

## 林業経営の物価変動会計に関する研究

### ——「収支計算法」の検討——

栗村 哲象\*

昭和53年8月31日受付

## Studies on Forestry Accounting in Price Level Changes

### ——Investigation of Earning and Outlay Calculation Method——

Tetsuzo KURIMURA

The results obtained by this investigation on "Earning and Outlay Calculation Method" ("Geldmässig bestimmte Rechnung" based on "Einnahmen und Ausgabenrechnung") are as follows:

1. This accounting method is a very peculiar and non-generalized accounting method to be applied only to the sustained yield forest management of strict simple reproduction. In this method, all accrued costs in a fixed period (one year) are considered as periodic costs, even if in the case of expansive afforestation carried out by conversion of tree species, or, identically, any cost of reforestation and tending costs are not considered as capital expenditure. And all realized revenues in the period are considered as periodic revenue, even if in the case of final cutting in a smaller quantity of volume than standard (prearranged) quantity. Therefore, correct profit in forest management can not be calculated except in the case of strict simple reproduction.

2. Generalized forestry accounting method ought to be in accordance with the principle of matching cost with revenue, especially matching as cost-accounting. That is, all costs of reforestation and tending costs ought to be dealt with as capital expenditure. Only by this accounting method, can correct profit be calculated either in expanded reproduction or in reproduction on a regressive scale in forest management.

### 結 言

物価の一方的な上昇の下における林業生産の超長期性は立木資産会計（林業会計）をして物価変動会計の導入を殊の他必要ならしめることは明らかである。

物価変動会計とは一般に貨幣価値変動会計とも言われるように、或一定時点における貨幣購買力尺度でもって取得原価数値を統一的に修正せんとする会計であり、それ故それは購買力変動会計とも言われ、また取得原価数値を一般物価水準変動分だけ、その変動指数によって修

\*鳥取大学農学部林学科林業経済学研究室

*Department of Forestry, Faculty of Agriculture, Tottori University*

正するところから、一般物価水準変動会計とも言われる。このことから、物価変動会計は伝統的な取得原価主義会計に対して修正原価主義会計であるとも言われる。

このような貨幣の一般購買力としての貨幣価値の変動を取扱う従来の物価変動会計に対して、非貨幣資産について個別物価指数を用いて個別物価の変動分の修正を行わんとする会計もまた、物価変動会計の1つである。このように一般企業会計において物価変動の影響を除去して真正の利益を算出するための会計方法が鋭意追求されつつある<sup>1,2)</sup>。本来的に物価変動を考慮せざるを得ない運命にある林業会計において、物価変動の影響を回避することの可能性が期待されると見られる1つの方法として、ここに「収支計算法」と名付けるべき会計方法を見出すことが出来ると思う。

ここに「収支計算法」と言うのは Ernst Walb, Erich Kosiol などのとなえる“貨幣計算を主体とする収支計算的思考”に影響を受けていると見られる林業会計の方法論である。その方法にあつてはすべての費用を期間費用とし、実現せる期間収益に対応せしめて期間利益を算出せんとするのであるから、一見した限りでは物価変動の影響を受けることの全くない方法であり好ましい会計であると言うことが出来るように見えるのである。

このような方法が林業経営において問題なく“一般的に”成立するならば、事は極めて簡単であるが、しかし、“収支計算としての会計構造”についても各種の問題点があることも従来から指摘されている<sup>3,4)</sup>。そのような問題点をどのように解消せんとするのか極めて注目すべきものがあると言うことが出来る。

さて、我国では林業会計の研究はごく最近まで世界的にみても極めて盛んであったと言うことが出来る。特に昭和30年代後半より昭和50年に至る間にあたかも櫛の歯を引くように次々と論攻が発表され、それぞれ多くの論者によって林業会計の諸方法が提案されたのである。昭和50年代に入った現在では研究成果の出現は一段落ついたかの如き状況であるが、これら一連の諸論攻の最後を飾ることになったのが、本稿で研究の対象とせんとするところのいわば「収支計算法」とも名付けるべき論攻<sup>5)</sup>である。その後、この説はあたかも一般に承認され、見方によっては通説の1つとして成立したと見られるに至ったとも解釈されるべき現象も確かに現れている。しかしながら果たしてその理論構成は充分になされているであろうか。筆者の見るところ、残念ながらその詳細な検討はいまだ充分には行われていないとさえ思われるのである。

今までに提案された諸方法を比較し、それぞれの特色・長短を明らかにすることは今後なされるべき課題であろう。が、そのために先ず本稿ではこの通説としての(特定個人でなく)「収支計算法」のもつ論理性を仔細に検討し、果たして同法の目指したように「従来の林業損益計算論の再点検の上に異なる林業損益計算論への再編の原理が提言されたもの」となっているのかどうか、その原理が「従来の多くの林業損益計算論に見られた森林経理学との非論理的な融合を整理したもの」となっているのかどうかを検討することが必要である。このことよって何よりも今後の林業会計学研究に資することをば本稿は目的とするものに他ならないのである。

より正しい合理的な林業会計理論確立のために、本稿における「収支計算法」の理解とその検討の結果が果たして当を得たものかどうかにつき、諸賢の忌憚なき御批判を賜るならば真に幸甚である。

#### 考察の対象と方法

まず初めに本稿における考察の対象となるべきは「収支計算法」とも言うべき林業会計の方法論であり、考察の方法としては主として理論的方法に重きをおき応用的もしくは実際の面については最小限にとどめることとする。さて、「収支計算法」の骨子を初めに極めて簡単に要約してみれば次の通りである。

まず基本的視点としては、「収支計算法」にあつては、従来の林業会計論の多くは物量的な森林経理(保統概念)を基軸として構成されているとし、またそれ故物量それ自体の維持が基本命題となっており、物量のなかに貨幣が埋没されている体系であると見る。そしてそこでは林業損益計算論と森林経理学との非論理的な融合が見られるが故に、物量と貨幣との関連を明確に峻別し、林業損益計算と森林経理との論理的な分離によって貨幣概念を基礎とした林業損益計算原理を示す必要があるとするものである。

次に維持すべき資本については、従来の多くの林業損益計算においては維持すべき資本の概念として物としての実体資本が指定されているとし、そこに矛盾があるが故にそれは否定されるべきであり、新たに貨幣資本としての実体資本を指定するべきとする(ただしその具体的な詳細は説明されていない)。

次に収益の認識について。収益の認識基準としては販売基準による実現主義を適用すべきであるとした。すなわち従来の林業会計のほとんどの諸論の如く成長価を期間収益として計上することはしないのである。そしてた

だ売上げた額だけを期間収益に計上せんとするのである。

費用の認識について。費用の認識基準として発生主義を適用する。すなわち造林費や保育費用等はすべて期間費用とする。

収益と費用の対応関係については、収益と費用とは個別的・直接的な対応、すなわち価値の創造と消滅との対応をなすのではなく、期間的対応をのみなすものとしている。換言すれば収益と費用との価値関係に基づく質的な対応を否定し、相互に無縁独立の収益の流れと費用の流れとが単に期間概念を媒体として機械的に結節するものとしている。それはいわゆる対応概念ではなく単なる対照或は対比という概念だとしている。

林業損益計算構造について。林業損益計算の構造は収支計算を母体とした貨幣計算と規定した。

以上が「収支計算法」として展開されているところの林業損益計算法の極めて簡単な要約である。かかる方法は果たして新たに理論的にも確立したものとすることが出来、また実際的にも難なく通用し得るものであろうか。

この方法は如何なる問題点をも内包していないのであろうか。次に詳細に検討してみたいと考える。

## 考 察

### (1)問題点Ⅰ — 収益と費用との対応関係について —

「収支計算法」の特色(柱)の1つとして林業経営における収益と費用とは生産物の生産(造林)と販売(伐採)の個別的直接的対応すなわち、収益と費用との価値関係に基づく質的な関連とこれに基づく量的な関連を否定したと言う点があげられる。

この点は一般にいわれる費用収益対応の原則における2つの対応関係すなわち個別的対応(原価計算的対応、プロダクト的対応)と期間的対応(財務会計的対応、ピリオド的対応)のうち、「収支計算法」にあつては前者の対応の存在を否定し、すべての費用についてもつぱら後者の対応関係をのみ認めることを意味するであろう。一般論からすればこの原則における対応関係はこのように一応2つに分けられているけれども、しかし両者は二者択一の関係にあるのではない。と言うのは例えば収益・費用の主体をなすところの売上高と売上原価の対応は個別的対応関係の一種である<sup>6)</sup>とされており、この関係は期間的対応関係の中に繰り込まれているからである。すなわち両者は密接不離の関係にあるのである。

それ故、一般に「費用収益の対応は期間的対応と見るのが本質的である<sup>7)</sup>とされながら、「原価配分の原則によって決定された期間費用は一期間の収益を生み出すた

めに行われた企業の努力を示すものであり、企業が生み出した成果としての期間収益に対応され、こうした費用と収益との期間的対応によって企業の経営成果が正当に確定されることになる。ここに費用収益対応の原則の重要性が認められる<sup>8)</sup>としている。すなわち、期間収益たる売上高に対する期間費用たる売上原価についてみると、その売上高とは無関連のものとしての売上原価が期間費用となるのではなく、その売上高を生み出す基となった売上原価が期間費用となるのである。これは正に期間的対応に組み込まれた個別的対応に他ならない。かくて個別的対応関係と期間的対応関係は密接不離な関係にあることは明白である。

それにもかかわらず「収支計算法」にあつてはこの通説に反して「おのおの無縁独立な収益の流れと費用の流れとが、単に期間概念を媒体として機械的に結節するもので、収益と費用との価値関係に基づく質的な対応が否定されたことを意味する<sup>9)</sup>ものとしている。これは一般の費用収益対応の原則の通常解釈でないことは明らかである。一般に期間的収益費用の対応と言われるものは、「価値概念を中心とした価値の創造と消滅との対応にもとづいている」のであつて、「収支計算法」の如く「期間帰属を課せられた収益と費用とがその期間内において、それぞれ無縁独立の系統のものとして存在し、それぞれ独自の計算基準に基づいて相互に関連なく把握される<sup>5)</sup>と言うものでは決してないのである。

林業損益計算においては何故このようなそれぞれ無縁独立の収益と費用の対応から真正の利益が算出出来るのかが説明されなければならない。それは「収支計算法」の新たな解釈もしくは理論構成だとしても、この点について充分説得力を持つものでなければならず、そこには論理的矛盾が見出されないものでなければならぬであろう。このことについては多少の重複をいとわず次について検討したいと考える。

すでに見たように、林業経営(立木生産経営)の1会計期間における収益(期間収益)には1会計期間において売上げられた立木の販売高(実現収益)と、未実現収益としての1会計期間における未販売立木の成長価(増価)とがあるが、財務会計の対象となるのは前者である。

一方において林業経営の費用には1会計期間に売上げられた立木の育成原価(すなわち立木の売上原価であり、期間費用となる)と、立木成長価の原因となった(献貢した)と考えられる1会計期間当たりの育成原価の費用化部分とがあるが、財務会計の対象となるのは前者である。

さて、このような財務会計の対象となる期間収益とその期間費用とから財務会計上の期間利益が算出される。この場合は費用と収益が期間的に対応関係にあると一般に言われるのである。

また上の場合、立木育成原価は立木販売高と言う収益を生み出すために直接貢献したもとの消費価値としての費用であり、原価と収益が因果の関係にある。この関係は立木と言う生産物を媒介とする原価計算的対応もしくは個別的対応の関係と言われる。従ってこの場合は期間的対応と個別的対応が完全に合致していることになる。ところが、期間費用の中に含まれる費用には、売上げられた立木の育成原価の他に、簡単にはその原価に配賦出来ないような費用（例えば一般に言われる中性費用に属する費用など）があると、期間的対応部分と個別的対応部分とが完全には一致しなくなる。つまり期間費用の中にはそこで主要なウエイトを持つところの個別的対応関係にあるもの（売上原価）と附随的なウエイトしか持たぬ非個別的対応関係にあるもの（中性費用など）とがあることになる。

この関係を更に明確にするならば、実現した収益が期間的に限定され、その期間収益と個別的対応関係にある費用が選び出されて、期間費用の主要部分を構成（これが本来的なものである）し、更に個別的対応関係を明確に把握しがたいところの期間的に限定された費用が残余の期間費用となるのである。

それ故「収益」と「費用の主要部分」との間には期間的対応関係と個別的対応関係とが密接不可分のものとして有ると言わねばならない。ところがもしも、育林経営の会計において「収支計算法」のようにこの個別的対応関係を認めず、収益の流れと費用の流れとは無縁独立な流れであるとし価値関係にもとづく質的及量的関連もないものとみなして、期間的対応関係によってのみ収益・費用が捕捉されるとなれば如何なる結果となるであろうか。その場合、同法では収益を実現収益に限定されているから、収益は一般の方法と比較して不変であるが、費用は大いに変わり得る。すなわち、期間内に発生したすべての費用が期間費用となることになるのであるから、たとえば林種転換を行い或は造林面積を拡大したときは不当に大きな費用となって利益は過小となり、逆に、造林面積を縮小した時は不当に過小の費用となって利益は過大となる。これは正に会計機能の末だ充分ならざることを直さいに意味するであろう。

それでは何故「収支計算法」はこのような結果を招来する計算法に甘んずることとなったのであろうか。その

原因としては費用と収益の対応における個別的対応の理解そのものに在ると考えられるのである。すなわち「収支計算法」にあつては、一定期間における造林作業と保育作業について、その一定期間における「成長量の増大」に対して直接的・個別的な対応関係を否定し、このことから直ちに一般的に収益と費用とは価値概念に基づく対応や、金額的な対応もないと結論づけられているが、ここに問題があると考えられる。たしかに一定期間の造林作業（造林費）や保育作業（保育費）は同じ一定期間中の成長量（成長価）とは直接的な関係は有しないと言うべきであるが、そのことから直ちに期間収益と期間費用の個別的対応の関係およびその存在そのものをすべて否定することは極めて早計である。そもそも「費用収益の期間的対応や個別的対応」と言われるものにあつては、既に見たように、その期間収益なるものは一定期間の生産額（成長価）でなく、一定期間において実現した売上収益（立木売上高）であり、その実体をなす収穫林木は数十年の成長量の累積によるものであつて、またその費用はその収益を生み出すために直接貢献し消費された価値（当該育成原価＝売上原価）の累計額を意味しているのであつて、決して今後将来にわたって育成せんとする林分もしくは育成中の他の林分のための一定期間の造林費や保育費などをもって個別的対応なき期間的費用とするべきものではないはずである。又「収支計算法」における期間収益なるものの理解にも問題があるように見られる。一般の理解としては「一定期間の収益の大きさは当該期間に実現した収益を確認することによって決定する<sup>7)</sup>ものである。

実現した収益とはもとより売上収益のことであつて、生産過程に発生した収益ではない。ここにおける収益の認識は販売基準によるのであつて決して生産基準や工事進行基準によるのではない。

一定期間（1会計期間で1年とする）以上にわたる生産期間（ここでは例えば2年とする）を要するところの林業以外の或る生産物についてみると、それが契約によって生産されるもの以外にあつては、その売上高たる期間収益は当然その生産期間（2年）を通じて積算された生産原価を売上原価とする売上高とならざるを得ないのである。更に生産期間が一定期間（1年）以内の一般の生産物にあつても、期首に仕掛品であつたものが期間（1年）内に完成し売上げられて期間収益となることも多く、従つて期間内に生産が始められて期間内に完成し売上げられたもののみが期間収益となるのではない。同様に林業経営においても、それが保続経営であつたと間断

経営であろうと、その期間収益とは、一定期間（1年）において生産されたいわば生長量にもとづく生長価ではなく、長期間にわたって生産された林木（いわば仕掛品）が一定期間（1年）に完成成熟して収穫され売上げられ実現した収益のみ意味するものなのである。（そしてその売上げられた林木の多年にわたる育成原価（修正原価もしくは再調達原価）が売上原価と言う費用となってその期間収益に直接的・個別的に対応するのである。）

「収支計算法」はこのように、一般に見られる期間収益の実態とその概念をばさて置いて、考察の過程において期間収益をば「収支計算法」自らがその基礎としたところの「販売基準による収益」から、無意識のうちに何時の間にか「成長基準による収益」に肩がわりされてしまったのではないかと思われる。すなわち、保続経営についてはその期間収益を「成長価」とし、期間費用をば一定期間（1年間）における各林分の造林費や保育費の総計とし、この期間収益と期間費用には、造林作業と保育作業の分析の結果から、直接的個別的対応はないとし（これは当然のことでこの点は正しいが）、また他方において間断経営は損益計算理論の対象になり得ないとして切捨て、結局のところ期間収益と期間費用とは直接的個別的対応なしとし単なる期間的対比のみと断定されることになってしまったようである。

この間の事情を原文によって手短かにフォローしてみよう。期間収益については次のように言われている。「私は成長量を収益として認識する見解に対しては否定的である。別言すれば伐採され売上げられたものを収益として容認する立場をとる。この見解をとるに至った基本的な思考の一つとして林業損益計算といえども収支計算を土台とした貨幣計算であると言うことによる<sup>8)</sup>とされ、成長価でなく実現収益計上の立場をとられた（これは筆者の立場と同じである）。このことは何回も明言されている。

一方、期間費用については費用収益の対応に関連して次の如く言われている。「直接的・個別的対応といっても、超期間的な条件のもとにおけるそれではなくて期間による限定をうけたそれである」「ある期間において実施された造林作業、保育作業が、当該期間における収益—成長量—とどのような対応関係にあるかと言うことが問題となるのである<sup>9)</sup>」当期において支出せられたる造林費や保育費は数十年……後における林木収益のために消費せられたるものであって当期における林木収益とは何等直接の関連性がないと言えるのである」「その結果は収益と費用との直接的個別的な対応の関係を成立さ

せる……基礎的要因の実体を全く満たさないものであることが示されたのである。とすればここで必然的に先に掲げた2つの前提は自滅することになる<sup>8)</sup>とされる。ところで先に掲げた2つの前提とは「その1つは林業経営における収益と費用とが経営態様の相違にもかかわらず、すなわち、保続経営か、間断経営かという問題を無視して相互に個別的・直接的な対応の関係におかれていること、他の1つとして林業経営における収益と費用との対応が価値の創造とそれに関与する価値の費消という関係におかれていること<sup>9)</sup>である。かくして「一定期間における収益と費用との個別的直接的な対応は否定された。とすれば、これに代わり得る概念として期間的対応という形態を考えることが出来る<sup>9)</sup>そして結論として「造林費の性格について論ずれば、それは—林種転換の場合におけるものであろうと、単なる再造林の場合におけるものであろうと—収益に対比される費用として認識されるのである。そしてこのような基本的な性格をもつ造林費を、立論の基点としてはじめて、保続経営を総体として把握した場合に、収益に対応する費用としての造林費の存在を容認し得る<sup>9)</sup>とされる。

結局、収益は初めの段階では実現収益としながら、途中から未実現収益としての成長価に変わり、期間収益としての成長価と期間費用としての造林・保育費との間に直接的個別的対応関係がないこと（これはその通り）や、造林保育費の資本的支出の性格を否定する立場に立ったと言うこと、並びに保続経営を有機的統一と観念したことなどによって期間収益としての実現収益たる立木売上高とその育成原価たる期間費用としての立木売上原価との個別的対応関係までを無意識のうちに否定されることとなってしまったようである。しかしながら、これはもちろん誤まった論理の展開に過ぎないものであると言わなければならない。

## (2)問題点Ⅱ — 造林費の性格について —

造林費なるものはそもそも収益的支出なのか或は資本的支出なのかと言う問題については、「収支計算法」によれば、結論として造林費は資本的支出とすることは出来ないと言うことにあるようである。

その理由としては、まず保続経営において造林支出を資本的支出と認めると、保続経営なるものを有機的一体をなすものと見ずしてそれを構成する複合的林分の単なる機械的集合とみることになってしまうという見方をとったこと、および一定期間における収益と費用との間には直接的個別的な対応関係が認められないことなどがあげられている。そして次のように言われている。「収益

の流れと費用の流れとを単に機械的に結節する媒体として期間概念が登場するのである。従って収益と費用との価値関係に基づく質的な関連、これに基づく量的な関連という理解は解消され、いわゆる対応ではなく、単なる対照あるいは対比という概念として認識出来る。さればこのような基本的な性格を示す造林費が、収益と期間的な対応を、すなわち期間概念という制約を課せられた相互に関連のない収益と単に対比されることによって、貨幣としての実体をもつ利益が算出されるのである<sup>5)</sup>とし、そして「造林費の性格は、資本的支出と対比される意味での収益的支出ではないこと、そして造林費は、林種転換の場合であろうと、単なる再造林の場合であろうと、収益に対比される費用として認識されることである<sup>5)</sup>としている。

しかしながらこのような認識は林業損益計算に限ったとしても果たして常に妥当するものであるかが吟味されねばならない。

①「収支算法」の前提の1つとして挙げられているように、保続経営において造林支出を資本的支出と見るならば、保続経営をその構成林分の単なる機械的集合と見ることになり、保続経営を総体として把握する見方に反することになると言う点については次のように言わなければならない。

一般の現実の林業経営においては、それを構成する林分群は果たして総体として把握されるべき実態すなわち有機的の一体をなす状態にあるかと言うならば、物量的（生物的）観点においても、また金額的（価値的）観点においてもその答としてはまさしく否と言うべきであろう。民有林においても又国有林にあってさえ場所的にもまた林令の構成、林木蓄積の構造等においてもまずはすべての要因について有機的の一体をなしていると言えるようなものではない。むしろ各林分は単なる機械的集合と見なければならぬであろう。これが現実の多くの林業経営の真の姿であり、一応、保続的経営と言われるものにあっても決して例外ではない。有機的の構成をなす保続経営すなわち法正林の如きものは我国では正に觀念的存在に過ぎない。このように見て来ると、造林費を資本的支出と見ることは出来ないとする根拠の1つはなくなることとなる。

この点についてなお補足するならば、林業経営は他の工企業経営と比較してみてもむしろ、生産が場所的に明瞭に規定され、林分毎の造林支出が資本的支出たることの認識は極めて容易であるときえ言えるのではなからうか。

なお、造林費を資本的支出とすべきでなく、期間費用とすべきとするその他の理由としては、野村進行博士は次のように言われている。即ち「造林費は、例えそれが林種転換の造林であっても、それはどこまでも費用（損費）であり、投資と見做さるべきものではない。というのは造林したものは、そのまま十分成林するものとは限らず、成林して林業生産に役立つかどうかの見境のつかないものを資産として計上……すべきものではない。造林地は成育して十分な閉鎖度を保ち、成林の見込が十分になってから、初めて資産に計上しても決して遅すぎることはない。』<sup>10)</sup>と。

かかる見方に対しては次のように言わなければならない。造林しても成林するかどうかわからないのに何故造林するのかと反論しなければならないであろう。実際においては、普通は成林する可能性がある（と言うよりは極めて大きい）が故に造林するはずである。それでもなお成林し得なかった場合は、いったん造林資産（もしくは育成資産）として計上した額の中からそれに該当する金額を損失に振替えることにすればよいのであり、それで何の差支えもないはずである。その場合、その造林資産額に対する成林し得ない額の割合は経験等によって知り得ようから、一般に売掛債権額に対して貸倒引当金が計上されると同様な経理を行うことも可能であり、その様な方法をとれば造林費の資本的支出の取扱いに対する博士の懸念は不要となろう。かくして野村博士の説は容易に容認され得ないであろう。なおついでながら、博士の言われる「成林の見込が十分になってから、資産に計上する」方法とは如何なる方法であろうか。いったん既に過年度の費用として落してしまった金額をあとかから数年ないし十数年後にどのような方法で資産に計上することが出来ると言うのであろうか。博士は「以前から物の流れを中心とする森林経理から価値の流れを中心とする森林経理への転換を念願<sup>11)</sup>とされ、そして「林業は成長価を収益となすべきことを主張<sup>12)</sup>している」とすればなおさらそれは経理技術的にみて困難と言うべきであろう。

②保続経営における一定期間に実現・発生する収益と費用には林業生産技術の観点から見て直接的・個別的な対応関係が認められないとし、そのことから「収支算法」にあつては直ちに相互に無関連な収益と費用とを期間概念を媒体として対比することによって、その差額をもって貨幣としての実体をもつ利益が算出されるという点については次のように言われなければならない。

このような計算構造は会計理論としては一般性を欠く極めて特殊なものであつて、一般には論理的ならざるも

のと見られるであろうことは既にみたところから明らかであろう。しかし、そのような計算構造による場合でも、物価に変動がなく完全に単純再生産を事とする保続経営に限ってみるならば実際にはほとんど支障はなく問題が表面化することはないであろう。

けれども単純再生産を事とする保続経営では伐採と造林は長期的には面積的に均衡するとしても短期的には必ずしも均衡するとは限らないであろう。すなわち、再造林の場合について例えば或年度の伐採面積10haに対し造林は7haと言う場合があったとし、次年度には同じ伐採10haに対し造林13haとするなら、上記の計算構造のもとでは或年度の利益は大きく現れ、次年度は小さく現れると言うことになる。これでは利益の期間比較を当然不可能にすることになる(収益と費用に直接的・個別的対応関係を認めるべきとする立場では当然両年度等しい利益となる)。このことはまた利益操作の原因ともなり得る。しかし平均的・長期的には利益は等しくなるから問題はそれ程表面化することはないであろう。

けれども現実の林業経営すなわち大多数の間断的経営や一握りの保続的経営の場合、更に保続経営の場合であっても、ひと度経営面積の増減(従って植伐面積の長期的不均衡)、林種の転換、経営方式の転換など弾力的な経営を行わんとする時、そのような「収支計算法」によっては、少なからざる問題点が表面に現れざるを得ないであろう。

すなわち例えば拡大造林の場合は、「収支計算法」にあってはそのための支出増は期間費用と見なされることになるのであろうから、それだけその年度の利益は減少となる。(造林費を資本的支出と見るならば、利益は妥当な額として算出され得るであろう)。拡大造林の規模が相対的に大にして長期にわたる時は、その損益計算によっては無視し得ない許容限度を超すところの過小の利益(もしくは損失)を示す結果となり、このことは利益操作の原因ともなるであろうことなどを考慮すると、この方法は全く粗雑な損益計算となり得る可能性を内包していることになろう。

これと同じことは再造林の場合であっても生じ得る。例えばスギの伐採跡地にヒノキを再造林と言うような林種転換においてもこれを見ることが出来る。具体的数値で説明するならば、1haのスギ林の伐期収入300万円としてその伐採跡地にスギを造林するとすれば造林費50万円(再取得原価とする)を要するはずのところ、ヒノキの造林を80万円(取得原価)で行なうと仮定すると300万円-50万円=250万円の利益と300万円-80万円=

220万円の2種類の利益が考えられるが、いずれを真正の利益と見るべきだろうか。「収支計算法」によれば後者とするものと解される(しかし一般的見方によれば理論的にも実際的にも前者とされるのが当然であろう)。

このように見ると、「収支計算法」にあっては、従来 of 林業損益計算法が森林経理と結びつくために設けられる調整勘定における収益と費用の認識基準や測定基準の統一性について細い検討がなされ、その結果、林業経営計画における物量基準による調整勘定にもとづく損益計算を、それによって算出される利益に一貫した尺度性が認められないとして、否定されたように、会計計算における精密さ・統一性・斉合性などを精力的に追求せられ、真正の利益を求めてやまなかつた「収支計算法」はここに至って急にその追求を断念したかのように見られるのである。すなわち理論的にも実際的にも精密性や統一性や斉合性を追求せんとするなら一貫して追求せられるべきものと思われるのである。

ところで上述の問題点を回避せんとするならば造林費はこれを当然造林投資としての資本支出(たとえば造林資産)とする必要があろう。林種転換における造林費も規模拡大における造林費もすべて一般管理費の如き期間費用とすることは会計理論的にも妥当な方法であるとは言いがたいであろう。思うに造林費(のみならず保育費も)の発生は場所的にも明らかであり、造林・保育における原価の把握は相対的にむしろ容易な方に属する。造林費を資本的支出とするところに造林なるものの基本的本来的性格を見ることが出来るとしなければならないのである。具体的に説明すれば造林費を資本的支出とし育成資産勘定を立てて計上し、伐採時に伐採売上勘定に対して売上原価勘定を設けてそれに振替えるのである。

ただ、次項に検討せんとする貨幣資本維持の観点に立つ場合は育林生産は長い生産期間を要し、その期間中にはいちぢるしい物価変動(騰貴)があるため、原価を修正することによってのみ、真正なる資産価値(造林投資による資産の価値)を表明し得、またそのことによって真正の費用を把握し得るのである。しかしその故をもってすべての造林費をばそしてあらゆる場合に期間費用とするのは会計理論の放棄を意味すると言わなくてはならない。もしも金額的に少額に止る場合、造林費の期間費用的処理を仮りに是認するとしても、それはあくまで便宜上に基づくことと理解すべきであって、便宜的なことと本質的なこととは本来峻別すべきものと思われるのである。

(3)問題点Ⅲ — 資本維持について —

「収支計算法」においては、維持すべき資本として「貨幣資本」もしくは「貨幣として規定された資本」が指定されていると解される。

しかし貨幣資本およびその維持とは何かについての説明は余りなされていないが、「再生産力実体資本としての貨幣資本」すなわち「金額的実体資本としての貨幣資本」と結論づけられている。これを一般通説としての貨幣資本維持説と比較することによってその特質を明瞭ならしめてみよう。

通説としての貨幣資本維持説は「企業に投資した貨幣額の維持を主張する」<sup>6)</sup>ものである。この立場では「期間損益計算上、収益に賦課すべき費用を歴史的原価をもって計上しなければならない」<sup>6)</sup>であり、この場合歴史的原価を名目歴史的原価とする時は、名目資本維持説といわれ、歴史的原価を一般物価指数による修正歴史的原価とする時は、購買力資本維持説（個別物価指数による修正原価とするときは実質資本維持説）といわれることは通説の通りである。ちなみに費用となる財の再調達原価（取替時価）による評価額を費用とする場合は、物財そのものの維持をはかる考え方であり、実体資本維持説と言われている。

「収支計算法」はこのような貨幣資本維持説のうち、最後の説、即ち再調達価格による評価額を費用とする実体資本維持説に相応しているものと解すべきであろう。何故なら、この場合は再生産を可能とする実体の維持がはかられていることになるからである。

それでは「収支計算法」によって「金額的実体資本としての貨幣資本」の額は現実においてどのように具体的に把握されるのであろうか。或る時点において、既に存在している保続経営に対して「収支計算法」なる会計の実施によってその時点以降、貨幣資本の維持をはかって行こうとすれば、必然的に先ずその時点（期首）で蓄積をどのように如何なる額に評価するかが問題となるはずである。言うまでもなく一般の貨幣資本維持説における貨幣資本額なるものは投資された貨幣額即ち取得原価（もしくは修正原価又は再調達原価）によって評価されるのであり、従ってそれは、明らかに資本的支出概念に支えられているのであって、それ故貨幣資本維持概念と資本的支出概念とは表裏一体をなしているとも言えるのである。ところが「収支計算法」は造林費について資本的支出概念を否定しつつなお且つ貨幣資本維持説をとられるのであるが果たしてそれは会計理論的に可能なのであろうか。しかしこの点についての説明は全く行われておられないものの如くであり、それを見出すことは出来ない

のである。

保続経営をば、相続もしくは贈与されたものとしても、その時点における評価を林木蓄積の伐採価とするか、或は蓄積を可能ならしめた育成原価とするか、育成原価としても取得原価（歴史的原価）の見積額とするか又は再調達原価とするか、或はいずれにしてもそれぞれ元利合計額としてのいわゆる費用価とするか或はまた期望価とするかなど、方法（考え方）は多数あり、いずれによるかによって維持すべき貨幣資本の額に甚だしい差が生ずるのは言うまでもない。この評価の観点からの検討によっても貨幣資本維持の妥当性が吟味されねばならないと考える。

このことが行われずしてただ貨幣資本維持と言っても内容は必ずしも明らかでない。

貨幣資本維持は既に見たように基本的には販売財の取得価額による売上原価を期間費用として収益から控除することによって投資された貨幣資本を維持せんとするものであり、そしてもしも企業が現金以外の財産の贈与を他から受けた時及び会社組織等に移行する時の現物出資などの場合は、公正な評価額にもとずいた価額を取得価額とするとされている。

しかしそれでは公正な評価額とは如何なる観点で、如何なる方法によって評価されるものであるかが問題であるが、通常、公正な評価額とは時価等を基準とすると言うことになっている。すなわち贈与によって取得された有形固定資産の評価については一般に時価等を基準にして公正な評価額をもって取得価額としている。企業会計原則の貸借対照表原則には「贈与によって固定資産を取得した場合には、時価等を基準にして公正に評価した額をもって取得価額とする」としており、また連続意見書は「固定資産を贈与された場合には、時価等を基準にして公正に評価した額をもって取得価額とする」としている。この場合の固定資産は工場用地、建物・機械設備などの生産財を指していると解され、何れにしても生産に役立てる物であり、売るためのものではない。

要するに贈与によって取得した有形固定資産については、その資産をその時点で正常な市場を通じて購入したとすれば支払わなければならない価格をもって取得原価とすると言うのである。ところでここで問題なのは、立木はこのような意味での固定資産かどうかと言うことである。確かに幼令林木については育成原価にもとづく固定資産そのものと見られるけれども伐期近い林木についてみるとそれは流動資産としての生産物の性格を大きく持っている。



さてこのことから保続経営の蓄積の時価とは林業における通常の解釈では伐期に近い林木については伐採価、幼令林については費用価、中間令林については Glaser 価（又は造林利回価）ということになる。そこで今、仮りにそのような時価による蓄積価相当額としての貨幣額が維持されるべき貨幣資本であるとした場合，“森林經理”と切り離された「収支計算法」によって果たして貨幣資本が維持されるであろうかを簡単な例を用いて具体的に検討してみよう。

今1年生より50年生に至る各1haの林分から成る林分No1より林分No50までの計50haの連年保続経営を前提とし、その維持されるべき貨幣資本を初年度（基準年）始めの上記のような評価額（＝取得価額）として1.0億円を仮定する。「収支計算法」によれば、今伐期林分No50の立木売上収入を430万円とすると、それが実現収益であり、またその再造林費支出額を70万円とすると、それが発生費用であり、従って430万円－70万円＝360万円が処分可能利益となり処分されることとなる。しかし実際は林分No50の評価額（＝取得価額）を400万円とすると、林分No50の1年間の価値増加額は430－400＝30万円に過ぎないのであるから、360万円を処分すると資本維持が出来なくなるはずである。

しかるに「収支計算法」が、その場合におお且つ資本維持が可能であると主張するなら、次のような事情に基づいていることになる。すなわちこの場合、維持されるべき貨幣資本1億円が維持されないで10,000万円－430万円＝9,570万円に減少しているかのように見えるが、そうではなくNo50（1ha）の伐期林分の材積（林木価）は保続経営50haの1年間の成長量（成長価）の総計を示すものとなっており、年間の成果と見ることが出来るものであって、これを伐採しても年度始めの蓄積（従って評価額1.0億円）は維持されているから上記の損益計算430万円－70万円＝360万円は正しいと主張するかも知れない。もしそうであるとすると、ここに2つの問題が生ずる。1つはNo50の林分1haが伐期林分であり、1年間の成長量総計であり、それを伐採することによって元の蓄積価にもどることなどは、上記のように収支計算法の基礎として物量計算が必須であり、従って森林經理が密着して存在しなければならないことを意味し、「収支計算法」の主張とは反対に「林業損益計算において物量計算と分離した形での貨幣計算としての論理が貫かれる」と言うことにはなり得ないということになる。今1つは、そのような論法においてはその360万円なる利益は、一見実現利益の如く見えて、実はほとんど大部分は未実現

利益の総額だと言うことである。何故なら林分No50の実現利益は現実に30万円に過ぎぬからである。

ところで今このような矛盾をさて置いても、収支計算法には次のような問題もある。すなわちもしも上記のような標準的な伐採ではなく、1年間に2年間分の2haすなわちNo50とNo49の2林分を伐採し、830万円の実現収益を挙げ、再造林は1haのみとし70万円の造林費支出を行ったとすれば、「収支計算法」によれば当期処分可能利益は830万円－70万円＝760万円と言うことになるであろう。しかしこの計算は貨幣資本維持を柱とする損益計算としては満足すべきものであるとは思われない。何故なら維持すべき貨幣資本は利益（760万円）をすべて外部処分したとすれば、次年度の1年間は伐採収穫を全くせずに更に1年経過した後によりやく元に復することになるに過ぎないからである。すなわち、この場合1年間は貨幣資本が維持されなかったことを意味する。（貨幣資本を維持せんとすれば、過伐分（林分No49）の収益400万円を今年度の収益から控除して次年度以降の収益のために一時的に積立しておかなくてはならないであろう。）

また再造林未済地については次年度行うとして次年度の費用とするとしても、次年度は伐採なく、従って期間収益がないとすれば次年度の再造林費相当額だけ期間損失と言うことになる。そうすると次年度はその額だけ更に貨幣資本の維持が出来なくなることを意味するであろう。以上のことから次の2つのことが認められる。

1つは、「収支計算法」の指示するように森林經理（標準伐採量や標準造林量）に従わずに伐採や造林を行う場合、収益を販売基準によって、費用を発生主義によって計上し、またその収益と費用とは個別的・直接的対応関係を有しないものとすれば、同法の意図する貨幣資本の維持は必ずしも保証出来ないことになり貨幣資本維持を犠牲とした伐採などを統制することは出来ないことになると言うことである。

2つは、逆に貨幣資本を常時維持せんとすれば、すなわち貨幣資本を嚴重に維持せんとすれば、伐採、造林等は森林經理に従う必要がある。しかし各種の理由から、それに従うことが出来ない場合があり、その場合は収益の計上は販売基準により費用も又発生主義によるとしても、期間収益と期間費用は個別的直接的対応関係にあるものとする計算構造とすれば、少なくとも正当な投下資本の回収を通じて収支計算法の目的とする貨幣資本としての実体維持が可能となると言うことである。

要するに、貨幣の実体資本維持と、個別的・直接的対応関係なき無関連流列としての実現期間収益・発生期間

費用の計上とは、端的に言えば背反関係にあるということである。すなわち前者を重視せんとすれば後者は成立せず（修正を要することとなり）、後者の関係に従えば前者は成立しないと言う関係にあるということである。

貨幣資本維持とは本来投下資本回収計算であり、個々の実現した収益の中から、それを生むために直接寄与し費消された価値額としての投下資本額が費用（名目的にか実質的には別として）として控除され回収されるという計算構造であるから、収益と費用とは個別的・直接的対応関係を厳格に持たせることによって始めて貨幣資本維持が可能となるわけである。すなわちその関係のもとにおいては伐採面積が過伐の場合としてたとえば1haの予定のところ実際の伐採は2haであっても、2ha分の育成原価（取得原価又は再調達原価）が自動的に費用となって控除され貨幣資本（原価）が回収されるからである。

以上に述べて来たことを保続経営の場合について以下にもっと具体的に述べることによって理解を深める必要があろう。既に見たように「収支計算法」は貨幣資本維持の立場に立とうとしているのであるが、しかし同法の前提たる費用・収益の個別的・直接的対応関係の否定のもとでは貨幣資本維持が成立しないということになり、結局、極めて残念なことであるが「収支計算法」は論理的に成立し得ないと言わざるを得ないのである。そもそも貨幣資本維持とはそれが名目的なものであれ、修正されたものであれ過去に投資支出された額を基とする原価を費用として収益より回収せんとするものである。それ故、保続経営の森林が一括購入され取得された場合は勿論のこと、贈与や相続によって受入れたものであってもその評価額は取得価額とみなされるのであり、その取得資産としての森林の評価が、通常は個々の森林を構成する林木が各林分毎に個別的に幼令林は費用価、その他は伐採価などを主体にしてその積算によって行われるものであるからには、個別林分の個別的评价額（又は購入価額）を費用として収益より回収しなければ貨幣資本維持の立場に立つことにはならないのである。このことを具体的に説明しよう。

ある年の始めに一括購入もしくは贈与、相続を受けたときのNo1～No50の50個林分から成る各林分の取得原価の合計は10,000万円とする。そして開始貸借対照表は次のようであるとする。

購入立木	10,000	資本金	11,000
林地	500		
現金	500		
	<u>11,000</u>		<u>11,000</u>

年末にNo50の林分（取得原価400万円）が伐期に達し430万円で売上げられると、次のような仕訳となる。

(借方) 現金 430万円 (貸方)立木売上430万円

(借方)立木売上原価400万円 (貸方)購入立木400万円

次に伐採跡地に70万円再造林した時は、造林費を林木育成資産<sup>a/c</sup>に振替える。

(借方)造林費 70万円 (貸方)現金 70万円

(借方)林木育成資産 70万円 (貸方)造林費 70万円

そこで決算したとすると、次のようになる。

決算貸借対照表		損益計算書	
購入立木 9,600	資本金 11,000	立木売上原価 400	立木売上 430
林木育成資産 (造林資産) 70		利益 30	
現金 860			<u>430</u>
林地 500	利益 30		<u>430</u>
	<u>11,030</u>		

そして利益はすべて経営外に処分(配分)するものとする。

このような過程が年々継続するものとして伐採と造林が1回転(50年経過)すると、すぐ分るように、最初の10,000万円は現金と林木育成資産(造林資産)の形で経営内に維持されることになるのである。

この方法においては、一般物価不変のもとに個別物価としての立木単価が下ったとしても、投下資本を費用として回収してゆく方法であり貨幣資本維持が可能となるのである。このような方法をここで「一般法」と名付けて置くことにする。

ところで一方において、もしも「収支計算法」のように費用と収益の間に個別的・直接的対応関係なしとして、実現収益とすべての発生費用との差額によって期間利益を算出するとすれば、

(借方)現金 430万円 (貸方)立木売上 430万円

(借方)造林費 70万円 (貸方)現金 70万円

となり利益は差引き360万円となる。これを全部経営外に処分し、このような伐採と造林が1回転すると、どうなるであろうかを考えてみよう。

従来保続経営(法正林)について言われて来たように、No1～No50の各林分の1年間の成長量の合計が経営全体の1年間の成長量であり、それは丁度林分No50の材積に等しく、その伐採価としての林木価(この場合430万円)を期間収益として期間費用としての造林費(70万円)との差360万円をすべて経営外に処分するとする。しかしこの360万円なる期間利益は真に名実共に実現利益と言えるであろうか。上述の「一般法」から言えば実現利益は30万円(売上収益430万円と取得原価による売上原価400万円との差)に過ぎないはずである。それにもかかわ

らず360万円を期間利益とするならば「収支計算法」における期間利益なるものの大部分は未実現利益だとも言わねばならないことになる。このことは法正林的な保続経営における伐期林分の林木価は各林分の成長価の合計に等しいと一般に言われることから端的に知ることが出来よう。さて、このような未実現利益を経営外に処分することを年々繰りかえして行くと、たしかに立木の蓄積量は存在しました個別物価としての立木単価が変わらなければ貨幣資本維持＝実体維持は結果的には可能であるけれども、しかしたとえば一般物価水準が不変であっても個別物価としての立木単価が下れば、材積（実体）は存在しても投下された貨幣資本額の回収維持は不可能と言うことになる。

つまり「収支計算法」なるものは投下資本としての原価（この場合立木購入価額としての原価）を回収せず、したがって貨幣資本維持を可能とするものでなく単に物量維持にとどまるものであり、そこでは同法自らがしりぞけたはずの森林経理（物量計算＝給付費消計算）と損益計算との正に非論理的な融合こそがその基盤となっていることが明らかとなる。とすればかかる自己矛盾の上のみ「収支計算法」が成立していると言わなければならないのである。

## 結 語

(1)以上の考察によって明らかのように「収支計算法」は次の理由から一般的な林業会計の方法とは言えない。またそれは理論構成において未だ完結していないものであると判断された。

1) 同法は保続経営のみを考察の対象とし、更に保続経営は有機的一体をなすものとする“保続経営を総体としてみる見方”と言う非現実的仮定にもとづいている。何故なら、現実的林業経営の圧倒的多数は保続経営と間断経営の中間的存在であることはここではあえて問わないとして、仮りに保続経営と言われるものに限定しても、経営を構成する森林は物的にも価額的にも有機的一体をなしているどころか、それを構成する林分単位毎にそれらの条件もそれぞれ異なり経営体として切り離し難き一体をなしているとは到底言いがたいのが動かすことの出来ない事実だからである。林業生産は場所的にも林分毎にそれぞれ独立的に生産が行われ、他の業種と比較してむしろ原価も場所的に極めて把握しやすい生産形態に属すると言うべきであろう。林業経営なるものは、仮りに或時点において保続経営の状況にあったとしても、そして一般の企業経営程にはないにしても、常に一定不

変の状況に止まると言うことは有り得ない。経済的外的な諸与件の変化につれて、林業経営の規模拡大（成長）や又、逆に規模縮少も見られるのであり、また、面積的には同じ規模の如くに見えても、経営の内容は除々にでも変化しつつあるものである。従って林業会計の理論と言えども単純再生産を事とする法正林的な保続経営のみを前提として構成されることは理論的にも実際的にも一般性を持ち得ないものとならざるを得ない。

なお林業会計の対象としての保続経営もしくはそれを構成している“森林全体を統一的な有機的構成体と見る見方”或は“保続経営を総体として把握する見方”と言うものはどこからどう言う理由で生じて来たかについては「収支計算法」は何も説明をしていない。しかしそのような見方は実は「収支計算法」がしりぞけたはずの森林経理（学）（もしくは法正林思考）に見られるのである。すなわち「作業級とは合目的々たる質並に量を具すべき永続的蓄積の範囲と規定し、その内容を造成し従って又収穫予定を行う基礎を得るために総合されたところの樹種・作業法・伐期令を等しくする林分集団を言う」<sup>13)</sup>「林木は森林生産の目的物たる収穫の源泉としての一定の質と量とを有する永続的全体即ち蓄積」<sup>14)</sup>であるとする。これらは要するに法正令級分配、法正蓄積、法正生産量等を内容とする法正林の考え方より出たものであると言い得よう。なおかかる見方は、会計と森林経理の接合をはからんとする林業会計論を主張した岡和夫博士の所論に明瞭にみられる。すなわち「保続経営を間断経営の集合とみるのではなく、森林全体を統一的な有機的構成体とみ、自然増価も個々の林分について認識するのではなく、統一体としての森林を単位として認識する考え方である。」<sup>15)</sup>「森林全体を統一的な有機的構成体としてとらえる限り、そこでは個別林分における生産期間の長期性は止揚されてしまう」「モデルとしていま法正林を考えることにする。そこでは個々の林分の合計に等しい材積の伐採が最老令林分について行われ、また伐採跡地には造林が行われ、かくして森林蓄積は一定に維持されて生産が継続するのであるが、森林全体を統一的な有機的構成体としてみる立場のもとでは個々の林分の成長量という観念は止揚され、代わって統一的な有機的構成体としての森林の成長量としてそれは把握される。しかもその統一的な有機的構成体としての森林の成長量は、法正林にあつては伐採可能材積を意味し、これが最老令林分に置換されて伐採されるのである。したがって自然増価の会計的認識は、成長量を置換した最老令林分について行うという考え方が生ずるわけである。」<sup>15)</sup>

これらの引用文から明らかな如く、保続経営を総体として把握する見方は正に「収支計算法」がしりぞけたはずの森林経理そのものなのである。ここにも「収支計算法」の許容され難い自己矛盾が見られるのである。

2) 同法において維持すべきとされる資本は再生産力実体資本としての貨幣資本なりとされているが、その資本額をば林業会計導入の頭初(期首)において具体的に如何ように評価するのが不明となっている。即ち資本勘定の計算が欠除している。或は貸借対照表諸勘定の計算理論が欠除していると言うべきであろう。

思うに損益計算のみを論じ資産や資本(もしくは貸借対照表)に考慮が払われていないとすれば、会計理論としては未だ一面的なものであり、このことは、一般会計理論において“収支計算としての会計構造の限界”として従来より指摘されている点<sup>3),4)</sup>がいまだ全く解消されていないことを明らかに物語るものであろう。

3) 同法では収益の認識は販売基準による立木売上高とされながら、成長基準による期間収益としての成長価と期間費用としての造林保育費用との対応関係が考察され、成長価に対して造林保育費の資本的支出(及び収益的支出)の性格は存在しないが故に、資本的支出としての造林保育費を否定し、そこには個別の対応関係は存在せず期間的対応あるのみとされた。このことから、実現せる期間収益としての立木売上収益とその立木の育成原価との間にも個別の対応関係はないものと速断され誤認されてしまったものと推察されるのである。しかしながら立木売上収益とその立木の育成原価の間には見方の如何にかかわらず期間的対応の基礎に個別の対応の関係が現実存在することは否定すべくもないところである。実際にはその個別の対応関係が存在しているのにこれを否定されることになった原因は何であろうか。それは“保続経営を総体としてみる見方”に必要以上にとられ過ぎてしまったことにあると考えられる。既にみたように、保続経営の場合であってもその育林生産はむしろ場所的にも林分毎に独立的に行われその原価も個別的に把握されやすいのである。それにもかかわらず総体として見る見方がとられるべきであるとされるのである。しかしもしもその様な見方が成立するとすれば、必然的に同様に他の業種における経営についてもすべて総体としてみる見方に立つべきこととなるのであり、その場合は一般企業の一定期間に実現した収入収益に対し発生した支出費用はすべて期間費用とし、従って仕掛品や固定設備・機械等に対する原価配分等の考慮は一切必要としないことになろうが、しかしこれでは正しい期間損益計算が成

立しなくなるのは必定であり、林業会計についてもこれは一般的に承認されるところとはなり難いであろう。

4) 「収支計算法」にあつては、造林費は林種転換の場合であれ、単なる再植林の場合であれ、期間収益(実現)に対比されるべき期間費用であると結論づけられている。そうするとそのことから次のような事態が類推されざるを得ないであろう。例えば造林面積をふやすとか集約的な造林をする場合、期間費用は増大し、従って利益は小となり、逆に造林面積を減らすとか、粗放的な造林をするると期間費用は小となって利益は大となることになり、「収支計算法」とはいわゆる“ドンブリ会計”を意味することとなる。これでは正しい期間利益の計算は不可能となり、林業会計を会計学以前の姿にもどすことを意味するとも言える。

しかし「収支計算法」による損益計算は、完全な法正林の如き保続経営において毎年同規模の植伐が反復される単純再生産の行われる場合、そして保続経営を構成する林木が育成原価に相当する金額で取得され、その合計金額が維持されるべき貨幣資本額とする場合、その場合にのみ妥当し得るものとなると言えよう。故にそれは極めて限定された硬直的な特殊な場合の損益計算であり一般的な林業損益計算ではあり得ないと言ふことになる。

5) 「収支計算法」によって具体的な会計手続の一巡が示されていない。すなわち開始貸借対照表の作成より決算財務諸表の作成に至るまでの複式簿記手続の具体的な方法が全く示されていない。

(2) 「収支計算法」の上に見られるような問題点の存在にもかかわらず長所と見らるべき点は次のようなものである。

1) 林業損益計算をして収支計算を母体とした貨幣計算へと指向せしめ資金を重要視せんとしたこと。

2) このことから、資金の裏付けなき収益(成長価)を認識せず、実現せる売上収益のみをもって期間収益としようとしたこと。すなわち、そのねらいは未実現利益の計上を避けようとしたことであつた。(しかし、「収支計算法」によって保続経営における売上収益を実現した期間収益とし、その再造林費を期間費用とする場合、それから得られる期間利益が実現利益であるための条件が「収支計算法」には示されていない。もしも保続経営を構成する各林分の取得価額(もしくは評価額)が再造林費(再調達原価)よりも大きい額、たとえば伐採価の如き額であつたとすると、「収支計算法」による期間利益の中には未実現利益が大巾に入り込む可能性があるのである。「収支計算法」はこのことを見落している。)

3) 国有林会計の施業期損益計算における計算原理を分析し、調整勘定のもとにおいて算出される収益と費用についてその認識基準、測定基準の統一性が保持されないから各年度における利益を相互に比較することが不可能となり、したがって利益に尺度性の機能が附与されない結果となる点を指摘したこと。

(しかし「収支計算法」によってこの問題が全面的に解決されたわけではないことは既に(1)で見たところからも明らかであろう。即ち「調整勘定による損益計算」では、原則的に言えば伐採不足や拡大造林が継続する場合、上述の問題点が明らかとなり、「収支計算法」では、伐採過大、拡大造林もしくは造林不足が継続する場合、上述の問題点が明らかとなる。)

(3)「収支計算法」はそのいくつかのねらいを充分果たすためには、必然的に次のような方法に改められることが必要となって来るのである。

1) 林業会計はその対象たる林業経営が保続経営であろうと間断経営であろうとそれらの中間的経営であろうと、また経営規模の拡大、資本集約化の場合であろうと、規模縮小や省資本化の場合であろうと如何なる場合の経営もその対象となり得る一般性をもつものとして構成されなければならない。

2) 「収支計算法」と同様に維持すべき資本は本稿でも“再生産を可能とする実体資本”と仮定することとして、林種転換など生産力を増加させる場合、規模拡大、規模縮小の場合等それに対応する大きさを有する資本額を維持することの可能な林業会計として構成されるべきものである。そのような会計方法をとるとすれば維持すべき資本額は具体的には再調達原価によって林木育成資産額として評価されるべきものと言うことになる。しかしもしも森林を購入した場合であれば当面は購入価額が元入資本額となり維持すべき資本額となる。そしてそれが物価の騰貴によって再調達原価による評価額よりも小となる時点以降においては再調達原価による評価額が維持されるべき資本額となる。

3) 収益の認識は実現した売上高をもって期間収益とする。また、未実現利益の計上はこれをしないこと。未実現利益の計上とならないためには費用について次の如き会計方法が行われなければならない。

4) いわゆる造林費・保育費は資本的支出そのものであり、造林費や保育費が支出された時は林木育成資産勘定(若しくは造林資産a/c)を立てて計上する。造林費・保育費についての一貫した仕訳は次の如くとなる。

①或る林分の造林費保育費の支出の時点では(例

えばマツ)次のように仕訳ける。勿論、各林分毎の造林費・保育費(一般管理費も面積基準等で配賦し保育費などに含める)を明細表に把握しておく。

(借方)造林費 30万円 (貸方)現金 30万円  
(借方)保育費 20万円 (貸方)現金 20万円

②年度末決算時点では造林費保育費は集計して林木育成資産勘定に振替える。

(借方)林木育成資産 50万円 (貸方)造林費 30万円  
(貸方)保育費 20万円

③その林分が成長し、伐採収穫される場合。たとえば800万円の売上収益があるとする。

(借方)現金 800万円 (貸方)林木売上 800万円

④その伐採年度におけるその伐跡地の再造林(再調達)には150万円を要すると見込まれると(同じ樹種マツとして)する。この場合、林木育成資産額と再造林費見込額との差は資本増とみて資本修正a/cに計上しなければならない。

(借方)林木売上原価150万円  
(貸方)林木育成資産 50万円  
(貸方)資本修正 100万円

なおこの仕訳は林木育成資産をその伐採時点の倒来時にのみ再調達原価によって再評価することを意味しているが繁を厭わなければ毎年もしくは一定期毎に再評価し、資本修正することは好ましいことであるに違いない。

⑤再造林を実際には、160万円で行った(同じ樹種の場合)とする。

(借方)造林費 160万円 (貸方)現金 160万円  
期末には造林費や保育費は次の如く林木育成資産勘定にこれを振替えるのは②の仕訳の場合と同様である。  
(借方)林木育成資産 160万円 (貸方)造林費 160万円

再造林の実際費用と見込費用との差10万円については次のように期末整理記入する。

(借方)林木売上原価 10万円 (貸方)資本修正 10万円

⑥再造林を伐採年度に行い得なかった時は造林引当金を計上すると共に、造林引当費は林木育成資産勘定に振替える。

(借方)造林引当費 150万円 (貸方)造林引当金 150万円  
(借方)林木育成資産 150万円 (貸方)造林引当費 150万円

⑦保育費についても引当金を計上することが資本維持の観点からすると必要と思われる。その金額は造林費(初年度植林費)の例えば2倍程度の金額とする。

(借方)保育引当費 300万円 (貸方)保育引当金 300万円  
(借方)林木育成資産 300万円 (貸方)保育引当費 300万円

⑧もし林種転換をして他の樹種(例えばヒノキ)

を造林するとき、そして例えば200万円を要したとすると、①～④までの仕訳は同じであるが、⑤の仕訳は次のようになる。

(借方)造林費 200万円 (貸方)現金 200万円  
期末には次の如く振替えるのは②の仕訳の場合と同様である。

(借方)林木育成資産 200万円 (貸方)造林費 200万円

5) 育成中の林木の販売価額(伐採価)を財務諸表に表示する必要がある場合について、その方法にはいくつか考えられるが、本稿ではこの点については省略する。

### 文 献

- 1) 例えば高松和男：貨幣価値変動会計 税務経理協会 東京 (1972)
- 片野一郎：貨幣価値変動会計 第三版, 同文館 東京 (1977)
- 2) 栗村哲象：鳥大農研報 29 18～28 (1977)
- 3) 馬場克三：会計 102 511～523 (1972)
- 4) 岡本愛治：ドイツ会計学史 ミネルグァ書房 東京 (1961)
- 5) 沼田善夫：東大演報 66 55～108 (1978)
- 6) 木村重義編：体系会计学辞典 ダイヤモンド社 東京 (1969) pp.59～62
- 7) 山下勝治：会计学一般理論(新版) 千倉書房 東京 (1966) p.65
- 8) 沼田善夫：林業経済 264 24～28 (1970)
- 9) 沼田善夫：林業経済270 19～20 (1971)
- 10) 野村進行：森林経理考 農林出版KK 東京 (1975) pp.249～250
- 11) 野村進行：前掲書 p.216
- 12) 野村進行：前掲書 p.224
- 13) 吉田正男：理論森林経理学 成美堂書店 東京 (1940) p.262
- 14) 吉田正男：前掲書 p.168
- 15) 岡 和夫：林業損益計算の理論と方法に関する研究 林野庁林業経営研究所研究報告(1970-5), p.186
- 16) 岡 和夫：前掲書 pp.187～188