

つて一般に肯定される。けれどもこの問題は主として、憲法と法律がその内容に於いて牴觸するや否につき立法者と司法裁判所が判断を異にするとき、いづれの判断を優れりとするかであり、既に違憲なることが確定せる法律を裁判所にて適用すべきや否ではない。第六四條の豫算の性質については、それが裁可により成立するから統治機關が下級機關に發する訓令と異り、又議會の協賛を要するから命令とも異るとされる。けれども裁可を成立要件とし且つ法規の性質なきことで、天皇の財政上の訓令とする學説とは用語上の差異あるに過ぎない。第六七條につき所謂既定費の説明は幾分明瞭でないが、憲法上の大權に基づくとともに新置及び増置の歳出は既定費に非ずとする憲法義解の説明と一致する（二三九頁、一四三頁）。但し法律費及び義務費を共に政府の義務に屬する歳出とすることは、通常用語に反する。なほ法律上政府の義務に屬する歳出に所謂法律は豫算外國庫負擔契約による歳出の如きを含むから、形式的意義の法律と解することは出来ない。第六九條では剩餘金支出を憲法違反とされるが、樞密院會議に於いて豫備費が豫算外支出又は豫算超過支出の唯一の財源に非ざることが明かにされてゐる。第七三條では改正の議案を帝國議會の議に付すとあるが、一の

議院にて否決するときは憲法の改正又は増補を中止すべきものと論じ、第七四條で皇室典範は帝國憲法（二條一七條七四條）がその自主性を付與したものであるから、憲法は本來典範に優る效力をもち、憲法改正によつて本條第一項を削除するときは憲法を以て典範の條項を變更し得べきものとされる。

以上に於いて斷片的な紹介と卑見を述べた。固より著者の憲法學に於ける功績は偉大であり、又本書の價値は未熟なる卑見によつて毫も損ぜられるものではない。私自身も本書によつて啓發されたところが少くない。粗雑なる紹介が著者に對して禮を失することなきやを虞れ、特に附記する次第である。

木村重義著『工業會計』

番 場 嘉 一 郎

時流に投じて原價計算及び工業會計の著書がしきりに新刊・重版される。極めて初歩的な解説書もあれば、研究家や實務家

に強い示唆を與へる名著もあり、特殊的な研究書もある。最近たま／＼小樽高商の木村教授によつて「工業會計」と題する一書が加へられた。本書が如何なる意圖をもつて書かれたものは著者によつて明かにされてはゐない。概評すれば、これは工業簿記及び原價計算の稍や探究的な概説書である。單なる解説書とか教科書的著述とか云ふべきものではなく、原價計算要綱などに觸れてゐる個所は殆んどない。

本書の體系は別に目新しいものではない。先づ第一章において工業會計の意義を説いてゐるが、著者は工業會計の辭句を廣義に用ひ、原價計算を中心として工業簿記、標準原價計算などすべての工業經營計算を包含する。こゝには問題點はないが、第二章の原價の概念及び種別において、著者は原價に關する通常概念規定に批判を加へる。即ち原價とは製造の爲めに消費される經濟價值なりといふことに賛成せず、かくの如き概念規定は「原價決定の方法には觸れてゐるが、原價概念の本質を逸し、費用概念との區別に關して明確を缺くに至る。原價計算に於て消費された財貨の價值を計量するのはそれ自身が目的ではなく、生産された財貨の價額を決定せんがため、生産された財貨の原價は消費された財貨の價值と數字的には一致しても、

概念的に異なる。」といふ。別言すれば製品の價額が原價であり、價額決定即ち評價が原價計算であるといふ風に解する。

特にかうした概念規定をとる理由はどこにあらうか。著者は通常云ふ如く製造過程においては生産のために發生した費用が轉化して再び資産化するとは考へない。製造過程においては生産要素——著者によればこれはすべて經營財である——が消費によつて費用化するのではなくて、他の資産に振替はるものと考へるのである。かうした思考方法は工業簿記理論を解決する爲めに必要と認められる。かくて原價計算は消費價値の確定ではなくて、生産要素の取得原價によつて製品價額を決定することであるとの主張を生ずるに至る譯である。製品の原價は販賣取引に於てはじめて費用に轉化すると解する。

著者のとる原價概念はかやうにして理解されるのであるが、然し經營管理の爲めの原價計算に重點をおいて考へるとき、即ち製造過程における價値の流れをありのままに寫し出す部門原價計算を考察の対象におくときは、どうも此の概念規定ではあきたらぬものあるを感じない譯に行かない。

第二章第三節に生産要素の内容が説かれてゐる。普通に原價要素といはれるものに當るが、これは、著者によれば有形・無形の資産であり、これを材料、勞力、設備、外部利益の四種となす。このうち勞力と外部利益とは、これを如何にして資産と解すべきであるか。著者はまたいふ、設備を生産要素と云ふことは實は正しくないであつて、むしろ設備減價を生産要素といふべきであると。然らば設備減價は如何にして資産なりと解釋し得るのであらうか。これに對する説明は本書には全く省略されてゐる。かつて太田哲三先生はこの邊の解釋の問題について、會計誌上に積極的見解を示されたことがあるが、著者は如何に解するか。その主張を聴き度いと思ふ。

生産要素としては、さらに前記の四つ以外に、棚卸減耗費、租税公課の如き特殊の損失が加へられてゐるのであるが、これらは生産要素として説明することすら容易でなく、ましてこれを資産として取扱ふ證據は、これを容易に見出し得ないのではないか。この邊は著者の理論の進め方からして、通常の工業會計書とはやゝ異つた様相を呈してゐる箇所である。原價構成要素に對してはこれを材料費とか勞務費とか費用といふ言葉を以て呼ぶことが多いが、著者の建前からすればこれを何々費とよ

ぶのは絶対いけなことになる。すべて何々原價と云はれてゐる。

第三章には原價計算の種別が述べられてゐるが、その第二節綜合原價計算と個別原價計算は全篇中で最もすぐれた敘述であると思ふ。個々の工場において如何なる原價計算型を採用すべきであるかを決定することは、必ずしも容易な業ではない。實際に即應して如何に處置すべきであらうか。こゝには生産態様と原價計算型との關係に就ての考へ方の問題が要領よくまとめられてゐるのである。

第四章は工業簿記と原價計算との關係を取扱ひ、第五章に部門計算を説明する。その第三節の終りには部門費配賦法の解説があり、そこにはゆる階梯式配賦法が述べられてゐるが、これは部分的に相互配賦法を織込んだ方法なのである。すなはち原則として階梯式配賦法をとりながら、或る二部門の間に相互配賦法を行ふのであつて、一方が豫定率による配賦を行ふ必要のあることは云ふ迄もない。通常、かゝる折衷的方法是書物に述べられてないが、實務的には、このやうな方法を用ひることが便利な場合もあるかと思はれる。

三

第六章は勘定分類及び勘定體系であつて、こゝにはいはゆる原價要素の資産性が強調されてゐる。しかしながら賃金や給料や家賃や減價償却費やが如何にして資産と解されうるかの點は矢張り少しも述べられてゐない。「簿記理論上嘗つて資産でなかつたものから費用が発生することはない筈である」とか「保険料を費用として處理し決算に際して未經過分を資産として繰越す如きは費用から資産を發生させるので本末顛倒である」とか云ふ表現のうちに、著者の勘定學說における立場は明瞭であるが、さう説明しうる根拠を聽かせて欲しい。

同章第二節ではコンテンツラーメンを取扱ひ、シュマーレンバへのそれを批判しつゝ、これにならつて別個のコンテンツラーメンを提示してゐる。即ち勘定群を財産と資本とに二大別し、前者を支拂要素と經營財とに二分し、次いで支拂要素を流動、固定に分け、經營財を生産要素と部門と製品とに三分する。生産要素はこれをさらに固定資産と主要要素と補助的要素との三つに分け、部門は補助及び主要の二つとするのである。かくて勘定群は、

(一) 流動支拂要素

(二) 固定支拂要素

(三) 固定資産

(四) 主要生産要素

(五) 補助生産要素

(六) 補助部門

(七) 主要部門

(八) 製品

(九) 資本

の九列に分類される。資本の列には費用・収益・原價外損益・調整勘定・損益勘定等が入つてゐる。各列の中はさらに九個の項に分たれ、各項の中はさらに九個の目に分け得る。これは十分法ではなくて、九分法であるが、このコンテンツラーメンにおいて使用されない番號零は一乃至九列の各勘定番號の末尾にこれを附して例へば四一〇とし、四一番勘定に對する補助元帳を示すこととしてゐる。そしてこの補助元帳に設けられた各勘定口座はこの四一〇なる數字を冠したところの番號でこれを表はすとしてゐる。

著者の示すこのコンテンツラーメンにおいては、通常、一般管

理及び販賣費と呼ばれる原價になる經營財も、製造原價になる經營財も區別されず、一般管理及び販賣部は工場の部門と區別されず、夫々同列におかれるやうである。原價計算要綱に定められた如き計算方法をとる場合には、これらを別個の列に所屬せしめないでは不都合であらう。それは兎も角として、著者の如き工業簿記理論に立脚せるコンテンツラーメンの一つの試みとして、本章には意義を認めらる。

四

第七章は生産要素原價各論即ち普通にいふ原價要素の計算を主題とするのであつて、こゝには材料、勞力、設備の三者のみが扱はれてをり、その他の要素については説明が省略せられてゐる。いはゆる經費の計算には相當の問題が存在するのであり、固定資産關係の減價償却費や修繕費以外についても説明が欲しかった。取扱はれてゐる要素についても一般に説く所簡單であり、本章は説明不備と云はざるを得ない。

第八章は綜合原價計算の諸問題を扱ふ。細かい部門別計算を用ひるに非ざれば、綜合原價計算は經營管理の目的に役立たぬこと、仕掛品の評價が綜合原價計算の正確さに至大の影響をも

つことは、この計算法の缺陷として指摘されてゐる。各種型式の綜合原價計算及びそれらに對應する簿記々錄方法については一應の解説がある。第九章は個別原價計算の諸要點と題し、當然、間接費配賦の問題に多くの頁が與へられてゐる。その第三節に、個別原價計算は直接原價の計算であることを主張し、通常、間接原價として間接的基準により配賦される原價要素も、豫定率を用ひることによつて、個別的に即時的に賦課されるものと化する。……豫定率は間接原價を直接原價として取扱ひ解釋せしめるものなのである。……個別の原價計算としては、間接原價の直接原價化、豫定率賦課を行はなければ本然の貌を現してゐないことになる……と云ふ。一方、綜合原價計算は、間接原價による計算であるとし、個別原價計算の性格を明かにせんと試みる。説明方法としては、けだし、面白い。

第十章に説くのは計算價額である。計算價額は種々の目的をもつて原價計算に利用されるが、特にこれによつて部門成果を確定し、或ひは部門能率を檢討することが重要である。著者の云ふ如く、部門間給付を市場價格なる計算價額を以て計算することは特殊の場合を除き不可能であらう。むしろ實際には固定價額の方が採用される可能性に富むやうである。

固定價額の方法を擴充したものが標準原價制度に相當すると
して、著者は同じ章で標準原價計算を取扱ふ。

五

第十一章は成果計算及び報告書と題される。損益計算書に原
價計算の區分が一般におかれることを非難して、著者は「……
屢々原價計算の區分を有ち、更に悪いことは、それを區分せず
して本來の損益計算部分と混合したまゝ呈示されることがあ
る。原價計算と損益計算とが概念的に對立するものであること
を想起する時は、これは堪へ難い混同である」といつてゐるが
この議論も著者の工業簿記理論から導かれるものである。かく
て製品原價の計算に關しては、損益計算書とは別個に製造報告
書なるものの作成報告が要求されるに至るのである。月次損益
計算書と共に、月次貸借對照表の作成に關する理論が、本章に
は欲しいと思はれるが、これには殆んど觸れられてゐない。

以上、若干の私見を加へつゝ、本書の各章を通讀して見た。
わが國はまさに統一原價計算の實施期に入つてゐるが、本書は
その實踐者への良い參考とはならない。然しながら比較的良心
的な研究的な工業會計文獻として存在價値を認められよう。た

だ全體の行文はやゝ平明を缺き翻譯調で讀み苦い感がある。

なほ附録に製造工業原價計算要綱の條文に、商工省準則、陸
軍要綱、海軍準則、要綱草案を逐條對照したものが收められて
ゐる。研究上便宜であらう。(叢文閣、三七二頁、四圓)

本號執筆者紹介

村松恒一郎氏 東京商科大学教授
熊野正平氏 東京商科大学専門部教授
上原專祿氏 東京商科大学教授
田上穰治氏 東京商科大学教授
番場嘉一郎氏 巢鴨高等商業學校教授