



Title	松本雅男先生 : その人と学説
Author(s)	岡本, 清
Citation	一橋論叢, 60(4): 333-348
Issue Date	1968-10-01
Type	Departmental Bulletin Paper
Text Version	publisher
URL	<a href="http://doi.org/10.15057/2574">http://doi.org/10.15057/2574</a>
Right	

# 松本雅男先生

— その人と学説 —

岡 本 清

## 一 はじめに

松本雅男先生は、日本の会計学会における管理会計論の代表的な権威である。また管理会計の中核をなす原価計算の研究においても、斯界の最高水準をゆく学者であることは、今さら改めて述べる必要はないであらう。

先生は本年三月、定年制により一橋大学を退官された。思えば昭和十六年四月、東京商科大学予科教授に就任せられて以来、二十七年の長きにわたり在職され、この間、原価計算、経営比較、管理会計などの講義を担当された。先生は、声の大きいことでも有名である。校舎の入り口付近で掲示板を見ていると、二階でやっている先生の講

義がガンガン響いてくる。「わしは、みんなみの、黒潮躍る紀州は和歌山の生れで……」に始まる管理会計の講義は、学生の爆笑を誘い、その熱弁には、一所懸命耳を傾けたものであった。学則により一橋大学名誉教授の称号を授与された先生の研究生活の跡を、今ふり返ってみるならば、それはまさしく、紆余曲折した茨の道であった。この小論では、門下生として浅才をも顧みず、先生の歩まれた道を跡づけながら、その研究業績にふれてみたいと思う。

## 二 学生時代における懸賞論文の当選

松本先生は、一橋の学生時代、井浦仙太郎教授に師事

(1) 松本雅男先生

し、したがって金融論を専攻されていた。当時、銀行金融業務に従事する一橋出身の有志が鳳聚會なる会を結成しており、この会が、銀行および金融に関する研究を奨励するため、大正十二年から毎年母校に在籍する学生に懸賞論文を募集していたのである。昭和四年度における論題は、「戦時戦後に於ける我国為替相場変動の研究」であったが、先生はこれに応募し、見事二等上席に当選した。大正十二年の第一回より、昭和四年の第七回にいたるまで、一等は誰にも与えられなかったから、二等上席は実質上の一等であったと言えよう。これは、先生が大学本科二年の時のことであった。

さて、この長編の懸賞論文は、鳳聚會によって出版されたが、この事件が先生の将来の方向を大きく変えさせることになったのである。後年温泉好きの点で、病膏育に入るの感がある先生は、この時も賞金七十円を手にし、一ヶ月間塩原の温泉にのんびりとつかっていたが、よもやこの処女作出版のお蔭で、東京商大卒業にさいし、多数の候補者を排して、彦根高商の助教授として迎えらるる日が来ようとは、神ならぬ身の知る由もなかったのである。

### 三 金融論から会計学へ

昭和六年三月、彦根高商における金融論担当の助教授として、先生は新しい希望に胸を膨らませながら任地へ向った。ところが意外なことに先生を待ち受けていたのは、滋賀の冷たい風であった。学校側のやむをえない事情から、先生は本科で原価計算を、別科で簿記を担当せざるをえなくなったのである。金融論専攻者に、今まで何の縁もない原価計算や簿記を教えろと言うのか。悲憤やるせなく先生は、下宿の二階で琵琶湖の湖水を渡ってくる入相の鐘の音に耳を傾けながら、机に向って頬杖をついていた。辞表を叩きつけて、郷里和歌山へ帰ろうか。しかしそれは、先生の身の事情が許さなかったのである。

もしこの時、辞表を叩きつけていたら、あるいはもし、主張して首尾よく金融論を担当できたとしたら、今日の松本管理会計論は出現しなかったのである。その意味においてこの事件は、まことに先生にとって幸運であったと言わなければならない。しかし他方においてこの事件は、先生をして、楽しかるべき新婚生活を犠牲にさせ、

必死の勉強へと追いやったのである。「このまま埋もれてなるものか。」——先生は悲壮な意気込みのもとに、家庭生活を顧みる暇もなく、早朝から深更まで書齋に閉じ籠ったのであった。

さて、これに同情した一部の教授達は、もし先生が何か新設科目の担当を提案すれば、これを全面的に支持する旨を明らかにした。そこで考えてみると、彦根高商の卒業生は次第に製造工業会社へ就職するようになってきたが、学校には工業経営論の講座がない。こうした事情を考へて、先生は工業経営論の担当を教授会に提案し、これが認められて昭和七年十月から開講する運びとなった。これはまさしく、先生の先見の明であった。一方において原価計算や簿記を教え、他方においてテイラーの科学的管理法を説く時、先生は会計学と経営学との境界に、何か新しい学問領域の存在することを、臆げながら感じたのである。しかしそれはまだ、夢の中の花に似て、漠とした淡い存在にすぎなかった。

#### 四 光明を投じたシュマーレンバッハの示唆

文部省の留學生派遣は、彦根高商と高岡高商とが交替

で行なっており、昭和十一年は彦根の派遣する番であった。第一候補者が身体検査のさい急病に罹ったため、第二候補者であった先生が派遣されることになった。

この当時、ドイツ経営学界では、高名な教授達が各大学に拠ってそれぞれその学説を主張し、百花咲き乱れるの感があった。先生はまずベルリン商科大学でニックリッシュやメレロヴィッツの講義を、フランクフルト・アム・マインでシュミット、ケルンでワルプやゲルトマッハーの講義を聞いた。この時先生は、シュマーレンバッハを自宅に訪ね、研究テーマとして、いかなる問題が重要であろうかと質問した。貸借対照表論を勉強したいが、という先生の言葉を聞いたシュマーレンバッハは、「それはもはや、私が研究し尽くした。将来重要な問題は二つある。その第一は Rechnungswesen と Verwaltungslchre とを結合させたものである。その第二は、 Absatzlehre だ。」と答えた。この第一の方向こそ、先生が臆げながら予感した、新しい学問領域ではなかったか！ シュマーレンバッハの示唆は、まさしく暗夜に投ぜられた光明であった。「経営者のための会計学」、これこそ、将来自分の研究すべきテーマである。今やこのことを、先

生ははつきりと悟った。しかしいざ具体的にとなると、まだ暗中摸索の状態にあることを認めざるをえない。当時の日本人留学生は、日本人街に泊り、汽車は一等に乗って旅行するのが普通であった。これにたいして先生は、あるいは貧しい職工街に下宿し、あるいは汽車の三等に乗って、一年半貫った留学の費用を二年間に引延ばし、研究に専念した。水よりも安いビールの味を覚えたのも、この頃のことである。

##### 五 先生の会計学方法論

昭和十三年二月二十日、先生は再び懐しい母国の土を踏んだ。そしてこの時から、めざましい研究活動が始まったのである。その後発表されたおびただしい先生の論文や著書を、現在の視点からわれわれが眺めてみるならば、それらは明らかに、二つの範疇、つまり管理会計論の研究と原価計算史の研究とに分類することができる。これは、先生の抱いた会計学方法論に由来している。先生によれば、「企業会計を科学的に研究するには二つの方法がある。一つは、これを存在科学として研究する方法であり、今一つは、これを技術論として取扱う方法で

ある。前者においては、企業会計という経営技術がいかなる目的をはたすために発生し、発展し、今日に至っているかがあるがままに説明するのである。ここでは規範を出すことが許されない。これに対し技術論においては、一定の目的を仮定し、この目的をはたすために合理的な企業会計は何であるかを考察するのである。」と。そこで前者の方法によって解決すべく取組んだ主題が原価計算、とりわけ標準原価計算の発展史的研究であり、後者の方法によって挑戦した主題こそ、原価計算を中核とする管理会計論なのである。

「わしはね、両方の線ともおさえてきたんだ。もし一方の線で行きづまったら、他方の線を掘ってみる。するとわからなかった前の問題も自ら明らかになってくる。」と、かつて述べ懐されたことがある。このように先生の御研究においては、存在科学的研究と規範科学的ないし技術論的研究とは、車の両輪のごとく相互補完的關係にある。以上の關係を理解した上で、われわれはまず、規範科学的研究としての管理会計の研究成果に眼を向けてみよう。

## 六 経営者の会計学の主張と企業比較論

従来会計学は、債権者や投資家などの企業外部の利害関係者に役立つ情報を提供する計理士学として発展してきた。したがってそこでは、債権者や投資家が、当該企業の一期間における営業成績ならびに財政状態を正しく把握するために、いかにして財務的な資料を蒐集し、記録し、分類し、報告するかが、その主たる研究課題であった。このような伝統的会計学に叛旗を翻し、新たに経営者のための会計学を主張するには、卓越した見識と、そして勇気が必要としたのである。しからば、どこからその研究に着手したらよいであろうか。

先生が学生時代に金融論を専攻したことは、すでに述べた。昭和初期の当時、中小銀行は没落の一途を辿り、銀行合同が進められ、大銀行がますます繁栄しつつあった。実は先生自身も、東京商大へ入学する前に、養父のもとで肥料商を営んでいたさい、取引銀行が破産して苦勞した経験がある。そこで先生は卒業論文のテーマとして、銀行経営の大規模化という現象を説明するとともに、大小銀行階級別にその収益性を判定する各種指標の標準

値を実証的に算出するという問題を選んだのであった。

この研究は、昭和六年、「本邦銀行成果経営生活標準の研究——大小銀行階級別」という論題で彦根高商論叢に掲載されたが、この中で先生はセクリストの銀行標準の分析法のほかに、ギルマン、ウォールらの経営分析の手法を検討し、これらを大小銀行の収益性を判定するために、すでに採用していたのである。したがって研究課題が経営者のための会計学研究であることが明らかとなったとき、まず経営分析の本格的な研究と取組むことに決心されたのは当然のことであった。

ここでわれわれは、先生と高瀬荘太郎先生との関係にふれておかねばならない。先生は前述の彦根高商論叢に発表した論文の抜刷りを、各大学の関係者に献呈して教えを乞うたところ、中でも高瀬先生はこれにたいして、便箋三枚にびっしりと書いた批評と激励を書き送って下さったのである。心から感謝した先生は、昭和七年夏、鎌倉の避暑先に高瀬先生を訪ね指導を乞うた。こうしてこの時以来、高瀬先生は、会計学研究における先生の恩師となったのである。これが機縁となって、先生は昭和十六年、母校にかえり、学部で「経営分析及び比較」を

担当することになった。

心の故郷ともいうべき母校にかえることができた先生御夫妻の喜びは、どれほどであったことであろう。またどれほど、先生が、その研究や講義に専念されたかは、想像に難くない。まことに汗と努力の結晶であるその講義案を出版すべく、原稿を出版社に手渡した日に、先生は折からの食糧難と、極度の疲労、それに暑さが加わって、遂に卒倒してしまった。それは、昭和十九年八月二十一日の暑いひるさがりのことであった。

医者のおすすめにしたがって郷里和歌山へ帰り静養していたが、漸く回復しかけたところで召集令状を受け、十月四日、和歌山聯隊へ入営し、駐在二日で戦地へ向けて出発した。先生は、独立歩兵第六十四大隊付きの陸軍歩兵少尉であり、第一線の指揮官であったから、もはや生きて帰れるとは思わなかった。ところがたまたま、彦根高商時代の教え子である一下士官にめぐり会ったのが機縁となって第六方面軍司令部付きとなり、昭和二十一年五月、召集解除となった。先生は帰国してまっさきに出版社を訪ねたが、そこで聞かされたのは、何と、原稿の紛失であった。先生は狂気のようにかけまわって、原稿

の行方を探し求めた。そして最後に検閲のために原稿を預ったという先生を訪ねたら、その先生は脳軟化症で寝ておられた。家族の方が、あちらこちらと書齋を探して下さったが、遂に発見できなかった。先生は、「二、三日阿呆のようにぼんやりしていた。しかし窓から見る六月の空は蒼く、吹きこむ風はさわやかであった。この空の色と風の味が次第に私に勇気をとりに戻させてくれた。再びエネルギーに書き出した。」(松濤十五号二ページ) こうして出来上がったのが、「企業比較論——企業能率測定の理論と実務」(千倉書房 昭和二十三年)であった。

さて現在の視点から、この企業比較論を見直してみるならば、それは先生のこれまでの研究の中で、きわめて重大な位置を占めていることに気づくのである。なぜならば、この本はたんに経営分析ないし比較の手法を取扱ったものではなく、次のような意図から書かれているからである。すなわち「ここに本書が取扱ったのは実にこの企業統制用具としての会計学である。なるほど正確に言えば、かかる統制会計学は従来といえども企業会計、予算統制、標準原価計算、経営比較等の名の下に研究さ

れている。然しこれらはいずれも統制会計学の部分領域を別々に取扱ったにすぎずして、未だこれを統一した構想が存しなかった。本書は、立論の当否は別として、企業の本質に基づいてこれらを一つの体系の下に統一し、これを組織的に説明せんと企てた。」と。したがってこの書物は、今日の言葉をもってすれば、まさしく管理会計論と名づけられるべきものであった。当時統制会計学の権威者達は、新しく勃興してきた管理会計論にたいし多分に批判的であった。これらの権威者達によれば、財務会計とか管理会計という区別は存在せず、会計は唯一つであって、いわゆる管理会計なるものは、(財務)会計資料を経営管理のために利用するにすぎず、したがってそれは、たんなる利用ないし応用の問題にすぎない。したがって「いたずらに新奇を追って足下を踏みはずさない注意が肝要であろう。」という見解をとっていた。誕生して間もない管理会計論にたいし批判的であったのは、伝統的会計学の権威者のみではなかった。経営学の権威者もまた、会計固有の領域は企業外部の利害関係者にたいする財務的情報の提供にあり、いわゆる管理会計なるものの本質は、「会計資料を用いて行なわれる経営

管理の一種」だ、と観たのである。こうした四面楚歌の中にあって、従来別個に発展してきた予算統制や標準原価計算などの技法を、一つの体系の下に統一せしめることによって、学問としての管理会計論の確立を図ろうとしたこの書物の意図は、きわめて高く評価されなければならぬ。

それでは、その体系はどうか。企業比較は何かを知るために行なわれる技術であり、それは誰かによって問われた問題である。したがってまず認識主体の見地から企業比較を内部的比較と外部的比較とに分け、重点を前者すなわち企業経営者のための企業比較に置き、次いで認識目的の見地から生産率比較(すなわち経済性比較)、安全率比較(すなわち安全性比較)および企業構成比較とに大別し、さらに比較対象の見地から生産率比較を総生産率比較と部分生産率比較に区分し、他方安全率比較を経営安全率比較と財務安全率比較に区分する。そして最後に比較方法の見地からこれらをさらに細別するという、きわめて理路整然たる体系をとったのであった。とりわけこの研究中の白眉をなすものは、企業の部分生産率比較の研究である。



企業比較が経営者の観点から行なわれる以上、考察の重点が、企業全体の能率比較から構成部分の能率比較へ移行されねばならぬのは当然である。しかし、部分生産能率比較を、製品別、経営資本利益率の構成要素別、工場における製造部門、補助部門別、販売、金融、一般管理の各部門別、作業別態様、操業度、経営構造の影響要素別に行ない、さらに部分安全能率比較を、経営安全能率比較(企業の生産に必要な生産要素を必要なだけ、必要な時に生産工程に投入しうる用意があるかないかを知る比較)と財務安全能率比較(債務弁済期に債務を支払う資金を用意しているか否かを知る比較)とに分け、前者について、保有する労働力や材料の質と量の安全性を吟味し、後者について、比較貸借対照表や各種信用比率などの手法によって金融安全性を分析しているのである。今日にいたるもおお、これほど丹念な部分比較に関する研究は、絶無であると言っても過言ではあるまい。

### 七 管理会計論の体系化

第二次大戦後の物資欠乏期にあっては、企業はただ生産をすればよかった。しかしこうした混乱期を過ぎ、昭

和二十四年三月以降、経済安定のための強力なデフレ政策がとられるにおよんで、わが国の企業もようやく経営合理化の必要に迫られ、その結果、会計を経営管理用具として利用したいとする要求が、経済社会の中から現実を生じてきた。こうした事情を背景として、会計学会において、ようやく陽の目をみるにいたった管理会計論の体系化が、さまざまの学者によって試みられ、この問題をめぐって活潑な議論が展開されるにいたった。

従来、管理会計は、標準原価計算、予算統制など、個々の計算手段として発展してきたため、その体系化は具體的な計算手段の側面から試みられてきた。その代表的見解としては長谷川博士や古川博士の体系をあげることができる。しかし計算手段は一種の道具であるから、道具によっては、管理会計用にも財務会計用にも使用することができるため、この種の体系によっては、新たに誕生した管理会計と、伝統的な財務会計との差異を明確にすることが困難であった。このような欠陥を意識した溝口教授は、生産、販売、財務のごとき管理会計の適用領域別の体系化を主張した。こうしたさなかになって松本先生は、企業比較論の研究成果に鑑み、経営管理者の経

營管理機能の側面からする体系化を提案したのである。

それではなぜ、先生は右の体系を主張されるにいたったのであろうか。この点を検討してみると、それは決して一夜の着想によるものではなく、長期間にわたる經營分析研究の努力の結晶であることを知るのである。

すでに述べたように、伝統的財務會計の權威者達は、管理會計とは(財務)會計資料を經營管理に適用するものにすぎないと考えていた。そしてそれが通説であった。會計行為は大別して、取引の認識、測定、記録の段階、分類の段階、解説の段階よりなるが、これらの論者によれば、管理會計とは會計行為の最終段階たる解説(分析と報告)の問題にすぎないというのである。しかし經營分析を研究してきた先生は、財務會計用に分類されてきた會計資料を、いざ管理會計用に利用しようとしても、利用できないことが多いという事実直面に直面していた。ただし、例えば固定費・変動費の分類、あるいは管理可能費・管理不能費の分類は、財務會計上の分類に存在しないからである。さらにたんに分類のみならず、計画計算との関係で、財務會計の使用しない特殊の資料を管理會計は必要とする。このように考えてくると、會計行為の

あらゆる段階を通じて、會計資料の使用目的が支配的地位を占めていることに気づく。管理會計は經營管理者の經營管理用具なのであるから、用具は使用目的に合わせて作らねばならぬのは当然である。そこで先生は、經營管理者の職能を、計画、調整、統制にありと考え、管理會計の体系を、計画のための會計、調整のための會計、統制のための會計に三分した(松本雅男「管理會計Ⅰ総説」岩田・片野・松本・番場編『簿記會計ハンドブック』一〇四五―一〇四六ページ)。しかし計画のための會計や統制のための會計とは違って、調整のための會計は、觀念的にその存在が考えられるにしても、いづれかと言えば、それは計画のための會計と有機的に結びつき、両者をきりはなすことは、理論的にも実務的にも困難であることに気づき、その後自説を修正して、計画會計と統制會計とに二分したのである(松本雅男編「管理會計」巖松堂 昭和三十一年 五五―六一ページ)。

当時このような見解は、きわめて少数説にすぎず、アメリカでもわずかにB・E・ゲッツが主張するのみであった。しかし技術革新の時代における經營者の計画職能が重視されるにつれて、管理會計の体系を計画會計と統

制会計とに分類する見解は、今や支配的となってきた。管理会計論の体系化にさいし、さまざまな見解を、(イ)手段の側面から体系づける見解、(ロ)適用領域から体系づける見解、(ハ)経営管理機能の側面から体系づける見解につきりと整理し、自らは(ハ)の見解を率先して主張した松本先生の功績は、わが国における管理会計論の発展史上、一時期を劃するものとして特筆されるべきであろう。

#### 八 標準原価計算発達史の研究と

##### 学位請求論文

われわれはこれまで、先生の規範科学的研究としての管理会計論研究の跡を辿ってきた。そこで次に、先生のいま一つの研究方向、すなわち存在科学的研究としての原価計算史研究に眼を向けてみよう。

この領域における初期の論文は、「信楽陶業の起源と製品の変遷」(彦根高商論叢十六号 昭和九年)、「経済地盤の変遷と原価計算の発展」(会計三十六卷六号 昭和十年)などがある。先生は「すべて学問の発達はそのを支えている社会的・経済的存在の変遷の裡に奥深い根柢を潜めている」と観て、経済社会の要請から生れた特

定の原価計算が、その計算目的に照して、より目的的手段に改良されていく過程を追求し、さらに原価計算の発生基盤をなす経済社会自体が変遷するために、原価計算目的もまた新たな計算目的へと移行するのであるが、こうした変化がいかに既存の原価計算に影響を及ぼし、その結果いかなる原価計算へと変貌を遂げていくかを、あるがままの姿において把握しようと試みたのである。第二次大戦後、先生のこの方面における研究は、標準原価計算史の研究に集中されていった。というのは、終戦後におけるわが国の経済復興は、科学的経営管理法の導入によってはじめて可能であり、「原価計算を原価管理の用具として使用しようとするかぎり、実際原価計算から標準原価計算への移行は必然である。」と考えられ、しかもわが国の実情に即する標準原価計算を工夫するためには、是非とも各国における標準原価計算の歴史的研究を必要としたからである。この研究成果は、「新訂増補標準原価計算」(同文館 昭和三十年)の第二章「標準原価計算」と第三章「標準原価計算の発展」にまとめられた。この頃、標準原価計算の重要性を強調した山邊教授と、当座標準原価計算を重視した松本先生との

間に、産業経理誌上華々しい論争のあったのは、われわれの記憶に新たなところである。その後先生は、「標準原価計算がアメリカで生成し、最も広く実践されていることと西ドイツにおいてその理論がいつそう深められていること」に基づいて、米独両国における標準原価計算の発展的研究に没頭し、そうした歴史的作业に基づいて、標準原価計算の本質を究明しようと試みた。これが、先生の商学博士学位請求論文「標準原価計算論——その本質と発展」(国元書房 昭和三十六年)である。そして本書によって先生は、日本会計研究学会から昭和三十七年度上野太田賞をうけられた。

従来標準原価計算の本質については、論者によって多種多様に解され、混乱の状態にあった。その混乱のよって来たる原因を、歴史的作業によって見事に解明した点こそ、この論文の第一の功績として特筆されねばならない。すなわち標準原価計算には二系統があつて、その一つは能率技師達の工夫した原価管理型の標準原価計算であり、いま一つは会計士達の工夫した価格計算・損益計算型の標準原価計算である。後者の系統を標準原価計算と認めない論者もあるが、原価管理を主たる目的とせず、

歴史的原価計算に内在する価格計算および損益計算上の欠陥を克服するために見積原価計算ないし正常原価計算が発生し、これらが標準原価計算へ進化したことは、否定すべからざる歴史的事実である。これら両系統が結合して近代的標準原価計算を形成しているのであつて、こうした歴史的事実を見逃すところに、標準原価計算の本質観が混乱する原因が存するのである。

この論文の第二の功績は、歴史的作業を通じて、相互にきわめて類似する見積原価、正常原価、予算原価、および実際原価の諸概念を、標準原価との関連において明確に区別したことである。すなわち標準原価は、原価形成意図をもって科学的に予定された原価標準に実際生産量を適用した原価である。これには事前標準原価と事後標準原価がある。後者は、原価標準の設定にさいし前提とした経営条件が、その後予測しえない事情によって変化したために、原価標準を事後的に修正しそれによって計算した標準原価である。いづれにしても標準原価の基本的性質は、規準性・指定性・達成可能性にあり、実際原価の規準となるためにはそれは科学的に測定されねばならず、科学的に予定される結果、正常性をもつのであ

る。見積原価は非科学的に予定された原価見積に實際生産量を適用した原価であり、予算原価は原価見積もしくは原価標準に予定生産量を適用した原価である。實際原価には歴史的原価と實際正常原価とがある。先生によれば、標準原価計算が予算制度と有機的に結合され、標準原価管理が利益管理の一環として組込まれている状態が望ましい。しかし業種業態によっては、例えば個別生産経営のごとく、両者の有機的結合が不可能な企業もある。しかし生産形態の大勢は、製品の標準化、したがって量産経営の方向へ向っているので、標準原価管理と予算による利益管理とは、ますます結合されていく傾向にある。とくにこの場合の標準原価としては、そのまま予算原価となりうる期待實際標準原価(現実的標準原価)を考慮しておられる。したがって前述した事後(正常)標準原価は、歴史的原価から通常生ずると認められる程度を超えた不能率に基づく価値の減少を除いた實際正常原価と一致し、これこそ利益管理にも原価管理にも、さらには外部報告目的の期間損益計算にも適切な原価であるから、眞実原価であるとされるにいたった。このような考え方は、博士論文提出後、日本会計研究学会第二十二回大会におい

て行なわれた研究報告中に、はっきりと示されている。

その他、標準原価計算の實質的機能において、原価管理、原価財の個別的実体管理、原価管理目的の原価計算の三者の関係を掘り下げて追求し、また標準原価計算の形態では当座標準原価計算にたいして、基本標準原価計算と基準標準原価計算とを峻別するなど、随所に他書には見られない深い研究の跡が窺える。これほど広汎かつ深く標準原価計算の歴史を研究し、歴史的作業の結果に基づいて標準原価計算の本質を究明した労作は、わが国にも他の国にも、前例を見ないものである。博士論文の審査員は、古川栄一、番場嘉一郎の両教授であったが、その審査報告において、長年にわたって殆んど専心、標準原価計算を中心として管理会計の諸問題を深く掘り下げ、わが国におけるこの方面の水準を高からしめた成果にたいして敬意を表され、教授会もまた出席者全員一致して、商学博士学位授与について賛成投票を行なった。時に昭和三十六年十月九日のことであった。

#### 九 管理会計論の出版

若くして管理会計論に強い関心を抱き、この道一筋に

研究を重ね、率先して計画会計と統制会計の体系を主張し、数多くの論文を発表してこられた先生ではあったが、いざその全貌を著書として出版するとなると、学者の良心から慎重の上に、さらに慎重を期さざるをえなかった。商学博士学位請求論文としても、先生はむしろ管理会計論をどれほど提出しなかったであろうことは、弟子として想像に難くないのである。しかし齡還曆に近づいた先生は、遂に「いつまでも若いつもりでも、一応この辺で『管理会計論』のテキストを世に問うのが、年齢にふさわしい仕事である」と思われ、ようやく「管理会計概論」(春秋社 昭和三十九年)を出版されたのであった。まさしくこの道一筋に生き、熟考に熟考を重ねた先生の管理会計論は、いかなる内容に熟成したのであろうか。

前者は「独裁的な経営管理」に対する概念であり、後者は「勸による経営管理」に対する概念である。そして合理的な経営管理とは、計数化された客観的な情報に基づき、計数の限界を意識して行なう経営管理である。すなわち企業経営者は、企業目的を達成するために計画を立て、実績を計画目標に向けて規制する。このような経営管理の核心は、あくまでも企業経営者の裁決にある。かかる裁決を「勸」によって行なうことも可能である。しかし合理的に裁決しうるためには、一方において計画ないし統制に役立つ計数化された客観的情報を必要とするとともに、他方において計数化されえない要素にたいする判断を必要とする。合理的な経営管理とは、計数化されうる要素と計数化されえない要素とを併せ考慮し、それらを自らの経験、英知、アイデアに基づいて大局の見地から経営管理上の諸問題にたいし裁決を下すことである。管理会計は、右の計数化されうる要素に関し、計画と統制に役立つ計数的資料を提供する会計であって、合理的な経営管理に不可欠な一過程なのである。

次に論争の的となってきた管理会計論の体系はどうなっているであろうか。まず企業の最高目的は、一定の自

然的、経済的、法律的、社会的前提のもとで、必要な完全性を確保しながら、長期収益性の極大化をはかることである。この目的を達成するために、企業経営者は、経営活動を計画し、計画を実現しようとする統制しなければならぬ。管理会計は、これらに役立つよう意図して作られた計算技術である。しかも計画設定に役立つ計算と、統制に役立つ計算とは、その内容および計算方法を異にする。前者は未来値の比較計算であり、原則として臨時計算であるから特別調査の形で行なわれる。これにたいして後者は実績を達成目標と比較し、その差異原因を明らかにする計算であり、原則として経常計算であるから会計機構と結びついて行なわれる。かくして先生は、管理会計論の体系を従来のように、計画会計と統制会計とに二分せず、計画「計算」と統制会計に二分したのである。そして計画計算をさらに、長期計画計算（長期個別計画計算および長期総合計画計算）と短期計画計算（予算編成）とに区分する。次いで統制会計を実績基準の統制会計と予定計算を導入した統制会計に分け、それぞれを統制的原価会計と統制的財務会計に細分する。そのほか、経営管理報告、内部監査および管理会計の組織

をも、その体系の一環とした。

なお本書の全体を通じて見受けられる特徴について一言しておきたい。それはほかでもない。この本では、従来の考え方からすれば会計の領域外と考えられる経営学的、心理学的、統計学的諸問題について、かなりのスペースが割かれているということである。これは、長年にわたって管理会計の個々の計算技法を研究してこられた先生が、それらを総合し、近代的な経営管理の一過程として、その位置づけを試みるにいたったためであると言えよう。還暦を迎えた先生の管理会計論は、ますます円熟味を加えつつあるのである。

#### 十 管理会計論における理論的体系と実践的体系

こうして先生の管理会計論は、もはや完成の域に到達したと思われたのであるが、ここ二、三年に発表された先生の諸論文では、管理会計の体系について、さらに独創的着想を示し、これまでの先生の体系にたいして積極的な批判を加えることによって、これをいっそう高次の段階において統合しようとする、きわめて斬新な見解を

示されるにいたった。その独創的着想とは、管理会計の体系を、理論的体系と実践的体系とに区別するという着想である。

このような着想は、実は昭和二十七年当時からすでに存在していたが（岩田・片野・松本・番場編 簿記会計ハンドブック、同文館 昭和二十七年、一〇四五〜一〇四六ページ）、「管理会計概論」の中で、ようやく具体的な形をとって現われ（同書二十四ページ）、さらにその後、「管理会計論の体系——理論的体系と実践的体系」（会計八十七巻一号 昭和四十年一月）をへて、「実践的原価管理論の体系」（ビジネス・レビュー十四巻二号 昭和四十一年九月）および「業績管理会計論の一研究」（一橋論叢五十八巻六号 昭和四十二年十二月）において、いっそう詳細に展開されている。

まず先生によれば、理論的には管理会計を計画計算と統制会計に二分すべきであるが、このような体系は、実務上、次の欠陥をもっているという。すなわち第一に、長期計画の決定と統制からなる長期の管理と、短期計画の決定と統制からなる短期の管理とは、同じく管理であるといっても、その方法と担当者との点で、実務上大き

な違いがある。というのは、前者は企業全体の方向指示的な計画の設定とこれの再検討からなっているのに対し、後者は経営管理者別の業績評価基準の設定とその運用からなっている。したがって理論的には、計画のための会計と統制のための会計は互に峻別されるべきであり、その意味で、短期計画計算を長期計画計算とともに計画計算として体系づけ、これを統制会計から区別するのは正しい。しかしながら、管理会計の実務を説明するための実践的体系としては、短期計画計算を長期計画計算と結びつけるよりも、むしろ密接な関係にある短期の統制会計と結びつけ、これを「業績管理会計」として位置づけるのが適当である」とするのである。第二に、管理会計において具体的に使用される計算技術は、財務会計（一般会計）と原価会計である。そこで業績管理会計論を取扱うさいには、これらの計算技術の区分と結びつけて、短期の利益計画と利益統制に役立つ会計（利益管理論）と、原価計画と原価統制に役立つ会計（原価管理論）とに区別するほうが、実務上わかり易い。すなわちこれまでの理論的体系では、利益統制のための会計と原価統制のための会計とを結びつけて、これを統制のための会計



として位置づけたので、経営管理の実践のプロセスに即さなかった。そこで理論的体系は、実務家の感覚と合致し難いという憾があったのである。

こうして管理会計の理論的体系批判から生れた先生の実践的体系は、まず長期計画計算と業績管理会計とに大別され、後者はさらに利益管理論と原価管理論に区分される。そして原価管理論の実践的体系は、生産形態別体系（受注個別生産企業における原価管理と市場大量生産企業における原価管理）を頂点として、管理対象別体系（製造原価の管理、販売費および一般管理費の管理）↓管理用具別体系（実際原価による原価管理、見積原価および標準原価による原価管理、予算による原価管理）↓経営管理者層別の体系の順で、その構想が練られている。「わしはね、これから原価管理の本を書き、利益管理の本を書き、それから長期計画の本を書く。それがすんだら、理論的体系と実践的体系とを総合した管理会計論を著わし、そうして静かにこの世を去っていききたい。」

——このように筆者に語った松本先生の眼には、若々しい青年の覇気と、貪欲なまでの学者の野心が光っていた。

## 十一 結 び

以上われわれは、恩師の若き時代から最近にいたるまでの研究業績を跡づけてきた。今読み返してみると、まことに浅才の悲しき、先生の業績を正しく理解できず、その意義の万分の一も伝えていない気がする。ことに紙幅の関係で、予算管理や営業費計算の領域における先生の研究業績には、まったくふれることができなかった。

先生は、まことに誠実と努力の人である。その人柄のためであろうか、先生は多くの良き師、先輩、同僚に恵まれてきた。とりわけ井浦仙太郎先生をはじめ、高瀬荘太郎、太田哲三、中西寅雄らの諸先生から受けた学恩には、先生は深く感謝しておられる。先生のセミナーにおいてその教えを受けた者は、二百七十余名の多きに達した。私共門下生一同、かかる良き師をえた喜びをかみしめながら、恩師の今後における御研究の一層の御発展と御健康とをお祈りして筆をおくことにしたい。

付記 この小論は、「現代会計学の基礎理論」（同文館）中

に収録された「松本雅男先生の研究業績」に加筆したものである。同出版社の御好意に感謝したい。

（一橋大学助教授）