

私有林会計における勘定体系と勘定概念

中 尾 鉦[※]

Hiroshi NAKAO

Studies on the Account-system and Account-concept
in Private Forestry Accounting

はじめに

わが国の林業関係企業（会社）は、その数ほゞ500と推定されている。これを、合名会社・合資会社・有限会社・株式会社などの形態別に見ると、6：9：15：70で、株式会社数がもっとも多い。林業関係会社と言っても、その大半は採取林業、製材事業、木材流通などを主要業務とする会社であり、企業規模も大中小さまざまである。自社の社有林を経営し、職制上の管理部門を設けて、相当大規模な育成林業を行なう企業は、株式会社形態のなかの一部にすぎない。

いわゆる大規模育成林業部門をもつ会社が、ゴーイング・コンサーンとしての林業を経営する目的は、簡略に言うことはできぬが、大まかに整理すれば、およそつぎの2区分となるであろう。

(1) 木材を原材料として使用する企業が、所要木材の全部または一部を、社有林において自給しようとするもの。いわゆる産業備林の経営を指向するばあい。

(2) 上記のように、原材料自給部門として林業を営むのではなく、一般市場向け木材の生産、供給を意図するもの。いわゆる木材販売におけるマーケット・シェアの拡大を指向するばあい。

(1)に属する業種は、紙パルプ工業、礦鉦業、製材および木材工業、土建業などが主なものであり、(2)に属するものは、育成林業プロパーの会社または総合商社などの経営する林業である。

上記の目的区分にかゝらず、主業または付帯事業として大規模な育成林業を営む企業について、代表的な会社名を列挙すれば下記のとおり。

王子製紙、本州製紙、十條製紙、北越製紙、北日本製紙、大昭和製紙、巴川製紙、三興製紙、高千穂製紙、紀州製紙、神崎製紙、大王製紙、日本紙業、日本パルプ工業、山陽パルプ、東北パルプ、興国人絹パルプ、国策パルプ、東海パルプ、東洋パルプ、中越パルプ、東洋紡

績、住友林業、三井物産、三井木材工業、三井農林、日産農林工業、秋木工業、北海道炭礦汽船、アサヒビール、大一商店、小岩井農場、王子造林、東洋林業、日本造林、北海道造林

なお、わが国の法人経営に属する社有林面積は約80万ha（昭36・3月）で、うち紙パルプ工業の社有林は、約25万haである。

前掲諸会社は、いずれも職制上の山林管理部門（名称はまちまちであるが、山林部・林業部・営林部などと称する会社が多い）を置き、経理担当部門とともに山林事業に関連する諸勘定の管理を行なっている。各社の勘定体系と勘定概念はそれぞれ特色をもち、一定の方式によって経理されているが、これに関する資料文献は皆無であって、林業会計研究分野のウィーク・ポイントと言われている。

筆者は昭和38年度、内地留学の機会を利用して前掲諸会社のうち約10社について、社有林経営や会計方式の調査を行なうことができたので、そのなかからM物産 K. K. をとり上げ勘定体系と勘定概念の問題について報告する。他の企業の林業会計組織についても機会を得て報告したい。

1. M物産K. K.の概要

(1) 会社の事業内容

同社は各種商品の輸出入および販売業、問屋業、代理業を主目的とする総合商社で、取扱品目はきわめて多岐にわたっている。昭和38年5月には、U. S. A. において公募による新株250万株を発行して海外資本を吸収増資するなど、世界にもまれなマンモス商社と評されている。

資本の額	88億7,300万円（昭38.9.30）
資産総額	4,940億円
従業員数	6,800人
創立年次	明治9年7月

※ 林業経済学研究室

国内事務所 本社東京、支店大阪、名古屋、札幌など15。出張所24。
 海外事務所 ニューヨーク、シカゴなど59。
 海外現地法人 サンパウロなど15。

(2) 本社の職制

鉄鋼第1部、同第2部、鉄鋼原料部、非鉄金属部、機械第1部、同第2部、同第3部、同第4部、同第5部、化学品第1部、同第2部、合成樹脂部、肥料部、穀物油脂部、砂糖部、燃料部、食品部、繊維部、セメント部、物資部、運輸部、木材部、山林部以上23部。ほかに人事部、経理部、財務部など9部門と秘書室、技術室、計数室などがある。

木材部の営業品目
 南洋材、米材、北洋材、吋材、合板、ポピン材、仕組板、電柱、腕木、枕木、杭丸太、パルプ用材、造船材、車輛材、集成材、ボードおよび繊維板、建築用素材、製材および加工材。

山林部の営業内容

山林および立木の売買、薪炭材・林木種子・苗木その他林産物の売買、蒸散抑制剤の販売、社有林の管理経営、造林および伐採搬出。

(3) 貸借対照表

第33期営業報告書(昭和38年4月1日から同38年9月30日まで)による貸借対照表は第1表の通り。

第 1 表 貸 借 対 照 表 昭和38年9月30日

借 方		貸 方	
科 目	金 額	科 目	金 額
流 動 資 産	円	流 動 負 債	円
現金及び預金	39,755,659,735	支払手形	171,036,067,984
受取手形	178,591,589,538	割引手形	74,567,363,910
売掛金	154,059,568,508	買掛金	80,658,503,916
商品	36,147,510,442	短期借入金	86,036,364,871
請負工事	23,029,940	支払未済	3,459,866,686
立木	45,252,571	前受金	10,473,914,521
貯蔵品	16,771,861	預り金	6,544,017,977
前渡金	20,042,513,945	価格変動準備金	1,367,000,000
前払費用	1,578,110,459	貸倒準備金	2,488,369,265
融資金	15,419,568,123	債権償却引当金	530,576,145
受取未済	4,915,575,480	納税引当金	416,476,172
受託保証金	1,611,276,416	受託保証金	1,423,566,024
仮払金	2,828,520,724	仮受金	189,350,227
(流動資産計)	455,034,947,742	(流動負債計)	439,191,437,698
固 定 資 産		固 定 負 債	
有形固定資産		社 債	3,604,000,000
建築物	3,189,301,090	長期借入金	28,068,812,757
構築物	393,139,357	退職給与引当金	770,101,402
機械及び装置	508,531,877	別途引当金	404,000,000
船舶	368,681,981	(固定負債計)	32,846,914,159
車輛及び運搬具	578,492,305		
家具備品	614,177,150	資 本 勘 定	
山林	1,151,078,939	資 本 金	8,872,551,300
土地	3,927,090,569	新株払込金	4,456,321,070
建設仮勘定	381,210,440	再評価積立金	74,550,749
無形固定資産		資本準備金	1,328,176,225
電話加入権	68,986,915	利益準備金	887,470,000
営業権その他	308,981,234	特別積立金	1,619,914,725
投資		任意積立金	2,201,685,275
投資有価証券	22,715,806,364		

借 方		貸 方	
科 目	金 額	科 目	金 額
出 資 金	118,160,905	前 期 繰 越 金	50,924,750
長 期 貸 付 金	3,090,673,311	当 期 純 益 金	2,425,087,511
そ の 他 の 投 資	1,308,836,575		
(固定資産計)	38,723,149,012	(資本勘定計)	21,916,681,605
繰 延 勘 定			
社 債 発 行 費	196,936,708		
合 計	493,955,033,462	合 計	493,955,033,462

2. 木材, 山林事業の発展過程

M社の木材, 山林事業の展開過程を, 同社木材事業沿革史(林業発達史資料 No. 71)を参考としながら概観しよう。

(1) 事業の濫觴

同社が明治13年に上海支店を設立して以後, 対清国貿易の一環として鉄道枕木の輸出が着目されることとなった。最初は清国鉄道の建設に必要とする枕木を, 岐阜, 三重地方から買付け, 約3万本を四日市港から積み出した。明治19年8月のことである。これが同社木材事業の濫觴といわれる。ついで明治20年, 新潟, 秋田地方の内地枕木と同時に北海道産枕木および松丸太, 板類を輸出した。その後は北海道産枕木に主力をそそぎ, 25年には約5万本の積み出しを行なった。

明治26年には8尺枕木10万本の発注があり, これにこたえて, 鳥根県荒島村, 青森県金木村, 新潟市などからの仕入れ計画を進め, 鳥根県産の松材2万5千本は境港から積み出す予定であった。しかしこの輸出は日清戦争直前の不安な情勢のなかで, 中絶のやむなきに至った。なお当時, 日本国内における枕木需要は年間わずかに30万本であったから, 枕木生産額のなかで輸出向枕木の比重は相当大きかったと想像される。

(2) 北海道を中心とする発展時代

わが国は現在でこそ, 国内森林資源の過伐の結果, 木材供給力が不足し, 南洋材をはじめ米材, 北洋材などの大量輸入国となっているが, 明治時代には国内資源が豊富に存在し, ことに北海道やカラフトの森林は宝のもちぐされと言われるほど未利用のまゝに放置されていた。北海道開拓の初期においては, 山はむしろ邪魔ものあつかいで, 政府も開拓民も, 森林の取り扱いに苦慮すると

いう羨ましい時代であった。

やがて北海道産檜材が枕木に適することが判り, 前述のとおりはじめは清国へ輸出したが, ヨーロッパ, アメリカ, メキシコ, 南米にまで輸出市場が拡大されて行った。事情をしらべてみると, ヨーロッパでは枕木を板に挽いて家具材に利用していることが判ったので, 枕木のほかに檜挽材の市場開拓にも力を入れることになった。

明治39年における北海道材の輸出記録を見ると, 清国, 関東州はじめイギリス, アメリカ, メキシコ, オーストラリアなどへ枕木が約91万石(200万円), 角材と板類輸出が約90万石(230万円)と記載されている。

日露戦争の戦勝の結果, 南満州鉄道K.K.が営業を開始し(明治40年4月), 3カ年以内に狭軌を広軌に改め, 約400kmを複線化する計画をたてた。M社は枕木の大量発注を予察して, すでに北海道で造材に着手していたので満州の枕木市場をほとんど独占した。満鉄の拡張計画は1年という短期日の突貫工事で完成を見たが, 鉄道の発展あるいは戦後の国土経営にともなって, 土建用一般用材の需要が激増し, 北海道産の松角, 松挽材, 雑木挽材などの満州向商況は, とみに活発となって行った。

これよりさき, 明治35年8月に同社は石狩川流域の砂川の地に製材工場を建設した。石狩川流域は当時うっそうたる樹海であり, その資源は無尽蔵と言われるほど豊かであった。砂川工場は当初輸出用枕木の製材を主目的としたが, かたわら内地向建築用材の製材も行なった。明治39年にはさらに輸出用檜挽材を製材した。工場はいくたびか拡張工事を重ね, 明治40年以降砂川工場は黄金時代を築いたと言われる。明治40年の同工場製品出来高は約20万石, 同41年は22万石におよんだ。

藤原銀次郎氏が台北支店長から札幌出張所長に任命されて着任したのが明治41年12月であった。当時では給料

100円と言えは相当の高給者であったが、若冠38才の所長藤原氏の給料は356円と記録されている。藤原氏の中には王子製紙を築き上げた大実業家であるが、氏の生涯を通じての山林事業への愛着は実は北海道在任の若き日につちかわれたものである。藤原氏の着想と識見は今日の大企業の産業備林（社有林）設定の原動力となった。

前述のとおり、北海道の開拓進展途上で厄介視された山林の立木に、いちはやく藤原氏は注目した。なかでも樺やその他の雑木類は格安であったから、まず広葉樹山林の買付をはじめ、しかもなるべく転売しないで所有する方針とした。氏が山林買入れの初期において主力をそ

ういだ地区は、日高、胆振、天塩地方で、ことに似湾山林は4,500町におよぶ広大なものであった。

似湾山林の出材輸送のために苫小牧までの30kmにわたる馬車鉄道の建設を進め明治43年6月に完成を見たのであるが、さらに奥地の沙流山林（4,000町）を買収し、王子製紙と共同出資の苫小牧共同鉄道を設立して軌道を延長し、沙流川流域の両社山林の出材を輸送するなど運材面での近代化も図った。

明治42年から4年間に購入した山林のうち、現在もなお土地付社有林として同社の資産に掲げられているものが、12,000町におよんでいる。（第2表）

第2表 初期購入山林明細

山林名	所在地	面積	購入年月	樹種
美 唄	石狩国美唄町	630 町	明治42年2月	針広混淆林
十 弗	十勝国池田町	1,143	" 44年9月	広葉樹林
沙 流	日高国平取村	3,958	" 44年12月	同 上
似 湾	胆振国鶴川	4,447	" 44年10月	同 上
厚 真	胆振国厚真	662	" 45年2月	同 上
温 根 別	天塩国剣淵村	746	" 45年5月	針広混淆林
小 平 薬	天塩国小平薬村	406	" 45年7月	同 上
計	—	11,992 町	—	—

第2表のほか立木伐採後に転売した山林も相当あった。現在同社の系列会社である三井農林K.K.が酪農を営んでいる斜里農場の用地もその頃買収した林地である。面積3,600町、そのほとんどが樺の美林であったが、さらにその近辺の未墾地1,600町をも譲り受けて一団の事業地となし、斜里に派出員をおいて伐採と開こんを行ない、樺材は品質優良であったので角材や丸太に造材し

て、大部分を海外に輸出した。斜里山林の伐出は大正12年まで続いたが、その後土地は三井合名を経て三井農林K.K.に譲渡された。

明治42年1月、国有林野売払規則が改正されて大々的な国有林野の開放が進んだので、藤原氏はこの機を逸せず、下下げを申請し、人のほとんどかえり見ない北見国有林まで進出した。（第3表）

第3表 国有林立木の払下明細

払下場所	許可年月	数量	期限
北見頓別国有林	明治42年10月	250,000 尺締	大正6年まで10ヵ年
日高鶴川国有林	同 上	600,000 "	同 上
釧路白糠国有林	明治42年11月	200,000 "	同 上
十勝浦幌国有林	明治43年7月	90,000 "	大正3年まで5ヵ年
十勝舌辛国有林	明治43年1月	525,000 "	大正8年まで10ヵ年
天塩幌延国有林	明治43年1月	250,000 "	同 上

（注）下下げ価格は針葉樹1石につき16.5銭～20.9銭、広葉樹は15.7銭～19.1銭（林業発達史資料 No. 71）

大正年代にはいって、同社木材部の機構が確立するとともに山林資源の買付は一層拍車がかげられ、ことに第1次世界大戦後の経済好況期における事業の拡張は絶頂に達した。大正8年末の同社々有林面積は88,000町におよび出材石数は、針葉樹130万石、広葉樹270万石、枕木

用材は300万石をこえるにいたったのである。

（3）内地における山林経営

第1次大戦中の好況期に北海道の山林事業の大拡張をはかった同社は、同時に内地の山林経営に進出する方針を決め、各地の山林を物色した。大正7年に岩手、栃木

徳島の3県下で買収した山林が内地事業の嚆矢である。

苅屋山林	岩手県苅屋村	3,100町	175,000円
佐見山林	栃木県高林村	2,146町	122,500円
東祖谷山林	徳島県東祖谷村	2,500町	84,500円

しかし初期の内地事業は悉く失敗に終わった。苅屋山林の出材は宮古川流送中の事故が続出したこと、製品の輸出計画の思惑がはずれて採算がとれなかった。佐見山、東祖谷山林ともに戦後経済界の不況の余波をうけ出材の販売不振で経営は赤字となり、事業中止のやむなきにいたった。内地山林はその後長期間にわたって陽の目を見なかったのである。

時は移って昭和10年頃になると、同社事業のドル箱であった北海道の社有林からの出材が漸減し、カラフト材も島外移出用の立木伐採が禁止され、国有林材の払下げもまた困難となってきた。このまゝでは同社の木材事業はかいつする情勢が予想されたので、改めて内地山林の経営問題が再燃することになった。渡辺鉄次部長は、内地山林の重要性を強調する長論文を会社首脳部に提出し、山林経営についてのビジョンを披瀝した。やがて氏

の献策はうけ入れられ、会社は内地山林事業の再興をはかることになった。昭和12年2月である。当時、木材事業による利益はおよそ年額250万円であったが、利益相当額は全部山林の取得に当てゝもよいと言う方針がうち出された。

この時以後、従来の社有林のほかに責任山林の制度が生まれた。それは木材を確保する手段として、造材請負業者に山林購買資金や事業資金を貸付け、その山林からの出材を引き取って同社が販売する方法であった。

当時、職制上の木材部は北海道に置かれていたが、内地山林の経営のために東京本社内に木材部の出張所を開設し、北海道在勤の林業技術者を転勤させるとともに、専属造材人も内地各地に移住させて伐採を請負させた。また同時に、社有林所在地や主要林業地——盛岡、尾鷲、広島、延岡などにも出張所を新設して技術者を配属し、山林経営に専従させた。群馬、栃木、福島、静岡、長野各県の山林は木材部東京出張所の直轄とした。その頃の内地社有林および責任山林の概要を掲げる。

(第4表)

第4表 内地社有林・責任山林概要

	東京管内	盛岡管内	尾鷲管内	広島管内	延岡管内	合計
社有林						
面積	7,641町	1,240町	3,868町	2,557町	3,170町	18,476町
山林数	11	13	10	12	7	53
針葉樹	229千石	160千石	466千石	167千石	122千石	442千石
針広混淆	1,952千石	—	220千石	205千石	167千石	246.2千石
枕木	3,000	88,000	—	395,000	43,000	529,000
責任山林						
面積	3,114町	1,035町	760町	989町	146町	6,044町
山林数	13	13	4	19	4	53
針葉樹	60千石	42千石	18千石	62千石	27千石	208千石
広葉樹	28千石	24千石	—	—	—	52千石
枕木	3,000	33,000	—	100,500	—	136,500
大正7年買入分						
佐美山林	2,208					2,208町
針葉樹	50千石					50千石
東祖谷山林				3,000町		3,000町
針広混淆				120千石		120千石

(注) 石数はいずれも出材石数である

(林業発達史資料 No. 71)

(4) 木材工業会社の設立と社有林の拡大

昭和16年6月、輿論の反対を押し切って木材統制法が施行された。この法律によって、個人や法人の木材販売事業は完全に否認され、日本木材K.K.が木材販売事業の営業権を一手に掌握した。そのため同社の木材販売部門は消滅した。残された途は、社有林から伐出する素材を統制会社へ供給するという生産事業のみとなった。会社は新情勢に対処するために木材、山林部門を整備し、これを別会社として独立させる体制をとった。昭和19年3月、三井木材工業K.K.が資本金3,000万円で発足した。

山林事業、素材生産業はもちろんのこと、製材業、木材加工業、航空機および航空機用資材の製造など一切の関係業務が新会社に引き継がれ、資産諸施設は帳簿価格で新会社が買収した。当時の社有林帳簿価額は350万円、実際評価額は約3倍の1,000万円であった。

これよりさき、内地山林の購入は着実に進み、生産事業の基盤は相当強化されていたが、植林から木材加工業までの一貫経営の理念が新会社によって推進させられたのも、過去における社有林の集積がものを言ったのである。大太平洋戦争初期から独立会社設立までの期間に購入された内地山林の状況を示せば、

昭和16年度購入社有林	1,064町	182万円
責任山林	2,060町	146万円

昭和18年上期購入社有林 601町 (136,000石) 99万円

昭和18年下期購入社有林 404町 (111,000石) 71万円

三井木材工業K.K.への引き継ぎ当時の社有林はつぎに示すとおり総計 56,000町を越えた。

(1) 社有林

内地山林	16,909町	蓄積	{ 用材 2,674千石 薪炭材 494千石 評価額 7,794千円
北海道山林	33,588町	蓄積	{ 用材 971千石 薪炭材 1,732千石 評価額 1,788千円
朝鮮山林	5,600町	蓄積	{ 用材 7千石 薪炭材 2,424千石 評価額 182千円
合計	56,097町	蓄積	{ 用材 4,652千石 薪炭材 2,424千石 評価額 9,764千円

(2) 責任山林

面積	6,710町	蓄積	{ 用材 318千石 枕木 259千本 貸付金 1,606千円
----	--------	----	---------------------------------------

以上が北海道および内地における同社山林社事業の展望であるが、戦前にはこのほかに植林地、外地の山林開発にも巨額の資本を投下した。開発事業は、カラフト、台湾をはじめ、朝鮮、満州、沿海州、南洋諸島、さらにフ

ィリピンにまでおよびアジア全域に展開された。ことにフィリピンでは、大太平洋戦争をはるかにさかのぼる昭和3年同国法律による現地法人を組織してダバオ市郊外の山林64,000町の開発を行ない、ラサンの地に製材工場を建設して年間50万石の出材を目標とした。この事業は大太平洋戦争勃発まで継続し、昭和15年には50万石の伐採量をあげたと言われている。

敗戦の結果、これらの海外事業地のすべてを喪失したことは言うまでもない。

戦後の財閥解体指令によってM物産K.K.は実に200社以上に細分割されて、昭和22年7月、新会社第一物産が発足した。その後占領の終了とともにグループごとに合併を進め、最終的には昭和34年の大合同で旧物産の水準を抜くマンモス総合商社が生まれた。木材、山林部門も再び物産会社の事業部門として復活した。現在、同社山林部が経営する社有林の面積、蓄積は下記のとおり。

(昭和38.3.31現在)

内地社有林	3,506ha
北海道社有林	25,803ha
計	29,309ha
林木蓄積	1,027,170m ³ (20年生以下を除く)
立木	6,090m ³ (1年以内に伐採予定)

3. 山林部勘定組織

M物産K.K.山林部が管理し、その経理をする山林勘定および関係諸勘定を、山林部勘定残高表にもとづいて整理すれば下記の体系となる。

借方の部

流動資産	立木a/c 商品(素材) a/c 前渡金 前払費用 預金
固定資産	(有形固定資産) 山林a/c 建物a/c 構築物a/c 機械および装置a/c 車輛および運搬具a/c 家具備品a/c (無形固定資産) 営業権その他の権利金a/c (投資) 出資金a/c
繰延勘定	公共的施設などの施設に当り支出した費用 臨時巨額損失

売上原価

諸掛	租税公課 保険料 減価償却費 林道修理費 巡視調査費 雑費
----	----------------------------------

貸方の部

流動負債	未払費用a/c
固定負債	長期借入金a/c
売上高	

雑収入 (但し諸掛a/cの貸方に入帳し、同a/cの借方と相殺する)

4. 流動資産の各勘定概念と経理

(1) 立木勘定 (Timber Stock a/c)

この勘定は取り引きにおける実物そのものに即した科目分類、つまり実物分類法によったものである。

短期間(原則として1年以内)に伐採する目的で他から購入した立木の取得価額、山林a/c(後述する)に属する壮令木のうち1年以内に伐採を予定した立木の原価を整理する。購入立木については買付手数料その他の付帯費用も本勘定で処理する。

立木を売却処分するばあいは、立木受払伝票にもとづいて当該山林の樹種別立木原価を損益計算書勘定の売上原価a/cへ振り替える。立木を造材搬出して素材となったものが、直売されるばあいは、立木原価および造材搬出費を売上原価a/cへ、在庫となるばあいは、商品(素材)a/cへ振り替える。

直 売	Dr.	売上原価	×××
	Cr.	立 木	×××
	Dr.	売上原価	×××
	Cr.	造搬前渡金	×××
在 庫	Dr.	商品(素材)	×××
	Cr.	立 木	×××
	Dr.	商品(素材)	×××
	Cr.	造搬前渡金	×××

立木a/c処理には補助帳簿として立木a/c台帳を置き、1件毎(土地付山林内のもはその山林ごとに、新規購入立木については買入れ稟議単位毎)に内容明細(樹種、数量、買入れまたは振り替え価額、付帯費用ならびに樹種別単価)を記録する。

同勘定残高は、昭和37.9.30. 78,471千円 昭和38.9.30. 45,253千円である。

(2) 商品(素材)勘定 (Merchandise or Rough Timber a/c)

立木を伐倒、造材搬出して土場に受け入れた素材を整理する。この勘定で受け入れる素材原価は、立木原価および造材搬出費などである。仕訳法は前記立木a/cの例を参照のこと。素材(在庫品)を売却するときは、在庫品原価を売上原価a/cへ振り替える。

	Dr.	売上原価	×××
	Cr.	商品(素材)	×××

造材搬出の過程にある材については、仕掛品勘定

Work in Process a/c を設けて経理するのが原則であるが、同社では造材搬出の業務をすべて下請業者に委託しているので各作業工程別のポジションを正確に把握

し得ないことと、請負作業費は受け入れ完了後に精算する方法をとるので仕掛品a/cを置かない。林業会社の仕掛品a/cについては、他の企業(S林業K.K.とNパルプK.K.)の会計組織から、その経理法を概観して見よう。

① S林業K.K.のばあい

製品、半製品などの生産のために仕掛中のもので、まだ製品として受け入れないものをつぎの区分で計上する。

(イ) 自山仕掛品 自山各土場で受け入れた素材の林木簿価および伐採着手後土場へ荷卸しするまでの人夫賃、労災保険料、資材費などを整理する。

	Dr.	自山仕掛品	×××
	Cr.	立 木	×××
	Dr.	自山仕掛品	×××
	Cr.	前 渡 金	×××

(ロ) 買山仕掛品 伐採に着手した原木代および土場へ荷卸しするまでの人夫賃、労災保険料、運賃などを経理する。

	Dr.	買山仕掛品	×××
	Cr.	購入立木代	×××

(ハ) 製材仕掛品 原木を加工に着手してから結束、商標刷込みまでに要する人夫賃、労災保険料、電力費、資材費などを経理する。原木代は生産品(素材)a/cからこの勘定へ直せつ振り替えし、仕掛品科目を通さない。

	Dr.	製材仕掛品	×××
	Cr.	生産品(素材)	×××

② NパルプK.K.のばあい

(イ) 伐出仕掛材 自山立木を造材搬出過程にあるもので、自山各土場で受け入れたもの、立木a/cから振り替えた立木簿価、林道費、運材機材費、設備費、総掛費などが整理される。

受け入れ	Dr.	伐出仕掛材	×××
	Cr.	立 木	×××
払い出し	Dr.	原木仕掛材	×××
	Cr.	伐出仕掛材	×××
	Dr.	販売仕掛材	×××
	Cr.	伐出仕掛材	×××
	Dr.	交 換 材	×××
	Cr.	伐出仕掛材	×××

(ロ) 買入仕掛材 丸太、チップなどの買入材で、現地各土場で在庫となったもの。

(ハ) 販売仕掛材 販売を目的として仕掛中の材で、仕入素材価額、加工費、輸送費などを計上する。

受け入れ	Dr.	販売仕掛材	×××
------	-----	-------	-----

	Cr.	買入仕掛材	×××
払い出し	Dr.	販売材原価	×××
	Cr.	販売仕掛材	×××
(≡)原木仕掛材		工場土場へ着材した材の価額、搬出費、輸送費、土場費などを経理する。	
受け入れ	Dr.	原木仕掛材	×××
	Cr.	買入仕掛材	×××
	Dr.	原木仕掛材	×××
	Cr.	土場費	×××
払い出し	Dr.	原木	×××
	Cr.	原木仕掛材	×××

(3) 前渡金勘定 (Advances a/c)

立木の造材搬出事業において、請負業者に支払う前渡金を処理する勘定である。前渡金は業者との造搬請負契約にもとづいて、事業途中の工程別見返り評価の範囲内で支払うことができる。

造搬賃の支払いは、土場受渡しの完了時に発行する受入木材代金計算書の造搬賃金額とする。精算による仕訳は、

直 売	Dr.	売上原価	×××
	Cr.	前渡金	×××
在 庫	Dr.	商品(素材)	×××
	Cr.	前渡金	×××

なお、前渡金に対しては原則として利息をつけることが定められている。利率は社内貸借利率を下らぬものとし、期中に事業が完了して精算が行なわれるときは、その精算日に利息を徴収する。事業継続中のものは、期末決算日にその期の金利を計算し、前渡金残額に加算する。

5. 山 本 定 (Forest a/c)

この会社の山林 a/c は、広汎な内訳科目をもって構成されているので、その勘定概念を簡潔に表現することは不可能である。林業プロパーの会社であれば、おそらく数種またはそれ以上の数に分割するであろう勘定を、この勘定体系では山林 a/c というたゞひとつの科目に圧縮している。事業内容の複雑な商社の勘定体系上ではやむを得ない措置かも知れぬが、分合性がいさゝか大きすぎると思われる。

この勘定は土地付山林および伐採完了までに1年以上を要する立木(壮令木)のほか、林地、幼令木、林道などに関する科目を置いている。

①山林 a/c 林道

新規取得の経理法は後述する。

②山林 a/c 幼令木

(i)人工幼令木は植栽後1~20年生のものとし、山林

別、年度別(春植えは上期、秋植えは下期)に、新規取得幼令木、新植、補植、施肥、幼令木に関する撫育管理費などを経理する。新植、補植費などの処理については後述する。

(ii)苗畑幼令木は各苗畑ごとに支出事業費を計上する。

(iii)上記諸支出は事業完了後に、完了報告書によって確定するものであるから、それまでの個々の支出は、山林 a/c 内に各山林別に造林仮 a/c を設けて処理する。この造林仮 a/c は、一時的経過的に設けられるもので、工業会計の建設仮勘定 Construction Work in Process a/c に相当する勘定概念と理解される。

(iv)造林台帳は完了報告にもとづいて林班別整理を行ない、各山林々班別の造林木原価を継続記録する。したがって、造林台帳尻は山林 a/c 人工林尻とつねに一致する。

③山林 a/c 壮令木

人工林20年生以上のものを経理する。前記人工幼令木 a/c の林木が満20年生に達すると、材積を算定の上この勘定へ振り替える。

(i)壮令木 a/c の借方残は山林別壮令木原価の年度別合計額である。

(ii)壮令木 a/c に属する林木の成長量は毎年加算することを原則とするが、5年を単位にして計上することもある。

たゞし(ii)で規定する林木成長量の評定は、材積成長であって、いわゆる林木成長価 Value Increase of Stumpage の計上ではない。したがって壮令木の材積単位当り原価は年々通減することとなる。山林 a/c 壮令木は総材積による平均原価を算定して簿価回収が行なわれるからである。

④山林 a/c 林道

林道開設の工事金額、減価償却額などを林道勘定台帳を設けて管理する。開設工事の支出(付帯費用を含む)は林道仮 a/c を設けて一時的に経理し、工事が完成したときは本勘定へトランスファーする。林道仮 a/c の性格は前掲造林仮 a/c と同一である。

以上の山林 a/c の内訳科目①~④を経理するばあい、新規取得、苗畑費、新植費、補植費、施肥費、保育費、林道費などについては、つぎの方式で整理する。

(i)新規取得 買入価額および付帯費用の合計額を計上する。登記費用や不動産取得税は1件50万円未満のばあいは損金とすることができるが、本規程では1件5,000円以上のばあい取得価額に含ませる。

(ii)苗畑費 種子購入費、苗木購入費、養成費。

(iii)新植費 地拵費、苗木代、植付費、監督費、雑費。但し植付費には植付用機械資材などの償却を含

み、造林人夫用宿舍などの償却は雑費で処理・造林補助金の交付をうけたときはこの勘定へ赤字入帳する。

(イ)補植費 苗木代、植付費、監督費、雑費。

(ロ)施肥費 肥料費、施肥費、監督費、雑費。

(ハ)保育費 下刈費、雪起費、蔓切費、除伐費、枝打費、間伐費（但し撫育間伐のみ）、監督費、雑費。

(ニ)林道費 幹線林道開設費、支線林道開設費。

林道開設費は税法上25年の均等償却が認められているので規定の償却額を算出して、諸掛 a/c（減価償却）で損金とする。

林道の災害事故が発生したときは被害額を簿価によって算定し、前記諸掛 a/c で損金とし得るが、巨額のばあ

いは後述のとおり、繰延 a/c へ振り替えてもよい。但し災害に対しては必ず復旧工事がなされるから、その工事費を被害額とみなして前記処理法をとってもよい。（このことについては繰延 a/c の項を参照のこと）

(イ)管理費 防火線伐開費、境界柱設置費、管理要員人件費、その他管理上の直接経費。

(ロ)分収造林 分収造林特別措置法、森林開発公団法などにもとづいて実施する造林事業費については、経理方法確定せず、目下研究中である。

以上で固定資産山林 a/c の考察を終る。同社山林 a/c 台帳における林地、幼令木、壮令木などの諸勘定の内訳の一部を掲出しておこう。（第5表）

第 5 表 M 社山林勘定内訳の一部 (昭38.3.31)

山林名	林 地				幼令木	壮令木			合計
	区分	面積	単価	金額		樹種	材積	金額	
A	込	2,476 ^{ha}	510 ^円	1,262,690 ^円	38,653,204 ^円	込	66,524 ^{m³}	18,278,791 ^円	58,194,685
B	〃	958	7,059	6,768,027	4,396,658	〃	20,279	6,266,214	17,430,899
C	肥沃	118	30,249	3,592,770	3,620,611	杉	837	5,112,204	18,566,645
	普通	150	19,882	3,000,000	—	松	967	2,262,545	
D	—	—	—	—	—	雑	2,752	978,515	75,219,501
	適地	1,000	14,627	14,627,000	39,391,033	針	—	—	
	除地	130	—	—	—	広	22,498	21,201,468	
E	込	148	1,009	150,000	3,971,609	込	3,888	1,145,828	5,267,437
F	〃	103	76,045	7,836,000	18,675,572	針	2,646	21,858,813	48,370,385
G	〃	81	50,453	4,100,000	5,686,692	込	306	2,354,066	12,140,758

- (注) (1) 山林 a/c の一部であって全部の明細ではない。
 (2) A, B, C, D は北海道所在山林。E, F, G は内地山林である。
 (3) A は戦前、その他は戦後購入のもの。

なお、山林 a/c 借方残高は昭和 37 年 9 月末現在で 1,002,900 千円、同 38 年 3 月末で 1,110,621 千円、同 38 年 9 月末で 1,151,079 千円である。（数字はいずれも有価証券報告書総覧による）

6. 蓄積の勘定体系上の位置

バランス・シートは借方側を流動資産、固定資産、繰延勘定に、貸方側と流動負債、固定負債、資本勘定の 3 大科目に区分して流動性配列法をとる。このばあい流動資産と固定資産の区分は One Year Roule（棚卸資産については換金性または費用化の速度が、債権債務については受取りまたは支払い期限が、1 年以内か 1 年を越えるかを基準）にもとづいて判断されることが原則であ

る。

林業会計の分野では、林木蓄積の資産的性格が一義的に理解されていない。流動資産説、固定資産説、折衷説など諸家の見解はさまざまであり、論争の余蘊はいまなおつきぬと云ってよい。

流動資産説は主として林木の商品（生産物）的性格に、固定資産説は主として林木の生産施設の性格に着目するものであり、折衷説は林木蓄積が同時に両性格を保持するとみなすものである。これらとはやゝ異なる根拠において、蓄積を固定資産と規定する立場が国有林会計である。この会計は、一定の基礎蓄積が元本であり、年々の成長量が生産物であるという認識に立つもので、期末資産棚卸法における恒常有高法と、林業経営における

法正林思想との結合を図ったものである。特殊な前提にもとづく資産区分とその上に成立する経理である以上、この方法が一般の私有林経営において、普遍的妥当性をもつものとは言えないであろう。

農業会計分野では果樹、桑樹、茶樹などの大植物を、One Year Roule と結果財概念（供用財に対立する区分）の結合によって、固定結果財と規定するのが一般である。（大概正男博士の提案による財分類法である）

前記農業用大植物は、植栽後数年を経過すれば果実（生産物）が収穫されるから、元本と生産物の分離は、物的にも価値的にも可能となる。元本育成期の投入額累計がその資産の原価（育成原価、成熟原価）を構成し、用役期にはいればその原価を基礎として大植物償却額が算出される。償却額は期間損費として期間収益に対応する。

林木蓄積も現在これら農業用大植物と同じカテゴリーに包摂されているが、元本と生産物の分離困難であり、原価は棚卸資産と同じ売却処分時点で一挙に回収される性質の資産であるから、農業用大植物とは異なった経理方法をとることがのぞましい。

林木は生産物として流通段階に位置するまでには長期の生産過程を通過しなければならぬ。着工（植栽）から製品完成（適伐期）にいたる一連の工程の時間的距離の大きさは他に比類のない業種であろう。林業生産の窮極目標が林木という商品の産出におかれることは自明であるとしても、その生産過程に参与する要素範疇を何と見るか一つの問題である。林地（自然力を含む）、労働、資本財については触れないこととして、林木蓄積の性格をどのように理解するか。蓄積をもって単に商品または仕掛品の集合体とみるか、あるいはそれを生産の施設、装置とみなすかによって、前述のとおり資産分類のカテゴリーが相異して来る。生産過程に在る林木を、個々の林木単位としてではなく、少なくとも同一林分を単位とする蓄積概念で把握するならば、蓄積は生産に協働する施設装置にきわめて類似した機能を保持する。自らを徐々に増殖させながら、生産物の形質を成長向上させる役割をになう——そのような蓄積のメカニズムに着目する限り固定資産説の主張は正しい。しかしまた一面、生理的な伐期令に達した蓄積が、完成した製品のストックであるという理解も成立する。そうであるとすれば、かかる蓄積は流動資産と規定すべきであろうか。

会計上の資産区分は、資産の法的性格は言うまでもなく、その物的技術的性質や形態などに拘束される必要はない。資産が経営主体に対して果すべき機能の側に着目して判断する方法は会計論の通説である。農耕用に使役する家畜、搾乳牛、繁殖用牝牛馬などを固定資産と規定

する立場に疑義をはさむ余地はない。しかし、そうであるからと言って、家畜はすべて固定資産なりとする見解は正当でない。家畜ブローカーが一時的に所有する家畜は明らかに商品であって、家畜商経済のバランス・シートには棚卸資産として計上されるのが筋道である。農家経済にとっても、短期肥育用の家畜は、年令の如何を問わず流動資産概念があてはまる。このような分類をする立場を恣意的だと排斥することは当たらないであろう。

すでに伐期令に達し、いつでも売却処分の可能な状態にある林木蓄積は、営業品目として流動性を生じたと認識してよい。このような成長段階に位置する林木を、それ以前のいわば仕掛品段階に位置する林木と区分して、One Year Roule にかゝらず、流動資産の範疇において経理することが許されるであろう。

幼令林もしくは伐期令未満の林分は、原則として通常の売買取引の対象とはならず、またそれが林木産出に対して果たす生産施設の機能の観点から見ても、つまり営業循環過程と One Year Roule のいずれの基準に照らしても、固定施設ないし建設途上に在る生産施設と理解することが自然である。したがって固定資産の経理方式がスムーズに適用し得るのである。

上記の筆者の見解は従来の折衷説とは異なる。スペースの関係で詳述できないが、会計実践の提案としては、林木成長のある段階（時点）で、固定流動のボーダー・ラインを引こうとする方法である。つまり植栽から伐採にいたる全成長期間を通じての一貫的位置づけを避け、伐期令未満を固定資産とし、それ以降実際伐採期までを流動資産に振り替えて経理しようとするものである。如何なる時点でラインを引くかについては、樹種や林地の豊度、育林技術などによって成長率が一定しないから、樹令を目安とする一義的な措置は不可能である。植栽年度別の林分単位について経営条件を考慮しながら決定せざるを得ない。このような方法に対しては、同一経営の蓄積が、あるものは固定資産に属し、あるものは流動資産に属すとなれば、判断基準が主観に左右され、しかも資産管理として複雑であるという批判を受けるかも知れない。しかし、きわめて長期な成長過程をある程度の成長段階に区分して扱うことは、育林技術面においてもあるいは経営管理の面でも常識とされている以上、各成長段階に見合う経理もまた容認されてよいはずである。

さて、M社の経理規程による蓄積の資産区分は、もちろん上述のような根拠でなされているわけではない。この会社の山林 a/c が固定資産に配置されるのは、財務諸表規則の定めるところに準拠したものである。

財務諸表規則は、証券取引法（昭23年法律第25号）の規定にもとづいて昭和25年に、証券取引委員会規則とし

て公布された「財務諸表等の用語様式および作成方法に関する規則」と言われているものゝ略称である。

証券取引法 193 条の規定によれば、「この法律の規定により提出される貸借対照表、損益計算書その他の財務計算に関する書類は、大蔵大臣が一般に公正妥当であると認められるところにしたがって、大蔵省令で定める用語、様式および作成方法により、これを作成しなければならない」と定めている。この規定は一般の投資者を保護する目的で、財務諸表に表する統一的な規定を設けようとするものである。財務諸表規則は 1 章から 6 章まで全 102 条からなり、原則として資本金 1 億円以上の株式会社に適用されている。

財務諸表規則のもとに財務諸表規則取扱要領がある。財務諸表規則取扱要領によって、企業（株式会社）の山林、植林は財務諸表規則第 16 条の第 9 号に示される「その他の有形資産で流動資産または投資たる資産に属しないもの」の規定を適用して有形固定資産に配置されることになる。

M 社経理規定では山林 a/c 内部において幼令木と壮令木の区分基準に 20 年がつかわれているが、これは筆者の提案のように固定・流動のボーダー・ラインではなく、仮勘定と本勘定の区分に相当するものである。このような方式は M 社以外の経理にも見られるので若干の類似事例を挙げておこう。

① S 林業 K.K. のばあい

(A) 造林起業 a/c について

貸借対照表勘定の固定資産に配置され、苗畑および造林の 2 つの内訳科目をもつ。

苗畑 a/c……苗木、苗畑に要する支出一切を整理する。
造林 a/c……21 年生未満の林木育成に要した地拵、新植、補植、下刈、蔓切、除伐、枝打などの支出一切を整理する。

前記 M 社の山林 a/c において、造林事業費の処理を造林仮 a/c を設定して行なわれることを説明したが、M 社のばあいは造林事業完了までの仮勘定であって、完了報告書によって造林の完了が確定すれば造林仮 a/c は消滅するものであったから、せいぜい 1～2 年間の仮勘定である。S 社の造林起業 a/c はそれとちがって、林木 a/c へ振り替えられるまで（20 年間）の長期的なものである。勘定概念としては工業会計の建設仮勘定のなものであるが、固定資産勘定に属する独立科目であるから、M 社の山林 a/c の内訳科目——幼令木 a/c と同性格の勘定と理解できる。

S 社造林起業 a/c の受払い要領のうち、主なものを掲出すれば下記のとおりである。

(造林起業 a/c 受払要領)

(イ) 造林起業受払簿には経営山林内の人工造林をすべて計上する。

(ロ) 造林起業受払簿は苗畑と造林に区分し、事業区別に別口座とする。

(ハ) 造林起業受払簿の計上期間は、苗畑については養苗着手から山出し（売却を含む）まで、造林については造林着手の時から林木 a/c へ振り替え（売却を含む）まで。

(ニ) 造林起業苗畑受払簿は残高を把握して払出価格の適正化を計ることを目的とするので数量欄の受入れ、残高、本数などの把握困難なばあいは払出本数のみを掲上する。

(ホ) 造林起業造林の受払は新植面積のみを基準として行なう。したがって補植、下刈その他手入等の面積は備考欄に記載する。

(ヘ) 苗畑から造林または林木 a/c への振り替えは山出しの時とし、払出単価は山出苗の時価に推定原価を参酌して定めるものとする。

(ヘ) 造林から林木 a/c への振り替えは森林調査簿上満 20 年生に達した時とし、振り替え金額は造林起業受払簿の残高の平均町当単価に森林調査簿上の振り替える面積を乗じて算出したものとする。

(B) 林木 a/c について

会社所有の土地に定着する 21 年生以上の林木で経営山林の対象となるものを扱う。

この勘定への受け入れは主として前記造林起業 a/c からの振り替えであるが、山林（立木付き）の購入が行なわれたときもこの勘定で受け入れる。

(林木 a/c 受払要領)

(イ) 林木受払簿には経営山林内の林木をすべて計上する。

(ロ) 林木受払簿は原則として事業区別、人工林、天然林別、針葉樹、広葉樹別に別口座とする。

(ハ) 造林起業から林木への振り替えは前記造林起業受払要領の(イ)および(ロ)による。天然林で 21 年生の達したのも同じ。

(ニ) つぎの検定が行なわれるまで、毎年成長量を推定加算する。毎年期首残材積に施業計画にもとづく成長率を勘案して成長量を推定する。

(ホ) 立木材積は施業案検定による材積を基準としその修正は、検定の都度、その結果によりその年の期首に行なう。たゞし山林の購入売却災害などによる材積の変更はこの限りでない。

(ヘ) 人工林 21 年生以上の林分に施行した撫育——蔓切、除伐、枝打などの費用は林木 a/c へ計上せず管理費用として経費支出する。したがって林木 a/c の受払いに無関係である。天然林の撫育に関する支出もこれと同じで、

樹種樹令にかかわらず事業年度の損金とする。これらの損金は、損益計算書勘定の林木撫育費 a/c で処理する。

(b) 満20年生に達しない林木または造林地内の天然木その他で林木受払簿に計上されていない造林木などを払い出すばあいは、(v) に準じて一たん受入れをした上で払い出す。

(c) 林木の受入れ払い出し単価は毎年期首に決定し、一会計期間すえおくものとする。ただし購入売却などで特別の事情があるときは期中において変更することがある。

(d) 林木受払簿の期末残数量、金額によって次会計年度の林木払い出し単価を決定する。

(e) 林木受払簿の記入要領を示す。

a. 受入欄には受入立木材積、面積、金額を記載する。造林起業 a/c から受入れる立木材積は推定の ha

当り蓄積による。これは一施業期間一定して事業区別、樹種別に定めた数量とし別表（第6表参照）を用いる。

b. 造林起業からの受入金額は前記造林起業受払要領 (v) および (b) による。

c. 受入成長量は次式によって算出する。
 $v = 0.0p(V - V')$

但し v: 成長量 V: 期首材積 V': 期中伐採材積
 p: 平均成長率（第7表参照）

d. 払出欄には直営伐採、立木売却（山林売却を含む）造林地拵の伐採その他による林木の払い出しの面積、数量、林木価額を記載する。間伐面積は掲せせず、天然林で繰返し伐採が行なわれるばあいの面積は当初の第1次主伐面積とする。

第6表 樹種別蓄積表（21年生，ha当り）

事業区	人工林							天然林		
	ヒノキ	スギ	マツ	カラマツ	トドマツ	ワタドロ	その他	マツ	トドマツ エゾマツ	ザツ
四国 A	190	264	150	120				150		110
〃 B	140	200	65	—	—	—	80	65		110
〃 C	190	264	150	120				150		110
〃 D	170	365	150	120				150		110
〃 E	190	280	150	140				150		110
〃 F	230	410	150	270				150		110
九州 A	207	334	—	—				252		110
〃 B	230	440	252	—				252		110
北海道 A	—	—	—	510	18	528	—	—	10	100

(注) (1) 現実林分にもとづき収穫表および収穫予想表を参考として決定したもの。

(2) 主要樹種のみ掲げ他は省略した。

(3) 本表は林木簿価算定に用いる。

第7表 成長量算出のための成長率

事業区	人天別	N L 別	伐採時 成長率 (p)	2令級以上全部 の平均成長率 (p)	摘 要
四国 A	人	N	2.1%	2.1%	四国伐採時の成長率は5, 6令級の 平均成長率
	天	N	2.4	2.4	
	〃	L	2.0	2.0	
四国 B	人	N	2.1	2.1	
	〃	L	1.4	1.6	
	天	N	1.8	2.1	
四国 C	人	N	2.2	2.6	
	天	N	1.7	2.3	
	〃	L	1.7	1.7	

事業区	人天別	N L 別	伐採時成長率 (P)	2令級以上全部の平均成長率 (P)	摘要
四国 D	人	N	2.0%	2.5%	四国伐採時の成長率は5, 6令級の平均成長率
	天	N	0.7	0.7	
	〃	L	1.3	1.4	
四国 E	人	N	2.2	3.1	
	天	N	0.8	0.9	
	〃	L	0.6	0.7	
四国 F	人	N	2.2	2.7	
	天	N	1.3	1.3	
	〃	L	1.5	1.7	
九州 A	人	N	2.9	3.3	九州伐採時の成長率は4, 5令級の平均成長率
	天	N	1.1	1.4	
	〃	L	1.1	1.3	
九州 B	人	N	2.7	3.1	
	天	N	2.1	2.9	
	〃	L	2.0	3.3	
北海道 A	人	N	3.2	3.6	北海道伐採時の成長率は4, 5令級の平均成長率
	〃	L	2.8	3.7	
	天	N	2.0	2.4	
	〃	L	2.2	2.9	

② NパルプK.K.のばあい

(A) 植林a/cについて

苗木、養苗、植栽、補植など資産として税法上認められている支出を養苗 a/c と造成立木 a/c に区分して整理する。この勘定は営林費 a/c (流動資産) から期末ごとに振り替えるもので、植林 a/c 内で造成立木への振り替え時点は植栽後満20年である。

前記営林費 a/c は営林事業費の集約勘定であるが、標準原価制度を採用し、単位面積当たり標準単価を設定して原価管理を行なっている。営林費 a/c の内訳科目はつぎの2つ。

営林直接費……新植、補植のための地拵費、苗木代、新植費、補植費などを計上。

営林間接費……固定費 (撫育管理費、巡視費など) と育種研究費、副産物費用を計上。

期末整理方法 (カッコ内数字はコード番号)

Dr. 営林費月割口地拵費 (112) ×××

Cr. 営林費 (163) ×××

Dr. 山林営業外損失 (680) ×××

Cr. 営林費地拵費 (112) ×××

直接費、間接費の整理

Dr. 植林a/c養苗 (208) ×××

Cr. 営林直接費 (163) ×××

Dr. 山林営業外損失 (680) ×××

Cr. 営林間接費 (163) ×××

なお、植林 a/c 造成立木は将来において立木 a/c へ振り替えられる勘定であるので関連勘定として立木 a/c に触れる。

(B) 立木a/cについて

立木 a/c の内訳は、備蓄林立木 (土地付山林の立木) と伐倒予定立木 a/c である。

仕訳 (1) 立木購入

Dr. 立木 (159) ×××

Cr. 買掛金立木 (402) ×××

立木売却

Dr. 販売材原価 (611) ×××

Cr. 立木 (159) ×××

売却林地の処理

Dr. 固定資産除却費 (680) ×××

Cr. 林地 (206) ×××

仕訳 (2) 伐倒立木購入

Dr. 立木 (159) ×××

Cr. 買掛金立木 (402) ×××

立木伐出

Dr. 伐出仕掛材 (160) ×××

Cr. 立木 (159) ×××

伐倒立木売却

Dr. 販売材原価 (611) × × ×

Cr. 立 木 (159) × × ×

備蓄林立木、伐倒予定立木ともに販売材には林道費を賦課することになっている。

なお同社勘定体系では、立木 a/c は流動資産の棚卸資産に配置されているが、その根拠は M 社のばあいと同様である。

③ H製紙K.K.のばあい

同社の勘定体系には林木、山林、立木などの勘定科目があらわれて来ない。営林部勘定残高表によれば、固定資産勘定には林地 a/c のみが配置されている。棚卸資産勘定に営林部 a/c が置かれているので、その勘定概念を検討しよう。

(A) 営林部 a/c について

立木 a/c と作業 a/c の内訳科目からなり、作業 a/c はさらに 6 科目に細分される。

作業 a/c の内訳

苗畑 a/c、造林事業 a/c、林産物 a/c、運材設備 a/c、監督費 a/c、造林経費 a/c

(イ) 苗畑 a/c は、個別費、共通費、防風林費に区分される。

(ロ) 造林事業 a/c は、種子および苗木代、地拵費、植栽費、補植費などを整理する。造林が完了したときは樹種別に簿価を立木 a/c へ振り替える。したがってこの勘定は M 社の造林仮 a/c と同性格の勘定である。

(ハ) 林産物 a/c は、山林内わさび、しいたけ、なめこなどの栽培費用。

(ニ) 監督費 a/c は、各営林事務所における営林管理のための支出で月末に造林経費 a/c へ振り替える。

(ホ) 造林経費 a/c は、撫育費、撫育間伐費、営林管理費および租税特別措置法による造林費特別償却額を整理する。営林監理費は山林巡視、調査、警防などに要する支出額で(イ)の監督費からの振り替えによる。

造林経費 a/c は、造林事業 a/c とちがって資産化されず、事業年度の損費となる支出である。

H 社の勘定体系における営林部 a/c は、M 社の山林 a/c よりもさらに分合性の大きな科目であって、営林部が監理する山林事業の関係勘定のうち、林地以外の勘定をすべてこの勘定で包括して経理する。一括表示の形式としてもっとも典型的な科目と言うべきであろう。

このような一括表示の勘定は H 社のみでなく、紙・パルプ工業の諸会社においてはむしろ一般化されている形式である。さらに 2～3 の企業について勘定科目と勘定系統の事例を掲出する。

(1) T パルプ K.K.

山林事業 a/c……流動資産 a/c

(ロ) K パルプ K.K.

山林事業 a/c……流動資産 a/c

(ハ) S パルプ K.K.

山林 a/c……流動資産 a/c

7. 繰延勘定 (Deferred Items)

財務諸表規則は原則として、前払費用、株式発行費、創業費、開発費、試験研究費、建設利息など、将来の会計年度にその効果のおよぶ費用の繰り延べを認めているのであるが、例外として偶発的な巨額損失を繰り延べて、前期にわたって分割償却を行なうばあいがある。M 社の合併バランスシートには繰延 a/c として、社債発行を掲げているが、山林部勘定残高表では公共的施設などの施設に当って支出する費用と臨時巨額損失の経理を定めているので、これを説明する。

① 公共的施設などの施設に当り支出する費用

(イ) 林道開設工事費受益者負担金

これは地方公共団体などが林道の開発に際して賦課または負担させる受益者負担金である。

減価償却は、受益地内立木総数量に対する伐出割合による方法と 25 年間の均等償却による方法がある。

② 臨時巨額損失

(イ) 林道災害損害額

林道の災害事故が発生したときは、事故被害額を算定の上、巨額損失と認められるばあいは本勘定で経理する。たゞし林道災害事故には必ず復旧工事の施行があるから、復旧工事費をもって事故被害額とみなすことが認められる。災害復旧工事に補助金の交付を受けたときは、工事費と相殺し、差額を被害額として計上する。

(ロ) 林道災害復旧工事費受益者負担金

地方公共団体などが林道の災害復旧工事に際して賦課または負担させる受益者負担金の経理。

なお、繰延資産の減価償却は営業外収支 a/c に経理することが原則であるが、山林部勘定においては一般の林道償却費の処理に準じて損益計算書 a/c の諸掛 a/c で事業年度の損費とする。

8. 未払費用勘定 (Accrued Expenses)

農林漁業金融公庫からの借入金に対する支払利息は、払込期日が年 1 回、後払いが原則であるから、借入期間を通じ毎月の発生利息額をこの勘定に計上する。この借入金は借入契約時に借入金期間の年賦償還元金および支払利息額が確定しているため、その額の $\frac{1}{2}$ を毎月、未払額として計上する方法がある。

9. 長期借入金勘定

(Long-term Borrowings)

農林漁業金融公庫からの借入金を処理する。このばあいの相手勘定は預金である。

農林漁業金融公庫資金のBに属する一般農林公庫資金融通制度の中で、造林および樹苗養成に必要な資金と林道改良造成復旧資金の借入れが本勘定で経理される。

これらの資金について簡単に説明すれば、

① 造林資金

林業を営む者が苗木の植栽、播種または天然下種補整などをするため、またその後林令5年になるまでにおいて森林の管理のために必要とする資金である。

(借入れ対象事業)

- (1)人工播種または人工植栽(補植)。
- (2)天然下種補整。たゞし原則としてエゾマツ、トドマツ、アカマツ、クロマツに限る。
- (3)林令5年以下の森林の保育、保護、保全などの管理で例えば下刈、除伐、施肥、雪起、防火線の設置、作業道、造林小屋の改良または造成などの事業。

(借入れ条件)

- (1)利率は非補助年4分5厘、補助残については年6分5厘とする。
- (2)非補助については20年以内の据置後10年以内に返済、補助残については15年以内の据置後15年以内で返済するものとする。

② 樹苗養成資金

(借入れ対象事業)

樹苗養成の事業を営む者が客土、酸土改良、開墾、かんがい、排水施設や堆肥舎などの新設、補修をするばあいはまたは苗圃用地を取得しようとするばあい。

(借入れ条件)

- (1)利率年5分
- (2)原則とし3年以内での据置後、5年以内の償還。

③ 林道資金

林道の改良、造成または復旧に必要な資金。

(借入対象事業)

林産物の搬出に必要な自動車道、軌道、車道、牛馬道、木馬道、索道や流送路などとこれらに付帯する施設で土場などが対象となる。自動車道、車道は森林計画に登録されたもので、索道については一定場所で原則として3年以上使用することが条件となる。

(借入れ条件)

- (1)年利率は非補助6分、補助残7分5厘。
- (2)償還は2年内の据置の後15年以内。

有価証券報告書によればM社の長期借入金a/cに計上

されている農林漁業金融公庫からの借入金残高などはつぎのとおり。たゞし事業年度は37年下半期のである。

一般農林公庫資金融通制度によるもの(造林資金)。

前期繰越高	209,403千円
当期増加額	25,600千円
当期返済額	494千円
当期末残高	234,509千円

但し利率年4.5~6.5% 10~20年償還(年2回)
担保は山林(林地および立木)、火災保険質権設定、役員個人保証など。

10. 売上原価 (Cost of Sales)

売上高に対応する商品、製品などの仕入原価または製造原価を整理する。売上収益に対応する期間費用であるからその把握は原則として継続記録法による。

- (1)林地取得価額(取得付帯経費を含む。但し直渡しのばあいの付帯経費は諸掛a/cで経理)
- (2)立木取得価額(同前)
- (3)素材原価
- (4)造林木原価
- (5)造林搬出費(造林搬出契約上の最終受渡場所までの費用)
- (6)種苗取得養成原価
- (7)蒸散抑制剤仕入原価

上記のうち山林a/cに計上されているものについては、山林a/cから立木a/cへ、造搬を行なったときはさらに商品(素材)a/cへ振り替える。但し1回限りの受渡しで商内が完了するばあいは、立木または商品a/cの経由を省略することがある。直渡商内においても仕入原価は、一たん立木または山林a/cへ計上の上、本勘定へ振り替える。

仕訳例	Dr. 立 木	×××
	Cr. 山林(仕令木)	×××
	Dr. 商品(素材)	×××
	Cr. 立 木	×××
	Dr. 売上原価	×××
	Cr. 商品(素材)	×××

11. 諸 掛 (Charge Accounts)

山林部商品の売上げにともなう販売諸掛ならびに直渡商内にとまなう仕入れ諸掛のほか、山林経営上発生する管理上の経費について整理を行なう。

(1)租税公課

固定資産税、不動産取得税および登記登録税(但し、1件5,000円未満のもの)、森林組合賦課金。

(2)保険料

国営森林保険料，民営森林火災保険料，普通火災保険料（社有林付属建物，施設，資材）．自動車保険料．

上記保険料の経過期間分は，毎月割額を前払費用 a/cからこの勘定へ振り替える．

仕訳例 Dr. 諸 掛 ×××
Cr. 前払費用 ×××

(イ)減価償却費

林道償却費（繰延資産 a/c林道の償却を含む）

付帯設備，資材などの償却費（但し造林事業関係を除く）

法定償却方法によって算出した金額を毎期末，固定資産 a/cから振り替える．

(ロ)林道修理費

通常の使用に耐え得るよう維持するに必要な修理費を計上する．但し修理の結果，価値の増加があったときは，その増加部分を山林 a/c 林道へ，またその修理費が災害などによる巨額のばあいは，繰延資産 a/c で処理する．

(ハ)巡視調査費

施業上の各種調査費，測量費，林業関係諸統計資料蒐集および作成費，警防費，巡視料，造林講習会費，委託管理手数料．

(ニ)雑 費

雑役人夫賃，林内事務所雑費，林内事務所および人夫宿舍など維持修繕費，事務所借家借地料，林内事務所および人夫宿舍備付日用物資代，その他いずれの費目にも属しない雑支出．

12. 売 上 (Sales a/c)

(イ)林地売却代

(ロ)立木売却代

(ハ)素材売却代

(ニ)幼令木売却代

(ホ)種苗売却代

(ヘ)蒸散抑制剤売却代

(ハ)雑収入

雑収入は(イ)～(ヘ)に含まれない収入で，貸地料および人夫宿舍入居料，補償金，保険金，副産物収入，諸税納期前納付報奨金，設備資材貸与料および売却代金，その他いずれにも属しない雑収入を計上する．

但し(ハ)雑収入は売上 a/c の貸方に記帳せず，前記諸掛 a/c の貸方に入帳し，決算整理事項として，諸掛 a/c の借方と相殺する経理法をとるので独立小科目とならない．

さいごに同社の昭和38年度上半期の損益計算書を掲出しておく．（第8表）

第 8 表 損 益 計 算 書 昭38.4.1～昭38.9.30

科 目	支 出	収 入
売 上 高		496,159,908,880 円
売 上 原 価	484,255,426,324 円	
売 上 利 益		11,904,482,556
代 行 収 益		108,556,721
不 動 産 営 業 収 益		117,059,603
営 業 総 利 益		12,130,078,880
一 般 管 理 販 売 費	8,110,311,751	
営 業 利 益		4,019,767,129
営 業 外 収 支		
利 息 及 び 割 引 料	1,563,555,118	
受 取 配 当 金		457,646,548
そ の 他 雑 収 支	162,632,225	
価 格 変 動 準 備 金		2,751,226,334
当 期 設 定 額	1,367,000,000	
前 期 設 定 額 繰 戻 し		1,367,000,000
貸 倒 準 備 金		
当 期 設 定 額	1,750,000,000	
前 期 設 定 額 中 貸 倒 補 填 及 び 繰 戻 額		1,481,538,009
貸 倒 償 却	57,676,832	
当 期 純 益 金		2,425,087,511

む す び

林業会計の勘定組織において、重要性の高い勘定科目は、立木または林木蓄積を経理する科目であろう。しかるに小論で考察したとおり、これらの科目の現行経理方式は諸種の問題点を内包している。

言うまでもなく勘定科目は、会計の基礎となる計算単位であるから、企業の性格に応じうるように、また会計整理上もっとも適応するように設定されることがのぞまれる。小論でとり上げた当該科目は、勘定内容が広汎に過ぎて、明瞭性・単純性・分合性などの科目設定上の原則にそぐわない点が指摘されるであろう。ことに紙・パルプ工業の科目事例において概観したとおり、育林諸支出のうち、貸借対照表勘定の資産取得価額となる支出と、損益計算書勘定の期間損費となる支出とを、区分することなく同一勘定に一括表示する形式は、性質を異にする計算要素の混合であって、検討の余地が大きいであろう。科目の名称や分類上の位置にかかわらず、科目の中心概念が不明瞭であれば、企業資本の中で重要度の高い林木蓄積の期末在高を、バランス・シート上において正確に把握することさえ容易でない。財務諸表がそのような性格の勘定科目を配置しているときは、企業の経営成績なり財政状態を分析比較するにあいにも相当の不便が生じる。あらかじめ当該科目の勘定概念を慎重に調査確認して、内訳科目ごとに分離修正の上で、百分率法や比率法を適用しなければ、その結果を有意義に解釈することができないからである。

なお、山林勘定・植林勘定などの期末残高を検討するばあい、造林費の特別償却の問題に留意しなければならぬので、この制度について簡単に触れておこう。

造林費の特別償却は、税法における減価償却制度の例外として租税特別措置法によって認められたものである。費用配分の原則的意義をもつものでなく、産業政策上の目的から投下資本をできるだけ早期に回収することにより、設備の更新などを促進させようとするものである。

青色申告書を提出する法人が、適用期間（昭和32年4月1日から昭和40年3月31日まで）内に、天然林を人工林に転換するためまたは原野に造林を行なうために必要な地ごしらえもしくは治山の工事をなし、または造林のための歩道を設けたときは、これらの工事をした日を含む事業年度および翌事業年度以降において、これらの工事のために支出した金額につき、政令で定めるところにより、固定資産の償却額の計算に準じて計算した金額以下の金額で、当該法人が損金に算入したものは、これらの事業の所得の計算上損金に算入される。

上述の、固定資産の償却額の計算に準じて計算した金額以下の金額というのは、地ごしらえなどの工事に支出した金額を、その事業年度の月数を乗じて得た金額を60で除して計算した金額をいう。つまり耐用年数を5年（60ヶ月）とし、残存価額を0とする定額法償却である。この特別措置法の適用をうけた法人は、その山林に係る造林費のうち、通常の補植に要する費用（原則として山林の取得価額に算入される）については、その支出のときの損金に算入することができる。

造林費の特別償却制度に関連して、造林費用に対する法人税の取扱いは改正されている。その要点は、おおむね毎年輪伐を行なうことを通例とする法人の造林費用のうち、撫育費・間伐費・管理費については、当該法人が有する全部の山林のこれらの費用を継続して、支出の都度損金に算入することを条件に、その事業年度の損金に算入することができるのである。

特別償却制度は、減価償却を繰り上げることによって本来の課税時期を特に延期する措置であり、財政投融资と同様な効果をもつものと言える。特別償却制度による減収額は、いわば国家が企業に対してそれだけ融資していることを意味し、税制上の融資は無利息である。このように、特別償却制度の実質的なメリットは、課税時期の延期によって国家から特別の融資をうけるということ、その融資の利息相当額の補助金をうけているということであろう。

造林費の特別償却あるいは造林費に対する法人税の特別措置によって、本来ならば貸借対照表の資産勘定へ資産化されるはずの造林支出が、均等償却額としてあるいは通常の期間損費として損益計算書勘定へ計上されることになるので、この措置の適用をうける法人の山林資産は相当圧縮されていることに注意する必要がある。

参 考 文 献

1. 大蔵省理財局：有価証券報告書総覧，
No. 19-8, 昭和38年
2. 同 上： 同 上
No. 6-8, 同 上
3. 同 上： 同 上
No. 6-9, 同 上
4. 林業発達史調査会：林業発達史資料，
No. 71, 昭和33年
5. 渡辺進編：改訂税務固定資産会計，昭和38年，国元書房