

林業会計の系譜と資産評価問題の変遷¹⁾

梶 原 晃

1. は じ め に

育林業において、「この森林を今伐るといくらになるのか?」という問いは、比較的容易に求めることができる。それは、市場における直近の取引価格（木材の市売り価格で素材価格とも呼ばれる）を参考にすれば販売代金は推計できるし、伐採や搬出といった素材生産費や運材費（山元から木材を伐り出して丸太に加工し市場へ持ってくるためにかかるコスト）も簡単に概算できるため、販売代金からそれらの諸経費を差し引くことで算出できるからである。では、「この森林を今伐るといくら儲かるのか?」という問いはどうであろうか。この問いに対する答えも一見簡単に求められそうではあるが、先の問いに比べると、より多岐にわたる情報を必要とし、容易にはその答えを出すことはできない。さらに、「この森林で儲けるためにはいつ伐るべきか?」という問いになると、考慮すべき条件の範囲はさらに拡大し、しかもその複雑さはより深化をまして、これまでのところ明確な答えを出すことができてはいないのが現実ではないかと思われる。

1) 本稿は、日本簿記学会・簿記実務研究部会「業種別簿記実務の研究」での研究報告の一環として、筆者が担当した林業会計の一部を構成している。

また、本研究は JSPS 科研費 23530606 の助成を受けている。

最初の問いに対する答えを容易に出すことができるのは、それら関連する一連の取引について、現金収受のみを把握すればよいからである。これに対して、2番目の問いが難しいのは、単にこうしたキャッシュフローの把握に留まらず、植林から伐採までの（場合によっては再造林も含めた）すべてのコスト把握に基づく損益計算が必要になるためであり、最後の問いがさらに難しいのは、加えて、現時点で伐採した際に得られる収益と今伐らずに将来に伐採を延期した際に得られる期待収益との差の評価を行うことで、伐採という事業活動に関して明確な意思決定が求められるからである。

通常のビジネスであれば、当期利益の把握という期間損益計算は当然のこと、異なった将来期待収益予想を伴うシナリオ間での比較検討は、事業の継続や投資に関する意思決定を行う際には当然実行されていることである。ところが、日本の育林業では、こうした他のビジネスでは普通に行われているような、事業遂行に関する検討と意思決定がなされることはまずなく、未だにその多くは事業のキャッシュフロー把握に甘んじているのが現状である。

本稿では、日本における林業会計の発展過程を歴史的に振り返りながら、その過程で林業会計についてどのような議論が重ねられ、そうした議論がどのように具体化され、あるいはされてこなかったのかについて、先達の業績に沿って分析と再評価を行うことを目的としている。会計基準のコンバージェンスが叫ばれ、資産評価が財務会計上のテーマとして重要視されている現在、今日もおお難問として留まっている林業会計上の諸問題に対する解決の糸口をみつければとともに、先に示した問いのうち、あとの二つについても、何らかの解答を得るためのアプローチを提示することは、単に林業会計において展開された主張の歴史的再評価に留まらず、財務会計報告のあるべき現代像の提示についても何らかの示唆を与えるものになりうると考えるからである。

2. 林業における会計の展開

2.1 日本における林業会計成立前史

林学分野における会計研究には、長く小規模個人林家のための農業簿記的な林業会計と、大規模地主資本による企業会計を意識した林業会計、それらに加えて、国公有林に使われる公会計的な要素が色濃く反映した林業会計に関するものが並存していた。その間、統一的な内容を取り入れようとする動きもあったが、それら個々の林業経営のもつ性格や位置づけの違いと、育林業のもつ特徴である超長期にわたる育林期間のとらえかたの差によって、結局はこうした並存状態が解消されることはなかった。また同時に、立木財産の増価による財産計算および財務会計的な損益計算の議論は活発になされたが、育林業自体が超長期のリスクヘッジ目的のための資産ポートフォリオの一手段を超えて、ビジネスとして成立したことが歴史的に一度もなかったために、原価把握に対する要請も弱く、原価計算的な林業会計を議論される機会はずいぶん少なかった。

日本では明治維新以降になって、森林の私有体制が一般に確立した。1869年（明治2年）の土地私有宣言、1872年の土地永代売買解禁令、1873年から1880年にかけての土地官民区分などの私有権確立のための一連の措置がとられた結果、法的にも林地の所有が確定し森林の私有化が推進された。これ以降、土地官民有区分をめぐる国と地元住民との対立を経て、国有林・御料林などの官業林業と、当時蓄積されつつあった商業・工業資本などによる林地集積とそのもとでの大規模地主的林業が成立し、あわせてこれらに包含されることを免れた入会林野などの、特殊な保有形態を残した小規模所有による農民的林業が展開されることになった。したがって、こうした発展過程のもとでは、他の産業では広く普及することになる株式会社形態が導入されることはほとんどなく、前近代的な関係を引き継いだ森林所有制度のもとで、林業独自の展開を遂げることになったのである。

この独自性は、会計の面についてもあてはまる。株式会社制度のもとでの厳格な資本維持計算を目的とした企業会計が成立・発展した他の産業とは大きく異なり、林業における関心は専ら、インフレと自然成長に伴う、資産としての立木の評価問題に集中した。その結果として、近代的な複式簿記は普及せず、中世以来の慣習的な取引記録が引き継がれ、簿記が導入されたとしても単式簿記、あるいは金銭物品出納帳などによる管理方法が支配的とならざるを得なかった。

2.2 戦前国有林野事業における会計制度の導入

このような状況のもと、日本における林業会計研究は、当初国有林野事業の管理問題解決のための官庁会計式簿記の林業への導入から始まった。国有林野事業においては、版籍奉還と土地官民区分以降、政府歳入出見込会計表(1873年(明治6年))、各庁作業費区分及受払例則(1876年)、作業費出納条例(1877年)、森林資金制度(1886年)、会計法(1889年)等、政府の財政会計制度の一連の整備に伴い、その会計方式はたびたび改訂された。1899年(明治32年)になると、森林資金特別会計法の制定により、不要存置林野の売り払いによって得た資金を森林資金として積立運用することが決定され、国有林野事業特別経営事業の財源として、その事業の終了する1921年(大正10年)まで活用された。そして、1947年(昭和22年)に企業会計方式による特別会計制度が導入されるまで、官庁会計と同様の歳入歳出計算が行なわれており、この段階までは、官庁会計式簿記による現金主義的会計処理が林業会計の本流をなしていた。

また、大規模森林所有においても、収支計算を財産計算に併用した財産法的な静態計算の段階に留まっていた。さらに、小規模森林所有においては、その多くは農家林家であったから、兼業農家および家計全体のお金の流れのなかで林業に関して収支記録を行うに過ぎなかった。

2.3 会計制度に対する新たな時代の要請

こうして林業における会計制度が前近代的な状況のままおかれていたにもかかわらず、資本主義経済の発展による貨幣価値変動という新たな事態に対応する必要に迫られた。この段階になってはじめて経営管理上の要請から、変動する経営資本および資産価額をいかに評価するかと、経営の再生産維持のために費用をどのように認識するのか、の2点がクローズアップされた。そして、貨幣価値変動会計で主張される修正原価主義と購買力資本維持の概念を林業会計に導入するとともに、当時の会計学の時流にのって動態論的立場と損益法重視の会計思考をベースに、さまざまな方法論が検討された。このような時代の要請をうけて、国も1938年～41年に国有林野事業特別会計制度の研究を、農林省山林局を中心に開始し、あわせて一般会計から独立した企業会計方式による制度改正をすすめた。それらの成果は、終戦後の1947年に国有林野事業特別会計法として現れることになった。こうして、日本の林業会計研究は、林業簿記論段階から林業会計論への転換を遂げたのである。

初期の段階では、井上利雄(1919)がイギリスの公益事業にならって、育林生産の会計に複会計方式の導入を主張した。これは、育林生産については林木蓄積造成過程と林木蓄積達成過程(造成後)の2つの段階を想定し、それぞれの段階に応じた会計処理の方法を提唱したものであった²⁾。

この研究につづいて、ドイツの林業会計研究に強い影響を受けた一派が形成された。野村進行(1941)は、林業経営に対して購買力資本維持理論

2) 林木蓄積造成過程では、生産の基盤形成のための投資として、原価主義に基づいて育林投資など資産化して処理する一方、林木蓄積達成過程では、保続可能な森林蓄積を形成し、それを固定資産立木蓄積勘定として把握して、これを基本に資産の維持をはかりながら恒常的に成長量を測定し、それに見合う収益によって生産の維持と利益の確保をはかるという処理する内容であった。井上利雄「林業会計の基礎」『日本林学会誌』第17巻第2号 1919年4月。

を適用し、実務的には恒常在高法³⁾という棚卸資産の評価方法を採用して企業会計に準じた会計処理の方法を定着させようとした⁴⁾。また、島田錦蔵(1934)は、林業生産の本質を年成長に求め、低価主義を原則としつつも、資産価額の変動に合わせた会計処理の方法を提示した⁵⁾。この両者とも林業の成果把握において量から価値への転換をはかることが重要であるという認識を進めた点で共通しているが、その方法は異なっていた。すなわち、野村は企業会計を意識し、会計機能としての購買力資本維持に主力をおき、あわせて蓄積維持をはかる方法を支持したのに対し、島田はあくまでも資産保持という会計主体の主観的価値判断に重点をおき、単式簿記から複式簿記への発展方向の中で、資産管理的方法に重点をおいていた。

こうして日本における林業会計研究は、資本主義経済の生成・発展のもとでのさまざまな社会変動に影響されながらも、他方では林業のもつ特殊条件を踏まえつつ、農家林家の農業簿記論的研究、国有林野事業を中心とする財務会計論的研究などの共存した状態のうちに展開・推移し、理論的にも実践的にも、存在する多くの限界のなかで模索段階のまま戦後の研究へと継承されていった。そして、戦後の経済復興期およびその後の高度経済成長期を通じて急速に進行するインフレに対応した、新たな資産再評価の方法およびそのもとでの経営再生産のための費用の評価方法に議論の関心が集まり、貨幣価値変動会計の立場から資本維持論の重要性などが強調

3) 経営活動を円滑にするために、一定量の棚卸資産を基礎有高として恒常的に保有する際、後入先出法と同様、価格変動によって生ずる棚卸資産損益を顕現させない評価方法のひとつ。この方法によれば、基準量を食い込む払出しが行なわれた場合には、払出原価は再調達原価等で算定される。基礎有高法ともよばれる。

4) 野村進行『林業経営に於ける損益計算理論に関する研究』興林会 1941年4月。

5) 島田錦蔵『林業簿記及収益評定論』西ケ原刊行会 1934年11月。

されるに至った。

2.4 林業における実現主義

戦後日本の林業会計でまず問題となったのは、立木の評価、特に成長による増価分をどのように認識するかということであった⁶⁾。

島崎進一(1951)は企業会計原則に基づき、実現主義の立場から立木成長について論じ、その本質を未実現利益とした。しかし、これは資産増価とはみなが、利益として自由に処分できるものではないから、未実現利益勘定として一旦整理し、販売実現とともに利益勘定に振替える処理方法を提唱した⁷⁾。

この研究から数年後、国有林野事業特別会計に関連して、楨重博(1959)と岡和夫(1959)は、先に棚卸資産評価手法としての立木資産会計論を展開して、国有林野事業特別会計の基本である恒常在高法についての補論の役割を果たした。楨は、伐採調整勘定により蓄積維持の機能を果たし得としながらも、認識基準としては実現主義の採用を主張し、企業会計方式を支持した⁸⁾。また、岡は拘束手持在高法として国有林会計を理解し、実務家として当時の制度を擁護している⁹⁾。

また、栗村哲象(1964)は、育林生産における収益認識の基準として販売基準を採用し、借方に立木価勘定(資産)と貸方に立木実現価値勘定(同資産に関する評価勘定)をそれぞれ設定した上で時価評価し、収益実現

6) 当時の林業会計をめぐる議論については、次の福岡(1973)が詳しい。

福岡克也「林業における会計基準と会計測定に関する基礎的研究」『山形大学紀要(農学)』第6巻第4号 1973年1月。

7) 島崎進一「立木生長量の性質について」『林業経済』第4巻第12号 1951年12月。

8) 楨重博『国有林の蓄積経理』日本林業調査会 1959年11月。

9) 岡和夫『蓄積経理の会計理論』日本林業調査会 1959年11月。

までの間暫定処理するという考え方をとった¹⁰⁾。

このように、実現主義を支持する立場では、立木価の変動を未実現収益としてとらえた上で、販売実現までは原価とは別に取扱い、成長による増価分（成長収益）は収益としては認めないという点で一致していた。ただし、国有林野会計については、保続経営の経理¹¹⁾という観点から、必ずしもこうした成長収益の本質規定にこだわらず、毎年の費用収益の対応によって説明し、恒常在高法の流れをくんで立木資産会計を処理している点に特徴があった。

こうした一連の実現主義の検討の流れのなかで、以下のような2点を実現主義の限界として指摘し、別の立場を主張するものも現れた。すなわち、①純粋な実現主義に立つ限り、育林生産の会計処理は立木販売まで完結せず、かつ、立木価の変動により影響をうけるという点で問題が残ри、しかも、収益実現まで未実現利益勘定として処理することには論理的な限界があること。②保続経営に関連して、年々の費用収益の対応により動態論に則した会計処理を行なうためには立木資産の説明が欠かせないが、これまでの実現主義を主張する立場の議論では、これらを一括して棚卸資産とし、この価額の変動による影響を排除し一定不変と仮定することによってはじめて実現主義会計が可能となっていた。こうした考え方は、蓄積維持を前提として費用収益の対応関係を考慮しただけのものであり、擬制的な計算処理に過ぎないという点である。

10) 栗村哲象「私有林経営における損益計算と経営分析」『林業経済』第17巻第2号 1964年2月。

11) 林地の生産力維持を目的とし、森林からの貨幣ベースでの収益がほぼ均等に維持されるようにすると同時に、木材収穫量を森林成長量以下に抑えて林木の蓄積を侵害しない経営管理の考え方。

2.5 林業における形成主義

先の実現主義について、こうして対立した立場をとったのが、成長収益を毎年の収益として認識しようとする形成主義からの主張であった。

篠田六郎(1952)や石黒富美男(1960)は、工事進行基準の適用によって成長収益を説明した¹²⁾。彼らは育林生産を、長期間にわたる製造業とみなし、伐期を最終工事完了時点とみだてて、その最終価額である立木価を成長の進度に応じて年々の収益として配分し、その森林に投下された造林費をそれに対応する費用として年ごとに配分する形をとって、費用収益の対応を説明している。ところが、育林生産における工事進行基準の適用に際しては、他の製造業とは異なり、超長期にわたる将来の最終価額を事前に決定しておくことは難しいため、年々の収益配分は恣意的にならざるを得なかった。また、これに対応する費用の配分も必ずしも適正に行なうことはできない点、さらに、年々の増価を認めたとしても、会計手続として費用収益の対応を製造業と同じく説明することは困難である点、などが形成主義概念の限界として指摘された。

従来からの主張を統合し、育林生産過程に着目して新たな説明を試みるものも現れた。福岡克也(1964)などである¹³⁾。福岡は林業経営を、貨幣投下→商品増殖→貨幣回収の過程の連続とし、当初は育林原価によって立木評価し(幼齢段階)、利用可能な段階に入れば、伐出生産原価を素材価格から控除する市価逆算価によるか、または立木売買実例価格によって評価し(壮齢段階)、これらの売買時価と育林原価との評価転換点を設けて、売買時価と育林原価の差額を成長価として把握することを主張した。

12) 篠田六郎『林業経営計算』朝倉書店 1952年3月。

石黒富美男『林業会計入門』地球出版 1960年5月。

13) 福岡克也「林業経営における成果計算方式(Ⅰ)(Ⅱ)」『林業経済』第17巻第4号・第6号 1964年4月・6月。

さらに、福岡は立木資産についても、実現主義と形成主義のそれぞれの問題点を比較した結果、両者の結合と統一を目指し、新たな実態基準という考え方を導入した。これは、未実現増価分を販売可能損益として合せて表示するというものである。そこでは、立木資産勘定を立木育成勘定と立木増価勘定の総和として定義し、立木資産勘定は立木資産の販売可能価格をもって評価し、立木育成勘定は立木資産の形成に要した育林事業の育成原価により評価した。

また、中尾鉦(1965)は、農家簿記における増殖経理として立木の成長を取扱い、大植物としての処理を改善する方向を提示した。さらに価値成長の把握は、農家林業では資産管理としての重要性をもつとした¹⁴⁾。

ところで、こうした動きとは別に、アメリカ会計学会 1957 年会計基準(A. A. A 会計原則)における概念に準拠して、藤原信(1968)は、拡張された実現概念と貨幣価値変動会計の手法に従って時価主義を主張し、購買力資本維持の立場に立ちつつ、この枠内で生産力の維持を主張した¹⁵⁾。成長価および成長収益についての明確な言及はないが、藤原の主張する、時価による立木蓄積の評価と保有損益の計上は、成長収益の計上につながるものであり、A. A. A 会計原則を中心として現われた企業会計の質的变化(実現概念の変形)に従ったものであると考えられる。

さらに、沼田善夫(1969)は、野村・篠田両理論を主な対象として、林業会計理論に対する批判的検討を行ない、林業においては財務会計論的思考が成り立ちがたい点を強調した¹⁶⁾。

14) 中尾 鉦「価値成長・増殖経理上の問題点」『林業経済』第 17 巻第 12 号 1965 年 12 月。

15) 藤原信「林業会計における収益の認識」『林業経済』第 21 巻第 3 号 1968 年 3 月。

藤原信「林業会計における実現概念」『林業経済』第 21 巻 4 号 1968 年 4 月。

16) 沼田善夫「林業損益計算における資本維持に関する一考察」『林業経済』第 21 巻 5 号 1969 年 5 月。

このように、林学、特に森林の経営管理を研究対象とする森林経理学分野において、1960年代から70年代にかけて盛んに展開された林業会計研究は、実現主義・形成主義の両概念を基本に、その間の論争によって形成されてきたともいえる。そして、次の林業会計基準・準則案の公表で、一旦これらの議論には決着がついたように見えた。

3. 林業会計基準案の策定

「林業会計基準・準則案」（以下、「基準案」とする。）は1969年5月に日本林業経営者協会¹⁷⁾の内部に設置された林業会計研究会が、1971年以降に順次試案として公表したもので、会計学者や企業会計審議会委員、公認会計士、林野庁関係者がこの作業に関わっていた¹⁸⁾。

この基準案は大きく、林業会計の基準・林業財務諸表準則（準則第1）・林業会計準則（準則第2）の3つの部分で構成されていた。最初の「林業会計の基準」は1971年に公表され、林業会計の基本理念である「林業会計の基本原則」に続いて、目的・一般原則・貸借対照表基準・損益計算書基準とそれらの注解により構成されていた。次の「林業財務諸表準則（準則第1）」と「林業会計準則（準則第2）」は1978年に公表された。「林業財務諸表準則（準則第1）」では総則にはじまり、貸借対照表・損益計算書・利益金処分計算書又は損益金処理計算書の各決算書について、関連する林業特有の処理方法に関する詳細な手続が示されていた。また、それら財務

↘ 22巻第3号 1969年3月。

17) 全国的林業経営者が1941年に設立した林業懇話会を母体として、1964年に設立された社団法人。私有林経営をはじめ林政全般について、これまで政策提言や調査報告を積極的に行っている。

18) 日本林業経営者協会「林業会計の基準」『林経協月報』第207号 1978年12月。

諸表の標準的な書式についてもあわせて示されていた。最後の「林業会計準則（準則第2）」には、基準および準則第1を補い、さらに詳細な手続きが林業財務諸表準則の内容に沿って示されており、全160条にも及ぶものであった。

これら一連の基準案は、森林の保続経営と立木形態での販売を前提に、①販売時点での収益実現、②造林支出の固定資産計上、③植林支出の費用処理、を主な特徴としていた。①販売時点での収益実現とは、本基準案による収益の認識が、成長収益をもあわせて毎年の収益として認識する形成主義ではなく、未実現分を認識しない実現主義を採用したことを示している。また、売上原価を認識するのは、棚卸資産として購入した立木を販売した時のみで、自らが行った植林によって成林した林木等を販売しても売上原価を計上しないこととした。これは、一般の企業会計同様、収益の認識基準として実現主義を採用することで、本基準案の規定以外の部分については、企業会計原則に整合的に準拠する余地を残した。また、②造林支出の固定資産計上とは、伐採後で林木のない林地あるいは林木はあっても伐採販売価値をもたない林地を基準案では「土地」として取扱い、その土地に新規造林した年度の、植林のための支出のみを資本的支出とすることを意味する。そして、林業経営の成立基盤が植林された林木が林地と一体になって発揮する林木成長機能にあるとの前提で、これらの林地を「造林地」という勘定科目に集約し、伐採販売価値を持たない土地あるいは販売用の立木と区別して運用するものとしており、本基準案の特色のひとつになっている。

さらに、③植林支出の費用処理とは、伐採によってこの林木成長機能が喪失した部分について、機械装置の破損と同様に考え、経常的な植林支出によって回復されるものとしたことを意味する。こうした造林支出は森林維持費として、保育管理費とあわせて維持管理費として別途認識され、原則伐採の行われた年度の費用として処理し、それが叶わない場合には、

引当金として計上することとした。

このように基準案は、林業の特異性に由来する特殊な項目のみを規定する会計基準として策定され、この基準案に定めのない事項については、企業会計原則に準拠し一体として適用するとされた。また、この基準案公表時には、同時に経営管理のための会計基準の策定・公表の必要性も謳われたが、その後実現することはついになかった。

4. 税法規定の林業会計論議への影響

こうして長年にわたる議論を経て、林業に関する包括的な会計基準案が示された。ただ、そのころまでには、育林業の会計処理に対する関心は、一部では依然続いていたものの、多くのものの関心は、長期にわたる経済成長とインフレによる材価高騰に税制面でどのように対応すべきかという、より現実的なテーマへと移っていた。

ところで林業には、さまざまな税制が関連しており、その中には優遇的な取り扱いを含んだものも多い。それらの税制上の優遇措置の多くは、この時期に林業関係者が働きかけ、獲得したものである。その代表的なものに、所得税における山林所得の取扱いがある。

山林所得とは、山林を伐採して譲渡し、あるいは立木のままで譲渡することによって生ずる所得をいう（所得税法 30 条）。ただし、山林を取得してから一定期間内に伐採又は譲渡した場合は、山林所得ではなく事業所得か雑所得になる。また、山林を山ごと譲渡する場合の土地の部分は、譲渡所得になる。

山林所得の金額は、総収入金額から必要経費と特別に林業に認められた控除額を控除することにより算出される。また、必要経費には、概算経費控除といわれる特例が設けられている。これは、伐採又は譲渡した年の一定期間前から引き続き所有していた山林を伐採又は譲渡した場合は、収入

金額から伐採費などの譲渡費用を差し引いた金額の相当額に伐採費などの譲渡費用を加えた金額を必要経費とすることができるというものである。さらに、山林所得の税額計算の方法は、他の所得と合計せず、いわゆる「五分五乗方式¹⁹⁾」といわれる特別の計算方法により税額を計算することにもなっており、林業に対する手厚い配慮の一端が垣間見える。

このような所得税における山林所得の優遇的な取扱いに加えて、さまざまな項目について税制上の優遇措置がこの間に創設・拡充された。

以上は育林業に対して講じられている税制上の優遇措置の一部であって、これら以外にもさまざまな税目で林業に対する優遇措置が盛り込まれている²⁰⁾。これらの多くは戦後復興期の急激な木材需要に対応するため、木材資源の生産拡大を急がすことを国民から強く求められた政府が、国有林での木材資源増産を図るとともに、私有林に対しても植林・伐採等の資源生産に向けた協力を求めることと引き換えに設定された、林業側にとって極めて有利な税制であった。1950年代から80年代にかけての、木材価格が高く山林価値も高額で推移していた時代の育林業者は、こうした税制上の優遇措置を享受し、政府の進める拡大造林政策²¹⁾にも積極的に協力を続けた。このような状況の下では、以前のような立木の資産評価や森林の経営管理のための収益認識及び費用処理といった本質的かつ繊細な会計理論的な議論は影をひそめ、代わって、多くは税金に絡んだ実践的な問題が実務

19) 山林所得の税額を計算する際に、まず課税所得の5分の1に相当する金額に対して所得税率（累進税率）をかけ、その後算出された金額を5倍にする方法により、一括計算に比べて低い税率が適用される優遇措置のこと。

20) ここに示したほか、贈与税、登録免許税、不動産取得税、軽油引取税、固定資産税、等の税目にも優遇措置が用意されている。

21) おもに広葉樹からなる天然林を伐採した跡地や原野などを、成長が比較的早く経済的にも価値の高いとされたスギ・ヒノキなどの針葉樹中心の人工林に置き換えた、戦後林政の一大政策のこと。

育林業に対する税制上の優遇措置の一覧

1. 所得税に関する林業関係税制の特例
 - (1) 山林所得に係る森林計画特別控除（1967 年度創設）
 - (2) 森林法等により収用等があった場合の課税の特例（1954 年創設）
 - (3) 保安林等に係る土地を保安施設事業のために地方公共団体等に譲渡した場合の特別控除（1975 年創設）
 - (4) 林地合理化のための特別控除
 - ① 森林組合等のあっせんにより林地保有の合理化のために土地を譲渡した場合の特別控除（林地供給事業）（1975 年度創設）
 - ② 林業経営基盤強化法に基づき都道府県知事のあっせんにより林地を譲渡した場合の特別控除（2001 年度創設）
 - (5) 特定の事業用資産の買換えの場合の課税の特例（1970 年創設）
 - (6) 特定の事業用資産を交換した場合の課税の特例（1970 年創設）
2. 法人税に関する林業関係税制の特例
 - (1) 植林費の損金算入の特例（1983 年創設、1957 年創設旧造林費の特別償却適用延長）
 - (2) 圧縮記帳
3. 相続税に関する林業関係税制の特例
 - (1) 立木の評価（1954 年創設）
 - (2) 森林施業計画対象山林の課税価格の計算特例（2002 年創設）
 - (3) 相続税の延納（1950 年創設）
 - (4) 相続税の納税猶予（2012 年創設）
4. 事業税に関する林業関係の特例

林業の非課税（1950 年創設）
5. 不動産取得税に関する林業の特例
 - (1) 保安林に対する特例（1950 年創設）
 - (2) その他、森林組合等の課税免除特例

家を中心に論じられるようになった。こうして、森林経理学を中心として、これまで盛んに行われてきた学界における林業会計の理論的検討は研究者の関心の対象からは次第に消え去り、その多くは海外の事例研究や地域・環境といった新たなテーマへと向けられていった。

5. ま と め

本文の冒頭部分では3つの問いを示した。そのうち、2番目の問い、すなわち、「この森林を今伐るといくら儲かるのか？」という問いは、まさ

に 1970 年代ごろまでの林業会計における中心的なテーマであった。当時はさまざまな立場から種々の見解が盛んに示され、その後にそれらの集大成となる林業会計基準案が公表されて、林業における会計研究の最盛期でもあった。この基準案公表により、会計上の評価に関する一連の問題に対しては、実務的にも一定の方向性が示されたことになり、この点では成果があったといえよう。ところが、経済環境の変化とともに、育林業全体が活況を呈することになる 70 年代にさしかかると、育林業の企業会計的利益測定という理論的・規範的な問題よりも、直近および将来の課税リスクをいかにして回避・軽減するかという現実的・実践的な問題へと関心に移って行った。そして、先に公表された林業会計基準案は林業実務に採用されることもなく、その後しばらくすると林業における会計問題の検討自体が森林経理学の舞台から消えていった。

ところが、最近になって再度、林業会計を取り上げた研究が散見されるようになった。例えば、丸山 (2006) は環境会計を林業分野に導入する際の問題点を洗い出す過程で、日本の森林経営実務においてどのような会計処理が行われているかを調査し、詳細な経理処理の内容を明らかにした²²⁾。ある製紙会社では、林地 (立木+土地) を植林立木勘定と林地勘定に分けて資産計上するとともに、森林管理のコストを基本的には当期の費用として処理する一方、立木資産の経理処理については、企業会計原則等の会計法規には該当する規定がないため、監査人と協議の上で税法の規定に準拠した経理処理を行っているという事実を明らかにし、税法規定が林業会計実務に、依然として大きな影響を与えつつけていることを指摘した。

また、梶原 (2007) は、育林業に原価計算的な発想を取り入れた場合を

22) 丸山佳久「持続可能な資源管理における環境会計の構築 —— 森林管理のための環境会計を中心として ——」『広島修道大学人間環境学研究』第 5 巻第 1 号 2006 年 9 月。

想定して、歴史的コストを過去の利子率で現在価値に引き直し、実際の立木の単位あたり生産総コストを把握することにより、現実の育林業の収益構造を明らかにする取り組みを行った²³⁾。これにより、補助金による助成を想定しない場合には、調査対象となった林分のすべてにおいて育林事業が赤字になるのに対し、補助金助成に加えて森林吸収クレジットの販売収入等の付加的収益を加味した場合には、収益構造が大幅に改善することを明らかにした。これにより、近年長く低迷する日本の育林業に対して、その生き残りのための一つのモデルプランを示すとともに、森林のもつ公益的機能の維持・発揮のためには、一定の公的補助が必要であることを確認した。

こうした新たな発想や方法論を伴った研究は、先の林業会計に関する議論とは趣を異にするものの、育林業における立木の評価と費用処理について、現代的な見地から新たな示唆を与えるものとして積極的にとらえることができよう。

では、最後の「この森林をいつ伐るべきか？」という問いについてはどうか。この問題については、先にも示した通り、現時点で伐採した際に得られる収益と今伐らずに将来に伐採を延期した際に得られる期待収益との差の評価を行うことが必要であり、従来の会計学だけの知見では十分な解決策を見出すことはできない。また、現実の伐採に関する意思決定は、永年の勘と経験に左右されることが多いのが現状である。ところが、こうした常識を覆すような新たな方法論が開発されつつある。

新永 (2014) は、不確実性を伴う条件下において、実物資産を売る権利の行使価値・時期を評価する、金融経済学を応用したリアル・オプション法を用いて、投資コスト・伐採コスト・木材価格の変動を踏まえながら、

23) 梶原晃「日本の林業経営における原価計算システム」『国民経済雑誌』第195巻第3号 2007年3月。

最適伐期ならびに林地の事業価値評価を行った²⁴⁾。その結果、利用間伐による中間収入を想定しない林分では、概ね近年中に伐採することが最適であるとの解答を得て、行政が提唱する長伐期施業²⁵⁾を選択することが必ずしも収益獲得に貢献するとは限らないことを初めて実証的に示した。

このように、これまでは林業会計上の難問として片づけられてきた問題についても、新しい視点や方法論の採用により解決の糸口が見えつつある今日、これらの研究を発展させて積極的に活用し、さらなる問題解決への取り組みを継続する意義が林業会計にはあると考える。

今後本格的な導入が予定されている国際会計基準（IFRS）では、原則主義のもとで基礎となる経済的取引および事象を適切に表示することが求められる。また、資産負債アプローチの採用と同時に、公正価値会計およびキャッシュフロー会計の重要性も増している。こうした事項は、資産の評価や収益の認識といった本稿で取り上げてきた内容ともまさに重複しており、この点からも IFRS の論理導入を検討する上で林業会計が与える示唆は大きく、その研究の今日的な意義もあると考える。また、林業を取り巻く租税環境の変化により、課税リスクへの対応はますます重要性を帯びてくる。

林業は国土を支える基盤産業である。とりわけ日本の育林業は、世界的に見てもユニークな施業内容をもつ伝統産業でもある。この重要な林業という産業を維持・存立させるためにも、その会計と税務の研究は今後も欠くことはできないと考える。

24) 新永智士『不確実性下における林業事業の投資評価モデルの構築』神戸大学経営学研究科専門職学位論文、2014年1月。

25) 標準的な伐期（本州の代表的な樹種であるスギで35年、ヒノキで40年を標準伐期としていることが多い。日本の大半のスギ・ヒノキは数年以内にこの時期に達する）のおおむね2倍以上の林齢を経過した後に主伐を行うことを想定して、森林として管理すること。