施設園芸用地の賃貸は、施設園芸の拡大による用地拡大需要と連作による忌地つまり地力減耗による用地代替需要によってひき起されてきた。施設園芸用地の忌地化とその恢復のサイクルは作物の種類およびその栽培型によって異なるが、栽培年数と同年数の恢復期間を必要とするなら、作付周期は少なくとも栽培年数の二倍の年数（栽培期間をふくむ）にわたるものとなろう。したがって、施設園芸用地は実栽培面積の少なくとも二倍以上なければ永続的な経営ができないことに

なる。耕地所有規模に対し相対的に施設園芸経営規模の大きい経営では施設園芸用地を他経営からの借入れによって確保しようとするのである。そこに施設園芸地代が発生する。このような例は露地栽培の茄子科作物（ナス、トマト、タバコ作）などにおいてもみることができる。

施設園芸地代の内容はいかなるものであろうか。また、地代水準はいかにして決まるものなのであろうか。そして、これらは地力の評価や地力減耗の評価といかなる関係をもつものであろうか。

まず、施設園芸用地の地代の内容からみてみよう。それは普通作目用地（稲作、露地野菜など）の地代と異なる内容をもっている。異なる点は、忌地化にともなう地力減耗の補償費用を地代内容としてもつということであろう。したがって、普通作目栽培の地代にくらべ施設園芸の地代は少くとも地力減耗の補償費用分だけ多くなる。地力減耗を先述したごとく地力資産の償却とみれば、この追加地代分は地力資産に帰属する準地代であり、準地代の中に地力償却費がふくまれることになる。

ところで、施設園芸用地の地代水準はいかにして決まるのであろうか。そして、その中で地力資産の準地代の水準、はたまた地力償却費の評価水準がいかにして決まっているのであろうか。この問題について、ここで簡単に解答をだすことはできないが、一つの考えを示しておこう。施設園芸地代は基本的には、用地賃借の需給関係によって決まるが、供給側（貸手側）としては水稻作などから得られる機会地代や機会所得に地力減耗分をプラスしたものを供給地代として最低限要求しようし、需要側（借手側）は施設園芸から得られる残余として計算される地代部分（収益地代）を最高限として実際の地代の支払いに応ずることができる。したがって、施設園芸地代は地力減耗保障費をふくむ「機会地代」と「収益地代」の間で決ることになる。ただし、このことには施設園芸が水稻作等より収益性ないし経済性が高いことが前提になっている。事実、施設園芸の土地収益力が他作目に比し高いことは実証的に確認できる。

さて、施設園芸用地のうちの地力資産の評価やそれにかかわる準地代や償却費の水準を把握する方法として、この地代水準決定のメカニズムの中でとらえることが考えられる。これが「施設園芸地代法」である。しかし、それには綿密な実態調査とその分析に基づく詳細な検討が必要であり、現在までのところ問題点が多く、その最終的結論を得るまでに至っていないので、解答を保留しておきたい³⁾。

1) この点は次のものによる。

農政調査委員会『体系農業百科事典』第Ⅴ巻、「用語解」。

2) 「地力、なる概念を規定することは、ここでは困難であるが、学説史的には、チューネン以来の一つの伝統的概念がある。それは、豊沃度を収穫力と同一視し、豊沃度を地力と肥力の統合概念としている。この場合、肥力は作物の養分であり、地力は土地に固定した性格で直接作物に吸収されるような性格のものではない。

この点については、たとえば次のものを参照。

農政調査委員会『前掲書』「45 土地豊沃度」、144～147頁。

加用信文『農業経済の理論的考察』「I 農業における土地の経済的意義」, 御茶の水書房, 1965年。
小倉武一, 大内 力監修『日本の地力』「第1章 地力の概念とその意義」, 「第4章 地力培養技術の農業経営からの検討」, 御茶の水書房, 1976年。

3) この点につき, 次のことを付記しておきたい。

地力培養効果は収益増大効果として把握されることにかんがみ, 地力減耗効果は収益減少効果として把握できることになる。この点からいえば, 地力減耗にともなう年々の土地収益減少を資本還元した額を地力の全償却額とみなす考え方もできる。

地力培養効果については, たとえば次のものを参照。

小倉, 大内監修『前掲書』「第4章」。

4 施設園芸経営と税務問題

施設園芸経営にかかわる税金は, 施設に対する固定資産税と所得に対する個人所得税（個人経営）ないし法人所得税（農事組合法人など）である。

（1）固定資産税

施設園芸経営の保有する施設は固定資産税の課税対象になる可能性をもっているが, 実際的には, 市町村によって課税対象としていているところと, そうでないところがある。しかも, 課税対象とされる施設は一定基準以上の構築法をとっているものであり, 施設一般すべてが課税対象となるわけではない。通常, 施設の基礎がコンクリート構造になっているものが固定資産税の対象となっている。

（2）所得税

施設園芸経営の所得については, 所得税の課税対象となることは無論である。個人経営の場合には特に説明する必要がないので省略し, 法人経営（協業経営）の実態について問題点を指摘しておこう。施設園芸の協業経営は農家組合法人などの法人形態をとっているが, この法人所得はもちろん所得税の課税対象である。経営体として, 経営運営方法として, 法人形態つまり協業経営方式が名実ともにとられている施設園芸経営の場合, 一面では, 参加農家に地代, 賃金・給料, 配当金などとして分配される個人所得については, むろん個人所得税の対象となり, 他面では, 法人自体残余として残る利益については法人所得税の対象となる。これに対し, 表面上は法人形態をとるが, 実際上はアパート方式とよばれる個人経営集合形態をとる場合は, 法人の役割は施設全体の共通管理と共同借入資金の償還業務が中心で, 法人自体の生産活動はなく, したがって, 収益をあげないので法人所得は発生しない。発生するのはアパート住人の個人所得のみである。このようなアパート方式を税務当局は実際の課税上認知している。このように, 制度としての農家組合法人形態とアパート方式形態という現実形態の間に矛盾, 乖離がみられるが, 制度上の見解, この場合は, 農政上と税務上の見解, を整理, 統一してゆく必要がありはしまいかということが指摘できる。

5 施設園芸経営の販売形態と損益計算および原価計算

個人経営であれ協業経営であれ、施設園芸経営の生産物は市場に販売されるが、その販売形態を質的に大別すると、生産者自身が販売する自家販売型と共販等の委託販売型の二つに分けられる。これは他の農産物についても同様であって、以下で述べることも施設園芸独自の問題ではないが、共通的に重要な問題であるので検討を加えておきたい。さて、問題は、施設園芸経営の範囲として、ここでは特に、その会計上の範囲として、生産プロセス、販売プロセスのうちどこまでの範囲をとるかということである。この範囲の定め方によって、会計上、とくに、損益計算上、原価計算上の内容がちがってくる。

自家販売型では生産物の販売までを経営活動の範囲とする、と定義しておけば問題が生じないので、これ以上の説明は省略する。問題は委託販売型の場合である。委託販売型の場合、経営活動ないし会計上の範囲のとり方について二つの方法がある。一つは、販売委託する前までの範囲をとる方法であり、これを「生産範囲方法」とよんでおこう。他は、販売委託プロセスをふくむ範囲をとる方法であり、これを「生産・販売範囲方法」とよんでおこう。二つの方法の間で、損益計算の内容、原価計算（総原価）の内容が異なってくるのは当然である。この問題は、損益計算上における発生主義・実現主義という会計上の概念とは別の問題であることを念のため、付記しておこう。さて、二つの方法の会計上におよぼす主な違いについてみると、

① 生産物販売価格……第一方法（生産範囲方法）では農家手取り価格、第二方法（生産・販売範囲方法）では市場価格となる。

② 費用……第一方法では生産関係費用のみ、第二方法では生産関係費用と販売関係費用（選果代、包装代、運賃、販売手数料など）をふくむことになる。

以上の二点を指摘したが、これにより二方法の会計上に表われる相違点についてみてみよう。まず、損益計算上では、第一の方法では第二の方法にくらべ、収益、損失（費用）両面で販売プロセス損益が圧縮された計上額となる。つまり、両方法間で損益規模が異なってくる。ただし、純利益（ないし純損失）は通常両方法とも同額となる。原価計算上では、第一方法では生産原価のみが、第二方法では総原価（生産原価プラス販売原価）の計算が可能となる。なお、ここで上記の損益計算および原価計算にかかわる参考事項として次のことを付記しておこう。損益計算書原則三F（販売費・一般管理費の計上）には「販売費及び一般管理費は、適当な科目に分類して営業損益計算の区分に記載し、これを売上原価及び期末たな卸高に算入してはならない」と示している。これは販売費及び一般管理費をプロダクト・コストとして処理することを禁じた意味であり、会計慣行である。このことは農業会計上でも、販売過程ないし販売費用を取扱う場合、留意すべき点である。

さて、第一、第二のいずれの方法が望ましいかは、最終的には経営主体の判断、選択にまか

さるべき問題であるが、次の点よりみて第二方法が優利である。① 経営活動の全体的な評価からみて、生産・販売活動の両面をふくんで全体で把握することがよい。② 自家販売型と委託販売型との会計上の範囲の整合性を保つためにも第二の方法がよい。

ところで、現実を調査してみた場合、委託販売型経営で、第一の方法をとるもの、第二の方法をとるものがみられ、地域によって異なる方法をとっていることは興味あるところである。青申等において、税務当局や農協等の機関においても、統一した考え方をとっていないのが現状である。

(本稿は、昭和54・55年度文部省科学研究費による研究成果の一部である。)