

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、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関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

の販売を意味する。発生原則は、収益に関しては特に実現という限定をうけるのである。この意味において、収益の発生は原理的には生産過程にあると考えなければならないのではあるが、そこでは生産原則が作用するというような見解は今日の期間損益計算のもつ意味を理解しないもの考え方に属する。換言すれば、生産的給付から生ずる収益の発生は、原理的には生産過程にあり、販売過程ではその収益が実現するにすぎないものであると考えられるので、発生原則を文字通りに理解するものにとつては、発生原則は生産原則であるという解釈を生む。もちろん、収益が生産過程において発生するという考え方自体には異論はないが、収益の発生時点を生産原則にとれば、その計上に計算上の恣意性をもつ以外に、その計上された収益そのものが実現されない場合も生ずることになる。従つて、氏の如く生長価を収益として認識する場合、まさにこの危険を生ずるのであり、それは期間損益計算にとつては、致命的欠陥であるといわなければならない。故に、氏

のように経営内部的収益、即ち、生長価を期間収益として処理することは誤りであることになる。更にまた氏は、上述の点に関して「収益が経営内部的それであるか、交換経済的それであるかは問題でない。」というが、以上から明らかなように、そのいずれであるかの決定こそ、会計論に課せられた重要使命であるはずである。なお、このことは、篠田氏の所説に対しても、もちろんいえることである。

3. 結

従つて、林業会計において、それが発生主義の立場にある限り、期間営業収益は、実現原則の下に、事業完成基準の適用によつて測定されるべきであり、また生産原則の支配を受けて、交換経済的収益ではなく、内部経営的収益として認識されることを拒否しなければならない。故に、またそれは、当然当期林木売上高として認識されざるをえないことを知る。

74. 林業会計における費用認識の再検討

九州大学農学部 坂 本 格

1. 序

会計上期間費用は、発生主義の下においてはいうまでもなく、期間収益をもたらすための価値犠牲をもつて表わされる。即ち、費用、収益は対価として認識されるのであり、費用は何をもつて収益とみるかによつて先ず異り、更にまた、何をもつて収益に対応する価値犠牲とみるかによつて異なる。この二点において、林業会計論は甚しい混乱と誤りを含んでいるように思われる。ところで、篠田氏の収益認識には根本的に同意できないので、氏のいう収益に対応する価値犠牲概念についても異論を抱くものではあるが、もはやこれにふれる必要はない。従つて、ここでは野村氏の費用概念中、林木売上高に対応する価値犠牲の認識について検討を加えることによつて、林業会計における、直接的期間費用概念をより正しい方向へ導こうとするものである。

2. 野村氏の費用認識

氏は「伐採跡地の造林支出は元来損益的支出と認めべきである。成程、個々の生産過程における造林支出を観察するときには、これを資本的支出と認めると

いうことに異論はない。併し、林業経営における生産過程は、このような分離的概念によつて思考されるべきではない。それは個々の生産過程の集合とみるべきではなく、寧ろ、全体として一個の独立した生産過程と認めることを要する。従つて、伐採跡地の造林支出も、当該期間における林木収益に直接対応するものと考えらるべきである。即ち、当期において販売された林木は、当期において生産されたものと認め、従つて、当期支出造林費は、当期における販売林木生産のために直接消費されたものと認める。」と述べて、当期造林支出を営業収益のための価値犠牲、即ち、期間原価として認めている。

3. その吟味

氏は、統一概念によつて林業経営の生産過程を把握することによつて、販売林木の原価を当期造林支出にみるのであるが、これが果して発生主義における絶対的の原則たる費用収益対応の原則を満足するものであろうか。

氏は、統一概念の援用に当つて、先ず生長量と販売量の相異についての考察を全く忘れることにおいて誤りを犯したというべきである。何となれば、甲斐原氏