
研究資料

林業会計論の一般化

栗村 哲象*

An Extension of Forestry Accounting Theory

Tetsuzo KURIMURA*

I 序 言

今まで我が国で展開された多くの林業会計論（一般に林業財務会計論がその内容となっている）に於いては、おしなべて、理論的で一般的なものと応用的で二次的・部分的・実践的・便宜的なものなどの相互の位置付け（または区別）も充分行なわれず、また他の会計論との相互関係も比較的明確にされず、ただ個別的に主張者によってそれぞれ提案されて来たと言う傾向があるとみて差し支えなかろう。今後の林業会計論の発展のためやその実際の適用の点から見ても、此際、このような林業会計論を純化し、体系化をはかる必要があるように思われる。

換言すればこれら諸論を通じて理論的にみて合理的な林業会計の方法を見出し、これと応用的（もしくは実践的ないし便宜的）な方法とを区別し、それぞれの位置付けをおこなうことが要請されているということになる。そのためには先ず林業会計の諸論における財務会計・管理会計両論の混在性を検討し、又会計と経営計画との関連性の問題や資本維持の問題、収益・費用の対応性の問題等々を再吟味し、林業ないし林業経営におけるそれらの本質をより明らかにすることが基本的に必要なとなるのである。

II 林業会計諸論の類型

その多くは林業財務会計論として展開されている数多くのいわゆる林業会計論を検討するためには、先ずそれらを類型化してみることが必要である。類型化の視点としては次のようなものがあり、それぞれにおける諸論の財務会計としての適性を検討してみる。

1. 会計対象としての林業経営の形態に基く類型

これには次のような分類が可能である。

- ① 保続的林業経営を対象とする林業会計論と非保続的（間断的）林業経営を対象とする林業

* 鳥取大学農学部 附属演習林 林学研究室

* Laboratory of Forestry Science, University Forests, Faculty of Agriculture, Tottori University

会計論とを並列的に別立てとし、両者は別個独立の会計方法とすべきとするもの（この方法は石黒富美男教授等による方法である）

- ② 保続的林業経営のみを対象とする林業会計論を構想し、非保続的（間断的）林業経営を対象とする林業会計論はこれを構想せず、むしろこれを無視し或はその成立を否定せんとするもの
- ③ 主として保続的林業経営を対象としながら、或程度非保続的な経営にも適用出来るものとして構想されたもの（この③に属する方法は林業会計基準による方法に他ならない。）
- ④ 両経営に適用出来る統一的な一般的林業会計論として構想されたもの（この方法が求められるべき方法である。）

この類型において①については、現実的林業経営の多くが純然たる間断経営でもなければ又純然たる保続経営でもないと言う事実からすれば、このような二つの会計論を別立てにするのは便宜上はともかく理論的には斉合性を欠くものと言わなければならない。しかしながらこの間断経営と保続経営とに経営を截然と2分化してモデル化し、それぞれに別個に会計方式を立てるのは伝統的なものであるとも言えよう。

②については、現実的林業経営は大部分が非保続経営であり、保続経営と言い得るものは極めて少数と言う事実からすれば、大部分的林業経営を対象外とするこの②の分類は極めて特殊な非一般的な方法と言う位置付けになる。

理論的で斉合性を持ち乍ら、一般的且つ実際の適用性をもつ方法ないし考え方としてはあとで詳論するように④が最も妥当であり、次いで③を妥当としなければならないであろう。

2. 会計の目的による類型

これは、「財務会計」として的林業会計とその「管理会計」的な役割りとの係わりの程度如何による類型であると言い得るであろう。次のような分類が可能である。

- ① 両会計を区別せず、財務会計を目指しながら無意識のうちに両者を混同していると思われるもの
- ② 「財務会計」をあくまで基本としつゝ、副次的に可能な限り「管理会計」目的にも役立つ会計を構想せんとするもの。
- ③ 「財務会計」として的林業会計と、「管理会計」として的林業会計を峻別し、いわゆる林業会計としては「財務会計」のみに限定して展開すべきとするもの

この類型についてみると、従来的林業会計論の多くは①に属すると言えるが、それらは理論的でもなければ実際のでもないと言えよう。②ないし③を妥当とするであろう。

なかならず、③が最も純化されたものとして評価されるであろう。これは林業会計基準における方法と言えよう。

3. 立木蓄積価の評価方法に基づく類型

これはすべての立木の蓄積価を育成原価（取得原価ないし修正取得原価）、販売時価（伐採価）、

期望価（ないし折衷方式による評価額）のうち何れで評価するか、その方法による類型である。

- ① 立木蓄積は購入したもの以外はすべて評価せず資産として計上しないとするもの（購入した林木のみ購入原価で評価し資産として計上するもの）。すなわち育成原価によって人工林の林木資産を認識することはせず、育成した立木の蓄積はこれを一切評価しないもの。
- ② 立木蓄積は購入したものについては購入原価（取得原価）で、又育成したものについては育成原価（取得原価ないしその修正取得原価）で評価し、購入立木資産と育成立木資産とを別立にして区別し把握して計上するもの
- ③ 立木蓄積をすべて販売時価（伐採価）のみで評価するもの
- ④ 立木蓄積を原価（購入原価及育成原価）と販売時価（伐採価）とに依り二元的に評価するもの
- ⑤ 立木蓄積を期望価（ないし折衷方式による評価額）のみで評価するもの

①に属するのは林業会計基準の方法であり、これのみである。この方法による場合は、育成立木（資産）の存在そのものが財務諸表上では不明となり、又生産過程そのものが全く隠蔽されてしまい、事実をそのまま表明出来ないことになるので財務会計としても適当とは言えない。③、⑤は財務会計としては適当でない。財務会計としては②が適当であると考えられる。何故なら、購入立木と育成立木との両者が明らかになり過去の事実そのものを表明し得るものであるからである。④は財務会計と管理会計が混在している方法であり、実際上も可なり複雑な手続を要する。

（なおついで乍ら管理会計としては⑤が適し、次いで③の順序と見ることも出来よう。ただ在るべき管理会計と言っても、それから管理会計情報を受ける人の希望や立場によって異なるものとなるから一律にどれが最適であるところを決めることはむづかしいと言ふべきであるが、一般には出来るだけ多くの会計情報が得られる方法が望ましいとも言えよう）。

4. 成長価の収益認識にもとづく類型

これには次のような分類が可能である。

- ① 成長価を積極的に収益として認識し計上するべきとするもの
 - ② 成長価は未実現（未販売）のため、財務会計においては収益として認識し計上することは出来ないとし、立木売上高など実現収益のみを収益として純化し計上せんとするもの
 - ③ 実現収益を計上し、その額に影響しない形で別個に成長価を附随的に示そうとするもの
- ①は未実現収益を計上せんとするものであり、「財務会計」としては適当でない。今迄の多くの林業会計論はこれに属するものであった。

財務会計としては②又は③を適当とする（①は管理会計の目的に沿うものと言えよう）。

③は財務会計に管理会計的役割も付与せんとする考え方に依っていると云える。

5. 「収益と費用の対応関係」にもとづく類型

この点について大きく分けると次のようになるう。

- ① 林木生産の経営においても費用と収益とは基本的には「対応の関係」即ち「因果の関係（犠

性と成果の関係)」にあると認識もしくはその関係を重視せんとするもの

- ② 林木生産の経営においては費用と収益とはむしろ因果関係を有せずとし、両者は独立・無関連なものとして認識するを妥当とすべきとするもの

このうち②は会計理論の成立を断念するに等しいと評されることもあるものである。しかしこれは法正的な保続経営においてしかも計画に従った単純再生産の状態が永続する場合、そしてその場合にのみ適用出来るむしろ特殊な方法と言えよう。一般的な林業会計論として成立させるためには、会計の基礎となる論理を認めねばならず、従ってその場合はあくまで①の立場に立つ必要があり、私見によればそれは可能であると見られる。

この①の場合は経営規模の拡大や縮小の場合等如何なる場合にも適用可能な一般的な方法のための基礎となるものと言えるものである。

6. 資本維持概念の種類による類型

林業経営を維持するに足る資本概念としては種々あるが、大凡次のような類型となろう。

- ① 名目資本維持を支持し主張するもの
- ② 実質資本維持を支持し主張するもの
- ③ 再生産的資本維持を支持し主張するもの
- ④ 生産力資本維持を支持し主張するもの

経営の所有関係従って経営の目的によって異なって来るが一般的な私有林経営における林業財務会計としては、③、次いで②、①の順と言うところであろう。

ただ公有林や国有林の経営などにあつては、その目的如何によっては種々に変わり得るとみなければならぬ。又国有林などの経営状況、経営内容或は経済環境の変化に伴って目的そのものも変化するであろう。そうすれば同じ経営の維持と言っても同質とはいいがたく、維持すべき資本概念も異なって来るであろう。現在時点から見れば一応③、②と言うところであろう。

以上のように種々の観点から会計方法が分類されるが、この中から理論的にも又実際的にも妥当な林業会計論として選ばれるべきものは、次の条件を満たすものでなければならぬであろう。

- ① 出来るだけ一般的なものであること。

即ち厳密な保続経営のみを対象すると言うようなものではなく、非保続的経営も含めて広範囲に適用し得るもので、出来ればすべての経営を対象とし得るものが望ましいとしなければならないと考えられる。更に言えば同一の経営であっても、あらゆる場合に対応可能な弾力性のあるものこそが一般的な会計方法と言うに値するであろう。

何故なら、どのような林業経営であっても永年の間には幾度か経済変動の影響を受けざるを得ないものであつて、或経営が例えば或時点では厳正な保続経営であつたとしても、この場合と雖も社会経済の変化に対応するため、場合によっては非保続経営に転化せざるを得ない事態も生じ得ることを否定することは出来ないからである。

② 今求められており、又こゝで追求しようとしている林業会計論は、何よりもまず財務会計論としての林業会計論である。

それ故、少くとも財務会計論として有効なものであることが必要である。

何故なら、「財務会計」と「管理会計」の完全な統合化は理論的にもまだ実現していないと見るべきであり、恐らく将来も完全統合と言うことは有り得ないからである。何故なら、両会計はその目的が異なるからである。(財務会計と管理会計の目的や方法・手法が異なることについては栗村哲象著 林業経営計算学参照)

③ 財務会計は財務会計としての計算原理に従うべきものであり、その時々々の経営政策に左右されるべきものではない。すなわち、財務会計はいわば管理会計的・経営計画的なものではないと考えられる。法的規制に依るものを除けば経営計画なるものは林業経営特に私有林経営にあつてはむしろ主観的なものであり、財務会計がこれと全く同調するものであると、財務会計（制度）の存在理由が薄れるということになる。財務会計の本質は経営の内容を厳正に表明するものでなければならぬものである。

III 森林の経営計画と林業会計との関連性

従来の林業会計（＝林業財務会計）の諸論に対して、それらは何れも森林経営計画の視点を全く欠いたものとされ、それ故それは現実性を有するものでない、との厳しい批判（文献9）が行われることがあるが、この際この批判を軽々に看過することは許されないであろう。そこで、果してかゝる批判は正鵠を得たものであるのかどうかを慎重に検討しなければならない。

ところで言うまでもなく、林業会計（財務会計）の先ず満たすべき基礎的な条件として考えられることは、それは何よりも林業生産の特質を充分反映したものであるべきと言うことである。それ故、森林経営計画と林業会計の関連を明確にするためには、周知のことではあっても先ず初めに林業生産の特質を確認しておく必要がある。

言うまでもなく林業生産は他に比べて極めて著しい特徴を持つ。即ち生産期間としては一般用材林においては超長期の少くとも40年以上もの年月を要すること、「生産設備機能」及「倉庫機能」を有するものとしての立木と、年々の生産量（立木生長量）が蓄積して形成された生産物としての立木とがまさに同一物であり、そしてそれは又林地と不離一体となって生産機能を果すものであること、生産（成長）は自然環境の諸条件に大きく依存するものであること、これらに起因し制約されて人工造林における投下資本は低い回転率しか示さないこと等々である。このため、林業経営における林木蓄積（林木資産）が、経営者の一時的な利益増大の誘惑によってひとたび過伐され資本の侵蝕を受けると、生産力は落ち年々の収益は減少し経済内容が悪化して、その回復には多年を要することになる。

このことは経営における植伐の合理的な計画とその実行の重要性を明白に物語るものであるが、植伐の計画と実行もそれに適合した林業会計に裏打ちされたものであることが望ましいのは言うまでもないとし、更にそれを欠いては真の「資本の維持」は保し難いとされている。

さてこゝに1つの問題があることに注目せざるを得ない。それは林業会計には内部的的事前的な計算とその報告を目的とする「管理会計」と、外部的事後的計算とその報告を目的とする「財務会計」とが含まれるとするのが普通であるが、ここでの林業会計と言われているのは何れを意味している

のであろうかと言うことである。「計画」の本質が事前的なものである限り、それと密接な関係にあるのは正に「管理会計」であって、「財務会計」ではない。計画の段階においては管理会計によって特に長期的観点に立っての最有利な年次計画が樹てられるわけであるが、実行の段階においてはその後種々の社会経済の変化や経営上の新しい諸事態が生じ、必ずしも計画通りに実施し得ないことが多い。そこで、実行後、「財務会計」によってその実施状況とその成果をそのまま把握し、当会計期間における確実な処分可能利益を始めとする種々の会計情報を外部に正しく伝達することになる。その場合の処分可能利益は、もちろん少くとも「資本の維持」を果した後の利益を意味する。

この場合、「資本の維持」と言う手続きを財務会計とは別に財務そのものによって行うべきか、或はそれを会計システムの中に組込んで財務会計として行うかは議論の分かれるところである。どの様な「資本の維持」であってもその合理性が社会的に認められれば、社会的な会計システムの中に組込んで自動的に財務会計として行うべきと考える。

「経営計画」と「財務会計」との関連については細目的には次項以下においても夫々の項目に関連して述べるので、ここでは極めて大筋の点について述べることにしよう。

「経営計画」は事前的なものであり、「財務会計」は事後的なものである。大ざっぱに言えば「経営計画」は特に私有林経営にあつては言うなれば“自由”ないし自主的であるが、「財務会計」は“非自由”ないし非自主的であり、言うなれば批判的立場に立ちつゝ社会的に制度化された一定の計算ルールに従って結果を報告すべき任務を持つ。

ところがもしも経営計画と財務会計とが一体となっていると批判者がなくなることを意味する。例を国有林にとってみれば国有林経営においてさえ外圧や内圧によってその計画は恣意的となる可能性があるものである。財務会計が計画と一体となっていることはその計画における恣意を許容する側に回ってしまうことを意味する。

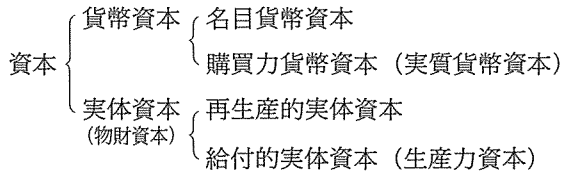
たとえばあとでも見るように国有林で若しも「蓄積経理の方法」即ち「恒常在高法」によって財務会計が行われるとすれば、最近のように伐採量が成長量を大きく下まわり、例えば昭和62年と言えば総成長量1,795万 m^3 に対し伐採量1,123万 m^3 で、63%の伐採であるから、同法による場合、その37%に相当する蓄積増加額は直ちに収益として計上されることになろう。そうすると損失が小さく表わされることになる可能性が大きくなろう。とすれば現在よりもっと借入金をし易くなる。これでは結局、国有林をしますますアリ地獄に追いやる結果となる。

これ以外の例によってみても、このような現象が出て来ることが多いことが分かるであろう。

IV 林業会計における資本維持概念

資本維持と言う場合の資本とは何か。即ち、資本とは一般に極めて多義的であり、その何れと解するかによって、資本維持の会計方法も変るべきものである。この様な問題を明らかにしないままに任意の林業会計の方法による時は特に物価騰貴（インフレーション）時にあつては無意識のうち資本の侵蝕を来たすに至る可能性が大きいとされている。前述したように林業生産は超長期間を要するものであり、その間の物価騰貴（もしくは下落）は想像に余りあるものであろうから、これに耐え得る確実な資本維持をはかることの可能な会計方法を編み出す必要があるのである。

さて通説によれば林業経営上の「維持すべき資本」の概念としては、大きく分けて2つ、細かく分ければ4つ挙げられている。それらの相互関係は次のように表わされるであろう。



この様に資本概念が分かれる理由は物価が長期間には常に変動（主として騰貴）し、又生産技術などの変化（進歩）がみられることなどによる。

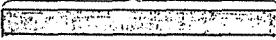
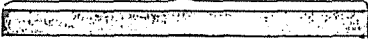
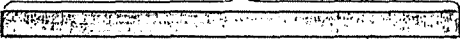
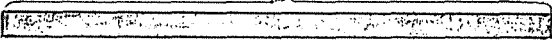
これらを極く簡単にみると、貨幣資本とは、経営内に当初貨幣ないし資金が投下されるが、生産過程の進行とともに生産のためにその大部分は他の資産に転換し財貨として運用されているが、その金額即ち取得原価に直接間接かかわる資本概念である。この資本概念のうち名目貨幣資本とは、貨幣資本の投下時点における名目額そのままの取得原価額をもって決算時点における資本額とするものである。又購買力ないし実質貨幣資本とは、貨幣資本の投下時点の額即ち取得原価そのままではなく、その時点の一般的貨幣価値（一般的購買力）に等しい実質価値をもつ金額に一般物価指数によって修正した金額（修正原価）をもって決算時点における資本額とするものである。「名目貨幣資本概念」は一般的物価変動がなく、頭初の貨幣価値額が常に不変の場合にのみ妥当性を持つに対し、「購買力（ないし実質）貨幣資本概念」は物価変動のある場合にも貨幣価値が維持されると言う点で妥当性をもつものと言い得るのである。

又次に実体資本は、経営に当初投下された資金（貨幣）の名目的ないし実質的な金額すなわち取得原価ないし修正原価とは関係のないものと言えよう。資金（貨幣）なるものは経営内で運用されて多くは生産のために生産財としての物財に転換されているものであるが、実体資本とはそのような生産財そのものにかかわる資本概念と言えるであろう。このような点から、実体資本は物財資本とも言われるのである。そのうちの再生産的実体資本は資金（貨幣）が投下運用されて生産財としての物財に転換されているその物財と同じ物財を決算時点で再調達するとした場合の金額すなわちその時価（再調達原価）で表わされる。この資本維持概念が合理性を持つための条件は、その企業が一般に技術の変化（進歩）の無いもしくは少ない様な産業（例えば林業）に属する企業であること或はそれが有っても生産期間が短い業種に限ることである。

又給付的実体資本（或は生産力資本）は、当初資金が生産のために運用され転換された物財（生産財）によって生産される給付（生産物）の量・質と少くとも同じかもしくはそれ以上の量・質の給付（生産物）を生産することの可能な生産力をもつ新規の生産財としての物財を調達するとした場合の金額で表わされる。

この資本維持概念が合理性を持つための条件は、生産財が技術の進歩や社会の変化によって変化しても生産物の量質そのものに変化がないか、それよりも量質が向上すると言うことである。

これら各種資本額について長期的に物価騰貴が持続的に生起するのを常態とする場合に、その一般にみられる大小関係の概略を試みに図示してみれば次のようにならう。

	$\frac{(K) \quad (n)}{\text{当初生産財取得原価} \times \text{数量} = \text{(実際投下資本額)}}$	
名目貨幣資本		$K \cdot n$
	$\frac{\text{(実際投下資本額)} \times \text{(一般物価指数)}}{(s)}$	
実質貨幣資本		$K \cdot n \cdot s \dots$ 一般に $s > 1$
	$\frac{(K') \quad (n)}{\text{在来生産財再調達原価} \times \text{数量}}$	
再生産的実体資本		$k' \cdot n$ 一般に $K' > K \cdot s$
	$\frac{(K'') \quad (n')}{\text{新規生産財再調達原価} \times \text{数量}}$	
給付的実体資本		$K'' \cdot n' \dots$ 一般に $K'' > K' \quad n' < n$ 且つ $K'' \cdot n' > K' \cdot n$

さて林業経営において維持されるべき資本概念はこの何れをより合理的と認めるべきであろうか。林業の生産期間が超長期であり、その間の物価変動は極めて大であるということからすれば、先ず「名目貨幣資本概念」は資本維持を図ろうとする立場にとって妥当性を持ち得ないのは明白である。次に「購買力（ないし実質）貨幣資本」は物価変動を前提として投資された貨幣の一般的購買力を維持しようとする場合はほぼ妥当性をもつ。ただし、投資された貨幣が造林資産として運用され伐期に至って再造林しようとする場合、いわゆる造林費の物価騰貴率（個別物価騰貴率）が一般物価騰貴率より一層高い場合、一般物価指数によって修正されたいわゆる修正原価を費用として収益より控除し、経営内に資金の形で回収しただけでは再造林が不可能となり、資本維持は充分とは言えない状態となる。

この難点を避けようと思えば、一般物価指数に替えて個別物価指数によって修正された修正原価を費用とするか、更に再造林費（再調達時価）そのものを費用として収益より回収する実体資本維持の考え方を採らざるを得ないこととなる。すなわちこれは「再生産的実体資本」もしくは「給付的実体資本」の維持に他ならない。

「再生産的実体資本の維持」が適合するのは例えば既にスギの人工林があって、それを伐期に至って伐採収穫し、その直後又同じくスギの再造林を行うと言った場合である。

しかし再生産的実体資本維持は林業においても常には現実的なものとは言えない。他業種の経営とは比較にならないとしても、現実の林業経営において生産技術の進歩と経済社会の変化に応じて生産の内容が量的・質的に少しずつ絶えず変化しているのが実際の姿と言える。たとえば老齡過熟の広葉樹林或は低生産力の天然林を伐採し、その跡地にスギ、ヒノキなどの量・質とも増大する人工林を造成して森林生産力・収益力の向上を図る方策がとられるのが一般的であり、また造林にしても次第に機械力への依存度を高めつゝ、人力依存度を低下させつゝあるし、また伐出過程の技術に至っては或る程度変化しつゝあることなどがあげられるが、この場合などの資本維持は再生産的実体維持でなく「給付的実体維持」に外ならないと言えるであろう。

さて林業経営における資本維持思考とその実行は、民有林にあつては、山林所有者の本来有する財産保持的経営態度が伝統的に堅持されて来たことの中にも見出されると言つてよいであろう。

国有林においても従来は保続性堅持の考えが強かつたけれども、戦時中はもとより戦後もとかく外部からの要求によってそれは大きくおびやかされることになった。そこで林業の損益計算理論研究の中心的課題が、国有林における過伐による林木蓄積資本の侵蝕の事実を会計的に明らかにし、眞の利益すなわち、育林経営の生産活動によつてもたらされた「本来の利益」と、「見かけ上の利益」すなわち、過伐もしくはインフレによる利益とを明確に分離し、利益の分配は「眞の利益」の範囲のみに限定して、いやしくも資本の侵蝕を来すことのないよう、そしてもしも何らかの理由で一時的にせよ侵蝕の事実があれば、それが自動的に会計上明示される計算機構を会計に付与することによつて、それによる会計情報を得た者を速やかに資本の回復を計らざるを得ない様な気持を起させる方法を確立することにあつたと言えるであろう。

さて、このような資本維持を林業経営一般の問題として捉えれば、林業経営を永續せしめるためには、少くともその有する資本の維持をはからなければならないのであつて、もしも資本（元手）に相当する部分を利益と誤認して計上し、その利益を処分したならば、結果的にいわゆる「タコ配当」したと同様となつて資本の侵蝕を来し、林業経営の基盤を危くすることになる。従つて資本を侵蝕することなく、資本の維持をはかつたあとの眞の余剰としての正しい利益を処分するのだからなければならない。この眞の余剰としての財務会計理論上の「正しい利益」の算出は「正しい収益」と「正しい費用」の計上によつてのみ可能となるが、その場合の資本維持は上述の維持すべき資本のうち何れを是とし得るのであろうか。

上に見たところから言えることは、少くとも再生産的実体資本の維持を可能とする財務会計の方法をとるか、更に進んで給付の実体資本の維持を可能とする財務会計の方法をとることが要請されるであろう。

この場合の「正しい収益」や「正しい費用」とは具体的に如何なるものか、項目別に以下においてみよう。

V 林業会計における収益概念

一般の経営においては、「正しい収益」とは1会計期間中に確実に販売され実現した「資金の裏付けのあるその期の売上高」であり、そしてそれは多額であればある程その企業にとって好ましいはずのものであるが、林業経営においては、この実現収益について一般には見られない次のような問題があることに注意しなければならないのである。即ち林業生産においては既に述べたように経営努力の多年の成果即ち「生産物の蓄積としての立木」と「生産設備としての立木」とが区別し難い一体として存在するものであるから、伐期末満の立木を伐採を前提として販売した場合、生産物としての立木を販売したことが直ちに生産設備も同時に売却したことを意味することになる。ところが「生産設備としての立木」は「生産物としての立木」が売られ伐採された瞬間、生産設備としての価値は即時零となり、それは廃棄されてしまうことを意味する。それ故、伐採を前提にして伐期末満の立木が販売される場合は、その立木の売上収益額の中には生産設備の売買額としての金額は

全く含まれないことになるのは明らかである。即ちこの場合、生産設備としての立木のまだ存在している価値を零としたので、むしろそれだけの価値の喪失即ち損失が発生したと見ることも出来る。伐採を前提として伐期未満の立木を売るのは、その損失（もしくは伐期まで立木を生立せしめることによって「立木売上額が増加するであろう金額を放棄することによる機会原価としての損失）を上回る企業経営上からみた何かのメリットがあると見たことによるのである。

しかし、伐期の到来した立木について見ると、その立木は物的観点からまだ生産設備としての物の生産能力（材積生長力）を充分有するのが普通であるが、経済的観点から見るとその生産設備としての経済的価値は零となっていると見るべきものである。故に上に述べた損失の発生は伐採を前提として伐期到来前の立木を売る場合にのみ起ると言い得る。

伐期到来前の立木の伐採には、このような問題があるから、その立木の売上収益は経営上「正しい収益」とは言えないということになる。それ故経営上「正しい収益」を実現するためには、「伐期の到来した立木」と「伐期到来前の立木」とを区別し、前者のみを伐採収穫する必要があるが、それには当然伐期が明確となっていなければならないことになる。

そこで伐期について考えてみると、伐期は一般に樹種別に地方的に何年と決められてはいるが、これはあくまで標準的な目安を示しているに過ぎないとされている。

一般の林業経営における現実的な伐期は、あくまで個々の林業経営ないし個々の林分の置かれた自然的社会的諸条件に従って、最終的には経営者の経営的観点からする総合的な経済的判断にもとづく意志決定によって最も有利なものが決められると見られるべきものであろう。

個別経営にとって伐期と言うものが、そもそもかゝる性格のものであるとすれば、伐採したいかなる立木も個別経営的観点からは、その判断が正常的であり誤ったものでない限り、すべて伐期に達したものとされる可能性が大きい。このような伐期は客観的なものと言うよりはむしろ主観的なものと言うことになる。何れにしても、その場合は伐採収益はすべてその期の収益と見られることになる。林業財務会計によるかゝる収益の認識は資本維持の観点から必ずしも充分でないと見られている。そこで、資本維持の観点からする客観性を重視する林業会計の立場では、制度上公に認定された伐期、即ち認定された経営計画にもとづく伐期における実現収益のみ「正しい収益」とみなされ、公によって認められる特別の理由によりその収益を上回る収穫収益があった場合にのみ、その収益部分が来期以降の収益として期間配分が可能となるという方法をとることが考えられる¹¹⁾。

こゝに特別の理由とは特別の事由が公に許可されたことによる場合である。この場合にのみ或会計期間内に実現した収益のうち当期収益と次期以降の収益との期間配分が許されなければならないであろう。

たとえばそれは隣接地の伐採収穫作業との関係上、当年度伐採予定の林分と次年度伐採予定の林分とを当年度同時に伐採収穫せざるを得ないことが判明し、このことが公的機関で認定された場合など特殊な場合に於てのみ将来の課題として可能であろう。

この様な場合以外の非認定の場合においてその期に既に実現した収益の期間配分を行うことは、

注1) これはたとえば公共自治体等による土地収用の場合などに相当するが、しかし、一般にはこのような方法は取らず、課税を免除するとか、損失補償額を高めるとかの方法がとられているのは周知のところである。

利益操作（税金のがれ）の疑いを持たれても仕方がないことなど、社会経済上の通念から許されることは出来ないと言うべきであろう。と言うことは非認定の場合には財務会計としてはかゝる「収益の期間配分」は出来ないと言うことを意味する。

それ故、非認定の場合においては期間内に既に実現したすべての収益は当期の収益とみなさざるを得ない、ということになる。これは一般の民有林経営の場合である。けれどもこれは利益操作によるものでないという立証の余地がなく止むを得ないからと言う理由によるものであって、林業生産（伐採）は本来はその特質からして期間に配分されるべき本質を有すると言う点を否定することは出来ない。

それ故、収益を実現しない以前において収益の期間配分と言うことを考慮に入れて計画し、それに基づいて収穫収益を実現すべきものと言うことになる。つまり、経営計画の段階において会計の果すべき役割が極めて大きいことを意味する。ただこの場合の会計は今問題としている「財務会計」ではなく「管理会計」であることに注意しなければならない。

以上見たところから明らかなように林業の経営計画なるものは、潜在的には「収益配分の原則」と言い得るものを考慮しなければならないと言うことを理解すべきであろう。この意味からも経営計画は極めて重要であるということになる。

以上みて来たところから、林業財務会計は一定期間（一年間）の林業経営活動の結果（実績）の事後の総括計算のみを任務とし、活動の結果と言う動かせない事実を事実として扱うもので、費用の範囲をどの程度までとするかなど自由度は小さいものであり、事前には可なり動かし得る自由度の大きい森林計画に成り代り得るものではなく、いわば次元が異なるものである。林業財務会計は充実した森林計画の存在を前提として始めて経営的合理性を持ち得るものであることが明らかである。

ところが「実現した収益」のみを収益とする「実現主義会計」としての林業会計は「計画を不要とするような無限量の原生林採取（略奪伐採）においてのみふさわしい説である」とされ又「没計画という面からみてゆけば……発生主義か実現主義かの論議は水掛論にみえる。ここで没計画といったのは、たとえば何年生で伐った（伐採令）とか、何年生で伐る（伐期令）とかいう問題が全く考慮の外におかれているということである」とされることがあるが、財務会計の本質を顧みれば、このような考えは抱かれなくなるはずである。このような考えは、林業の「財務会計」と「管理会計」を混同した場合に往々にして見られるものであると言えよう。

森林計画に密接に関係し伐期令のような点を問題にし、それに深く関係するのは事前的な「管理会計」であって事後的な「財務会計」ではない。「林業財務会計」は「経営計画」を前提とするものであり、経営計画を無用とするようなものでは決してない。

VI 林業会計における費用概念

一般に期間損益を正しく計算するためには費用の計上における必要不可欠な手続として、いずれは費用となるべき支出額を当期と次期以後の期間に正しく配分するいわゆる「費用配分」なるものがある。いずれ将来にわたって費用となるべき額とは、「費用性資産」例えば林業機械、製材工場、建物、購入丸太、購入製材品などの資産の額であり、それはいわゆる動態論（Dynamik）にもとづ

く現代会計学（従って又現代的林業財務会計学）においてはその取得原価にもとづく額である。

したがって費用配分の典型的な例としては、使用可能期間が有限の費用性資産である林業機械や建物等の取得原価を、当期の収益より控除すべき当期の費用としての減価償却費と次期以降に配分され次期以降の費用となるべき資産繰越額とに配分することが挙げられる^{注2)}。又購入丸太や購入製材品の取得原価を当期の売上高より控除すべき費用としての売上原価と、次期以降の費用としての売上原価となるべき資産繰越額とに分割したりすることが挙げられる。

以上のように将来はすべて費用に転化してしまうであろう様な資産の購入のための支出額（すなわち取得原価）は、これを当期及当期以降の期間に配分し、当期の配分額のみを限度として当期の費用とすべしとする考え方が「費用配分の原則」又は「原価配分の原則」(Principle of cost allocation)と呼ばれているものである。

ところで、この「費用配分の原則」の基礎となっている資産（従って費用）の評価基準は「取得原価基準」と呼ばれているが、これが会計上合理的な評価基準であるためには、物価が安定し、従って貨幣価値が一定していることが条件となる。ところがインフレーション時にあっては、取得原価基準にもとづく費用配分によって計上される期間費用を期間収益から控除して投下資本を回収した場合、その損益計算によって算出された名目的な利益のなかにはインフレ利益が含まれることになり、その名目的な利益を処分可能な利益とみなして配当や税金の形で経営外に流出させた場合、経営内に留保された利益に相当する金額に依っては、販売ないし生産のために費消した資産と量・質とも同一の資産を再取得することが困難になり、次第に縮少再生産におちいつて行くことになるのは明らかである。

このような場合は、取得原価を一般物価指数（又は時に個別物価指数）などによって修正することによりその配分原価（従って配分費用）を修正するか、更に、取得原価を再調達原価に修正して配分原価を修正するなどして、インフレ利益部分を完全に除去して真の利益を計算すべしと言う資本維持の問題が提出されることになる。

このようにして、インフレ時における「正しい費用」とは何か、又それを合理的に求める方法は如何と言う会計上の大きな問題が超長生産期間を前提とする林業会計において最も顕著に顕れて来るのである。

そして既に見たような各種の資本維持観があるが、その何れをとるにしても、その資本を維持するに足る内部留保を可能とする費用（これは時価、取替原価、再調達原価などと言われる）と、当期に原価配分された費用との差額は当然「資本修正勘定」に計上され資本を修正することになるのは言うまでもない。

注2) ここでは減価償却費を1例として費用配分を説明した。しかし当期間に配分された減価償却費はすべて直ちに期間費用になってしまうとは限らない点に注目すべきである。

例えば、いったんは集材機の減価償却費として計算された金額も、次の段階では丸太の生産原価に組入れられ、もしも期末に丸太として在庫になっていると、その集材機の減価償却費として計算された金額は丸太の資産額の1部を形成することになるから、結局その部分は期間費用となり得ないことになる。もとより丸太が全部販売されておれば、集材機の減価償却費として計算された金額はすべて丸太売上原価の構成要素となり、売上原価と言う形ですべてその期間費用になる。これは原価計算の計算メカニズムから当然のことからに過ぎない。

このことを具体的数値例を以って説明する。或林分の立木（その育成原価は30万円，その時価すなわち再調達原価は100万円）を1,000万円で立木のまゝ現金売りしたとし，その再造林費（現金払）は80万円したとすれば仕訳は次のようになる。

①	（借方）現	金	1,000万円	（貸方）立木売上収益	1,000万円
②	（借方）立木売上原価		100万円	（貸方）	{ 立木 30万円 資本修正 70万円
③	（借方）造林費		80万円	（貸方）現	金 80万円
④	（借方）立	木	80万円	（貸方）造	林 費 80万円

このように実現収益から控除され，或は又内部留保されるための「正しい費用」の計上額は資本維持を可能とする費用額即ち時価（取替原価，再調達原価）でなければならないということになる。

次に計画との関連において費用をみよう。実現収益そのものが，過誤によるものであれ，意識的に行われたものであれ，計画を超える過大な伐採によるものである時，その収益から控除される費用をどのように計上しようとも，いったん過大に伐採された後は計画通り伐採された状態にもどすことは出来ないのは当然である。

しかし乍ら，事後的にはあっても，計画と実績との間隙を可能な限り埋めることに努めることは必要である。こゝで簡単な例で考察してみると，今，今期の伐採収穫において，来期に予定されているものまで即ち2年分収穫したとする。

この場合，具体的な例を挙げて説明しよう。

今期の販売予定であった立木（育成原価は30万円，その取替原価は100万円）の売上高は1,000万円であり，その再造林費（現金払）は80万円であった。ところが今期都合により，来期販売予定の立木（育成原価40万円，その取替原価120万円）まで売上げ，合わせて2,300万円の収益をあげてしまったとする。こゝで2つの方法が考えられる。

①実現収益2,300万円のうち，来期予定分1,300万円を収益から控除し繰延べると共に，貸借対照表貸方に何らかの形（適切な科目名はないが例えば前受収益とか繰延収益のような勘定名）で計上する。

一方費用は今期の再造林費用80万円のみ計上する。

①	（借方）現	金	2,300万円	（貸方）売	上 収 益 2,300万円
②	（借方）売	上 収 益	1,300万円	（貸方）繰	延 収 益 1,300万円
③	（借方）立木売上原価		100万円	（貸方）	{ 立木 30万円 資本修正 70万円
④	（借方）造林費		80万円	（貸方）現	金 80万円
⑤	（借方）立	木	80万円	（貸方）造	林 費 80万円

このような会計方法は事実を曲げるものとなり，また利益操作（脱税）を意図するものとされるので財務会計としては社会通念上も適当でないと思われる。即ち実際に2,300万円を売上げたことは事実であり，会計上これを動かすことは出来ない。

②今期の収益として総額2,300万円を計上。他方，費用も伐採跡地全部に造林したとし，その再造林

費は総額で180万円とすれば次のようになる。

①	(借方) 現 金	2,300万円	(貸方) 売 上 収 益	2,300万円
②	(借方) 立木売上原価	220万円	(貸方) { 立 木	70万円
			{ 資 本 修 正	150万円
③	(借方) 造 林 費	180万円	(貸方) 現 金	180万円
④	(借方) 立 木	180万円	(貸方) 造 林 費	180万円

もし今期分としての伐採跡地のみで造林し、あとは来期に造林(100万円)するのであれば上記の仕訳のうち3, 4番目の仕訳は次のようになる。

③	(借方) 造 林 費	180万円	(貸方) { 現 金	80万円
			{ 造林引当金	100万円
④	(借方) 立 木	180万円	(貸方) 造 林 費	180万円

このような方法が財務会計としては適当であるとみられる。

Ⅶ 林業会計における収益と費用の対応関係

「期間収益」と「期間費用」との関係に関する一般会計学の通説は以下の如くである。

或一定の期間に実現し、従ってその期間に属する真の収益即ち期間収益が確定されたとした場合、その収益から控除されるべきその期の費用は、その収益を獲得するために要した費用であることが必要であり、そうでなければ、その期の正しい損益を確定することは出来ないからである、とする。期間収益は主として生産物の売上対価であるが、この収益と対比し得る費用はその収益をもたらした生産物(ないしサービス)の生産のために貢献し犠牲となって費消された財・サービスなどの価値額である。生産の原因をなすインプットとしての費用とそれに依ってもたらされる果実に相当するアウトプットとしての収益との間には、このような意味における「因果関係」が存在しなければならず、より正しい損益の計算はこのような関係を可能な限り追跡することによって可能となるのである、とされている(文8, P.149)。又それ故、正しい期間損益を求めるためには、期間中に発生した費用のうちから、その「期間収益」に貢献した費用部分を可能な限り取り出して期間収益に対比させ、残余の費用は次期以後の費用となるべき資産として繰越すと言う、いわゆる「原価配分の会計処理」をすることになると言う点については既に述べたが、かゝる処理の基準は「収益費用対応の原則」(Principle of matching costs with revenues)と呼ばれているのであるが、これこそは正に期間損益計算における「期間利益の決定原則」そのものと言うべきであろう。

以上のような通説としての「収益費用対応の原則」の内容に対して可なり相違する見解もある。この見解について検討する前に通説となっているこの「収益と費用の対応」における形態についてみて置こう。

期間収益と期間費用との対応における形態は、現実の会計実態に於ては2種類あるとされている。即ち「個別的対応」と「期間的対応」である。そしてこれらは単に並列的に挙げられるのを通例とする。

このうち「個別的対応」とは上に述べた「売上収益と売上原価(継続記録法による)との対応関

係」の如く、収益と費用とが商品（又は製品。育林経営では立木が、素材生産経営では丸太がこれに相当する）を媒介とする直接的・個別的な対応関係にあるもので、「完全対応」とか「プロダクティブな対応」とか言われ、売上原価を正確に把握するためには原価計算を前提とするので「原価計算的対応」とも言われる、としている。

これに対して「期間的対応」と言われる対応関係については次のように言われている。

例えば販売費についてみると、これは売上総利益（＝売上収益－売上原価＝粗利益）と相当強い関係があることは明らかであっても、売上収益と売上原価の関係程直接的ではなく、それは明白ではない。即ちその場合の対応関係はやゝ不完全であり、間接的であるとされる。又一般管理費についてみると、これは生産量の増減とそれ程明瞭な関係を簡単には把握しがたく、いわば固定費的に発生するとも言える性格を持つもので、売上総利益との関係は一層間接的である、と言われている。

かくして通常実務上は販売費や一般管理費については、収益との因果関係を深く追跡することなく、便宜上原則的にはすべて発生した年度の期間的費用とすることにし、この期間的費用は売上総利益に対し「期間を唯一の媒体として対応する」ことになると表現されている。従ってこの対応は期間的対応（ピリオッド的対応、間接的対応、不完全対応など）とも言われ、又期間的対応は期間損益計算を前提とすることから、「財務会計的対応」とも言われている。

ところで、この一般にみられる「収益・費用の対応関係」の説明に対して異った説がみられる。

例えば次のように説かれる。即ち「現代会計が期間損益計算をその目的とするものである限り、費用収益の対応はすべて期間的対応としてみるのが本質的であり、その他の種々の対応関係にはそれ程の意味が認められない」と説かれることがある（文3，P.40）。

この説明によれば直接的対応概念は意味がないということになるが、果してこれは正しいであろうか。思うに「期間収益」が先ず確定され、次いでこの収益を生み出すために要した費用（これが直接的対応の費用に相当する）を摘出すれば、結果として必然的に正しい期間費用が確定されることになり、期間収益と期間費用とが結果的に期間的対応関係をなすことになるものと理解するべきであろう。

ただ、業種によって異なるが全費用のうちその5～30%を占める或種の費用については、収益との直接的個別的な対応関係を具体的に把握することはむづかしいとされている。「営業費」即ち「販売費及一般管理費」がこれに当る。従ってこれについては直接的な対応関係を追跡することなく、初めから期間内に発生したものはそのまますべて期間費用として処理されるのが普通であるとされている。しかし乍ら、思うにこれは費用のうち小部分についてはあるが、あくまで一種の妥協的な便宜的且つ実務的な処置に過ぎないと言うべきが真実であろう。本来的（ないし基本的）には期間収益に貢献した費用のみがこれに対応するとすべきものと考えられる。

ところで継続記録法における個別的対応程精密な結果は得られないとしても、因果の関係のほぼ明確な棚卸計算法による売上原価と、これが対応すべき売上収益との関係については、これを直ちに期間のみを媒介とする対応関係であると説かれることがあるが、しかしこれは極めて表面的且つ一面的な理解の仕方（ないし見方）に過ぎないものと言うべきであろう。

既に述べたように、いわゆる期間的対応形態と言われるものの本質は、期間収益と期間費用が給

付（生産物）を媒体として因果関係を具体的に簡単には把握し難い場合、止むを得ず便宜上「期間を媒介として」——この表現は極めて問題があるが——期間費用を定めんとする形態に他ならないものと見るべきである。

それ故、便宜上期間にかかわらしめて費用計算を行わんとする「棚卸計算法による売上原価」であっても、それはあくまで本質的には期間収益とは「給付を媒体として」明らかに直接的な因果関係を持っている、としなければなるまい。そうである限り、手段的に期間にかかわらしめて一括して把握される形態が採られるにしても、これは決して単なるいわゆる期間的対応形態に該当するものとはなし得ない、と見るべきであろう。

しかしさりとて純然たる個別的対応にもとづいた対応でもないことも事実である。とすればこれは折衷的ないし第3の形態として位置づけられるべきものであろうか。とすれば従来の対応形態の分類そのものを変更し再編するべきであろうか。

このことについて次に見てみたい。

まず収益費用の対応関係をみる場合、最も重要な要素は何かを考えてみなければならないであろう。費用と収益との本質的關係は何と言っても「原因と結果」ないし「犠牲（インプット）と成果（アウトプット）」の關係でなくてはならないと考える。この關係を金額的にも追跡し得る方法を理論的に明らかにすることこそが、会計学の本質的な役割り（任務）の1つと言ってもよく、これが明らかにされることにより、より正しい期間利益の算出が可能となるのであって、この關係が明らかでなければ正しい期間費用と言う金額は存在し得なく、また正しい期間利益と言う金額も存在し得なくなり、それらはただ無意味な金額を意味するに過ぎないものとなる。即ち求めるべき利益が会計的利益から非会計的利益に移行することになる。

それ故、会計理論上、費用と言われるものは、すべてあらゆる場合如何なる意味に於ても成果に対する価値犠牲としての原因をなすものである、と見るべきことは間違いないと考える^{注3)}。

この価値犠牲額には具体的に生産物に直接に割当（配賦）して意味があり直接的關係をもつものがある反面、会計実務上からみてそうでなく割当ての意味の比較的薄いものないし割当てにくいものなどいけば間接的な關係に止っているものが存在するのである。この關係に対するこのような認識こそが、この際最も重要なポイントであると考えられる。そうすると、収益と費用の対応形態の最も基本的な分類は、収益に対する費用の因果關係が直接的かと言うことであろう。換言すれば給付的（プロダクツ的）か非給付的（非プロダクツ的）かと言うことである。そして、既に見たように直接的（給付的）対応にも種類があり、「個別的対応」によるもの或はその認識と測定が容易に可能なものと、便宜的に一応「一括的対応」によるものがあり得ると見るべきであろう。

既ち「個別的対応」とは個々の製品・商品などの給付を対象としてその販売によって得られた収

注3) この点について小倉栄一郎教授は次のように言っている（文献13）。

「同一期間に収益は収益の側の事情で発生し費用は費用の側の事情で発生したものを対応の形においてみても、その比較には意味がない。実際にわれわれがやっている損益計算の構造はそのような結果的対応計算ではなくて、対応すべきものを対応させているから意味があるのである。」（p. 3）「費用をその発生した期間に割当てると言うことは収益との対応關係と言う根拠づけからすると……合理的根拠が薄弱なものであるが……金額的には別としてケースとしては多い。多いが故に主導的なものとするなら、損益計算の合理性が危いものとなる」（p. 7）と。

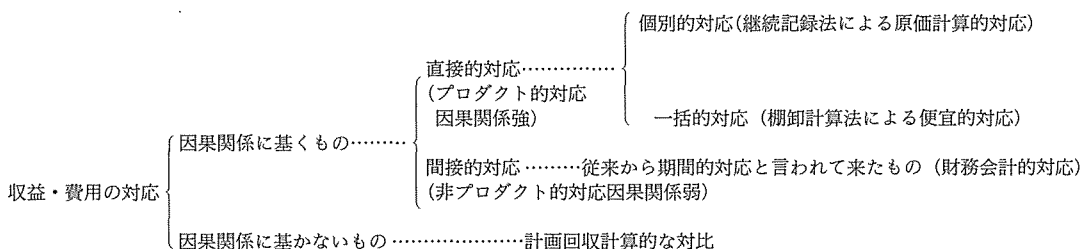
益ごとに、それを得るために要した費用を個々に対応せしめ得る場合で、原価計算にもとづく継続記録法によって販売の都度、精密にその売上原価を算定し得る場合がこれに当る。

これに対し「一括的対応」は、原価計算が行われず棚卸計算法によって、精密さは落ちるとしても、期間末に一括して売上原価を算定する場合がこれに当る。

これら直接的対応に対して間接的対応とは、結局、期間で区切られた期間内の非プロダクティブな費用を便宜上から期間費用とする場合がこれに当る。こゝに便宜上と言うのは、毎期末の棚卸資産がほぼ一定で、又非プロダクティブな費用も每期ほぼ一定であれば、この非プロダクティブな費用をそのまま期間費用と見る場合、その費用を生産物に配賦する場合すなわちプロダクティブな費用として算定する場合と殆んど変わりはないからである。

さて、更に又一方すぐ後で見ると、経営計画にもとづいて期間中に生じた収支そのまゝをもって因果の関係を全く問わずに収入（収益）と支出（費用）を単純に対比せしめた関係、すなわち計画回収計算的な対応も考えられている。

一般会計学において説かれている収益費用の諸対応関係をこのように整理することにより、その関係が従来よりは一層明瞭となるものと考えられる。これを表示すると次のようになる。



ところで収益と費用の直接的対応関係（因果関係）を否定する見解が林業会計論に於て有力になりつつあるように見える。そこでかゝる見解について検討しよう。

例えばほぼ次のように言われている。即ち「同一会計期間に帰属する費用と収益とが、その期間内において両者が独立無縁の系統のものとして存在し、それぞれが独自の計算基準にもとづいて相互に関連がなく把握されていると言う概念規定を支持することになる。この場合における期間概念は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の意義しか持たず、したがって収益と費用との価値関係にもとづく質的關係、これにもとづく量的関連という考え方は否定され費用と収益の対応というよりも、むしろ費用と収益の対比、あるいは費用と収益の対照という概念として認識されることになる」とされ、林業会計においては直接的個別的な因果関係にもとづく対応は否定され、すべて期間的対応によってはじめて実体としての貨幣額による経営成果の算定が期待できることになる、と言われている。

この見解は、林業生産の特殊性を特に考慮されたことによるものである。この結論としての見解が導き出された過程を慎重に検討してみる必要がある。

① 先ず期間費用を決定し、それとの対応関係に基づいて期間収益を限定するという一般とは逆の方法が採られる。すなわち、一般には一期間の収益をまず決定し、それとの対応関係に基づいて費

用を限定する方法をとっている。したがって一般的な方法による限り、まず、収益の側から吟味するのが常である。にもかかわらず、ここでは費用の側から吟味することにする、と言うのは上記のことを理解しつつも、この理解に即して収益と費用との対応を吟味するのではなく、林業経営における費用の実体を把握したいという意図があるためである、とされている。

- ② 一定期間において実施された造林作業、保育作業に要した費用は、当該期間における林木収益（生長量）とは直接的・個別的な価値の対応関係はない、とされている。
- ③ 支出が期間限定によって収益的支出、資本的支出という形をとっても、期間限定という枠を超えて、超期間的に考察すれば、いずれの支出もその本質は費用それ自体である、とすれば、支出が資本的支出か収益的支出かのいずれであるかを論ずる意味は、あまり見いだせない、それ故、造林費の性格は費用として規定出来るのである、とされている。
- ④ 一定期間における造林費の性格は、林種転換における造林費であろうと、単なる再植栽における造林費であろうと、いずれにせよ、上記の意味での収益に対比される費用として認識される、とされている。ここに上記の意味での収益に対比される費用とは、いわば期間帰属を課せられた収益と費用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、それぞれが独自の計算基準に基いて相互に関連がなく把握される、と言う様な収益に対比される費用を指している。

以上のように考え方の根本において、期間収益を生み出した費用に限定すると言う財務会計的思考をとらず、初めから期中に発生し支出した造林費（保育費も含めて）をすべて期間費用と措定し、これは期中に実現した収益とは直接間接の因果関係を何等持たないことから、相互に因果関係のない収益と費用がただ機械的に対比されるに過ぎないものと言うことになり、これは極めて非会計理論的な計算に徹すると言う結論を引出されることとなったと評される場所である。

（しかし乍ら、何故、初めに期間収益を把握し、それに貢献した費用を期間費用とすると言う財務会計理論の原点に立ちかえって考察されなかったのかの十分な説明は見られないのである。）

かくして、出発点の仮定から必然的に導き出された結論は非会計的な収益・費用の対比となってしまうのは自然の成行と言うべきであろう。

一般の場合でもかゝる期間的対応概念の本質についての理解に対する批判が見られ、次のように言われているのはこの際極めて示唆的である。「期間的対応といわれているものゝ真の意味は、それぞれ独自の計算基準で期間帰属が決定された収益と費用を単に対照させているに過ぎない。それ等の間には質的・量的な意味での努力と成果の関係は認められないのである」「収益と期間的対応にあると言われている費用は実は成果たる収益に対する努力という関係の故に収益から差引かれているのではなく、他の理由、すなわち対応関係とは別の根拠により当期の収益または利益から回収することが合理的であると言う理由で損益計算に計上されているのである。もっともこの合理性の根拠は不明確な場合が多いが、それは多分に計画的なもの、つまり回収計画に規制されたものとみることが出来るであろう。」（文1, P.65）と。

これは一般に言われている期間的対応に対する批判として述べられた解釈と言わねばならない。これは先に見た林業会計論には妥当するものと考えられる。

思うに相互に因果関係のないいわば無関係な収益と費用を比較したところで、その結果としての

利益は恣意的なものとなり財務会計的には意味のないものに過ぎず、これは財務会計論以前の問題となるのは明らかである。

そして上記の林業会計論の見解においても収益と費用とが「独自の計算基準に基いて相互に関連なく把握される」とされているが、その“独自の計算基準”についての説明は見当たらないようである。

そこで今その“独自の計算基準”とされるものが、森林経理（経営計画）を意味しているものと仮定してみよう。その場合森林経理にもとづいて期間収益と期間費用とがそれぞれ非対応関係において把握されるとしても、その対象森林が法正林に近ければ近い程結果的には財務会計上問題はなくなるが、逆に法正林から離れたものであればある程問題が出て来ると言う点に着目しなければならないと思う。たとえば不法正林において森林経理上収益のない年度がある場合を考えてみると、その年度の造林費計上は即損失の計上となってしまう。そうすると森林の造成期には損失の計上となる年度が多くなるが、これはどう見ても不合理な会計と言わねばならないと思われる。期間収益がないのに毎期に発生した造林費をそのまま期間費用としても、その費用を回収し得ないからである。

また造成期即ち拡大造林期における林業経営の現実には資本回収期ではなくして資本投下期であるとするのが極めて自然な経営的及び会計の見方であろう。造林を投資とみることは収益と費用がまさに直接的対応関係にあるべきであることを認めることに他ならない。

逆に経済の変動に適応すべく伐採面積をふやし造林面積を減らして経営規模を計画的に縮小しつつある林業経営については、収益が大きくなる反面費用は小さくなり、或は費用は全く計上されない（即ち造林はしない）と言うことも生じ結局利益は益々大きく現れてこようが、これまた極めて不自然であり、見方によっては過伐のもとになることにもなる。

若し収益・費用対応の原則に則した財務会計の方法をとっていれば、その場合でも収益が増大するにつれ費用（この場合は売上原価）も増大し、それ程利益は大きく現れて来ない。即ち過伐への魅力もなくなるのではなからうか。

Ⅷ 結 語

(1) 従来、林業会計として展開されている諸論を見ると、2～3の例外を除いてその多くは林業財務会計の中に林業管理会計を無意識のうちに混在させた形であり乍ら、林業財務会計として展開されていると言ってよいであろう。

林業会計はそもそも林業財務会計と林業管理会計とを統合したものでなければ合理的会計として存在し得ないとするのであろうか。もしくはかくあるべきとするのであろうか。そうであれば先ずそのことを明らかにすべきであろう。

この証明なしに、或はこの自覚なしに、管理会計的なものを一部混在せしめて、林業会計論として展開するならば財務会計としても或は管理会計としても充分なものとは言い得ないものとなるであろう。要するに林業会計論の純化がはかられることによって、その本質を正しく理解することが出来るようになるだろう。

(2) 林業会計の理論としては、いわゆる間断経営から連年保続経営にいたるすべての林業経営に通用する一般的な方法論を目指すべきであると考えられるが、その場合はいわゆる間断経営の会計論こそが林業会計における原理論であり、これこそが、一般化された林業財務会計論とならざるを得ないと考える。いわゆる「保続経営の林業会計論」なるものは二次的・便宜的・実務的な会計論として位置付け扱えられるべきであると考えられる。

(3) 林業会計における期間収益としての実現収益と、期間費用との対応関係は努力と成果の関係にもとづいたもの、すなわちいわゆる直接的対応関係にもとづいたものとして扱われなければならない。またそれは林業会計においては一般の会計に比してむしろより可能性を持ち且つそれは比較的容易であると言わなければならない。何故なら、林業経営においては、一般の経営に比して、一般管理費・販売費など固定費とみられる費用の全費用に占める割合がむしろ少額だからである。又大部分の費用の発生が場所（林分）的に把握し易いからである。

(4) 収益に対応されるべき費用は、取得原価主義会計を基本とする現代会計においては理論的には取得原価とされているが、林業会計においては取得原価を一般物価指数ないし個別物価指数にもとづいて修正した修正取得原価によって再評価された費用ないし再調達原価（取替原価）であるべきである。そして同時にその再評価差額は資本修正にあてられるのが理論的に正しい会計であると考えられる。

(5) 一定期間内の独立無縁の相互に関連のない収益と費用を単に対照するに過ぎないものとする計算機構は定常状態における単純再生産の場合（法正林の場合）は機能するであろうが、常に変動して止まない経済においては正しい利益の計算を期待することは出来ないと考えられる。

(6) 資産としての育成立木は育成原価で評価され、物価変動のある時は定期的にその修正原価によって再評価され、その再評価差額は資本修正にあてられるとするのが最も理論的である。二次的・实际的・便宜的方法としては、育成中の立木資産そのものゝ再評価は省略し、伐採木についてのみ修正原価で再評価し、同時にそれを費用とする方法がとられている。

更に進んで実務的に計算の便宜を得るためには、その場合に再調達原価で評価し、同時に費用とする方法が取られるべきと考える。

この場合は資本維持は名目資本維持から実質資本維持へ更には実体資本維持の方向へと進むことになる。

(7) 一般企業の実体資本維持についてみると、それは経済条件・技術等の急速なる変化のもとにあるのが常態であるから、本来的な財務会計計算の範囲を逸脱するものであると見るべきである。林業においても原理的には同様であると言わなければならないが、林業においては技術などの変化も比較的遅いのを常とするので、実体資本維持なかならず再生産的実体資本維持の会計も充分可能であり、更に実務的であるとも言えよう。

文 献

- 1) 山下勝治編：損益計算論 体系近代会計学，第2巻，中央経済社（1961）
- 2) Research Study Committee：The Accounting Review, A. A. A, April 1965（1965）

- 3) 木村重義他編：体系 会計学辞典，ダイヤモンド社（1969）
- 4) 栗村哲象著：林業経営計算学，養賢堂（1970）
- 5) Edwards, et al：Accounting, Revised Edition, Richard D. Irwin1970（1970）
- 6) 山下勝治編：損益計算論 近代会計学大系II，中央経済社（1971）
- 7) 沼田善夫著：林業会計学の理論，東京大学出版会（1978）
- 8) 飯野利夫著：資金的損益貸借対照表への軌跡，国元書房（1979）
- 9) 平田種男稿：林利諸説と計画について，「林業経済」363号（1979）
- 10) 栗村哲象稿：林業会計理論における収益の実現主義と発生主義—特にその経営計画との関連性について—，「林業経済」367号（1979）
- 11) 黒川泰亨著：林業経営計算論，大明堂（1982）
- 12) 飯野利夫著：財務会計論（改訂版），同文館（1983）
- 13) 小倉栄一郎稿：期間的収益・費用対応の原則，「会計」123巻4号（1983）