

滋賀大学における会計学(1)

——彦根高商時代の会計学——

両 頭 正 明

I まえがき

「彦根論叢」第300号発刊を記念して、ここに滋賀大学における会計学の変遷を振り返ってみようとするものである。それにつけても、筆者にはずっしりと諸先学の偉大な業績の重みが押し掛かってきて、到底その任に堪えないと思われるが、小稿をしたためてその任務の一端を果たしたいと思う。

「彦根論叢」が創刊されたのは、第2次世界大戦終結後、4年経過した昭和24年12月のことである。新制大学としての滋賀大学が設置発足した年である。その1年前の昭和23年12月に「彦根経専論叢」第1号が出版されている。さらに、歴史を遡れば、彦根高等商業学校設置（大正11年）後の、大正15年3月に「彦根高商論叢」第1号（創刊時は「パンフレット」と称され、昭和2年7月の第3号から「彦根高商論叢」と改称された。）が発刊された。そして、昭和18年11月の第34号まで続いたが、戦時下時局急を告げ休刊となった。

滋賀大学における会計学を論じる場合、やはり、まず前身の彦根高商時代の偉大な業績に触れない訳にはいかないと思われる。そこで、小稿では、彦根高商時代における会計学を取り上げることにする。滋賀大学における会計学については次稿において論じることにしたい。

II 草創期における会計学

彦根高商における会計学担当教官を、赴任順（括弧内は在任期間）にあげると、西垣直記教授（大正12. 3. - 昭和5. 3.）、神原克次助教授（大正12.

3. - 15. 5.), 原田博治教授 (大正14. 4. - 昭和19. 3.), 小野 映助教授 (昭和3. 10. - 9. 6.), 松本雅男教授 (昭和6. 3. - 16. 4.), 山下勝治教授 (昭和9. 4. - 19. 4.), 名西儀一教授 (昭和16. 5. - 19. 3.) が在任された。また, これらの彦根高商時代の諸教授の門下生には, 後に会計学で名を成した馬場克三教授 (大正15年卒), 谷端 長教授 (昭和16年卒), 山榊忠恕教授 (昭和17年卒), 小倉榮一郎教授 (昭和18年卒), 清水哲雄教授 (昭和24年卒) がおられる。

西垣教授は簿記の担当で, 簿記会計の教育で著名な方であり, 「彦根高商論叢」に「決算を中心として簿記会計学上の二, 三の問題」(第1号, 大正15年3月) 他10編の論文を掲載されている。その後, 昭和高商へ転任された。神原助教授は簿記と倉庫論を担当された。原田教授はご専門は工業経営論と取引所論であるが工業簿記も担当された。退官後一時, 実業界におられたが, 昭和25年4月に広島市立工業専門学校 (現在の広島大学工学部) の教授となられた。また, 修道短期大学学長も務められた。小野助教授は簿記の担当で, 昭和6年11月から2年間アメリカ合衆国へ在外研究で出張された。「彦根高商論叢」第10号, 昭和6年12月9日に「映画の製作と其の原価会計」という論文を残され, 昭和9年に明治大学へ転任された。松本教授と山下教授についてはすぐ後で論じることにする。名西教授は「彦根高商論叢」第33号, 昭和18年7月の「損益計算書と経済性計算表」と他一編の論文を発表され, 山口高商へ転出された。¹⁾

さて, 彦根高商時代における会計学を論じる場合, 上記の草創期における諸教授のご業績は貴重なものであることはいうまでもないが, 松本教授と山下教授のご業績は特に偉大なもので, わが国の会計学界に及ぼした影響は大きく計り知れないものがある。ここでは両教授の業績の全体について論じることには, 到底筆者の為し得る業ではないし, また, 小稿の範囲を超えるものである。そこで, 小稿では, 次に両教授の彦根高商時代の業績に限定して述べることとする。

1) 以上の記述については, 陵水会「陵水六十年史」昭和59年5月を参照した。

III 松本雅男教授の研究業績

松本教授は明治37年7月和歌山県伊都郡妙寺町に生まれ、和歌山市立和歌山商業学校、山口高等商業学校を経て、東京商科大学を昭和6年3月に卒業され、直ちに助教授として彦根高商に着任された。教授は金融論を専攻されていたが、彦根高商側の都合によって、簿記、原価計算、工業経営論の担当となった²⁾。同7年10月に教授に昇任された。同11年2月から13年2月までの2年間、ドイツ、および、イタリア、アメリカ合衆国に留学された。この間に、当時すでに、ケルン商科大学を退官していたシュマーレンバッハ (Schmalenbach,E.)教授に会われた時に、Rechnungswesen (会計学) と Verwaltungslehre (経営管理論) との結合 (今日の管理会計論) をという示唆を受けられたことが、松本教授の研究に決定的な影響を及ぼしたといわれている³⁾。その後展開された同教授の会計学は、このシュマーレンバッハの示唆にもとづいているものといえる。同教授の会計学研究は、二つの方向に分けることができる。その一つは、存在科学としての会計学であり、これは原価計算、とりわけ標準原価計算の発展的研究である。他の一つは、規範科学的・技術論的会計学であり、これは管理会計論の研究である。したがって、彦根高商時代の松本教授の業績は、原価計算論の分野と管理会計論の分野の研究に分けることができる。さらに、松本教授の原価計算論の研究は二つに区分できる。つまり、原価計算論の基礎的研究と統制価格論の問題である。原価計算論の基礎的研究として、「彦根高商論叢」に「原価計算の正確性」(第11号、昭和7年7月)以後10編の論文を掲載されている。なかでも、「信楽陶業の起原と製品の変遷」(第16号、昭和9年12月)他1編の実証研究は注目される。統制価格論については、留学より帰国後、10編の論文を「彦根高商論叢」に掲載されており、著書「統制価格論」森山書店、

2) この間の事情については、片野一郎先生・松本雅男先生還暦記念論文集刊行会編「現代会計学の基礎理論」同文館、昭和41年6月、412頁、および、「陵水六十年史」67頁—68頁参照。

3) 前掲、「現代会計学の基礎理論」413頁—416頁参照。

昭和13年3月を上梓された。本書は、戦時下経済における価格統制を論じたものであり、ドイツにおける第一次大戦中、戦後、および、ナチス統治下の価格統制の展開とアメリカにおける第一次大戦時代、および、戦後の価格統制を論じている。また、統制価格の決定、そのための資料整備および統制価格の監督について述べている。さらに、現実原価を排して責任原価を推奨し、価格下限を論じ、原価調査の重要性を指摘し、原価計算制度の統一を詳説している貴重な文献である。

松本教授の管理会計論の研究は、「本邦銀行成果経営生活標準の研究(一)・(二) —大小銀行階級別—」「彦根高商論叢」(第9号・第10号、昭和6年7月・12月)、「経営比較の意義」「商工研究」(第四輯、昭和15年2月、彦根高商商工研究会)、および、「経営比較の意義と体系」「彦根高商論叢」(第28号、昭和15年12月)の3編がある。これらの研究はアメリカおよびドイツにおける経営分析の手法を研究し、それを駆使したものである。この研究はさらに継続され、第二次大戦後に出版された「企業比較論—企業能率測定の理論と実務—」(千倉書房、昭和23年6月)として結実した。本書は極めて体系的で精緻な経営分析の書であり、今日においてもなおも光彩を放っているものである。後年、教授はその著「標準原価計算論—その本質と発展—」国元書房、昭和36年7月(学位論文)により、日本会計研究学会上野・太田賞を受賞された。松本教授は昭和16年4月に母校の東京商科大学へ転任された。なお、昭和54年6月7日から9日まで、滋賀大学経済学部において開催された、日本会計研究学会第38回全国大会において、松本教授は「管理会計の新動向」と題する公開講演をされた。ドイツ留学の際に管理会計についてシュマーレンバッハに啓発を受けたことやそれが生涯の研究テーマになったことを話された。なお、この公開講演では、彦根高商第1回卒業の馬場克三教授(九州大学)も「中国簿記増減記帳法の復記性について」と題する講演をされた。

IV 山下勝治教授の研究業績

山下教授は明治39年5月岡山県笠岡市に生まれ、笠岡商業学校、大分高等商

業学校を卒業後、豊橋市立商業学校教諭を2年間された。その後、神戸商業大学を卒業後、その研究科を昭和9年3月に修了され、同年4月に彦根高等商業学校に講師として着任された。同11年1月に教授に任ぜられた。山下教授は彦根への着任早々に、名訳「シュミット有機観対照表学説」同文館、昭和9年11月を出版された。大学および研究科時代に時間をかけて丹念に訳出されたもので、現在も多くの研究者によって愛読されている名著である。同教授は20編を超える論文を「彦根高商論叢」に掲載されている。そこで、ここでは、彦根高商在職中に出版された著書(4冊)を通じて、偉大な山下教授の彦根高商時代における研究業績を述べることにする。

(1)「ドイツ会計学理論」巖松堂書店、昭和13年10月 本書は、ドイツに生成・発展した貸借対照表の静的観・動的観、および、有機的観の理論についての諸学説を比較・総合してあるべき貸借対照表理論を構成しようとするものである。諸学説を存在論的理論と規範的理論(目的論的理論)に分類・総合する。静的観の背後に財産計算が、動的観の背後に損益計算が横たわっており、共に存在する貸借対照表を解釈するものである点において存在論的理論と分類される。有機的観は財産計算はいかにあるべきかという目的論的・規範的理論と分類される。貸借対照表静的観を、さらに、財産計算説(シェアー)、財産資本計算説(ニックリッシュ、オスバール、ザイシャープ)、資本調達運用説(ゲルストナー)、資本計算説(ル・クートル、ライシュ=クライビヒ)の四見解に区分される。動的観はシュマーレンバッハとワルプに分類される。規範的理論としてコヴェロ評価論とシュミット有機的観をあげられている。また、初期貸借対照表評価論についても、客観的売却価値説、主観的使用価値説、主観的営業価値説、評価規定拘束力否定説に分類し批判されている。本書は、ドイツにおける貸借対照表論—会計学を、わが国において初めて体系的に研究された理論書である。

(2)「戦時利潤統制」千倉書房、昭和14年5月 本書は、戦時経済下の企業における戦時超過利潤の本質・公正妥当な限度、および、その統制の諸問題を考察したものである。欧州大戦中、ならびに、その後に展開された欧米の軍需工

業の利潤統制を検討し、戦時利潤発生の必然性、公正利潤の限界、さらに、戦時利潤統制の具体的方法の研究を課題とされている。戦時利潤統制理論、戦時利潤統制形態論、および、補論の三編からなっている。

(3)「会計理論の新構想」巖松堂書店、昭和15年10月 本書は、前著の「ドイツ会計学理論」における研究方法を基礎にして、さらに、抱いておられた構想をその内容に盛り具体化された優れた著作である。総説、成果計算論、財産計算論の三編からなる。総説においては、まず、会計学（会計理論）の研究対象は企業資本の計算的把握による確定であり、その計算内容は期間的成果計算と期末財産計算の二領域にわたるとされる。会計学は、それが統一的関係対象をもつ財務計算であるとし、本書の研究を純理論の立場からなされようとしている。これまでの会計学説を規制的会計学説と秩序的会計学説に分けて考察している。規制的会計学は英米の実践的会計学、および、シュミットに代表される目的論的・規範的会計学であり、秩序的会計学はシュマーレンバッハによって代表される存在論的理論である。これらの学説を吟味・批判し、山下教授の立脚される理解的会計学の構成を説かれる。会計現象は会計に携わる人の目的行為に導かれたものであるから、会計現象は会計の経済的目的に対していかなる意味関連をもつものであるかを理解しようとする認識方法をとることが、計算技術的制約を受けたこれらの会計現象を根本的かつ全的に理解しうることになる、とされる。教授は、会計目的観を導き出す方法の手がかりは従来から存在する貸借対照表理論に求めうるとして、ドイツの諸理論を財産計算説、成果計算説、財産および成果計算説に分けて検討し、自己の結論として、企業会計の経済的任務は投下自己資本の計算にあり、会計の目的は企業における自己資本の計算的管理、いいかえれば、投下自己資本の維持にある、とされる。そして、成果計算・財産計算は共に自己資本の計算的管理というより高次の目的に総合される関係にある、とされる。次に、第二編・成果計算論は、理解的会計理論の具体的内容をなす部分であり、企業成果計算の本質を期間的成果計算であるとし、企業資本全体の維持回収計算であり、自己資本の成果計算であると特質づけられる。第三編・財産計算論では、財産とは資本の具体化した形態であっ

て、期間的損費とならないで次期へ繰越されるもの、と意義づけられる。そして、財産計算は一定時点における財産の価値（物としての価値）を計算確定しようとするものではなくて、一定時点における企業資本循環の横断面を示し、企業資本の機能形態を把握するものである、と考えられている。企業会計の中核課題が資本確定計算にあるところから、企業資本の増減を確定する成果計算が強く前面に現われるとして、期間的成果計算の優位性を認められる。したがって、財産計算は企業資本計算の従属計算であり、内容的には名目的価値計算に過ぎないものとなり、また、計算技術的便宜上から、真の企業資本ではなくて、未収利息・未経過保険料のような簿記上の財産項目を含んだ擬制企業資本の定期的・計算的把握という特質をもつ根拠が明らかにされている。

本書における「会計理論の新構想」は、山下教授の後の「会計学の一般理論」千倉書房、昭和30年4月、「会計学一般理論」千倉書房、昭和34年4月、「会計学一般理論—決定版—」千倉書房、昭和43年4月へと基本的には受け継がれているものといえる。

(4)「原価価格計算」千倉書房、昭和17年8月 本書は、戦時統制経済下における適正価格形成に関する研究書である。官需品を中心として、日・独にみられる原価価格（Selbstkostenpreis）計算に関する計算規定を中心として、価格形成の原理としての原価価格計算の具体的内容の比較研究を行っている。前編・価格統制計理の発展、本編・原価価格計算、結編・原価価格計算と強制監査、および、補編からなる。前編では、まず、自由経済における企業会計が統制経済においてどのように変化するかを論じ、次に、価格統制手段としての計理統制の発展を日・独について論じている。本編では、まず、原価価格の構成・性格、および、原価価格計算の課題・限界が論じられ、原価価格を構成する原価概念と利潤概念、原価価格のもつ社会的意義、すなわち、経営生産力の持続的維持、経営収益配分の規制作用が述べられている。原価価格の構成部分である原価部分については、原価構成と原価計算方法に分けて論述されている。特に、わが国の「製造工業原価計算要綱」とドイツの「給付原価基準価格算定要綱」(L S Ö)、「原価計算総則」(AGK)との比較研究がなされている。原価

価格のいま一つの構成部分である利潤部分については、附加利潤についてその構成要素を日・独両国の規定を比較研究し、経営必要資本に対する利子、企業家危険、業績報酬、収益に対する課税について論述されている。結編では、価格に関する強制監査(強制価格監査)の発展が述べられている。補編は、1. わが国における軍需調弁品原価価格計算規定 2. わが国における統一財務諸準則の発展とその意義 3. 原価価格計算規定からなっている。

以上、わが国の会計学界の最高峰を形成された一人である山下教授の彦根高商時代の業績をその著書4冊について紹介した。「山下会计学」の基礎理論は彦根高商時代に形成されたものといえる。その特徴は、教授の会计学には透徹した論理が一貫して横たわっており、企業会計における諸現象を常に利潤計算という統一的観点から一元的に解明されている、ところにあるといえる。⁴⁾なお、教授は「会计学講義」(彦根高商)という講義資料を昭和14年10月に著わされているが、入手できなかった。後年、教授はその著「損益計算論—損益計算制度の発展—」泉文堂、昭和25年10月(学位論文)によって、日本会計研究学会上野・太田賞を受賞されている。昭和19年4月に母校の神戸商業大学へ転任された。

V 彦根高商卒業生の会计学

彦根高商の卒業生のうち、会计学の道に入り研究者になられたのは、馬場克三教授、谷端長教授、山榭忠恕教授、小倉榮一郎教授、清水哲雄教授の5名である。ここでは、馬場教授、谷端教授、山榭教授の研究業績を取り上げる。小倉教授と清水教授の研究業績については、母校滋賀大学において在職し活躍されたので、次稿の「滋賀大学における会计学(2)」において述べることにする。

馬場克三教授は、彦根市出身で、大正15年3月に彦根高商本科(第1回)を修了され、昭和6年3月に九州帝国大学法文学部経済科を卒業後、同大学に副手として残られた。昭和20年同大学教授に昇任された。昭和43年3月退官され、

4) 神戸大学会計学研究室編「利潤会計と計画会計」(山下勝治先生還暦記念論文集)千倉書房、昭和42年12月、2頁、参照。

その後、西南学院大学、広島修道大学に勤務された。教授の専攻は経営学、会計学、保険学と広範囲にわたっている。会計学の名著は「減価償却論」千倉書房、昭和26年4月（学位論文、日本会計研究学会上野・太田賞受賞）である。本書は、私経済的な諸々の概念と社会経済的な基礎理論との連絡を、具体的な問題に關説しつつ、明らかにするということが問題であり、このような関連の追及を目的として、減価償却の分析を試みられたものである。個別資本説にもとづく減価償却問題の優れた研究書である。

谷端 長教授は、和歌山県古座町出身で、昭和16年3月に彦根高商本科（第16回）を修了され、昭和18年9月東京商科大学を卒業後、一時実業界におられ、昭和26年4月に神戸大学経営学部の助手となられた。昭和39年同大学教授に昇任された。昭和59年4月退官され、その後、大阪商業大学に勤務された。彦根高商時代、谷端教授は経済哲学に関心をもたれていた。文芸部に所属され、「彦根高商学報第104号」（昭和15年2月3日、文芸部・谷端教授編）に「遙かなる友T君へ—経済学のために—」とその回答に対する反論を「同学報第105号」（昭和15年3月7日）に展開されている。この論文が山下勝治教授の目に止まり、谷端教授が東京商科大学へ進学される契機となった。そして、後に、山下教授が谷端教授を神戸大学経営学部会計学第1講座へ迎え入れることになったのである。教授の⁵⁾名著は「動的会計論の構造」森山書店、昭和33年3月、および、「動的会計論」森山書店、昭和40年10月である。「動的会計論の構造」により昭和34年度日本会計研究学会上野・太田賞を受賞され、「ディナミッシュ・ピランツ研究」により昭和37年2月に学位を受けられた。教授の研究は、シュマーレンバッハを始めとするディナミッシュ・ピランツの会計構造の発展について、その基本構造と基本原理を徹底的に解明されたものである。

山榊忠恕教授は、昭和17年9月に彦根高商本科（第18回）を修了され、昭和20年10月神戸経済大学を卒業後、同大学研究員・講師を務められた。その後、松山商科大学・神戸商科大学を経て、昭和32年より慶應義塾大学に勤務された。

5) 福島孝夫教授稿「谷端 長先生一人と学問—」国民経済雑誌、第150巻・第4号、谷端長博士記念号、昭和59年10月、123頁—124頁参照。

主著に「アメリカ財務会計」中央経済社，昭和30年3月，「監査制度の展開」有斐閣，昭和36年（学位論文），「近代会計理論」国元書房，昭和38年1月（昭和39年度日本会計研究学会太田賞受賞，昭和38年度から上野・太田賞が太田賞に変わった。），「近代監査論」千倉書房，昭和46年等がある。教授の研究は，会計制度や会計理論の原理を論理的に徹底して追求されたものである，といえる。

参 考 文 献

- ・滋賀大学史編集委員会「滋賀大学史」平成1年3月。
- ・陵水会「陵水六十年史」昭和59年5月。
- ・陵水会「陵水七十年略年表」平成5年11月。
- ・佐藤孝一著「会計年表」中央経済社，昭和44年5月。
- ・青木茂男編「日本会計発達史—わが国会計学の生成と展望—」同友館，昭和51年4月。
- ・日本会計研究学会編「近代会計百年—その歩みと文献目録—」日本会計研究学会，昭和53年11月。
- ・染谷恭次郎編「会計学文献目録—明治・大正・昭和前期—」中央経済社，昭和56年9月。
- ・日本会計研究学会編「日本会計研究学会50年史」日本会計研究学会，昭和62年5月。
- ・黒澤 清著「日本会計制度発展史」財経詳報社，平成2年10月。
- ・山下勝治先生追悼記念事業会編「追憶 山下勝治先生を偲ぶ」天理時報社，昭和46年12月。