

定して、それとアクチュアル・パフォーマンスを対比せしめ、差異分析をして、その原因を追求してゆくという一連のコントロールの方式を内容とする。従つてそれは製造活動の詳細な数字的表示を行うことを通じて、製造過程の分析的な管理をなそうとするものである。このような計算欲求によつて発達したものが「標準原価計算」であるが、現代の原価計算制度で管理目的にそわないものは原価制度としては画竜点睛を欠く、とまでいわれているが、標準原価計算は管理目的のために役立つ最も近代的な原価計算といわれる。

標準原価計算における標準原価の本質は積極的には現在必ずしも明らかではないが、第一にそれが過去原価に対する一種の未来原価であること、第二に標準原価は経営活動の目標となるべき正常な原価でなくてはならないということ、第三に標準原価は客観的に算定さるべきこと、第四には標準原価は実際原価に対する測定基準であり、それは一種の比較計算のための原価であること、この比較原価たることによつて実際原価の不経済性が詳細に分析され、経営管理の効果的手段

としての役割をはたしうるのである。そこで標準原価計算では、事後原価計算に見られない標準差異の分析が重んじられる。

このような本質をもつ標準原価の計算では、従つて経営活動の経済性に対する測定基準とされる原価要素の標準設定と、さらにこの標準と実際との差異分析の方法が、いかに合目的に行われるかがその中心問題となる。その他、管理者の責任と権威に属する原価の分類、およびその割当をあきらかにすること、第三に製造に用いられないアイドル・コストの分離、第四に管理組織の一般的整備などが重要問題となる。

そのうち、標準原価の設定は慎重に行われねばならぬが、注意すべき点は、第一に標準が如何なる意味で用いられているかということである。理想標準なら過去の最高程度の実行を基礎として行われるし、基準標準なら過去の実績のうち最も典型的な記録が比較基礎として用いられる。第二には設定は生産量との関係が考えられねばならない。これは固定費の配布割合を左右するからである。

72. 原価管理からみた昭和 32 年度九州大学粕屋演習林製炭事業について

第 2 報——製炭原価管理の結果報告——

九州大学農学部 青木 尊重・宮崎 安貞

製炭事業における製造原価を原価要素別に三分し、各々の標準原価との差額を見出し、その差額を生じた原因を分析追求してみた。その結果を、次期の製炭計画のための経営方針をたてるための根拠とする。

1. 材料費差額	¥	14,362
① 仕損品発生差額	¥	580
② 副産物発生差額	-¥	1,826
③ 作業解発生差額	¥	627
④ 減耗高発生差額	-¥	14,981
	¥	14,362

これらの各種の材料消費量差額発生の原因を検討しよう。検討項目は下記の四点である。

- I. 使用材料種類、品質の変更
- II. 製造方法の変更
- III. 製品検査基準の変更
- IV. 労働者の熟練度の変化

2. 労務費差額	-¥	21,124
① 不労時間費	¥	6,916
② 貸率差額	-¥	32,520
③ 作業時間差額	¥	4,480
	-¥	21,124

労務費差額発生の原因分析をしてみると、

- I) 不労時間費は、¥ 6,916 となつている。主要な原因となるものは工程待ちであり、これは工程管理の不手際を表わすが、工程管理の良否は与件条件に含まれるので、原価管理以前の問題となる。
- II. 貸率差額 -¥32,520 は、経済状態を考慮した貸率引下げの結果である。即ち、標準貸率(¥400/日)が実際貸率(¥345.8/日)を下まわるのが常態なのに、ここでは逆に実際貸率は標準貸率すら満たさぬものとなつている。
- III) 作業時間差額 ¥ 4,480 の発生原因は、
 - a. 仕事の不足、生産工程間の不一致による。
 - b. 熟練を要する仕事を不熟練労働者がなしている。などの場合が考えられる。

3. 製造間接費差額	¥	20,989
① 不働生産設備費	¥	34,336
② 価格差額	¥	18,757
③ 生産能率差額	¥	2,232
	計 ¥	20,989

製造間接費差額のうち、価格差額(¥18,757)発生

の原因としては、

- I. 材料を購入する際の最良条件を利用しなかつたため。
- II. 使用原材料のグレードの誤り。
- III. 使用労働のグレードの誤り。
- IV. 市場価格の変動などがある。

また、生産効率差額の発生した原因は、

- I. 材料の浪費
- II. 労働作業の不能率
- III. 生産水準に応じて材料用役の使用を切詰めなかつたためである。

最後に不働生産設備から生ずる固定間接費は¥34,336であつた。その原因は、

- I. 製品需要の減少
- II. 製炭労働の季節性

III. 設備能力の過剰

があげられる。

以上の分析結果として、次のことが判明した。材料消費状態は略々良好であること。製造間接費にはなお問題を含んでいること。特に不働生産設備から生ずる固定間接費の存在は、生産設備の利用状態を再考する必要がある。これに反して労務費差額の分析結果は、経営合理化が労務費面、特に賃率において限界に達していることを示す。

本報告では結論のみを述べたが、途中の計算その他は九大演習林報告に再発表するので参照されたい。

本報告を作成するに当つて、終始御指導、御教示を戴いた井上教授、さらに各種の便宜を計つて戴いた大野演習林長及び粕屋演習林、演習林本部の職員各位に心から感謝の念を捧げるものである。

73. 林業会計における収益認識の再検討

九州大学農学部 坂 本 裕

1. 序

従来の林業会計論は、その中でも重要な課題たる期間収益、費用認識において多くの疑問を起させる。そこで、ここではその一つたる収益、特に営業収益認識について、林業会計論の主要な位地を占める野村進行、篠田六郎両氏の所説吟味を通じて、より正しい収益概念を得ようとするものである。

2. 収益概念の吟味

篠田氏は「林業経営における営業収益認識には、その生産過程が極めて長期にわたることからして、長期請負事業におけるように、その終了後に実現する収益を生産過程の途上に割当てるという実現主義の例外原則の適用が認められる。このようにして、期間の林木価値生長をその収益として処理し、売上高は問題としない。」という。併しながら、長期請負事業において事業進行基準が認められるのは、収益実現に先行してその大きさが確定的に与えられているからである。さもなくば、短期損益計算の収益合計が長期のそれに合致しないという事態を招来し、損益計算の確実性を損うことを通じて、成果の正しい表示は不能とされる。氏の認識は、長期における林木売上高の合計と生長価の合計が一致することを前提としているが、林木の価格は不安定であり、もし生長価と売上高との不一致が個

々の期に生ずれば、忽ちその前提はくずれるのである。従つて、氏の認識する収益は、法正林においてのみしかその生命をもたず、一般性を欠く。これを克服するためには、事業進行基準の適用が排除されなければならない。

更に氏は「林木売上高を収益として処理する方法によれば、売上高がその林木の原価をこえる時には、販売量に比例して利益が増大するから、増伐によつて林木蓄積減少をきたし、縮小再生産へ向う危険が存在する。」という。併しながら、氏のいう利益が直ちにすべて損益計算に關与して生ずると認めることはできないのであり、資本侵蝕とみなされる部分に関するものは資本勘定に入れられるから、過伐による期間収益はありえず、また縮小再生産もありえない。従つて、氏によつて加えられた林木売上高を収益と認識する方法に関する非難は撤回されるべきである。

また、野村氏は林木売上高及び残余の生長価を収益とし、後者に関してその根拠を次のように述べる。即ち「同一条件下にある二つの林業経営が存在し、その一方は当期において期間生長量の全部を売却し、他方はそれをしなかつたとして、この場合、もし生長価の期間収益としての計上が許されなければ、両者は全く同一の生産活動をしたにも拘わらず、一方は利益を、他方は損失を計上することになるのは不当である。」と。併しながら、収益の発生とは、収益の実現として