

演習林の経営分析(第1報)： 粕屋演習林の昭和29年度財務分析報告

青木, 尊重
九州大学農学部

長田, 武郎
九州大学農学部

<https://doi.org/10.15017/15811>

出版情報：演習林集報. 7, pp.95-126, 1956-10-30. Kyushu University Forests
バージョン：
権利関係：



演習林の経営分析(第1報)

粕屋演習林の昭和29年度財務分析報告

青木 尊重・長田 武郎

Takashige AOKI・Takero OSADA: Business Analysis of the
kyushu University Forest (Report No.1)

——Report of Business Analysis of Kasuya University Forest for 1954 Fiscal Year——

目 次

I 緒 言	IV 考 察
II 資料の蒐集と整理	§ 1 経営分析の方法
§ 1 基礎資料	§ 2 諸比率の算定
§ 2 資産の評価	§ 3 収益性の検討
§ 3 期末決算報告書の作成	§ 4 健全性の検討
§ 4 収益及び費用の実際の把握	§ 5 経済性の検討
§ 5 製品の原価計算	§ 6 直営生産事業の検討
§ 6 増節伐及び造林過不足の経理	V 結 論
III 演習林会計における貸借対照表及び 損益計算書の作成	参 考 文 献
	Résumé

I 緒 言

一般企業においては経営分析の一方法として財務諸表の分析(財務分析)という方法をとることが多い。それは財務諸表が、その企業の財政状態すなわち資産面を示し(貸借対照表によつて代表される)また一会計期間の経営活動の成果を示してくれる(損益計算書によつて代表される)ので、それらの諸表を分析することは当該企業の当期の経営活動を総合的に分析することとなり、経営の実態をほぼ正確に把握しうるからである。さらには、経営活動の過程にある不良箇所を発見し経営合理化への指針ともなりうるのであつて、総ての経営活動に共通の原則である“最小の費用を以つて最大の効果をあげる”という経済性の原則をみたすための有効な手段ともなりうるのである。

本報告は、本学附属粕屋演習林の昭和29年度の経営活動について一般企業や国有林野事業特別会計で行われているような財務諸表を通じての経営分析を行い、その経営の実態をなるべく正確に把握すると共に、粕屋演習林の経営合理化への一指針を見出さんと試みたものである。

もとより、演習林本来の使命は林学林業に関する試験研究および学生の実習の場を提供するものであつて、経済林業としての経営に終始すべきものではない。従つて、財務分析の成績のみによつて経営方針に変更を加えるべきものではないが、演習林の性格のみにかこつけて、経営の収益性・健全性・経済性などを全く無視することも穏当ではあるまい。むしろ、演習林の本質的性格に由因する経営行為の分析的認識のもとに、経営活動の合理化への基盤を求めることが、そのあるべき姿でなければなるまい。

このような観点より、先ず損益計算書及び貸借対照表調製のための資料の蒐集ならびに整理を試み、これより損益計算書及び貸借対照表を作成し、収益性・健全性・経済性ならびに直営生産事業に対する検討吟味を加え、最後に粕屋演習林の昭和29年度の経営活動を批判するとともに、今後改善すべき二・三の点を述べて本報告の結びとした。

本報告を作成するにあたって、終始御指導御教示を賜った井上教授を始め幾多の貴重な文献・資料を貸与されるとともに極めて有益な御助言・御協力を賜った桑原忠氏（元熊本営林局監査課長、現福岡営林署長）ならびに大野演習林長及び粕屋演習林・演習林本部の職員各位に厚く感謝の意を表する次第である。

Ⅱ 資料の蒐集及び整理

§ 1 基礎資料

経営分析上に資料を提供する貸借対照表及び損益計算書等の財務諸表は経営活動の成果を示すものであり、その作成には正規の簿記の原則に基く複式簿記より誘導されてくるのが普通である。しかしながら本演習林においては、このような一般企業の場合の如き経理方式が採用されていないので、やむをえず便宜上下記の諸資料に基いて昭和29年度期末決算報告、資産増減、原価計算表を作製し、これらに国有林野特別会計において採用されている方法で相当簿記の役割を果させることとした。

1	国 有 財 産 台 帳	10	事業別旅費支払簿
2	土 地 台 帳	11	消 耗 品 受 払 簿
3	学 事 年 報	12	前渡金払支出官払伝票
4	物 品 監 守 簿	13	林道工事費見積書
5	経 営 案 説 明 書	14	素 材 処 分 簿
6	森 林 調 査 簿	15	旅 行 命 令 簿
7	林 産 物 出 納 簿	16	林産物単価査定書
8	林 産 物 処 分 簿	17	賃 金 支 払 伝 票
9	職 員 給 与 簿	18	そ の 他 雑 書 類

§ 2 資産の評価

資産評価法としては、1) 原価主義、2) 時価主義或いは両者を比較してその低い方の価格をとるという 3) 低価主義の三つの考え方がある。経済状態が正常な場合には原価主義で資産評価が行われるであろうが、戦後のあの激しいインフレーションを経過して来た現在にあつては資産を原価主義で評価するとすれば、その価格は時価と比較して非常にかけ離れた現実性に乏しいものとなり真の財政状態を示す上に大きな矛盾を感じることになる。すなわち、名目的資本維持は保たれても実質的資本維持の面からみれば無意味なものとなる。このような意味合いから演習林資産の評価に当つては時価主義を採用することとした。ここで問題となるのは、各資産の取得価格を時価に評価換えする技術操作である。こ

れには、種々異論の発生するところであろうが、本項では便宜上日銀調査による東京卸売物価指数を基として求めた評価倍率を適用することとした（第1表）。

1) 立木竹の評価

林業上、立木竹はその資産の大半を占めるものであり、その評価には出来る限りの正確さを期することが望まれる。すなわち、出来るならば樹種別・径級別・利用別にその蓄積及び価格を調査し評価する方法が望ましいわけである。しかしながら、このような方法は繁雑でありかつ短時日に測定・算出することは不可能に近いので、簡便法として旧国有財産法に基いて発せられた山林局長通牒の方法をとることとした。この点については現国有林でも昭和30年1月29日付通達“国有林野事業特別会計所属の固定資産価格改定要綱”中

国有林における耐用年数表

種 別	細 目	耐 用 年 数
建 物	事務所建 鉄筋コンクリート、石造	80 年
	〃 木 造、木 骨、土 蔵 造	30 年
	雑屋建 鉄筋コンクリート、石造	60 年
	〃 木 造、木 骨、土 蔵 造	20 年
工 作 物	木	10 年
	そ の 他	20 年
機 械 器 具		10 年
林 道	車 道	20 年
	牛 馬 道	5 年

第 1 表 物 価 指 数 及 び 評 価 倍 率 表

年 度	物価指数	評価倍率	年 度	物価指数	評価倍率
大正 14	130.5	269.4	昭和 15	164.1	214.2
15	115.7	303.8	16	175.8	200.0
昭和 2	109.9	319.9	17	191.2	183.9
3	110.6	317.9	18	204.6	171.8
4	107.5	327.0	19	231.9	151.6
5	88.5	397.3	20	350.3	100.4
6	74.8	470.0	21	1,627.1	21.6
7	83.0	423.6	22	4,815.2	7.3
8	95.1	369.7	23	12,792.6	2.7
9	97.0	362.4	24	20,876.4	1.7
10	99.4	353.7	25	24,680.7	1.4
11	103.6	393.4	26	34,253.1	1.0
12	125.8	279.5	27	34,921.5	1.0
13	132.7	264.9	28	35,157.3	1.0
14	146.6	239.8			

註. 物価指数は昭和9～11年の平均を100として求めたもの。

にこれとほぼ同様の趣旨が述べられている。なお、山林局長通牒を例示すると、下記の通りである。

立木竹価格決定基準

(イ) 材積は施業案の材積による事、但し施業案なきものは見込による事。尙材積は現行施業案の総蓄積による事とし案実行後における斫伐量及び生長量は考慮せざる事。

(ロ) 単価は針葉樹、闊葉樹、タケに区分し最近3ヶ年の平均処分単価を参酌決定する事。

(ハ) 利用価を生ぜざる造林地(Ⅱ令級以下)はその費用価による事。但しその利子は含まない。

以上の趣旨に基いて立木竹を評価するわけであるが、平均単価算出に当つては本演習林にはクスの蓄積が相当あるので、評価区分を針葉樹、広葉樹、クス、タケの四つとし、かつ処分単価で著るしい変動のある年は除外した。なお、造林費(第2表)は前年度に編成された経営案に示すものを用い、管理費(第3表)は昭和29年度費用を参考にしたものである。

次に、Ⅱ令級以下の造林地の令階別面積を森林調査簿より求め、その立木竹の評価を行うと第4表の通りとなる。

最後に、最近3ヶ年の処分単価表より立木竹の平均単価を求めると第5表の通りとなる。これより第4表及び第5表を用いて立木竹の評価を行うと第6表が得られる。

2) 土地及び森林原野の評価

土地及び森林原野の評価も立木竹の場合と同じく、山林局長通牒及び林野庁通達に準じて、これを行うこととした。それによれば、土地及び森林原野の評価は附近の民有地の時

第2表

造林費

年 度	種 別	ha当費用	年 度	種 別	ha当費用
1	新 植	25,000 円	6	下 刈	4,550 円
2	補 植	3,500	8	蔓 切	2,100
1	下 刈	4,550	10	〃	2,100
2	〃	4,550	8	除 伐	5,250
3	〃	4,550	10	〃	5,250
4	〃	4,550	12	枝 打	5,950
5	〃	4,550			
総 計					76,450

第3表

管理費

費 途	29 年度 費用	普通林地 ha 当 費用	比 率
	円	円	%
保 護	124,430.00	305.88	3.78
共 通	598,978.00	1,472.41	18.20
人 件 費	2,568,139.00	6,313.03	78.02
合 計	3,291,547.00	8,091.32	100.00

第 4 表

Ⅱ 令級以下造林地価格算定表

令 階	造 林 費	管 理 費	費 用 計	面 積	価 格
	円	円	円	ha	円
1	29,550.00	8,091.32	27,641.32	8.36	231,081.44
2	37,600.00	16,182.64	53,782.64		
3	42,150.00	24,273.96	66,423.96	13.28	882,110.19
4	46,700.00	32,365.28	79,065.28	10.43	824,650.87
5	51,250.00	40,456.60	91,706.60	8.61	789,593.83
6	55,800.00	48,547.92	104,347.92	5.11	533,217.87
7	55,800.00	56,639.24	112,439.24	1.53	172,032.03
8	63,150.00	64,730.56	127,880.56	2.16	276,222.01
9	63,150.00	72,821.88	135,971.88	1.76	239,310.51
10	70,500.00	80,913.20	151,413.20	2.09	316,453.59
11	70,500.00	89,004.52	159,504.52	0.51	81,347.31
12	76,450.00	97,095.84	173,545.84	0.70	121,482.09
13	76,450.00	105,187.16	181,636.16		
14	76,450.00	113,278.48	189,727.48	1.63	309,255.79
15	76,450.00	121,369.80	197,818.80	3.21	634,998.35
16	76,450.00	129,461.12	205,909.12	3.60	741,272.83
17	76,450.00	137,552.44	214,000.44		
18	76,450.00	145,643.76	222,091.76	0.31	68,848.45
19	76,450.00	153,735.08	230,182.08	3.48	801,033.64
20	76,450.00	161,826.40	238,273.40	1.88	447,953.99
合 計				69.25	7,470,864.79

第 5 表

立木竹最近 3 ケ年処分単価

樹種 年度	針 葉 樹	広 葉 樹	ク ス	タ ケ
昭和 26		115 円		
27	401 円	103		
28	463	(214)	271 円	
29	399	112	330	
平均単価	421 /石	110 /石	301 /石	75 円 /束

価を参酌し、それに施業制限の有無、地利ならびに地位級を考慮して行うものとされている。本項では民有地地価は地元町村交付金金額決定に際して地元町村に提出を求めた各町村地種別価格調査書を基準として用い（第 7 表）、また面積及び地種区分は土地台帳を基礎とし、施業条件を考慮して制限林地は普通林地の価格の一応 60% とした。なお、民有地地価は昭和 29 年 1 月現在のものである。

3) 償却資産の評価

林道、建物、工作物、機械器具等の償却資産は借方に取得価格をそのまま記入し、年々の償却額を貸方に累積加算したものが減価償却引当金であつて、その差額で資産の現在高

を知るという間接償却の方法を用いた。この際取得価格をそのまま記入することは前述の通り実質的に矛盾を生じるので第1表を利用して適宜評価換えを行つた。

A) 林道の評価

林道工事費見積書より敷設年・敷設時工費を求め、これに第1表の評価倍率を乗じて時価に評価換えすると、第8表となる。

B) 建物・工作物の評価

建物・工作物は国有財産台帳より、その取得年度及び取得価格をぬきだし、第1表の評価倍率を乗じて時価に評価換えすると、第9・10表となる。

第6表 立木竹の評価 (29.4.現在)

令級	樹種	単価	蓄積(面積)	金額
Ⅲ令級以上林分	針葉樹	421 円	118,925 石	50,067,425 円
	広葉樹	110	29,459	3,240,490
	クスケ	301	3,161	951,461
	タケ	75	753 束	56,475
	小計	立木平均単価 358	151,545 石 753 束	54,315,851
Ⅱ令級以下林分	造林地		69.25 ha	7,470,864.79
	小計		69.25 ha	7,470,864.79
合計				61,786,715.79

第7表 土地及び森林原野の評価 (29.4.現在)

項目	所在町村	地 種		面 積	単 価	価 格
土 地	篠 栗	敷 地		0.58 ^{ha}	921,000 ^円	534,180.00 ^円
		畑		0.71	56,245	39,933.95
		小 計		1.29		574,113.95
森 林 原 野	町	原 野		0.82	11,129	9,125.78
		森 林	普通林地	133.91	26,972	3,611,820.52
	制限林地		19.27	16,183	311,846.41	
	勢門村	森 林	普通林地	98.88	27,211	2,690,623.68
			制限林地	0.71	16,326	11,591.46
	久原村	森 林	普通林地	177.27	26,030	4,614,338.10
			制限林地	22.28	15,618	347,969.04
			小 計		453.14	

第 8 表 林 道 の 評 価 (29.4. 現在)

名 称	種 別	敷 設 年 度	巾 員 延長	敷 設 時 工 事 費	評 価 換 工 事 費	経 過 年 数	28 年度 末 減 価 償 却 引 当 金	29 年 度 減 価 償 却 費
				円	円		円	円
大 倉	牛馬道	大正 15	1.8m 376m	700.00	188,580.00	28	188,580.00	
荒 平	車 道	昭和 2	4 369	1,375.00	439,862.50	26	439,862.50	
生ヶ谷	〃	8	4 1,050	2,730.00	1,009,281.00	22	1,009,281.00	
新 建	〃	17	3 314	3,300.00	458,370.00	13	275,022.00	22,918.50
〃	〃	18	3 260	3,520.00	604,736.00	12	332,604.30	30,236.80
合 計				11,625.00	2,700,829.50		2,245,349.80	53,155.30

註；大倉林道，生ヶ谷林道は敷設時工事費不明に就き見積り工事費を計上，但し生ヶ谷林道は
2/3 の工事費判明したるに就き残りの 1/3 はこれより類推した。

第 9 表 建 物 の 評 価 (29.4. 現在)

事業別	名 称	建 築 種 別	取 得 年 度	取得価格	経 過 年 数	評価換価格	28 年度 末 減 価 償 却 引 当 金	29 年 度 減 価 償 却 額
				円		円	円	円
総 掛	職 員 宿 舎	事務所建	大正 14	3,991.00	29	1,075,175.40	1,039,336.22	35,839.18
	宿 舎	〃	昭和 28	670,000.00	1	670,000.00	22,333.33	22,333.33
	事 務 所	〃	〃 〃	1,379,500.00	1	1,379,500.00	45,984.33	45,984.33
	洗面所及便所	雑屋建	〃 12	478.71	17	133,799.45	113,729.49	6,689.97
	渡 廊 下	〃	〃 〃	375.00	17	104,819.50	89,096.66	5,240.98
	〃	〃	〃 〃	274.25	17	76,652.88	65,154.88	3,832.64
	材料置場渡廊下	〃	大正 14	1,246.79	29	335,885.23	335,885.23	
実習	学 生 宿 舎	住宅建	昭和 12	8,751.48	17	2,446,038.66	1,399,132.81	82,301.93
直 営 生 産	倉 庫	雑屋建	大正 14	1,720.00	29	463,368.00	463,368.00	
	物 置	〃	〃 〃	195.00	29	52,533.00	52,533.00	
	作 業 所	〃	昭和 28	162,500.00	1	162,500.00	8,125.00	8,125.00
樹 養 苗 成	物 置	〃	〃 〃	30,000.00	1	30,000.00	1,500.00	1,500.00
	堆 肥 小 屋	〃	〃 〃	9,000.00	1	9,000.00	450.00	450.00
労 務 設	苗 圃 管 理 員 詰 所	〃	〃 〃	163,621.00	1	163,621.00	8,181.05	8,181.05
	製材所管理員詰所	〃	〃 〃	141,000.00	1	141,000.00	7,050.00	7,050.00
合 計				2,572,653.23		7,243,886.12	3,638,152.00	227,528.41

C) 機械・器具の評価

機械・器具は物品監守簿より，その取得年度及び取得価格を求め，上述の方法に準じて
評価を行うと第 11 表 が得られる。

D) 流動資産の経理

a) 用 品

用品とは事業上必要な物品総てを包含するもので消耗品・事業材料品・備品・保存品と
称せられているものであるが，これ等の用品は簡単に経理の 目的を達するために期末の在

第 10 表 工 作 物 の 評 価 (29.4. 現在)

事業別	名 称	取得価格	取 得 年 度	評価換価格	経過 年数	28 年度末 減価償却 引 当 金	29 年 度 減 価 償 却 額
		円		円		円	円
総 掛	池 井 井 戸	283.00	大正 14	76,240.20	29	76,240.20	
	雑工作物上屋	206.05	〃	55,509.87	〃	55,509.87	
	下水排水管施設	726.15	〃	195,624.81	〃	195,624.81	
	囲 障 鉄 条 網	837.06	〃	223,792.20	〃	223,792.20	
	門	218.00	〃	58,729.60	〃	58,729.60	
	門 柱 ・ 扉	54.00	昭和 11	21,243.60	18	19,119.24	1,062.18
	〃	22.38	〃	8,804.29	〃	7,923.78	440.21
	板 塀	331.06	〃	130,239.00	〃	130,239.00	
	井 戸	820.00	〃	322,588.00	〃	322,588.00	
	井 戸 屋 形	158.00	〃	62,157.20	〃	62,157.20	
	排水管布設	15,950.00	昭和 28	15,950.00	1	797.50	797.50
	電 灯 布 設	29,500.00	〃	29,500.00	〃	1,475.00	1,475.00
	板 塀	569.96	大正 14	153,547.22	29	153,547.22	
	杉 生 垣	7,000.00	昭和 28	7,000.00	1	700.00	700.00
実 習	櫓 生 垣	1,000.00	〃	1,000.00	〃	100.00	100.00
	事務所排水管	15,950.00	〃	15,950.00	〃	797.50	797.50
	電 灯 布 設	29,500.00	〃	29,500.00	〃	1,475.00	1,475.00
実 習	排水管布設	750.75	昭和 11	295,345.05	18	265,809.50	14,767.25
	給水管布設	609.13	〃	239,631.74	〃	215,668.63	11,981.59
	電 灯 布 設	302.00	〃	118,806.80	〃	106,926.12	5,940.34
労務設	苗圃管理員詰所井戸	22,700.00	昭和 28	22,700.00	1	1,135.00	1,135.00
	製材所管理員詰所井戸	22,700.00	〃	22,700.00	〃	1,135.00	1,135.00
総 計		150,187.54		2,106,559.18		1,943,297.04	41,806.57

機 械	各種発電機 (3 K.W. 以上). 各種発動機 (3 H.P. 以上). 各種電動機 (3 K.W. 以上). 起重機. 各種金属切削研磨用工作機械 (固定式). 各種木材積卸機械. 鑿岩機. 各種製材機. 電気熔接機械. 動力式ポンプ. 熔解炉. 印刷機械 (固定式). 固定式雑機械 (1 H.P. 以上). 製本機械 (固定式).
器 具	各種電力盤. 各種配電盤. 各種変圧機. 金庫 (器積 1 m ³ 以上). 各種電気試験測定器. 電気医療機械. 動力式事務用器械. 各種精密試験器. 他の固定資産に附属する機械器具.

第 11 表 機 械 器 具 の 評 価 (29.4. 現在)

事 業 別	価 格	28 年度末減価償却引当金	29 年度減価償却額
	円	円	円
総 掛	176,933.20	90,209.20	16,480.00
直 営 生 産	83,103.50	47,384.24	8,310.36
試 験	502,085.70	502,085.70	
合 計	762,122.40	639,679.14	24,790.36

庫品で未使用のものを調べ、使用のため払出した分は費用として落すこととした。その詳細は次節の用品現在高報告に示す。

b) 製 品

用品と同じく期末在庫品中で未調定の製品を調べ、次節の製品現在高報告に示す。

§ 3 期末決算報告書の作成

企業会計の目的は企業活動の成果を計算すると共に、その財政状態を明らかにすることにある。従つて金銭の出入だけでなく資産の増減についても、その価値の増減を発生主義に基いて記録計算すべきである。一般の企業においてはこの増減は毎日の仕訳簿に記帳され、期末には貸借対照表及び損益計算書が作成され、その結果が示されるのが普通である。しかし、本演習林ではこのような経理方式を採用していないので、第1節に掲げた基礎資料に基いて以下記述する決算報告書その他の資料をもつてその仕訳を代行させることとした。すなわち、固定資産増減報告（第12表）

第12表 固 定 資 産 増 減 報 告 (30.4.現在)

事業別	項目	計	土 地	立木竹	森林原野	建 物	工作物	林 道	機械器具
		円	290.95 坪 円				円		
総 掛		97,558.00	88,158.00				9,400.00		
未完了越高									
計									
本期未完了									
本期完了		97,558.00	88,158.00				9,400.00		

第13表 減 価 償 却 引 当 金 整 理 表

種別・事業別		固 定 資 産 価 格			減 価 償 却 引 当 金			現在高
		前期末現在	増減高	期 末 現 在	前期末現在	減価償却費	期 末 現 在	
建 物	事務所	円		円	円	円	円	円
	住宅建	5,570,714.06		5,570,714.06	2,506,785.88	186,458.77	2,693,244.65	2,877,469.41
	雑屋建	1,673,172.06		1,673,172.06	1,131,366.12	41,069.64	1,172,435.76	500,736.30
小 計		7,243,886.12		7,243,886.12	3,638,152.00	227,528.41	3,865,680.41	3,378,205.71
事業別再掲								
総 掛		3,775,825.46		3,775,825.46	1,711,520.14	119,920.43	1,831,440.57	1,944,384.89
直営生産		678,401.00		678,401.00	524,026.00	8,125.00	532,151.00	146,250.00
樹苗養成		39,000.00		39,000.00	1,950.00	1,950.00	3,900.00	35,100.00
実 習		2,446,038.66		2,446,038.66	1,399,132.81	82,301.93	1,481,434.74	964,603.92
労務施設		304,621.00		304,621.00	15,231.04	15,231.05	30,462.10	274,158.90
林 道	牛馬道	188,580.00		188,580.00	188,580.00		188,580.00	
	車 道	2,512,249.50		2,512,249.50	2,056,769.80	53,155.30	2,109,925.10	402,324.40
	小 計	2,700,829.50		2,700,829.50	2,245,349.80	53,155.30	2,298,505.10	402,324.40
機 械 器 具		762,122.40		762,122.40	639,679.14	24,790.36	664,369.50	97,752.90

第 13 表 (つづき)

種別・事業別	固 定 資 産 価 格			減 価 償 却 引 当 金			現在高
	前期末現在	増減高	期 末 現 在	前期末現在	減価償却費	期 末 現 在	
事業別再掲							
総 掛	176,933.20		176,933.20	90,209.20	16,480.00	106,689.20	70,244.00
直営生産	83,103.50		83,103.50	47,384.24	8,310.36	55,694.60	27,408.90
試 験	502,085.70		502,085.70	502,085.70		502,085.70	
工 作 物	2,106,559.18	9,400.00	2,115,959.18	1,901,490.47	41,806.57	1,943,297.04	172,664.14
事業別再掲							
総 掛	1,407,375.59	9,400.00	1,416,775.59	1,310,816.22	6,847.39	1,317,663.61	99,111.98
労務施設	45,400.00		45,400.00	2,270.00	2,270.00	4,540.00	40,860.00
実 習	653,783.59		653,783.59	588,404.25	32,689.18	621,093.43	32,690.16
総 計	12,813,397.20	9,400.00	12,822,797.20	8,424,671.37	347,280.64	8,771,952.01	4,050,845.19

第 14 表

用 品 現 在 高 報 告

(30.4. 現在)

事 業 別	粕屋演習林購入分		本 部 購 入 分		合 計		
	前期越	現在高	前期越	現在高	前期越(+)	現在高(-)	差引高(±)
	円	円	円	円	円	円	円
直営生産	712.00	3,595.00			712.00	3,595.00	(-) 2,883.00
樹苗養成		3,750.00				3,750.00	(-) 3,750.00
試 験		11,400.00				11,400.00	(-) 11,400.00
駆 除		12,500.00				12,500.00	(-) 12,500.00
総 掛	2,860.00	589.00	9,760.00	7,141.00	12,620.00	7,730.00	(+) 4,890.00
合 計	3,572.00	31,834.00	9,760.00	7,141.00	13,332.00	38,975.00	(-) 25,643.00

第 15 表

製 品 現 在 高 報 告

(30.4. 現在)

品 目	受		払		現 在 高	
	前 期 越	本期生産	前 期 越	本期生産	前 期 越	本期生産
木 炭 (櫻)	69 俵 円 10,695.00	115 俵 円 19,780.00	69 俵 円 10,695.00	103 俵 円 17,716.00	円	22 俵 円 2,064.00
〃 (雑)	656 俵 93,808.00	1,234 俵 194,972.00	656 俵 93,808.00	662 俵 104,596.00		533 俵 90,376.00
魚 箱	1,200 箱 25,740.00	800 箱 17,160.00			1,200 箱 25,740.00	800 箱 17,160.00
薬 品 箱	928 箱 25,028.16	1,072 箱 28,911.84	928 箱 25,028.16	400 箱 10,788.00		672 箱 18,123.84
素 材	308.34 石 143,291.77	1,379.26 石 684,849.70	308.34 石 143,291.77	1,379.26 石 684,849.70		
板 材	74.48 石 111,027.20	35.197 石 63,645.38	14.093 石 19,717.39	10.92 石 19,746.31	60.387 石 91,309.81	24.277 石 43,899.07
丸 太	968.70 石 611,249.70		963.70 石 611,249.70			
小 計	1,020,839.83	1,009,318.92	903,790.02	837,696.01	117,049.81	171,622.91
総 計	2,030,158.75		1,741,486.03		288,672.72	

第 16 表 収 入 年 報

科 目	収納未済額 前期末在高	本期調定額	本期収納済額	本 期 末 収 納 未 済 額
業 務 収 入	円	円	円	円
立木処分	8,693.00	1,658,159.00	1,413,210.00	253,642.00
素材・丸太	238,700.00	1,275,080.00	785,855.00	727,925.00
木炭(樫・雑)		270,661.00	210,041.00	60,620.00
板 材		148,082.00	2,962.00	145,120.00
薬 品 箱		59,760.00	41,760.00	18,000.00
椎 茸		7,200.00	7,200.00	
小 計	247,393.00	3,418,942.00	2,461,028.00	1,205,307.00
雑収入				
土地貸付料		34,242.00	34,242.00	
小 計		34,242.00	34,242.00	
総 計	247,393.00	3,453,184.00	2,495,270.00	1,205,307.00

第 17 表 支 出 年 報

事 業 別	本年度支払額	管 理 費 分 経	事 業 別 計
管 理 費	3,213,317.00円 (64,784)		
伐事 採業 その他費			
林産物処分		194,093.00円	194,093.00円
直営生産	483,618.00	196,845.00	680,463.00
林 道	159,057.00	60,877.00	219,934.00
小 計	642,675.00	451,815.00	1,094,490.00
造事 林業 その他費			
調 査	39,000.00	215,759.00	254,759.00
造 林	917,500.00	146,586.00	1,064,086.00
樹 苗 養 成	178,605.00	54,022.00	232,627.00
小 計	1,135,105.00	416,367.00	1,551,472.00
管 繕	4,580.00		4,580.00
労 務 施 設			
試 験	181,820.00	63,992.00	245,812.00
実 習	127,386.00	14,083.00	141,469.00
駆 除	267,835.00	140,458.00	408,293.00
総 掛		3,213,317.00 (64,784)	5,572,718.00 (64,784)
合 計	5,572,718.00 (64,784)	3,213,317.00 (64,784)	5,572,718.00 (64,784)

減価償却費当金整理表 (第13表)
 用品現在高報告 (第14表)
 製品現在高報告 (第15表)
 収入年報 (第16表)
 支出年報 (第17表)
 未払金報告 (第18表)

第 18 表

未 払 金 報 告

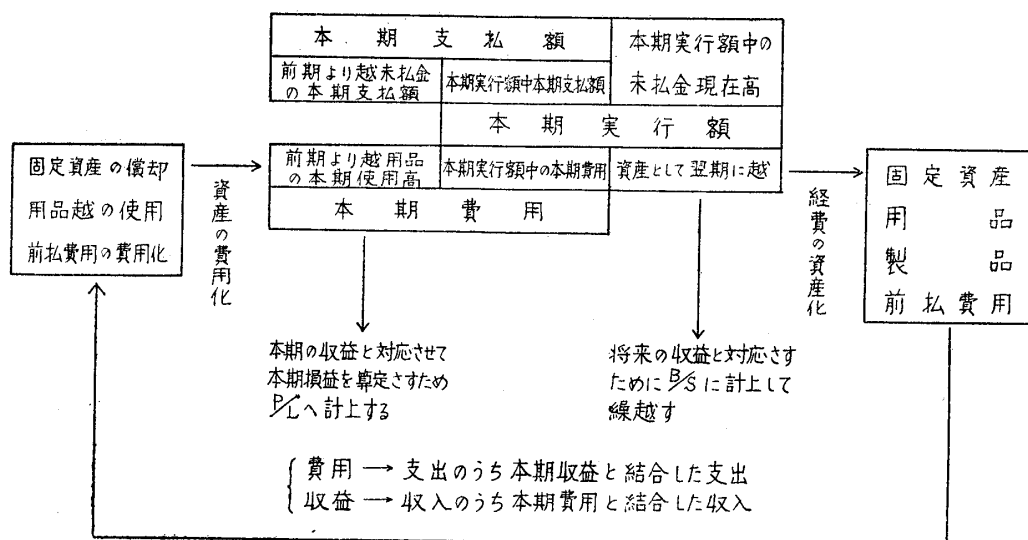
事業別	前 期 越			現 在 高			増 減		
	管理費	事業費	計	管理費	事業費	計	管理費	事業費	計
林産物処分	円	円	円	円	円	円	円	円	円
直営生産		6,219	6,219	120	191,650	120(+)	120	(+)	120
林道				440	79,625	440(+)	440	(+)	440
調査				648	80,273	648(+)	648	(+)	648
造林				1,062	1,062	1,062(+)	1,062	(+)	1,062
樹苗養成				260	11,550	260(+)	260	(+)	260
営繕					11,940			(+)	11,940
試験					22,865			(+)	22,865
実習				393	55,260	393(+)	393	(+)	393
駆除				3,389	42,550	3,389(+)	3,389	(+)	3,389
総掛	2,949		2,949	80,550	80,550	(+)		(+)	80,550
合 計	2,949	6,219	9,168	74,867	577,169	(+)	71,918	(+)	568,001

等から算出することとした。

§ 4 収益及び費用の實際的把握

一般会計と企業会計とを問わず「損益」を把握する際の根本となるものは「収入」と「支出」である。ただ一般会計では現金主義により「収入」と「支出」とを比較することにより決算されるが、企業会計では発生主義に基いて「収益」と「費用」とを算出し、両者を比較することにより「損益」が把握される。すなわち、現金主義で把握された「支出」を分析することによつて「費用」を、また「収入」を分析することによつて「収益」を把握する。「費用」とは「支出」のうち本期の「収益」と結合した「支出」であり、「収益」とは「収入」のうちで本期の「費用」と結合した収入であつて、この両者を発生時に獲得されたものとして把握するのである。

第 1 図 資 用 の 期 間 配 分 の 図 解



このようにして摘出確定せられた「費用」及び「収益」は損益計算書に計上せられ、両者を比較することによつて「損益」が求められるのである。

一方「収入」のうちで本期に実現されず、従つて「収益」とならなかつた分及び「支出」中で本期「収益」と対応せず「費用」とならなかつた分は本期損益計算書には計上されずに、前者は「資産」後者は「負債」として貸借対照表に計上される。そして翌期以降において「収益」となるべき事実が実現した時には「資産」は「収益」となり、翌期以降の「収益」に対応した場合に「負債」は「費用」となる。この関係を図示すれば第1図の通りとなる。

そこで収益は収入年報より本期調定額の欄の金額がそのまま実現主義に基いた収益の実現として確定され、費用はこれに対応する支出として把握されてくる。これを具体的に表示したものが費用期間配分表（第19表）である。

第19表 費用期間配分表

事業別	本期支払	本部購入用品	未払金(±)	差引本期実行	管理費分経	計	用品(±)	差引計	分担総掛(含調査費)	差引本期実行
管理費	円 3,148,533	円 64,784	(+) 円 78,230	円 3,291,547	(-) 円 (3,291,547)					
伐事 採 業 の 他費										
林産物処分					194,213	194,213		194,213	130,705	324,918
直営生産	483,618		(+) 185,431	669,049	197,285	866,334	(-) 2,883	863,451	580,675	1,444,126
林道	159,057		(+) 79,625	238,682	61,525	300,207		300,207	201,796	502,003
小計	642,675		(+) 265,056	907,731	453,023	1,360,754	(-) 2,883	1,357,871	913,176	2,271,047
造事 林 業 の 他費										
調査	39,000			39,000	216,821	255,821		255,821	(-) (255,821)	
造林	917,500		(+) 11,550	929,050	146,846	1,075,896		1,075,896	723,516	1,799,412
樹苗養成	178,605		(+) 11,940	190,545	54,022	244,567	(-) 3,750	240,817	162,125	402,942
小計	1,135,105		(+) 23,490	1,158,595	417,689	1,576,284	(-) 3,750	1,572,534	629,820	2,202,354
営繕	4,580		(+) 22,865	27,445		27,445		27,445	18,623	46,068
試験	181,820		(+) 55,260	224,370	77,095	301,465	(-) 11,400	290,065	195,487	485,552
実習	127,386		(+) 42,550	182,646	4,762	187,408		187,408	125,939	313,347
駆除	267,835		(+) 80,550	348,385	140,458	488,843	(-) 12,500	476,343	320,365	796,708
総掛					2,198,520	2,198,520	(+) 4,890	2,203,410	(-) (2,203,410)	
合計	5,507,934	64,784	(+) 568,001	6,140,719		6,140,719	(-) 25,643	6,115,076		6,115,076

但し固定資産購入に要した費用は除外する。

この表の記載要領を項を追つて述べれば次の通りである。

- (1) 各科目別の本期支出額の欄は支出年報（第17表）より、本部購入用品代は用品現在高報告（第14表）の本部購入分の欄の金額をそのまま移記。
- (2) 未払金の欄は未払金報告（第18表）の差引増減欄の金額を(+)、(-)の符号に従つてそのまま移記。
- (3) 管理費分経欄は後述の管理費分経の方法に従つて作成された管理費分経表より移記。
- (4) 用品も未払金に準じ用品現在高報告（第14表）の差引増減欄より(+)、(-)の符号に従つてそのまま移記。
- (5) 分担総掛費欄は後述の総掛費配算の方法（参考B）に従つて配算された金額を計上。

第 20 表

製品原価計算表

費 途		総 計		素 材		製 炭		製 材	
		金 額	比率	金 額	比率	金 額	比率	金 額	比率
生 産 費	製 作 費	円 321,000.00	% 15.8	円 200,211.00	% 16.5	円 111,912.00	% 21.8	円 8,877.00	% 2.9
	運 搬 費	36,954.00	1.8	4,054.00	0.3	32,900.00	6.4		
	処 理 費	311,095.00	15.3	187,750.00	15.5	122,865.00	23.9	480.00	0.2
	分 担 経 費	197,285.00	9.7	67,945.00	5.6	40,118.00	7.8	89,222.00	28.8
	小 計	866,334.00	42.6	459,960.00	37.9	307,795.00	59.9	98,579.00	31.9
立木代又は資材価		575,699.64	28.3	404,533.70	33.3	68,548.20	13.4	102,617.74	33.2
計		1,442,033.64	70.9	864,493.70	71.2	376,343.20	73.3	201,196.74	65.1
前 期 越 用 品		712.00	0			712.00	0.1		
計		1,442,745.64	70.9	864,493.70	71.2	377,055.20	73.4	201,196.74	
本期末用品現在高		(一) 3,595.00	(一) 0.2	(一) 2,464.00	(一) 0.2	(一) 1,131.00	(一) 0.2		
固定資産減価償却		16,435.36	0.8	8,217.68	0.7	8,217.68	1.6		
総 掛 費		580,675.00	28.5	343,178.93	28.3	129,490.52	25.2	108,005.55	34.9
現 場 生 産 原 価		2,036,261.00	100.0	1,213,426.31	100.0	513,632.40	100.0	309,202.29	100.0
製品評価価格		1,009,318.92	49.6	684,849.70	56.4	214,752.00	41.8	109,717.22	35.5
製品評価損		1,026,942.08	50.4	528,576.61	43.6	298,880.40	58.2	199,485.07	64.5

上表の作成方法を述べると次の通りである。

- (1) 製作費欄には賃金支払伝票より各業務別に調べた金額を記入。
- (2) 運搬費欄には学事年報、賃金支払伝票より調べた金額を記入。
- (3) 処理欄には学事年報より調べた金額を記入。
- (4) 分担経費欄には職員給与簿、旅行命令簿等で各業務別に分類記入。
- (5) 立木代又は資材価欄は各製品単価査定書より原材料価格を調べ記入。
- (6) 前期越用品欄は用品現在高報告(第 14 表)の前期越の直営生産欄の金額を移記。
- (7) 本期末用品現在高は(6)と同様、用品現在高報告の該当欄より移記。
- (8) 固定資産減価償却の欄は減価償却引当金整理表(第 13 表)より直営生産に係する資産の償却額を調べて記入。
- (9) 総掛費の欄は費用期間配分表(第 19 表)より直営生産の分担総掛の欄の金額を移記。
- (10) 現場生産原価とは(生産費+立木代又は資材価+前期越用品+固定資産減価償却費+総掛費-本期末用品現在高)によつて求められる金額である。
- (11) 製品評価価格とは演習林での評価査定額である。
- (12) 製品評価損とは(10)と(11)の差額。

§ 5 製品の原価計算

工業のように外部より原材料を仕入れ、それを加工・変形して異つた形態の価値を創造してこれを外部に販売するという工合に、購買と販売の過程の中間に製造過程の入つて来る企業においては、製品単位当りに如何程の価値が消耗されたかという問題が起る。これが所謂原価計算であつて経営分析或いは製品価格決定の資料をうるためによく行われるものである。

林業においては製造加工過程に相当するものとして国有林野事業の直営生産事業があるが、本演習林においては素材生産・製炭及び製材（昭和 29 年 6 月 まで）の三事業がこれに相当するであろう。よつてこれについて原価計算を行うこととした。

A) 製品原価計算表

本演習林の直営生産事業について、その生産製品別に原価計算を行つた。その結果は第 20 表に示す通りである。本表作成の基礎資料として用いたものは、各製品単価査定書及び賃金支払伝票・職員給与簿・学事年報等である。

§ 6 増節伐及び造林過不足の経理

本章 II, § 2 の資産分類の項で述べた通り、立木竹については多少異論のあるところであるが、一般には固定資産として処理されている。このような見解の前提となつているのは、法正蓄積の維持という考え方である。すなわち商工業経営においては、実態的には保蔵存置せられることなく、常に売却購入によつて内部的には更新せられておつても全体として永続的に経営内に固定せられる商品在高（正常在高）に法正蓄積が相当するという考え方からである。正常在高は概念上は販売財（流動資産）としてみられるが、損益捕捉上は設備財（固定資産）とみなされているのと同じように法正蓄積を設備財とみなし、それ以外の蓄積は換金を目的とする財産であるとして流動資産と認めるわけである。法正蓄積とは経営方針、経営計画の樹立や経営管理に際しての目標で、いわば林業経営上の理想的概念であつて、その大きさの確定には推定によることが多く、不確実性が加わつてくる。また、法正蓄積の概念は収益保続を目的として生れたものであり、経済性・収益性の面からみれば不利な面も存在する。このような法正蓄積を、営業の維持ならびに成果達成上に必要な最少限の手持量として、商工業における正常在高と同一の取扱いをすることは、現実的には困難である。そこで、林木蓄積に正常在高の概念を採用する場合には、法正蓄積に代つて期首蓄積（経営案編成の際に相当正確に把握されている）による拘束蓄積をあてるのが、計算の確実性・安易性からして妥当と考えられる。すなわち、期首蓄積を、常に推持し行かねばならない設備財として取扱うものである。

従つて、もし成長量（或いは標準年伐量）以上伐採するとか、或いは伐採量は指定量通りであつても跡地の更新が標準量以下であれば、資産の侵蝕が行われたこととなり、資産維持の面からみて不都合なこととなる。このような場合の経理方式例を示すと次の通りである。

A) 増伐の場合

成長量（標準年伐量）を z 、伐採量を N とし $N > z$ の場合には資産 $N - z$ だけ侵蝕減少される。正常在高の概念からみると、将来この分は必ず補われるべきもので、本期の利益より留保しておかねばならない。この増伐引当金は次のようにして算出する。立木処分単価 $\times$ (実行伐採量 - 標準年伐量) = 増伐引当金

B) 節伐の場合

固定資産立木単価 $\times$ (標準年伐量 - 実行伐採量) = 増伐引当金繰戻

C) 造林不足の場合

当年の造林面積が標準造林面積に達しない時は、当然出さねばならない支出がその分だ

け減少する。この分は将来必ず支出として現われてくるものである。そこで、期間損益計算を正確に行うため、造林不足面積を造林するに要する経費（間接費を含む）をその年の利益から差引くとともに、資産減少額を補填する。

造林実行単価×造林不足面積＝造林不足引当金

D) 造林超過の場合

当年の利益は減少するが資産内容は堅実となる。この場合、前年度以前にあつた造林不足引当金よりこの分だけ繰戻すわけである。上記の事項を經理して、本演習林の昭和 29 年度分伐採・造林実行量ならびに増節伐・造林過不足引当金を算出し、一覧表としたものが、第 21 表である。

第 21 表 伐採・造林実行量及び増節伐・造林過不足引当金

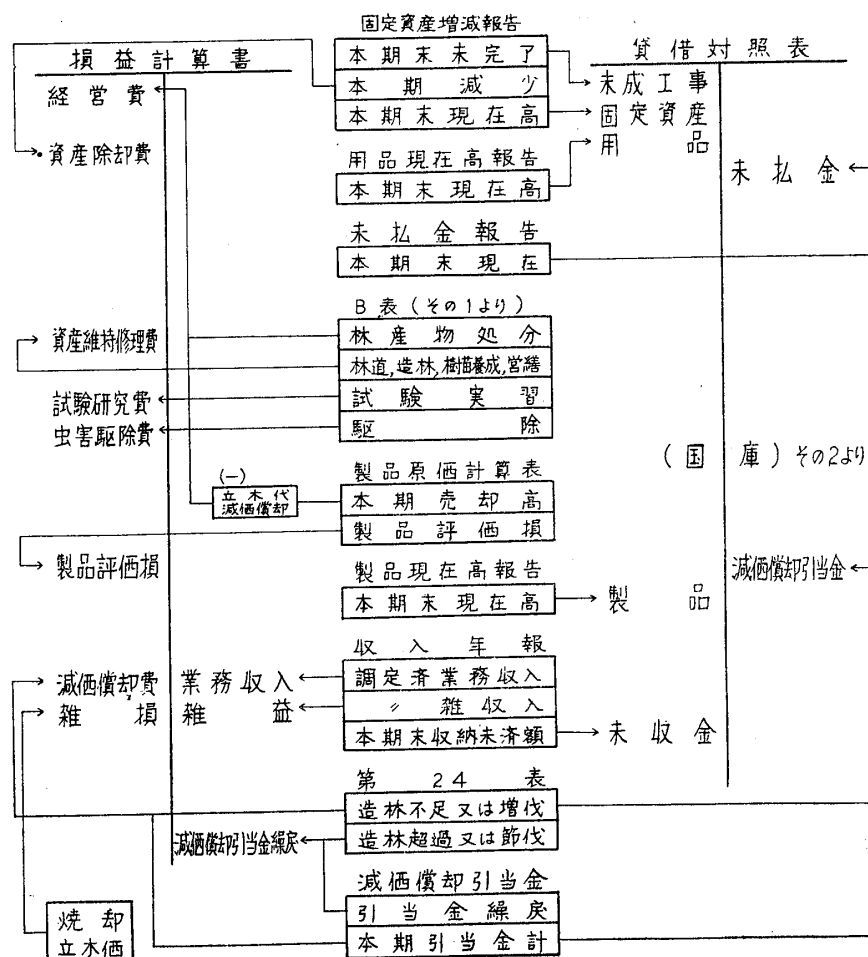
種 別	伐 採 量 (石)					造林量(ha)
	マ ツ	ス ギ	スギ・ヒノキ	ク ス	雑	
立 木 処 分	3,593.66 (虫害木2,201.13)	108.41 (傷損木 14.66)	52.94	75.27	1,199.437	
素 材		1,972.62 (間伐材)				
製 炭 原 木					471.32	
製 材 用	34.88 (虫害木)					
駆 除 焼 却	763.55 (虫害木)					
小 計	4,392.09 (763.55)	2,081.03	52.94	75.27	1,670.757	
総 計	8,272.087 (763.55)					20.47
年 標 準 量	4,041.000					5.26
差 額	4,241.087 (763.55)					15.21
標準量との比	204.7 %					389.2 %
増伐引当金 資 産 増 額	円 円 1,396,258.72 (251,971.50)					円 1,337,035.00

- 註； 1. () 内は駆除焼却分を示す。これは収入を伴わぬ伐採でありこの分は P/L に雑損として示されるものであるからである。
 2. 増伐引当金に用いられる立木処分単価は 330 円である。
 3. 造林超過による資産増額計算に用いた ha 当り造林実行費（含間接費）は 87,900 円である。

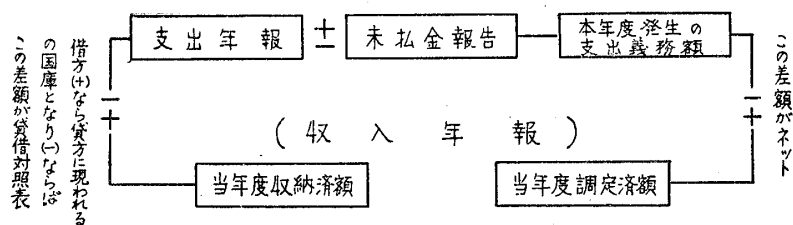
Ⅲ 演習林会計における貸借対照表及び損益計算書の作成

演習林会計では一般企業のように毎日の取引を記帳することはないので、Ⅱ，§ 3 で作成した諸決算報告書及び第 19～21 表を用い、国有林で行われている方式で仕訳して、合計残高試算表を作成し、これより貸借対照表・損益計算書を誘導作成するものとする。その手順を図示すると第 2 図の通りである。なお第 22 表は仕訳表・第 23 表は合計残高試算表・第 24 表は貸借対照表・第 25 表は昭和 29 年度損益計算書・第 26 表は損益計算書分析表である。

第2図 貸借対照表、損益計算書作成手順 (その1)

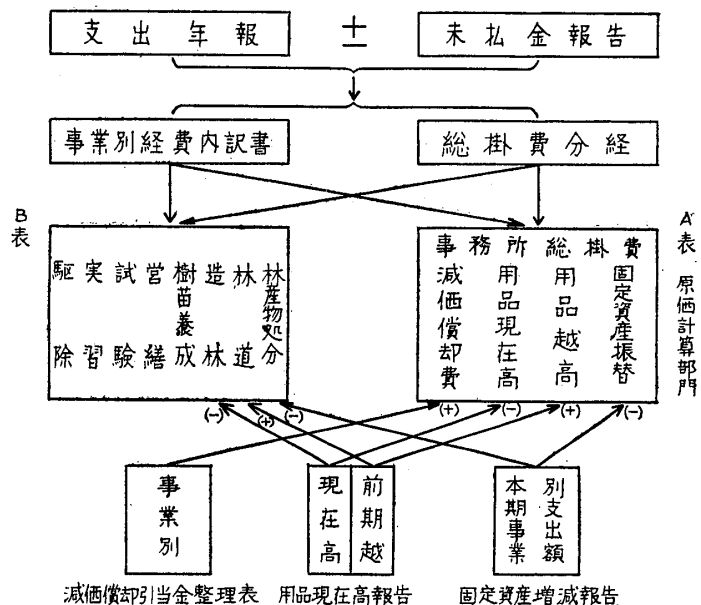


(その2)



第 2 図

(その 3)



第 22 表

仕 訳 表

摘 要	借 方	貸 方
(1) 開始取引記入	円 固定資産 86,197,427.98 立 木 竹 61,786,715.79 土 地 547,113.95 森 林 原 野 11,023,201.04 林 道 2,700,829.50 建 物 7,243,886.12 工 作 物 2,106,559.18 機 械 器 具 762,122.40 流動資産 1,290,732.83 棚卸資産 1,034,171.83 用 品 13,332.00 製 品 1,020,839.83 当座資産 256,561.00 未 収 金 247,393.00 現 金 9,168.00	円 演習林資本 87,478,992.81 未 払 金 9,168.00
(2) 収入金取引		
収入調定済額	未 収 金 3,453,184.00	業 務 収 入 3,418,942.00 雑 収 入 34,242.00
収 納 済 額	国 庫 2,495,270.00	未 収 金 2,495,270.00
前渡資金受領	現 金 3,139,555.00	国 庫 3,139,555.00

第 22 表 (つづき)

摘 要	借 方	貸 方
(3) 支出金取引		
前渡資金支払	管 理 費 2,561,220.00	現 金 2,561,220.00
支出官払支払	管 理 費 3,011,498.00	国 庫 3,011,498.00
支出年報	林産物処分 194,093.00	管 理 費 5,572,718.00
事業別分経	直営生産 680,463.00	
	林 道 219,934.00	
	調 査 254,759.00	
	造 林 1,064,086.00	
	樹苗養成 232,627.00	
	営 繕 4,580.00	
	試 験 245,812.00	
	実 習 141,469.00	
	駆 除 408,293.00	
	総 掛 2,126,602.00	
(4) 期末整理		
(i) 未払金報告		
前期越整理	未 払 金 9,168.00	
		直 営 生 産 6,219.00
		総 掛 2,949.00
現在高整理	林産物処分 120.00	未 払 金 577,169.00
	直 営 生 産 192,090.00	
	林 道 80,273.00	
	調 査 1,062.00	
	造 林 11,810.00	
	樹苗養成 11,940.00	
	営 繕 22,865.00	
	試 験 55,653.00	
	実 習 45,939.00	
	駆 除 80,550.00	
	総 掛 74,867.00	
(ii) 用品現在高報告		
前期越整理	直 営 生 産 712.00	用 品 13,332.00
	総 掛 12,620.00	
現在高整理	用 品 38,975.00	直 営 生 産 3,595.00
		樹苗養成 3,750.00
		試 験 11,400.00
		駆 除 12,500.00
		総 掛 7,730.00
(iii) 総掛費の振替	総 掛 255,821.00	調 査 255,821.00
(iv) 総掛費分経	林産物処分 130,705.00	総 掛 2,459,231.00
	直 営 生 産 580,675.00	

第 22 表 (つづき)

摘 要	借 方	貸 方
	林 道 201,796.00	
	造 林 723,516.00	
	樹 苗 養 成 162,125.00	
	営 繕 18,623.00	
	試 験 195,487.00	
	実 習 125,939.00	
	駆 除 320,365.00	
(v) 固定資産増減報告		
	土 地 88,158.00	国 庫 97,558.00
	工 作 物 9,400.00	
(vi) 製品原価計算表		
	直 営 生 産 575,699.64	立木代引当金 575,699.64
	製 品 2,036,261.00	直 営 生 産 2,036,261.00
	製品評価損 1,026,942.08	製 品 1,026,942.00
	直 営 生 産 16,435.36	減価償却費 16,435.36
(vii) 製品現在高報告		
	売 上 原 価 1,741,486.03	製 品 1,741,486.03
(viii) 償却資産の償却		
	減価償却費 347,280.64	減 価 償 却 引 当 金 347,280.64
(ix) 増 伐		
	減価償却費 1,396,258.72	減 価 償 却 引 当 金 1,396,258.72
(x) 造林超過		
超過造林費の処 理	立 木 竹 1,337,035.00	造 林 費 1,337,035.00
(xi) 販売費へ振替		
	販 売 費 324,918.00	林産物処分 324,918.00
(xii) 資産維持修理費へ振替		
	資 産 維 持 修 理 費 1,413,390.00	造 林 462,377.00
		樹 苗 養 成 402,942.00
		林 道 502,003.00
		営 繕 46,068.00
(xiii) 経営費へ振替		
	経 営 費 1,490,704.39	売 上 原 価 1,741,486.03
	立木代引当金 575,699.64	販 売 費 324,918.00
(xiv) 試験研究費へ振替		
	試 験 研 究 費 798,899.00	試 験 485,552.00
		実 習 313,347.00
(xv) 雑損に振替		
	雑 損 251,971.50	減価償却費 251,971.50
(xvi) 雑益に振替		
	雑 収 入 34,242.00	雑 益 34,242.00

註：(1) の開始取引記入は第 6 表、第 7 表、第 8 表、第 9 表、第 10 表、第 11 表、第 12 表、第 14 表、第 15 表、第 16 表、第 17 表、第 18 表より金額を移記する。演習林資本は 29 年 4 月現在の資産、負債の合計を示す。

第23表

合計残高試算表

科 目		合 計		残 高	
		借 方	貸 方	借 方	貸 方
貸 借 対 照 表 勘 定	立 木 竹	63,123,750.79		63,123,750.79	
	土 地	662,271.95		662,271.95	
	森 林 原 野	11,023,201.04		11,023,201.04	
	林 道	2,700,829.50		2,700,829.50	
	建 物	7,243,886.12		7,243,886.12	
	工 作 物	2,115,959.18		2,115,959.18	
	機 械 器 具	762,122.40		762,122.40	
	用 品	52,307.00	13,332.00	38,975.00	
	未 収 金	3,700,577.00	2,495,270.00	1,205,307.00	
	現 金	3,148,723.00	2,561,220.00	587,503.00	
	製 品	2,814,230.65	2,525,557.93	288,672.72	
	演習林資本		87,478,992.81		87,478,992.81
	減価償却引当金		1,743,539.36		1,743,539.36
	未 払 金	9,168.00	586,337.00		577,169.00
	国 庫	2,495,270.00	6,248,611.00		3,753,341.00
損 益 計 算 書 勘 定	業 務 収 入		3,418,942.00		3,418,942.00
	雑 収 入	34,242.00	34,242.00		
	雑 益		34,242.00		34,242.00
	管 理 費	5,572,718.00	5,572,718.00		
	林産物処分	324,918.00	324,918.00		
	直 営 生 産	2,036,261.00	2,036,261.00		
	林 道	502,003.00	502,003.00		
	調 査	255,821.00	255,821.00		
	造 林	1,799,412.00	1,799,412.00		
	樹 苗 養 成	406,692.00	406,692.00		
	営 繕	46,068.00	46,068.00		
	試 験	496,952.00	496,952.00		
	実 習	313,347.00	313,347.00		
	駆 除	809,208.00	12,500.00	796,708.00	
	総 掛	2,969,910.00	2,969,910.00		
	立木代引当金	575,699.64	575,699.64		
	製品評価損	1,026,942.08		1,026,942.08	
	売 上 原 価	1,741,486.03	1,741,486.03		
	販 売 費	324,918.00	324,918.00		
	減 価 償 却 費	1,743,539.36	268,406.86	1,475,132.50	
	経 営 費	1,490,704.39		1,490,704.39	
	試験研究費	798,899.00		798,899.00	
	資産維持修理費	1,413,390.00		1,413,390.00	
	雑 損	251,971.50		251,971.50	
合 計				97,006,226.17	97,006,226.17

第 24 表

貸 借 対 照 表

科 目		開 始	29 年 度
借 方	固 定 資 産	86,197,427.98	87,632,021.58
	立 木 竹	61,786,715.79	63,123,750.79
	土 地	574,113.95	662,211.95
	森 林 原 野	11,023,201.04	11,023,201.04
	林 道	2,700,829.50	2,700,829.50
	建 物	7,243,886.12	7,243,886.12
	工 作 物	2,106,559.18	2,115,959.18
	機 械 器 具	762,122.40	762,122.40
	流 動 資 産	1,290,732.83	2,120,457.72
	棚 卸 資 産	1,034,171.83	327,647.72
	用 品	13,332.00	38,975.00
	製 品	1,020,839.83	288,672.72
	当 座 資 産	256,561.00	1,792,810.00
	未 収 金	247,393.00	1,205,307.00
	現 金	9,168.00	587,503.00
貸 方	本 期 損 益		3,800,563.47
	合 計	87,488,160.81	93,553,042.77
貸 方	自 己 資 本	87,478,992.81	89,222,532.17
	演 習 林 資 本	87,478,992.81	87,478,992.81
	減 価 償 却 引 当 金		1,743,539.36
	借 入 資 本	9,168.00	4,330,510.00
	未 払 金	9,168.00	577,169.00
	国 庫		3,753,341.00
貸 方	合 計	87,488,160.81	93,553,042.77

第 25 表

昭 和 29 年 度 損 益 計 算 書

借 方		貸 方	
科 目	金 額	科 目	金 額
經 営 費	1,490,704.39	業 務 収 入	3,418,942.00
資 産 維 持 修 理 費	1,413,390.00	雑 益	34,242.00
減 価 償 却 費	1,475,132.50	本 期 損 益	3,800,563.47
試 験 研 究 費	798,899.00		
虫 害 駆 除 費	796,708.00		
製 品 評 価 損	1,026,942.08		
雑 損	251,971.50		
合 計	7,253,747.47	合 計	7,253,747.47

第 26 表 損 益 計 算 書 分 析 書

項 目	金 額	比 率
(1) 業 務 収 入 (売 上 高)	円 3,418,942.00	% 100.0
(2) 売 上 原 価 (経 営 費)	1,490,704.39	43.6
(3) 売 上 利 益 (1)-(2)	1,928,237.61	56.4
(4) 造 林 費	462,377.00	13.5
(5) 樹 苗 養 成	402,942.00	11.8
(6) 林 道	502,003.00	14.7
(7) 営 繕	46,068.00	1.3
(8) 資産維持修理費(4)+(5)+(6)+(7)	1,413,390.00	41.3
(9) 償 却 資 産 償 却 費	330,845.50	9.7
(10) 増 伐 引 当 金	1,144,287.00	33.5
(11) 減 価 償 却 費 (9)+(10)	1,475,132.50	43.2
(12) 営 業 費 用 (2)+(8)+(11)	4,379,226.89	128.1
(13) 営 業 利 益 (1)-(12)	(一) 960,284.89	28.1
(14) 雑 益	34,242.00	1.0
(15) 試 験 研 究 費	798,899.00	23.4
(16) 製 品 評 価 損	1,026,942.08	30.0
(17) 虫 害 駆 除 費	796,708.00	23.3
(18) 雑 損	251,971.50	7.4
(19) 営業外費用 (15)+(16)+(17)+(18)	2,874,520.58	84.1
(20) 営 業 外 利 益 (14)-(19)	(一) 2,840,278.58	83.1
(21) 総 費 用 (12)+(19)	7,253,747.47	211.2
(22) 純 益 (1)+(14)-(21)	(一) 3,800,563.47	111.2

V 考 察

§ 1 経営分析の方法

前章において作成した財務諸表を資料として経営分析が行われる訳であるが、その方法にも種々あつて、たとえば過去の財務諸表との比較（年度比較）とか、同一産業の他企業の財務諸表との比較（経営比較）とか云つた所謂比較分析の方法と、財務諸表の諸項目の実数や比率を算出して経営状態を判断する方法とかがある。

一般には、経営分析には前述の経営比較の方法をとるのが普通であるが、それを行うには資料が満足ではないので、今回は比率法を用いて昭和 29 年度の粕屋演習林の経営分析を行い、あわせて損益分岐点を算出し原価分析を行うこととした。

§ 2 諸比率の算定

第 24～26 表を用いて諸比率の算定を行つたところ、第 27 表が得られた。

第 27 表

	比 率	公益事業比率
総 資 本 利 益 率	— 4.2 %	1.74 %
『売上高』純 利 益 率	— 110.1 %	3.53 %
売上高営業 利 益 率	— 28.1 %	8.36 %
売上高売上総 利 益 率	56.4 %	20.71 %
総 費 用 対 総 収 益 比 率	210.0 %	96.47 %
営業費用対営業 収 益 比 率	28.1 %	91.64 %
売 上 原 価 率	40.6 %	79.29 %
総 資 本 回 転 率	0.04 回	0.38 回
営 業 資 本 回 転 率	0.04 回	
自 己 資 本 回 転 率	0.04 回	0.84 回
他 人 資 本 回 転 率	1.62 回	0.70 回
固 定 資 産 回 転 率	0.04 回	0.44 回
償 却 資 産 回 転 率	0.27 回	
棚 卸 資 産 回 転 率	10.43 回	
流 動 資 産 対 固 定 資 産 比 率	2.4 %	15.29 %
資 本 ・ 負 債 比 率	2,060.0 %	81.78 %
流 動 比 率	367.6 %	87.56 %
固 定 比 率	101.9 %	52.05 %
流 動 資 産 対 償 却 資 産 比 率	16.5 %	

註； (1) 営業資本回転率算定に用いる営業資本とは企業が本来の目的として行う営業に投下運用されている資本である。すなわち営業資産に投下されている資本であつて第9表、第10表、第11表等より営業に無関係な資産（総掛・試験・実習用）に投下された資本金額を算定し、総資本よりこれを控除して求める。

(2) 流動比率算定に用いる流動負債とは短期間に支払われるべき負債であり、こゝでは未払金がこれに相当する。

(3) 公益事業比率は日銀調査の昭和28年度下半期のそれである。

§ 3 収益性の検討

企業の収益性の判断に用いられるものは利益率である。本演習林の総資本利益率は—4.2 %となつていて収益性は非常に低い。勿論、演習林は試験研究及び学生実習等を目的とするものであつて、営利性を第一目的とするものではないので、収益性の低いことが必ずしも経営状態の不良であることを示すものとはいえない、また一面、経営に不合理な面があつて利益率を低めていることもありうるので、利益率の低い原因を分析してみる必要がある。利益率の高低に関係するものは、その構成要素である売上高利益率資本回転率の高低であるので、これらの比率を算定した。

まず売上高利益率についてみると、そのうち「売上高」純利益率は—110 %・売上高営業利益率は—28 %・売上高売上総利益率は 56.4 % であつて、売上高売上総利益率を除いたその他の比率は、他の公益事業のそれよりも甚だ低い。このことは利益率の低下に関係しているものは売上利益ではなくて営業利益及び雑益が少ないということである。次に、これら利益の大小に関係する費用対収益比率を考察してみると、費用対収益比率のうち総費用対総収益比率は 210 %・営業費用対営業収益比率は 28.1 %・売上原価率は 40.6 % と

なっており、これらの諸比率を他の公益事業のそれと比較してみると、総費用対総収益比率を除いたその他は何れも低くなっている。このことは他の公益事業と比較して営業外費用が費用のうちで大きな割合を占めていることを示すものである。

次に、資本回転率をみると、総資本回転率・営業資本回転率・自己資本回転率の三者ともに0.04回・他人資本回転率は1.62回となつて他人資本回転率を除いては何れも他の公益事業のそれに比して甚だ低い。このように資本回転率の低いことが、また利益率の低下に拍車をかけているとも推察される。上記三資本回転率の算定より投下資本に比して売上高が少なかったことを示しているものであることがわかる。

以上より、次のことが結論されるようである。

- 1) 演習林経営は非常に収益性が低い。
- 2) 1)の原因を分析してみると、費用の点からは営業外費用が多く、収益の面からは売上高が投下資本に比して少ない。

§ 4 健全性の検討

本演習林の場合は他の公益事業と比較してみると、構成比率は流動資産対固定資産比率を除いては皆高い。また上記流動資産対固定資産比率の代りに、林業では固定資産の大半は立木竹（蓄積）が占めているという特殊性を考慮して、流動資産対償却資産比率を用いると、総ての比率は公益事業のそれにくらべて高くなる。従つて、本演習林の経営の健全性はほぼ良好であると云える。

§ 5 経済性の検討

経済性の判断のために用いられる比率は回転率である。固定資産回転率は他の公益事業のそれと比較すると約1/10にしかない。これは、林業の場合固定資産の大半が長期の固定を要する蓄積資本によつて構成されているからである。従つて固定資産回転率の代りに直接生産に係る償却資産を用いた償却資産回転率を用いてみると、本演習林の償却資産回転率は標準比率とくらべて低い値であるとしか判断されない。

次に、棚卸資産回転率をみると、1年に10.43回で1廻転に1.15ヶ月を要している。高知営林局小川営林署の昭和25年度の本回転率は1.9回であつて、本演習林のそれよりはるかに良好である。

結局、固定資産（償却資産）回転率の低いことは林業の特殊性に起因することであるが、この他に演習林経営が資本の固定を要するという特異性に原因することよりしてやむをえないものがある。棚卸資産回転率の高いことは、演習林の経営の経済性の良好なことを示すものとみられるが、なお売上高の僅少なことが回転率を低くしているとも推察される。

§ 6 直営生産事業の検討

本演習林経営の収益性の低いことは営業外費用の多いことと、投下資本に対して売上高が少ないことに原因するものであつた。営業外費用が多いことは、演習林のように営利性を重んじない経営活動においては当然ありうることであるが、それらのうちで、なお節減可能な内容をもつものが内包されていないとも限らないのである。そこで第26表より営業外費用を仕訳すると、試験研究費・虫害駆除費・雑費（駆除焼却立木引当金）及び製品評価損の4項目があげられる。そのうち、前三者はその性質上一応そのままおくとして、

第 28 表

製炭事業費用の固定費・変動費区分

原価 区分	費 用	金 額	固 定 費	変 動 費
生 産 原 価	立木代又は資材価	円 68,548.00		円 68,548.00
	製 作 費	111,912.00		111,912.00
	運 搬 費	32,900.00		32,900.00
	処 理 費	122,865.00	円 122,865.00	
	分 担 経 費	40,118.00	40,118.00	
	減 価 償 却 費	8,217.68	8,217.68	
	総 掛 費	129,490.52	129,490.52	
	小 計	514,051.40	300,691.40	213,360.00
販 売 原 価	販 売 費	292.34		292.34
	分 担 経 費	46,707.00	46,707.00	
	総 掛 費	31,630.61	31,630.61	
	小 計	78,629.95	78,337.61	292.34
総 計		592,681.35	379,029.01	213,652.34

第 29 表

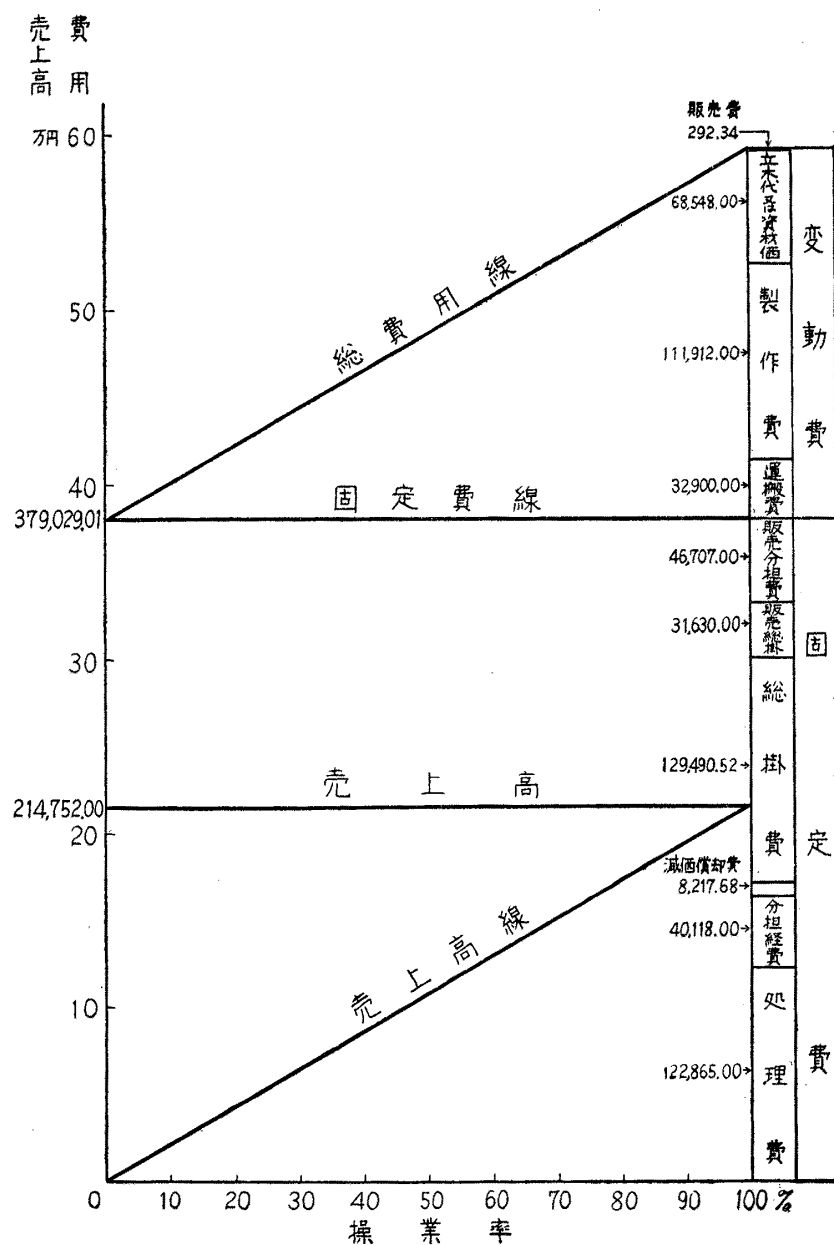
素材生産事業費用の固定費・変動費区分

原価 区分	費 用	金 額	固 定 費	変 動 費
生 産 原 価	立木代又は資材価	円 575,699.64		円 575,699.64
	製 作 費	200,211.00	円 148,156.14	52,054.86
	運 搬 費	4,054.00	1,216.60	2,837.40
	処 理 費	187,750.00	187,750.00	
	分 担 経 費	67,945.00	67,945.00	
	減 価 償 却 費	8,217.68	8,217.68	
	総 掛 費	343,178.93	343,178.93	
	小 計	1,215,890.31	585,298.41	630,591.90
販 売 原 価	販 売 費	693.39		693.39
	分 担 経 費	110,784.87	110,784.87	
	総 掛 費	75,024.67	75,024.67	
	小 計	186,502.93	185,809.54	693.39
総 計		1,402,393.24	771,107.95	631,285.29

- 註： 1. 此処では事業改善を検討する為に損益分岐点を求めるのであるから費用の固定費・変動費配分は狭義の基準に従う。
2. 販売原価は販売費を各製品事業別費用の按分比例により夫々の事業別に配分したものである。

少なくとも製品評価損だけは直営生産事業の経営合理化の策を講ずるに当つて、費用節減の余地を見出しうるように考えられる。従つて、利益図表を作成し直営生産事業の原価分析を行うとともに損益分岐点を算出して事業改善上の指針を求めてみることにする。なお、

第 3 図 製炭事業利益図表



製材事業は昭和 29 年 6 月で中止したので、素材生産・製炭の 2 事業についてのみ行うこととした。

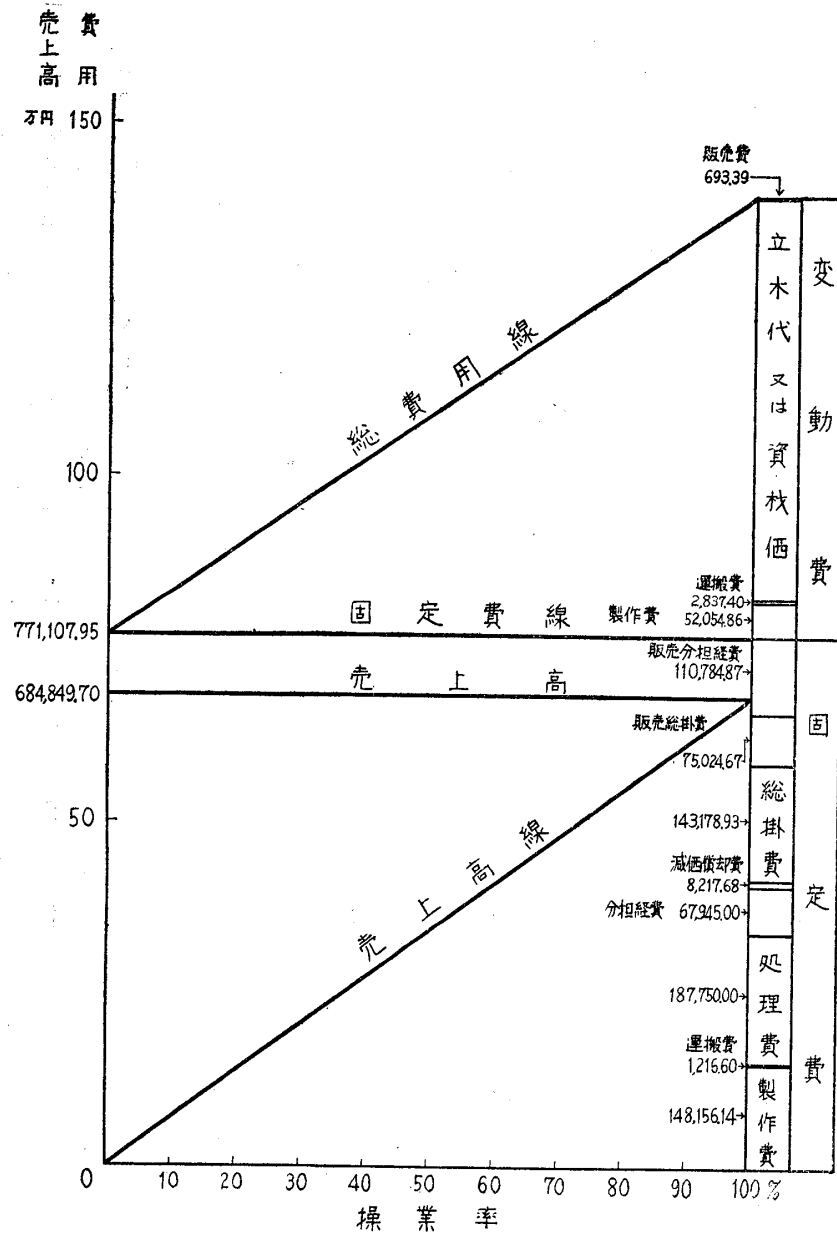
利益図表作成には、まず費用を固定費と変動費に区分しなければならないので、第 20 表の製品原価計算表を用いて作成した。第 27・28 表がそれである。さらに本表より利益図表化したものが第 3・4 図である。而して、損益分岐点は総費用線と売上高線との交点として求められるのであるが、本図では求めにくいので次の計算式より算出することとした。

A) 製炭事業の損益分岐点

損益分岐点は次式により算出される。すなわち、固定費： F ，変動費： V ，売上高： S ，

第4図

素材生産事業利益図表



変動費率: $f = V/S$, 損益分岐点を y (売上高* 金額で示す) とすれば,

$$y = \frac{F}{1-f} = \frac{F}{1-\frac{V}{S}} = \frac{379,029.01}{1-\frac{213,652.34}{214,752.00}} = 74,020,719.36 \text{ (円)}$$

B) 素材生産事業の損益分岐点

$$y = \frac{771,107.95}{1-\frac{631,285.29}{684,849.70}} = 9,861,825.68 \text{ (円)}$$

* 売上高 = 本期生産品本期販売額 + 本期生産品期末在高

上記の通り、両事業共に損益分岐点は非常に高く現在の状態で事業を継続するものとするれば、現在の操業率を製炭事業では344.7倍、素材生産事業では14.4倍にも増大しなければならないことになるのである。然しながら一躍このように操業率を増大せしめることは目下のところ到底望みえないので、製品の評価損を出来るだけ縮小させねばならない。その方法の一つは製品の価格を引上げることであり、他の一つは費用の節減を図ることである。まず、後者については、第20表により明らかな通り原価構成中総掛費が大きな割合を占め、この総掛費の過半は人件費である。従つて費用節減に当つてはこの人件費の節減がとりあげられるべきであろう。ただし、本演習林のような特殊な経営体にあつては営業外人員をかなり、多く必要とするので、この節減を図ることは却々困難である。従つて費用節減の面では事務或いは技術面の簡素化・合理化を試み、なるべく費用の縮減をはかるべきであるとしか云えない。

次に製品単価の問題であるが第21表によつて明らかな通り、素材生産はその総てが間伐木が対象であつたから一般の場合よりも処分単価が低く従つて売上高が投下費用と比較して低くあらわれているのである。今後もここ当分は素材生産事業で生産されるものは余程の事態が発生せぬ限り、このような間伐木の処分が主体となるであろうから、この事業に関しては製品自体からは飛躍的な単価の向上は望みえない。従つて損益分岐点を低めるためには外部的要因による製品の処分単価の値上りを待つか或いは生産量の増大を試みるべきであろう。

製炭事業に関しては製品単価が低いということが素材生産の場合よりももつと強くいえる(第20表)。よつて、経営合理化による費用の節減を図るとともに特品単価の値上げを図ることこそ損益分岐点を低める重要な手段と判断される。さらに、本製炭事業は昭和29年においては所有能力の僅かに1/2程(生産能力は年3,000俵、当期生産は1,349俵)しか発揮せられていないことも大いに改善を要する点である。

以上直営生産事業について検討を試みたのであるが、論究点を要約すれば次のように結論される。すなわち、

本演習林で実行されている直営生産事業は余りにも小規模であり、殆んど利益がないことを示している。そしてこの欠損を埋めるには直営生産事業(内部)の売上高の向上を期待するよりもむしろ立木処分の売上高向上に期待するところが大きいことを示している。

V 結 論

本演習林経営は、健全性・経済性の面からみればほぼ良好であるが、収益性の面からいえば極めて不良である。これは主として、直営生産事業上の欠損と虫害駆除ならびに造林・保育に主眼をおいたことからくる売上高の減少とに起因するものと判断される。

本演習林の経営合理を図る上の要点は、直営生産事業の費用の節減と製品単価の値上げの2点であり、ことに製炭事業においてこの点の改善が要望される。と同時に製炭施設の増強が強く望まれる。

参考表 (A)

管 理 費 分 経 表

事業別	人 件 事 務 費			共通費	保護費	計
	職員給与手当	旅 費	事務費			
伐事 採 業 の 他費	林産物処分	193,005.00	1,208.00			194,213.00
	直営生産	193,005.00	4,280.00			197,285.00
	林 道	53,903.00	7,622.00			61,525.00
	小 計	439,913.00	13,110.00			453,023.00
造事 林 業 の 他費	調 査	193,004.00	23,817.00			216,821.00
	造 林	139,104.00	7,742.00			146,846.00
	苗木養成	53,902.00	120.00			54,022.00
	小 計	386,010.00	31,679.00			417,689.00
試 験	53,902.00	23,193.00				77,095.00
実 習		4,762.00				4,762.00
害 虫 駆 除	139,103.00	1,355.00				140,458.00
総 掛	1,318,685.00	49,882.00	106,545.00	598,978.00 (64,784.00)	124,430.00	2,198,520.00 (64,784.00)
合 計	2,337,613.00	123,981.00	106,545.00	598,978.00 (64,784.00)	124,430.00	3,291,547.00 (64,784.00)
	2,568,139.00					

但； 共通費とは学事年報・共通費項目中の金額より、事務補助・営繕関係の金額を控除したものである。

なお、本表調製要領を略述すれば次の通りである。すなわち、管理費とみなされる。

1) 職員基本給 2) 特殊勤務手当 3) 超過勤務手当 4) 諸手当 5) 旅費 6) 物品費 7) 役務費 8) 町村交付金中、1)～4)までは各個人の従事する業務に個別配分する。本演習林においては1人の職員が数種の業務を兼務しているので従事業務にその人の給与を均分して配分するものとする。そのさい所長及び庶務会計係の人々の給与は総掛費に配算する。基礎資料は職員給与簿を用いた。5)の旅費は出張命令の業務に従って各業務に配算されるべきであるがここでは出張命令簿・事業別旅費支払簿により各業務配算を行つた。その他については特定業務に附随する性質のものではないので原則として総掛費に配算した。然しそのうちでも特に特定業務に指定されているものがあれば該当業務に配算した。基礎資料としては学事年報・支払伝票を用いた。

参考表 (B) 総掛費の配算方法

配算の基準としては予算配分・人員配分・時間配分による方法があるが、ここでは簡単な方法として事業費額の按分比例によつて配算するものとする。

参 考 文 献

国有林野事業特別会計講習録

企業会計及び企業分析

林業経営計算

林業経営に於ける損益計算理論に関する研究

経営合理化と内部監査

会計学入門

農 林 省 林 野 庁 編

高知営林局監査課編

篠 田 六 郎

野 村 進 行

島 本 貞 哉

長 谷 川 安 兵 衛

経 営 分 析
 財 務 諸 表 分 析
 国有林野事業特別会計（営林署における仕訳例）
 経 営 分 析
 原 価 計 算
 財 務 諸 表
 経 営 分 析 報 告 書
 粕屋演習林第2次編成経営案説明書
 現代経営学辞典
 会 計 学 辞 典

国 弘 員 人
 国 弘 員 人
 林 野 庁 監 査 課 編
 高 瀬 荘 太 郎
 沼 田 嘉 穂
 沼 田 嘉 穂
 長野営林局簸原営林署
 九州大学農学部附属演習林
 経 営 経 済 学 研 究 所
 神 戸 大 学 会 計 学 研 究 室

（摘 要）

本報告は、九州大学粕屋演習林の1954年度の経営活動について財務諸表を通じて経営分析を行い、その経営の実態をなるべく正確に把握すると共に本演習林の経営合理化への一指針を見出さんと試みたものである。

すなわち、損益計算書及び貸借対照表を作成して、本演習林の経営状態が収益性・健全性・経済性の点で良好であるか否か。また直営生産事業は果して有利であるか否かを検討すると同時に、今後改善すべき二・三の点をのべると次の通りとなる。

本演習林の経営状態は健全性及び経済性の面からみればほぼ良好であるが、収益性の面から云えば極めて不良である。これは主として、直営生産事業上の欠損と虫害駆除ならびに造林、保育に主眼をおいたことからくる売上高の減少とに起因するものと判断される。このような状態にある本演習林の経営の合理化を図る上の要点は、直営生産事業の費用の節減と製品単価の値上げの2点であり、ことに製炭事業において特にこの点の改善が要望されると同時に製炭施設の増強が強く望まれるところである。

R é s u m é

This report deals with the business analysis by means of the financial statements of the operations of the Kasuya University Forest of Kyushu University in 1954 Fiscal Year. The analysis was carried out with a view to grasping the actual situation of operations as accurately as possible and finding a guide to the rationalization of the operation of this university forest.

The income statement and the balance sheet were prepared, through which reviews were made of the profitability, soundness and economy of the operation of the forest and of the profitability of the direct operation of production enterprises. The results of the review and a few points to be improved are summarized in the following.

The operation of this university forest is fairly good from the view point of its soundness and economy, but it is very poor from the view point of profitability. This seems to be due to the deficits as the production enterprise under direct management and the decrease of proceeds on account of the fact that stresses are placed on the elimination of insect damages, afforestation and nursery.

In order to rationalize the management of this university forest that is in the above-mentioned conditions, a retrenchment of expenses as the production enterprise under direct management and a raise of unit costs of the products are two important points. Especially in charcoal production, these improvements are important, and at the same time a strengthening of the charcoal making facilities is strongly desired.