



溝口一雄先生 : 人と学問(溝口一雄博士記念号)

谷, 武幸

(Citation)

国民経済雑誌, 152(3):103-120

(Issue Date)

1985-09

(Resource Type)

departmental bulletin paper

(Version)

Version of Record

(JaLCD0I)

<https://doi.org/10.24546/00173496>

(URL)

<https://hdl.handle.net/20.500.14094/00173496>



溝口先生一人と学問

谷 武 幸

溝口一雄先生は、昭和60年3月31日をもって、ご定年により神戸大学経営学部教授の職を辞され、同名誉教授となられた。溝口先生は、昭和26年10月明治大学商学部からご転任になられたので、神戸大学在任期間は、33年6ヶ月である。この期間は、決して短かくはない。しかし、神戸大学人に徹せられ、何かというと神戸大学の将来を考えておられた先生のご心境からすると、誠に束の間に過ぎ去った年月であったと回顧されているのではなからうか。

経済経営学会では、ご退官の折りに、記念号を特集することになっている。記念号としては、先生の「人と学問」を企画するのが慣例である。各先生のご退官を記念して、それまでの先生のご研究の軌跡およびこれを支える学問観・人生観についてのパーソナル・ヒストリーを随筆風に語るという誠に当を得た企画である。筆者自身も記念号を入手すると、まず「人と学問」の記事を読んだものである。

さて、自分自身が溝口先生の「人と学問」を語る段になると、いかにご定年とはいえ、神戸大学から先生を失った痛手があまりにも大きいと、まず第1に実感されてならない。先生が神戸大学および経営学部また学界に対して顕著なご貢献をされてきたことはいかに及ばず、先生の神戸大学におけるご存在は門下生にとって大きな心の支えであったのである。しかし、神戸大学は、先生にこれ以上甘えることはできない。広島修道大学教授として第2の人生を歩まれようとしている先生に対して、「この33年6ヶ月間本当にご苦労様でした」と労いの言葉を贈ることにしよう。

それにしても、筆者は先生および読者にあらかじめ謝っておかなければなら

ない。誠に不肖の弟子であって、先生の「人」および「学問」を十分理解しているかどうかは不安であるし、またパーソナル・ヒストリー・ライターとしての素養にも欠ける点があるからである。先生への甘えになって恐縮ではあるが、ご寛容をお願いする次第である。

I 明治大学予科・明治大学学生時代の先生

先生は、大正10年4月12日、溝口家のご長男として東京でお生まれになった。昭和13年、立正中学第4学年を修了され、明治大学予科にご進学されたが、この時代は、先生のお人柄を知る上で重要であろう。先生は、明治大学予科以来多くの恩師・恩人に出会われ、非常に可愛がられたと述べられているが、先生ご自身も、門下生を非常に大事にされるとともに、門下生以外の有能な研究者に対しても、研究会に誘われたり、また執筆機会を提供されたり、いろいろな便宜を計ってこられた。そこで、まず、先生の人生観をまじえて、先生の恩師・恩人との出会いを柱に綴ることしよう。

さて、当時の明治大学予科は、塩田良平、船橋聖一、林原耕三、柴生田稔、櫻田常久ら錚々たる文学者を多数擁していた。このような自由な学風のなかで、また当時の予科生の大多数がそうであったように、先生のご関心はおのずと文学の世界に向かわれる。この時代の先生のお話は、神戸大学経営学部の古いゼミナリストンなら、コンパやスキーの折りに聞かれたことがあるかもしれない。先生は、アララギ派の詩人土屋文明に師事され、文芸評論を2篇書かれている。『「雁」における鷗外の運命』（雑誌「古典文学」）と『「山淑太夫」における鷗外の飛躍』（雑誌「新文学」）の2篇である。「古典文学」への紹介は塩田良平先生によるものとお聞きしている。

先生は、何事につけても、それぞれの状況下で考える最高のレベルにまで到達しないと満足されることはなかったのではなからうか。これは、研究者としての必須の条件であることはいうまでもないが、先生の場合には、趣味・遊びの世界についても飽くなき探究を実践してこられた。先生は、森鷗外の人生

と同様、「遊びの精神」を大切にしてくださいました。文学に始まって、スポーツ、特にスキーまた写真とこの精神を発揮されることになるのである。

話は時期的に相前後するが、先生は、神戸大学に赴任後の昭和34年からドイツご留学の昭和36年まで、写真をご趣味にされた。最高時には、7台のカメラをもたれていた。この時期は、ご多忙を極めた時期であったにもかかわらず、先生は「遊びの精神」を発揮され、ご出張等の機会に少しでも余暇ができると、各地の動物園などでシャッター・チャンスを狙って時間を過ごされたとお聞きしている。先生の動物写真は特に有名で、風景・人物の写真を含めて、「朝日カメラ」、「カメラ毎日」、「サンケイカメラ」、「日本カメラ」、「フォトアート」に多数掲載された。昭和35年には、「写真サロン」一部年度賞の第6位に入られ、翌36年には3位に入賞されたのである。

ご趣味としては、スキーに触れておかなければならない。先生は、昭和25年からスキーを始められたが、現在も続けられている。のちに触れるように、先生のゼミナールのスキー旅行は有名であるが、先生ご自身は年間1ヶ月間は滑られたのではなからうか。昭和45年頃から筆者も同行させて頂く機会が多くなった。誠に華麗なスキーである。一時期は調子を崩されたこともあったが、最近はまだ復調されたようである。先生のご年齢を考えると、誠に驚異的である。スキーについても、ご多忙のなかで、スケジュールに組まれ、たとえば東京からご出発の先生と現地で合流することもあった。スキーの用意をされながら、東京での用件を済まされていたのである。

話を明治大学予科時代の先生に戻すことにしよう。先生は、後で述べるように、計11回にものぼるドイツ連邦共和国を中心としたご出張および外国雑誌・論文集へのご投稿を通じて、国際的にご活躍されたが、その基礎となる堪能なドイツ語の能力は明治大学予科時代に身に付けられた。ドイツ語の恩師として先生からお伺いしたのは、道部順先生である。溝口先生は、ドイツ語の諺を口にされることが多いが、この時代に習得されたとお聞きする。

先生は、昭和16年4月明治大学商学部にご進学になられた。しかし、今日で

は、あまり考えられないことであるが、先生が専攻されたのは、会計学ではなかった。保険学の教授志田鉦太郎博士および印南博吉博士のもとで、保険学を主専攻とし、また大木秀男博士のもとで経営学方法論を学ばれた。戦争がなければ、会計学者としての先生はありえなかったかもしれないのである。運命の悪戯であるにせよ、門下生および会計学界にとっては幸運な悪戯であったといえよう。

もっとも、明治大学商学部学生時代の先生と管理会計との接点はまったくないわけではない。これも古くからの門下生がたびたびお伺いしていることであるが、先生は、神田の近藤書店でそれこそ偶然にマッキンジーの *Managerial Accounting* を 5 円で買い求められたのである。表題の斬新さに魅せられて購入されたとお聞きする。先生の管理会計に関する最初の著書「経営管理会計」（国元書房）は、マッキンジーに準拠した体系のもとで展開されているのを知るとき、単に偶然といえるであろうか。

それは別として、先生は、保険協団体について卒業論文を作成された。その過程で、先生のご研究は、印南博士の高い評価を受け、「保険学雑誌」に「保険学における協団体思想の問題(1)～(2)」(第45巻第 372 号・第46巻第 373 号)として掲載された。学部学生のゼミナールにおける研究にしても、単に学生としての水準の研究に満足されることなく、一級の研究を目指されたといえよう。

II 実務経験と明治大学助手・助教授時代の先生

先生は、戦時体制下で、昭和18年9月明治大学商学部を繰上卒業された。株式会社北辰電機製作所を経て、昭和19年4月日鉄鉱業株式会社に入社、九州に赴任された。このときから、先生と会計特に管理会計との本格的な接触が始まる。当時は、戦争の影響で男子社員が少なく、先生は、予算・原価計算・子会社の会計を取り仕切られた。いわば、大学卒業後直ちにコントローラーとしてご活躍されたのである。現在の経理部配属の新入社員と比較すると、そのご苦労は大変なものであったと推察するに余りある。しかし、実務にご多忙の中で

も、先生は、Schmalenbach の *Selbstkostenrechnung und Preispolitik* を講読されていたとお聞きする。

先生は、九州でご結婚され、2年間勤務された。しかし、やはり学問への情熱は捨てがたく、印南博士とご相談の上、日鉄鋳業株式会社を円満退社され、上京される。印南博士は、先生が学究生活に入られることを歓迎され、直ちにとりあえず明治大学商学部非常勤講師として学界への道を歩む契機を与えられた。また、生活の糧として、学究的色彩の濃い日本生命株式会社（当時）調査部のポストを紹介されたのである。先生が恩師に恵まれていたといわれる所以である。

1年後の昭和22年4月、先生は、明治大学商学部助手兼講師に就任され、学界への本格的なスタートをきられる。先生は、簿記と会計学の講義を担当されたが、16コマという現在では考えられないような講義負担であったとお聞きする。しかし、中学時代水泳で鍛えられた体力（平泳の選手として活躍された）、持ち前のバイタリティー、また学問への情熱をもって、研究に励まれた。先生がこの時代に感銘を受けて精読された文献は、Mellerowitz の *Kosten und Kostenrechnung* であったが、その成果は、早くも助教授昇任の昭和24年に『経営費用論』（正統社）となって現れる（印南博士が序文を寄せられている）。また、翌昭和25年には『経営管理会計』（国元書房）をご出版されることになる。

講義負担を考えると、先生のご努力は大変なものであったであろう。講義終了後、睡眠を惜しんで夜遅くまで研究に没頭されたにせよ、これは終戦直後の当時の東京の住宅事情のもとでは並大抵のことではなかったのである。ベニヤ板仕切りのお住まいで、しかもすでにお二人のお子様をもうけておられたので、当時としては最高のしかし現在では最低限の研究環境を整えられることについては、奥様の多大の内助の功があったものと思われる。

明治大学時代の学外の恩人として、先生は古川栄一博士をまず第1にあげられる。古川博士は、管理会計論の良き先達であったとお伺いしている。先生にとって、古川博士の存在は大きな糧となっていることは疑いがない。のちにな

って、古川博士との共著『コントローラー制度』（日本経済社、昭和27年）が生まれるのである。

III 神戸大学と先生

先生が神戸大学に紹聘される契機はどのようなものであったのであろうか。先生は、神戸商科大学で開催された昭和24年度の日本会計研究学会第8回大会で「限界費用について」研究報告をされた。このとき、林健二博士から、最有利操業度の解釈についてご質問があったことは、研究報告の草稿に基づいて執筆された雑誌「会計」の論文（第57巻第4号）に注記されている。エピソードとしては興味深い、2年後に林博士の後任として神戸大学に招かれることになるとはお考えにも及ばなかったことであろう。

日本会計研究学会の第10回大会は、ふたたび会場を関西に移して昭和26年5月17日から19日まで神戸大学で開催された。その直後、先生は、平井泰太郎博士から長文の招聘のお手紙を受け取られる。ご自身が直前までご出席されていた学会の開催校からの招聘状ということで、先生もさぞ驚かれたに違いない。早速、先生は、印南博士と古川博士に相談され、神戸大学への転任をご決心された。ここに、神戸大学人としての先生のご誕生となるのである。この招聘が山下勝治博士のご発案・ご尽力によるものであることを、先生は赴任後知られる。

その後33年6カ月間、先生は、大学人として神戸大学に、また関西に完全に同化された（関西への同化は、関西弁という点では門下生一同がときどきハラハラさせられることがある）。これは、ある程度先生のお人柄やご努力によるものであるかもしれないが、まるで最初から神戸大学への赴任を運命づけられていたかのようでもある。運命論はさておき、先生は、山下博士を中心とした当時の神戸大学経営学部スタッフを恩人にあげられることになる。しかし、先生以上に感謝すべきは、筆者を初めとする門下生達であろう。

神戸大学人として先生は、研究面では、学界、とりわけ日本会計研究学会と

日本原価計算研究学会に対して、研究活動および理事または常任理事・評議員あるいは副会長（日本原価計算学会）としての活動を通じて、多大の貢献をされていることはいうまでもない。また、学術行政面では、神戸大学在任中に第11期および第12期の日本学術会議会員を務められ、現在も第13期会員として学術行政全般に貢献されている。さらに、公認会計士審査会試験委員（第二次）および企業会計審議会委員として、わが国の企業会計制度の発展に尽力された。

大学行政上は、神戸大学評議員を昭和46年6月から昭和51年3月まで歴任された。しかし、大学紛争直後の困難な時期に、昭和47年4月から昭和51年3月まで、2期4年間、神戸大学経営学部長および同大学院経営学研究科長を務められ、大学の管理・運営、大学院・学部の運営・発展に尽くされたご功績はなんといっても大きい。

本来のパーソナル・ヒストリーならば、先生のこのようなご貢献を詳細にわたって述べる必要があるのかもしれない。しかし、先生については、この紙面のなかで、語っておかなければならないことが多すぎる。以下、読者には申し訳ないが、先生の教育面でのご貢献および国際交流面での貢献に限定して話を進めることで許されたい。

IV ゼミナールと先生

神戸大学における先生のゼミナールから巣立ったゼミナリストは、実に474名にもものぼる。最近の卒業生や学生には回生という表現は馴染みがないかも知れないが、新制5回生から33回生までの間に、これだけ多くの学生の指導・教育にあられたのである。私立大学の場合とは別として、ゼミナールの定員が12ないし15名であることを考えると、全国的にも珍しいケースではないかと思われる。先生の学界での知名度以外にも、先生のご人徳によるものといわざるをえない。

もちろん先生のご人格がそうさせるのであろうが、先生ご自身のご体験もあって、ゼミナリストを非常に可愛がられた。先生は、ゼミナリストの性格

や消息を実に詳細にご記憶されている。先生のご自宅でのゼミナール、誠心誠意な進路指導、ご自宅へのご招待、スキー旅行、卒業後の結婚等のアドバイス、仕事上の行き詰まりについてのご相談など、ゼミナリストなら多くの思い出をもち、OB会（一凌会）の機会があるごとに馳せ参じるのである。昭和60年2月、先生のご退官記念パーティーが一凌会でもたれたが、実に180名が参集したのである。一泊の日程でもたれた先生のご還暦記念パーティーにも、108名が参加している。

先生は、ゼミナールの開始直後と卒業時にゼミナリストをご自宅に招待された。学生が日頃口にするのできないようなコニャックやウィスキーを出されるのが常であった。これには全員が感激したものである。これは古い卒業生ほどそうであったであろう。トリス・バーの全盛期に、「だるま」やスコッチであるから、生活の裕福さを同時に感じたゼミナリストも多かったと思われる。しかし、これには先生と奥様のご努力があることを最近偶然知ったのである。研究者の生活が質素であるという印象を与えると、大学院への進学希望者が少なくなるのではないかというご配慮である。

先生は、またゼミ旅行にもご熱心であった。一時期を除いては、スキー旅行を実施され、最高時には、OB、大学院生、職員（いわゆる事務助手）を含めて、60名以上のグループを引率され、朝昼はスキー、夜はゲーム・アルコールにと、それこそ早朝から深夜まで学生とともに興ぜられた。学生は、一般に早起きが苦手なものである。先生ご自身が学生の部屋に来られ、学生を起こされた。リフトの運転開始時間から終了時間まで、大勢のグループで滑っていたのであるから、ゲレンデでは目立った存在に違いがなかったであろう。

先生は、また非常にご寛容であった。極端な場合を別として、ゼミナールで準備不足の報告を行っても、また先生に対して失礼な失敗があったとしても、人前で叱られた経験のあるゼミナリストはほとんどいないのではなからうか。また、学部学生の場合には、首尾一貫性に欠ける報告であっても、この点をさりげなく指摘するだけで、むしろ良い面を引き出そうとしてこられた。この点

では、若い時代の筆者は、まったく逆で、いつも先生からお叱りを受けたものである。

先生の学風またお人柄を慕って、大学院の研究室にも多くの学生が集まった。このなかから、実に22名もの研究者を輩出した。また、このグループに管理会計・原価計算研究者を加えて、総計40名にものぼる神戸大学管理会計研究会を主宰されている。まさに、小規模の学会ともいえよう。

包容力という言葉があるが、これはまさに先生に該当するのではなかろうか。学生だけではなく、先生は職員からも慕われていた。筆者は、若い女性職員が、理想的な男性像として、先生のお名前をあげるのを数回となく聞いたことがある。

V 国際交流と先生

先生について語るとき、国際交流面でのご貢献を忘れることはできない。昭和34年、ケルン大学の Gutenberg 教授が日本生産性本部の招きで来日された。神戸大学にも来られたが、先生はこれを機会に、またすでに山下勝治博士のご紹介により、*Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre* の第1・2巻を高田馨博士と共訳されていたこともあって、ケルン大学へのご留学をご決心されるのである。先生は、昭和36年8月ドイツへ向けてご出発されたが、これを契機として、Gutenberg 教授ならびにその門下生を初めとしたドイツ経営経済学者との交流が始まり、計11回の外国出張・海外研修旅行を行われることになる。

先生のドイツ経営経済学者とのご親交の深さは、先生のご還暦の記念論文集に、Heinen (ミュンヘン大学), Lücke (ゲッティンゲン大学), Kilger (ザールラント大学), Jacob (ハンブルク大学), Albach (ボン大学), Schweitzer (チュービンゲン大学) の各教授が投稿していることから知ることができよう。

先生の外国出張・海外研修旅行には、昭和43年3月から翌44年2月までのゲッティンゲン大学およびミュンスター大学での公式客員教授としての講義のご担当、昭和46年10月から翌47年1月までのミュンヘン大学での公式客員教授と

しての講義のご担当がある。また、昭和52年から54年にかけては、ゲッティンゲン大学の Lücke 教授を中心とした研究グループとの国際共同研究（日本学術振興会）のために、3度渡独された。

このような外国出張、海外でのご講義担当、国際共同研究に加えて、先生は、翻訳・監訳を通じて、国際交流に貢献された（著作目録を参照されたい）。これは、また若い研究者の学界デビューの機会を与えることにもなっているのである。国際交流を通じて、外国、特にドイツの雑誌・論文集に多数寄稿されていることはいうまでもない。

VI 管理会計と先生

次に、溝口先生の学問に目を転じることになろう。先生の研究分野は、管理会計・費用理論・原価計算の3領域にわたる。しかも、互いに関連する分野とはいえ、昭和22年に明治大学商学部助手兼講師にご就任以来、この3つの領域のご研究を精力的に並行して進めてこられた。このことは、先生の初期のご研究が、すでに述べたように、ほぼ相前後して、昭和24年『経営費用論』、昭和25年『経営管理会計』、また昭和27年『原価計算』（国元書房）に結実していることから明らかであろう。以下では、上記3分野に分けて、先生のご研究の軌跡を筆者なりに辿ることになろう。

1 管理会計の本質・体系に関して

管理会計の研究がわが国において本格的に行われるようになったのは第二次大戦後のことであるが、この時期にあって、先生は、管理会計の発展に最も貢献された一人である。新しい研究分野であっただけに、特に財務会計に対してその存在意義を主張するには、管理会計の本質や体系にかかわる管理会計方法論がまず要請された。

管理会計の本質に関して、先生は、管理会計を標準原価計算や予算制度等の具体的な計算制度に限定して理解するという立場をとられたことはなかった。これは、今日では、当然のことであるかもしれないが、わが国の管理会計論の

黎明期に、「経営管理の手段としての会計」(『経営管理会計』, 前掲書, 1頁)と管理会計を規定されたことは、その学の発展にとって示唆に富むものであったといわざるをえない。

しかも、管理会計を会計の経営管理機能に即して理解するという立場をご貫徹され、管理会計が複式簿記と同時に生成したとされる(前掲書, 2—3頁)。複式簿記の生成当時には、財務会計制度が存在しない以上、その機能は、企業の総合的業績の測定にかかわる経営管理機能以外にありえないとされるのである。先生のこのような主張とほぼ同じ見解は、その後、AAAの1958年度管理会計委員会報告書に現れたことは注目に値する。

管理会計の体系については、初期の段階では、マッキンジーの *Managerial Accounting* に準拠し、経営管理職能別に、生産管理会計、販売管理会計、財務管理会計の領域を主張された。その後、Goetz, B. E., *Managerial Planning and Control*, New York, 1949 に基づき、計画会計・統制会計の体系を軸としながら、これと計算技法による体系、経営職能領域による体系および分権管理形態による体系とを組み合わせた立体的な体系論を展開されることになる。管理会計は、原価管理・予算統制を中心とした統制会計から、利益計画・長期計画等の計画会計へとその領域を拡大してきたが、このような展開を支えたのは、先生のこのような体系論であったといえる。

ところで、経営管理に対する会計的アプローチの枠内で、管理会計論が計画会計・統制会計の体系のもとで展開されていた時期は、管理会計論にとって、ある意味では黄金時代であったといえるかもしれない。その後、システムティックな経営管理領域の拡大およびこの要求に応えるための隣接諸科学での諸技法(コンピュータ・テクノロジー、マネジメント・サイエンス、行動科学等)の展開によって、経営管理に対する伝統的管理会計技法の限界が指摘されるようになった。

このような状況下で、AAAのASOBAT(A Statement of Basic Accounting Theory)は、会計の領域の拡大という途を選択した。この領域の拡大に応じる

ために、目的適合性、検証可能性、不偏性、計量化可能性の4つの基準を提示し、この4つの基準を会計情報であるためのフィルターとしたのである。この4つの基準のなかでは、目的適合性が最も重視されているが、このとき、場合によっては、隣接諸科学のなかに埋没してしまい、会計としての主体性が失われてしまうのではないかという危惧が生じる。

これに対して、先生は、計量化可能性の基準を貨幣的評価の可能性と解し、収益・費用・利益の関係、あるいは投資と利益の関連についての思考が会計情報の本質であることを明確にされた（「管理会計の本質をめぐって」会計、第92巻第3号）。

また、ASOBAT では、会計の本質的な機能は、情報提供機能とされるが、先生は、これに飽きたらずに、マネジメントの行動の原理を明らかにすることが管理会計論の本質的な使命であるとされる（「管理会計の領域と体系」企業会計、第17巻4号）。先生は、管理会計上の個別的な問題について、管理会計の実践の場における問題点を的確にとらえ、多くの示唆に富む提言を行ってこられたが、このなかには、先生のこのような立場に基づく実践的規範の提示が多い。

なお、最近では、業績評価会計・意志決定会計に分けて、管理会計の体系が説かれることが多いが、この点に関する先生のご見解は、編著『業績評価会計』（中央経済社、昭和54年）にみられる。トップ・マネジメントの業績評価を含めた業績評価会計の領域を提示されるのである。管理会計の本質・体系に関する先生のご見解は、ご退官間際に「管理会計論の発展とその方向(1)～(2)」（税経通信、第40巻第1・2号）に集大成されている。

2 利益計画・予算統制に関して

次に、管理会計上の個別的な問題に対する先生の実践的規範のご提案の一部をまとめてみよう。

まず、利益計画・予算統制の領域では、アメリカの文献では、予算編成に計画機能を認めるのに対して、予算編成は、統制の前提となる管理責任単位別の

業績基準の設定にすぎないとされる。このことから、論理的に、利益計画は、予算編成に先立つトップ・マネジメントの意志決定プロセスと位置づけられるのである。しかも、先生のこのような主張の背後には、実践的な配慮があり、利益計画と予算編成を区別しない場合の実践上の問題点が明快に指摘されることになる（『実践的予算統制(1)―(4)』企業会計、第18巻第1―4号）。

なお、先生は、実践上の要求に立脚して、予算委員会・常務会・予算検討会議の関係、予算の修正、予算統制と稟議制度との関係等、予算の運用にかかわる独自の提言を行ってこられた。これは、『入門利益計画―新しい予算統制とともに』中央経済社、昭和55年に集大成されている。

3 原価管理に関して

管理会計の歴史としては、原価管理の領域がまず最初に確立し、次に、総合管理の手段として予算統制が出現した。しかし、予算統制が議論の対象となった初期の段階では、この2つの機能の相違が必ずしも明確ではなく、かなりの混乱が生じていた。その後、予算統制と原価管理はそれぞれアウトプット管理・インプット管理として明確に位置づけられることになるが、これに対する先生のご貢献は多大であった。2つの管理手法は、原価面では接触する部分があるが、その目的およびアプローチが異なることを明らかにされたのである（『予算と標準原価をめぐる問題』産業経理、第20巻第9号）。

これに関連して、標準原価と予算原価とのタイトネスの相違が問題となるが、この点についての中山隆祐教授との論争は有名である。この論争のなかで、先生は、予算統制と原価管理の調和体系を提示された（『予算統制と標準原価管理との関連についてのシェーマ』国民経済雑誌、第108巻第2号）。なお、原価管理に関する先生のご研究は、『近代原価計算―原価管理』国元書房、昭和53年に集大成されている。

4 価格決定・事業部制会計に関して

この他にも、先生は、コントローラー制度、価格決定、事業部制会計等に関して、示唆に富む独自の見解を展開されてこられた。このうち、価格決定の問

題は、理論的には、シュマーレンバッハ以来のドイツ費用理論の主たるテーマであったことから、先生のご関心はおのずと価格決定と利益計画および原価計算との関係に向けられる。管理会計上は、利益計画の一環として価格決定の問題が取り上げられるべきこと、またこの目的では直接原価計算が有用であることを明らかにされるとともに、このための計算機構を提示されたのである（『売価決定と原価の関係』企業会計、第25巻第10号）。

次に、事業部制会計の問題は、すでに述べたように、分権管理形態による体系が先生の管理会計体系論の1つの柱となっていることから分かるように、「事業部制の実施における問題」（企業会計、第13巻第1号）以来、かなり精力的に取り組まれてきた。事業部制に伴う責任会計の変貌を明快に説かれるとともに、弾力的な振替価格の実践的設定法を提案された（『責任会計』溝ロー雄・青木茂男・岡本清共著『責任会計——新しい会計学第5巻』日本経営出版会、昭和42年）。

VII 費用理論と先生

費用理論は、先生の処女出版物が『経営費用論』であったことから分かるように、先生が最も情熱を注いで取り組まれてきた分野である。また、『経営費用論』、森山書店、昭和30年により、日本会計研究学会太田賞を受けられるとともに、「ドイツ費用理論の研究」（『費用管理論』中央経済社、昭和36年としてご出版）により、昭和37年3月神戸経済大学から経営学博士の学位を授与された。

先生の費用理論の特色は、メレロヴィッツに代表される伝統理論からグーテンベルク以降の近代理論へのドイツ費用理論の展開を費用管理の立場から検討されたことであろう。すなわち、「費用理論は現段階においては単に経営の費用現象の記述・説明にとどまることなく、管理的理念の洗礼を経て、具体的な費用管理の展開の上に有力な基礎条件とならなければならないであろう」（『費用管理論』前掲書、28頁）とされるのである。

もっとも、シュマーレンバッハ以来、ドイツ費用理論は、価格政策との関連で、応用技術論として扱われる傾向が強かった。経営活動の総体的な尺度として操業度を選択し、費用・収益・利益の関連の枠内で、費用管理の一環として価格政策の問題を議論してきたのである。

しかし、先生の意図されるのは、このような応用技術論でもなければ、また費用現象に関する純粹理論でもない。むしろ、上述の引用文にもみられるように、具体的な費用管理の展開にとっての基礎を提供する「費用管理の理論」である。

先生のこのような位置づけの妥当性は、ドイツ経営経済学において、グーテンベルクの近代理論が生産・販売計画等の領域に数多く適用されていることから裏づけられるであろう。

VIII 原価計算と先生

1 原価計算の教育・普及に関して

最後に、先生の原価計算に関するご研究の軌跡を辿ることにしよう。先生は、この分野では、まず第1に、わが国における原価計算の代表的教科書『例解原価計算』（中央経済社）により、わが国における原価計算の普及・発展に貢献された。この書物は、初版が昭和32年に出版されたが、その後装いも新たに『最新例解原価計算』昭和45年として登場し、現在は『最新例解原価計算（増補改定版）』昭和60年となっている。この教科書では、先生は、例解方式により、企業会計審議会「原価計算基準」の体系を尊重しながら、しかも直接費・間接費の区分基準、部門別原価計算の位置づけ等に関する独自の見解を展開されている。

ところで、「原価計算基準」は昭和37年に制定されたので、実情にそぐわない点が各方面から指摘されるようになった。先生は、各論者の立場を(1)法的基準としての原価計算基準、(2)慣行基準としての原価計算基準、(3)理論的基準としての原価計算基準に区別されたのちに、(1)と(2)の中間の立場から、「基準」

における標準原価と実際原価との関係、原価の部門別計算、直接原価計算に関する改善の必要を明快に指摘された（「原価計算基準の改正をめぐって」国民経済雑誌、第 147 巻第 4 号）。原価計算基準に関する研究は、『精説原価計算基準』（中央経済社、昭和 57 年）に集大成されている。

2. 標準原価計算に関して

教科書に加えて、先生は、標準原価計算と直接原価計算のそれぞれについて、理論の展開および実践的問題の解決の両面で貢献されてこられた。標準原価計算は、原価管理を主目的としているが、この点については、中山隆祐教授との論争を通じて、原価管理と予算統制との調和体系を展開されたことはすでに述べた。計算機構的には、作業区分別標準原価から導かれる製品別標準原価と製品別予算原価との関係および製造間接費予算と作業区分別標準原価との関係を体系的に明らかにされたのである。

さらに、賃率差異の分析に関する見解は、先生の研究の特色を知る上で重要である。欧米では、直接工について時間給制または出来高給制が主体であることから、予定賃率と実際賃率との差額としての賃率差異は、「価格」に関する差異であり、製造部門の作業能率と関係がないものと考えられてきた。この点は、わが国のほとんどの教科書についても同様である。しかし、わが国では、日給制または月給制が通常であることから、先生は、賃率差異の原因として、現場管理者または労務管理者の責任によるものおよび労働力の利用度に関するもの（操業度差異）もあるとされる（『近代原価計算』前掲書、第Ⅲ部第 6 章）。

この例からも分かるように、先生は、諸外国の学説をそのまま紹介するという姿勢をとられることはなかった。むしろ、賃率差異の例に示されているように、管理会計・原価計算の実践の場における要求を的確に把握され、この要求に応えるべく、つねに一貫した論理により数多くの提言を行ってこられたのである。これは、すでに述べた利益計画と予算統制の関係、予算統制と原価管理との関係等についての先生の立場にも共通していて、先生の管理会計論・原価計算論の重要な特質の 1 つである。

3 直接原価計算に関して

管理会計を支える重要な計算機構の1つが原価管理のための標準原価計算であるとすれば、他方の柱は、利益計画・予算統制を支える直接原価計算である。先生は、昭和29年の「ダイレクト・コストिंगの吟味」（産業経理、第14巻第5号）以来、わが国における直接原価計算の研究ならびに普及・発展に多大の貢献をされた。

ここでは、直接原価計算の財務会計機能に関する先生のご研究を取り上げることにして。この機能と価格決定機能については、直接原価計算の有用性を否定する見解が多いなかで、先生は、首尾一貫してその有用性を説いてこられた（価格決定機能については、すでに管理会計の領域で触れた）。

財務会計機能については、実際全部原価による棚卸資産評価が現行の会計慣行であるが、先生は、発生主義・実現主義ならびに費用収益対応の原則という会計基礎概念の検討を通じて、直接原価計算の財務会計面での有用性を示された。また、プロダクト・コストならびにペリオド・コストの理論から、製造固定費は、ペリオド・コストとして処理されるべきであるとされる。このなかには、資金会計的なプロダクト・コストの解釈としての未来支出回避説が含まれる。Marple の未来原価回避説を発展させ、将来において支出を回避しようするような費用だけが棚卸資産原価を構成するとされるのである（以上は、「直接原価計算の財務会計機能」会計、第88巻第3号に集大成されている）。

IX

以上、先生の学問について述べてきた。ところで、管理会計論・原価計算論は、技術革新等の現在の変動的な経営環境下で、かなりの適応を必要とされ、解決しなければならない問題をたくさん抱えている。先生は、神戸大学を退官され、大学として先生の直接的なご援助を仰ぐことができないにすぎないのは幸いである。学界としては、今後とも、これまでどおり、あるいはそれ以上に、先生の実践的規範の提示に期待するところが多いのである。先生がますますご

健康にご留意され、これまで以上に学界でご活躍されることを祈っている。

それと同時に、門下生としては、公私とももう少し甘えさせて頂くことをお願いしたい。特に、研究者となっている門下生達には、先生のご自宅が神戸大学に近いのは幸いである。神戸大学管理会計研究会でのなお一層の公私にわたるご指導をお願いして、この拙い一文を閉じることにした。