

敷田禮二先生の人と学問

大橋 英五

敷田禮二先生は、1992年3月に立教大学をご定年になられました。先生は立教大学をご卒業されたのち、40年にわたって立教大学において研究・教育に携わってこられました。立教大学経済学研究会は本誌を敷田先生の記念号として発行することになりました。今後の私たちの研究のためにもこの機会に敷田先生の研究を中心にその足跡をふりかえって、私なりにまとめさせていただくことにしました。

敷田先生の研究は、時間的な経過にほぼ即して次の4つの課題に大きく区分することができる。

- I 工業会計制度発展史の研究
- II 戦後日米の管理会計批判
- III 経営計画とコンピュータ・システムの研究
- IV 原価計算論の研究——原価公開の理論的位置づけ——

以上の敷田先生の主要な研究は、後に詳しく分析するように、一貫した姿勢・方法によってつらぬかれている。この4つのテーマごとに検討することにして。なお、以下においては敬称を略させていた。また引用の論文については巻末の論文番号によって表示する。

I 工業会計制度発展史の研究

敷田は、学生時代の徴兵を経て1950年に立教大学経済学部経済学科を卒業の後、経済学部研究生、大学院博士課程を経て、1952年に立教大学に就任した。立教大学では鍋島達の指導のもとで研究生生活をスタートした。鍋島は学問、思想、世界観において敷田と異なる立場にもかかわらず、学問の自由を許され、温かく見守られたという。敷田は戦後1950年代に結成された批判会計学研究者の自主的、民主的な研究団体である関東会計研究会に参加し、科学的な会計学の研究を進めた。こうした環境のなかで、敷田の研究は、16世紀オランダの印刷業マニュファクチュアであるプランタンの分析(論文1)につづいて、アメリカ植民地時代以降から今世紀初頭の第1次世界大戦の始まる十数年間を対象としたアメリカ工業会計制度の歴史的分析に始まる(論文2, 3, 5)。ここでは第一次大戦以前において、損益計算制度と原価計算制度との有機的・勘定的結合(インテグレーション)形態をもって確立した工業会計制度が、そのときすでに、原価計算思考という営経管理的側面を強めつつあり、インテグレーションの成立過程は同時に工業会計制度の自己分解への過程でもあったこと。そして、1920年代においてこの傾向は一層ははっきりとし、予定計算は標準計算にまで発展しつつあったことを明らかにする。その後の研究は工業会計制度の発展史から、予算の問題へ移行し、1920年代のアメリカの予算統制制度の実態を分析する。予算統制制度が生成期においてすでに必要な利益を獲得することを使命とし、この制度はたんなる経費の節減とか販売の予測だけから出発したのではなく、独占によって、実現すべき利益をとりだす「魔法の袋」であり「伸縮自在の袋」という本来的性格を

もっており独占に奉仕する以外のなにものでもなかった。このような基本的性格は、損益分岐図表の利用との結合過程において、もっとも典型的にあらわれていたことを論証した。

予算統制制度の研究から、さらに経営計画論の展開としてヘンリー・ヘス(Henry Hess)の損益分岐点論の分析を進める。予算統制制度の生成史と密接にかかわった第1次世界大戦前の事情についての能率増進運動から科学的管理への過程での、経営技術の主要な推進役をつとめた技術者の主張をアメリカ機械技術者協会(ASME)の機関誌 Engineering Magazine を中心につぶさに分析する(資料1)。

敷田は、この分析によってヘスの技術的特徴をつぎのように要約する(資料1, 254ページ)。

技術的特徴の第一は、固定費の相対的圧迫と操業度の変化を考慮したうえで目標利益(率)を設定していること(今日の損益分岐点分析の原形)であり、さらに、この分析が予算統制制度(変動予算を含む)と初期的に結合していること、また、その結合関係のなかで「理想原価」による原価管理思考の存在したことである。第二は、利益に大きく影響する諸賃金支払形態の選択のさいに分岐点分析の技術を導入することによって、計画のうちに初期的労務管理問題をも含む広範さをもっていたことである。今日と当時とは具体的にはいろいろとちがった面をもっているとはいえ、資本主義の下での経営計画が、その強力な遂行を求めるとき労務管理の側面を抜きにしてはとうてい考えられないということを一般的に示している。第三は、価格を中心とする競争のなかで、固定設備の追加投資をいかに計画し、そのうえで目標利益がどのように設定されるかを考えていることである。このようにみえてくると、分権制を前提とした部門利益目標の設定を除けば、今日においてなお計画上の主要なポイントとされているものがヘスによってほぼ捉えられていることが理解される。

以上のようなヘスの「明確な基準や積極的な目標」利益を設定している利益計画は、独占体によって抑圧される中小の機能資本家の立場から展開されたものであるが、これが、1920年代において独占の経営計画として発展していくことになる。

ところで国弘員人その他の学者の通説では、損益分岐点分析の創始者をC. E. ノイッペルとして(『入門経営分析』世界書院, 1969年, 274ページ), 1920年にはじめて論文のかたちで発表されるとしていた。敷田は前世紀末から1910年代にかけての資料をつぶさに分析することによって、H・ヘスによって損益分岐点分析が、始めて展開されるとともに、それが、その後の独占によって実施される経営計画の基本的内容をそなえていたことを明らかにした。

また敷田は、S. P. ガーナーの『原価計算の発展』(共訳, 一粒社, 1958年, S. Paul Garner, "Evolution of Cost Accounting to 1925", University of Alabama Press, 1954)の翻訳に携わった。会計の史的研究に必要な原資料・関係文献はきわめて稀少でその分析が困難な状況にあるが、ガーナーが対象とした330余種の文献の紹介は、その後の原価計算史研究にとって重要な役割をはたし、今日なお、基礎的な資料的価値を持っている。

敷田の予算統制, 利益計画の歴史的な発展過程の分析は、一般に1920年以降の問題として展

開される独占の目標利益、労務管理、独占価格の問題が、すでに第一次世界大戦前において具体的、現実的に生起していることを明らかにし、その資本主義的性格を解明した。この分析は、会計はその生成の当初より技術的な側面とともに、資本蓄積のために存在していることを明らかにした。

Ⅱ 後戦日米の管理会計批判

敷田は、1969年に『管理会計批判——戦後日米資本主義史と蓄積手段——』（日本評論社）を著わした。本書は、数年間にわたって発表した論文を中心に序説での方法論を加えて410ページにわたる大著である。予算統制、経営計画についての歴史的分析によって確立された方法論にもとづき日米の戦後の管理会計の性格が明らかにされる。ここでは敷田の師であり、また戦前、戦後を通して、わが国の予算統制、原価計算制度の確立に中心的な役割をはたしてきた鍋島達またその師である中西寅雄の諸説に対しても科学的で率直な批判が展開され、そこには学門、思想、世界観、立場が異なるとはいえ、それを認め合うことのできる学問に携わる者としてのすがすがしさが感じられる。

『管理会計批判』では、敷田の管理会計研究についての方法論が序説で展開され、本論ではその幅題「戦後日米資本主義史と蓄積手段」が示すように、日米資本主義を対比させながら資本蓄積機能を果す管理会計の発展過程を論じている。序説の方法論では次のように主張する。「管理会計を計算技術としてのみ、または管理の対象を労働一般としてのみ、考えるばあいには、いいかえれば、これが資本制生産のもとで利用されるという現実を無視するならば、とうてい科学的な研究成果、したがってまた具体的現実を説明できる成果はえられない」、また「資本制生産のもとでの管理会計さらにひろく会計一般は、剰余価値の生産ならびに実現とその歪曲された公表とを役割としている。この役割ないし任務が、資本制的経済法則の貫くなかで、どのような諸現象の相互連関性においてあらわれるかを、とくに管理会計現象を中心的対象として批判的に研究する。」(1ページ)ところで「管理会計現象だけに研究の対象を限定しては窮極目的(本質的なもの)にたつすることはできない。なぜならば、これらの対象は、そのときどきの歴史、経済を反映した政治、法制、思想などとの相互規制関係において、全体像として現象化してくるからである。」(2ページ)そして「より具体的には、この経済が要請する政治、国家権力(国家独占資本主義)との関係において分析する必要があり、こうした経済、歴史から生まれる思想をも無視することはできない」、とくに「思想、とりわけ階級社会を観念的に否定し労資協調を主張する思想も、国家権力同様に、管理会計現象を強くささえており、そうした意味で、『管理会計批判』であると同時に『管理会計論批判』となることをこころがけている。」(2ページ)

こうした分析方法は、「管理会計現象としての費用、価格、利益、資本ならびに操業度をもって単純かつ一般的な計算、管理上の範疇としてのみ考えることはできない。だから、さしあ

たり本質的な剰余価値生産への問題集約化、抽象化を念頭におきながら、利潤率、労働生産性、労働の強度、労働日そして賃金、労働諸条件（労働者の状態をふくむ）の分析が媒介されねばならない。そのうえで、これらの媒介項に反発したり制約されたりする労働者の意識、思想がもたらす運動にまでおよぼざるをえない。さらに、この労使間の矛盾ならびに資本間の競争（矛盾）をも考慮するならば、さきの独占や国家権力や思想にくわえて、帝国主義的支配と戦争も、そして国内での中小企業支配も重要な研究上の媒介となる。このようにして、いわば管理会計現象を経済学の視点にひきつけて考察することになる」（3ページ）。「従来の管理会計論のおおくが、唯物論とは異なって、一般的な超歴史的な（歴史的事実の整理はあっても、史的唯物論による法則的認識にいたっていない）管理会計現象を観念的に指定し、そこに問題を限定しているがゆえに、むなしい技術論に終始し、現実の鮮明な説明を不可能とするどころか、客観的には事柄の本質をかくしてしまっているのである」（4ページ）。数田はここで、管理会計の研究において、それが現実にはたしている役割の分析を強調し、とくに「合理化」現象についての分析の重要性を指摘している。

つづいて1部、2部では戦後のアメリカ、日本の分析に進む。ところでこの書物ではその中心が第2部の第2次世界大戦後のわが国管理会計の分析におかれていると考えられるが、そのためには、まず第1部で戦後の日本政治、経済、文化また分析の直接的な対象である管理会計を規定してきたアメリカの管理会計の状況が分析される。第1部では、アメリカ独占企業の具体的な分析を通して、経営計画の基本的な内容である損益分岐点分析、また基礎的な概念としての目標利益の性格が分析される。こうした手法を通してアメリカ独占企業が剰余価値率の上昇を実現する過程を原価管理、独占価格の検討によって明らかにする。また管理会計の実態を分析することによって、これが人間関係の心理的な技術（投資不要の合理化）と結合して、労働を管理統制し、剰余価値生産の増大に機能していることが分析される。さらに、管理会計は1957～8年（昭和32～3年）恐慌と国際資本間の矛盾（アメリカのEECにたいする）のもとでの利潤率の低下傾向を背景とし、新しい管理会計問題へと進む。この管理会計は、「行動科学」の発想を基底とした目標管理体制ないし能力主義人事管理として、こんにち顕在的「合理化」手段として展開している。

以上のアメリカ資本主義での管理会計の形成過程とその実態の分析に立って、わが国への導入と実態が第2部で分析される。まず戦後の管理会計の再編成の過程と実態が原価計算基準、予算統制制度について分析される。さらに高度成長過程での中小企業「近代化」政策と対応した中小企業統一原価計算制度の普及運動の分析が多面的に展開される。この運動はコンピュータ導入による経営計算センターやIE、ZO、VAなどの合理化手法の導入によって、わが国中小企業の近代化が、その再編成と切すてによる中小企業の犠牲によって実現される過程が分析される。中小企業での管理会計が、独占の経営計画の計算的形式と内容において構造的に結合され、独占と中小企業、国家が総体として、さらに国際的（アジア的な規模で）な広がり

展開されていることを明らかにする。とくに中小企業の統一原価計算制度の分析は、『立教経済学研究』誌上に1年半あまりにわたり4回にわたって掲載されたもので、本書でも全体のほぼ30%に近い内容となっている。ここでの中小企業の管理会計についての国際的な規模さらに国家、独占企業との総体のなかでの分析視角は、敷田が後に展開するコンピュータ・システムの分析視角へと発展して行くことになる。

つづいて、高度成長期の独占の経営計画が分析され、それが国民経済計画やそれに規制された地域開発計画、地方自治体計画、国家独占企業の長期計画などの内容を前提として存立していることを明らかにする。また独占の管理会計をささえる経営理念、経営哲学の批判、資本利益率、損益分岐点分析による日本経済分析、軍需独占の不働費回収の分析が展開される。

さらに、1960年代後半の新しい管理会計現象がとり上げられ、東芝などの電機産業部門について分析が進められる。不変資本充用上の節約（固定費の節約）の限界突破（利潤率の低下阻止）が目標管理体制あるいは少数精鋭主義、能力主義の人事管理ともよばれる目標独占利潤を実現するための装い新たな経営計画が展開される。ここでは、固定費を節約（間接労働者数を減少）し、同時にコンピュータリゼーション（それを条件として、経営情報システム=MIS、会計情報システム=AISを展開）なる固定資本投下によって少数間接労働者の増加作業量がある程度こなすが、他方で、その補完しえない間接作業量は、直接、間接双方の労働者に同時に（「共同目標」による）目標管理体制を適用（固定資本不要）することによって消化させていく。しかし、いったん消化しても、この管理体制自体は両方の労働者をして「自主的」に同一時間内の作業量を増大させて、総じて、まさに絶対的剰余価値生産の増大が前面にでた利潤率引き上げのための新たな「合理化」方式へと転換がなされている。ここでの分析は新しい管理会計現象を剰余価値率の問題に論理を集約し、本書での結論的部分となっている。そして最後に財務諸表の簡素化、統一化の問題にふれ、会計ファシズムの危険を指摘している。

以上の日米の管理会計についての分析は、序説で明らかにした分析方法によって一貫して展開されている。この管理会計批判については、すでに出版当時、下記のような書評、紹介がなされている。

太田 譲 『経済評論』1969年11月号。

神吉貞一 『経理実務』1969年11月号。

T・Y 『経済』1969年12月号。

近藤禎夫 『駒大経営研究』1970年1月（第1巻第3号）。

野村秀和 『立教経済学研究』1970年8月（第24巻第2号）。

なかでも批判会計学の視点からの書評にとどまらず実務家からの批評がなされている。東北振興化学経理部長である神吉は技術論からの展開の不足を指摘されながら、「『会計ファシズム』は時に私ども実務家も心得なければならぬこととも思われる」と立場を越えて、本書の現状の分析を評価している。さらに批判会計学の立場からも、「わが国の批判的会計学の歴史に、

いっそうの発達をもたらすであろう画期的な労作」(『経済』1969年12月号)として評価されている。こうしたなかで、野村秀和は、敷田の序説での方法論について、「方法論上の問題提起を、教授は、この書物全体をつうじての研究実践でもって、具体的に提出されたのであって、批判会計学や経営学での方法論争に対し、抽象的なかたちではなく、具体的でしかも理論的に応えられ、その水準をまた一段と高められたのである」(「書評敷田禮二著『管理会計批判—戦後日米資本主義史と蓄積手段—』『立教経済学研究』第24巻第2号, 258 ページ)と、高く評価しながら、次のような問題を提起している。今後の研究の発展のためにこの点について指摘しておこう。野村は、「われわれの研究対象は主として企業に関する具体的現象である。この点が経済学一般とは、その主たる対象のちがいとみられるものであろう。(改行)従来までの研究成果は、どちらかといえば、企業というものに関連する現象を扱いながら、具体的現象としての企業をとらえる点で弱い面があり、企業を個別資本と同次元ないし同義のように扱うことが多かった」(前掲論文257ページ)。例えば「個別資本と個別企業とを、あるばあいには区別し、他のばあいには、たとえば東芝という個別資本」(本書, 378ページ)というように、区別せずに使うこともある。…中略…しかし、具体的現象を対象とする限りにおける『企業』は、あきらかに、個別資本とは次元のちがう概念であろう。(改行)したがって、この点についてだけいえば、現実の資本蓄積の実態は、個別資本すなわち現在の独占段階では個別独占体ごとに展開されており、それはかかる個別独占体(旧財閥的家族的色彩から脱却して、重化学工業の集積を基盤としながら金融的に結合した新しい企業集団)が、人為的、法律的な分割単位としての企業を媒介として、法的(形式的)な権利・義務を企業に認めながら、その形式を最大限に生かして、個別独占体全体としての資本蓄積を効果的にすすめているのである。その意味で、企業はかかる資本蓄積運動を担っている法的(形式的)単位といえよう」(前掲論文, 258ページ)。

そしてまた、「われわれが、企業現象の分析をおこなうばあい、企業の法的形式によって生ずるさまざまな事態を、資本自身が自らの支配強化や『合理化』や競争のばあいに、意識的に使いわけている点にとくに注意していく必要があると思われる。(改行)本書での分析においては、その分析が現実の現象に科学的に密着していればしているほど、今述べた点は、事実上、克服されているのであるが、にもかかわらず、こうした視点が、具体的現象の経済的分析の方法論として意識的に展開されるならば法則にもとづく現象の分析が、より具体化されるのではないと思われるのである」(前掲論文, 260ページ)。

企業の具体的な管理会計現象を経済、政治、法制、思想などとの関係で分析する。すなわち管理会計現象を経済学の視点にひきつけて分析しようとする敷田の分析視角においては、研究の対象としての企業と、経済学上の個別資本は、野村も指摘するように分析が現実の現象に科学的に密着すればするほど個別資本の解明へと進むことになる。企業と個別資本の論理的な整理は、敷田の分析では「事実上、克服された」課題であるとしても、野村が指摘するように、

その整理は今後に残された課題であろう。

『管理会計批判』での分析は、すでに多くの人々によって評価されているようにわが国の批判会計学の発展にとって歴史的な業績となっている。この分析は、批判会計学にとっての蓄積であるとともに、敷田の研究にとってのその後の研究の基礎となった。敷田は、ここでの分析を基礎にさらにとくに日本での現実の社会での経営計画、原価計算の問題にその研究を進めることになる。

Ⅲ 経営計画とコンピュータ・システムの研究

わが国の主要な産業部門では、1960年代後半に入ると、コンピュータ・オンライン・システムの本格的な導入を開始した。敷田は、こうした状況にあって、オンライン・システムのもとの経営計画の新たな展開について積極的に分析を進めた。新日鉄、日本通運、国鉄などの主要企業の経営計画とオンライン・システムの分析を1970年から1973年にかけて精力的に進めた（論文17, 18, 22, 24, 25）。さらに、健康上の都合で一時期、研究の中断をやむなくされたが、1988年に新ためて、コンピュータ・システムの基礎的問題についての理論的整理を行なった（論文34）。具体的な企業の経営計画とコンピュータ・オンライン・システムの分析によってその性格を次のように解明している。「システム化は、一つには労働と労働の結合度ないし同期・同調度（労働の社会化）を極度に強め、二つにはその同期・同調的な労働過程の速度をはやめていることである。そして、三つめには、労働の社会化の範囲を、単一企業の枠を破ってまで広め、また国境をこえるまでに拡大していること（多国籍企業のシステム管理）である。（改行）そして、このようなシステム化は、労働の社会化によって労働の生産性および資本回転率をたかめ、従って相対的剰余価値の生産を増大しながら、剰余価値率をたかめている。このような事態は、現象面では利潤率の上昇となってあらわれ、企業目的に適合しているのである」（論文34, 246ページ）。

利潤率を引上げるシステム化は、主要独占企業のオンライン化を中心内容として1965年頃を起点として展開され始め、1970年代にはハードの導入からオンライン網の範囲拡大に重点移行したという。そこでは1965年の不況にあって、従来の生産過程での「合理化」の限界を突破し、さらにそれを徹底させるには、首切りと目標管理体制にくわえて、このシステム化以外にありえなかった。そして、このような輸出・産業部門での「合理化」を別面から促進したのが、資金・流通部門のシステム化であった。システム化の先駆的部門が、一つにはささの鉄鋼・自動車・電機などの輸出部門にあると同時に、二つには銀行・生保・損保・証券などの金融部門ならびに陸・海・空と商社などの運輸・流通部門にあり、この二つめの諸部門のシステム化が、資金・流通コストを引下げ、トータル・コストのリダクションにおおきく寄与したという（論文34, 254～255ページ）。

さらに、1965年頃を起点に大蔵省＝日銀＝都銀を中心とした全国的システムの形成が進めら

れた。このシステムは、証券部門のみならず、同じく事実上の金融機関である生保・損保の部門も、そして主要産業部門とも連動して、資金の流動・決済の把握と管理の全国ネットワークとなりはじめたという。

以上のような全社会的規模でのシステム化という高度情報化社会の進展が新しい生産（所有）関係の形成（生産手段の社会的所有による営業秘密の無意味化）を進めることを指摘する。もちろん、このための物質的基盤は生産の社会化にあり、この社会化の力点を労働にいたばあいの労働の社会化が重要である。すなわち、この道を歩む主体的・直接的契機は、労働の社会化から登場する賃労働の変革の意識と力量の増大にある。この意識と力量は、とうめんは「合理化」目的に適合するシステムへの抵抗運動としてあらわれ、展望としては、主要部門の生産手段の国有化を前提としたシステムづくりへとすすむであろう。このシステムづくりにおいて大事な点として賃労働・消費者などの生活向上を優先的目的とするシステム（いわゆる民主的規制を担う重要手段としての新しいシステム）の拡大を指摘する（論文34、245ページ）。

コンピュータ・オンライン・システムが、経営計画のもとで単一企業の合理化にとどまらず、他企業、さらに他国の企業とのシステム化によって剰余価値率を高めようとする事、さらに輸出・産業部門から運輸・流通さらに金融部門のシステム化へと進展し、日本資本主義の把握・管理の手段となっていることを明らかにした。さらにこうした高度情報化社会の民主的規制への展望を明らかにした。この分析では、Ⅱ戦後日米の管理会計批判で明らかになった独占と一体となった中小企業統一原価計算制度の性格また国の産業政策と結びついた独占の経営計画の分析につづいて、高度情報化社会のもとの経営計画の意義を科学的に解明したものである。

Ⅳ 原価計算論の研究

——原価公開の理論的位置づけ——

敷田は、1970年代後半より独占的な大企業による政策的な製品値上げに対する国民の厳しい批判が展開されるなかで、とくに消費者運動の立場から原価公開についての理論的位置づけを行った（『原価公開』共著、新日本出版社、1976年、論文28）。

敷田は、今日の独占的な大企業の原価計算方法、価格決定の実態を分析し、とくに物価抑制の視点から、原価公開の重要性を指摘した。こうした実態分析では、1973年以来の石油危機を口実とした価格暴騰についての国会での審議等もふまえて、過大償却、退職給与引当金による原価水増し、制度上は原価に算入されないはずの支払利子、政治献金、ヤミの交際費などの原価算入、また、石油企業での連産品の原価計算における基準としての等価係数の政策的な決定、さらに共通費、間接費の配分方法の実態を明らかにし、現実の企業では原価が著しく肥大化（水増し）され、これにもとづいて価格の値上げが実施されていることを明らかにした。

さらに、原価公開が、さまざまな分野で主張されながらこれが拒否される主張の論拠を明確

に批判する。その代表的な主張にいわゆる競争原理説がある。これは、原価を公表することは企業間の競争において、競争会社に原材料、生産の方法を知らせることによって、競争が不可能となり大企業の本래の役割がはたせないというものである。こうした主張に対して、今日の寡占、独占体制のもとではプライスリーダーの価格設定つまり独占価格の設定によって価格競争がなく、このことを公開拒否の中心的な理由とすることはできない。また、独占相互間においては、相互に原価を認識しており原価の秘密は国民に対するものである。また、中小企業においては、下請企業や官公庁への納入等では原価は公開されており、独占の大企業の消費者、労働者に対する秘密は社会的、道義的に不公平であることが指摘される。

以上の観点に立って、敷田は原価の内容だけでなく、原価計算方法もあわせて公開すべきことを提案する。原価については、製造原価、一般管理・販売費、営業外費用などの各費目の細目内訳とその計算方法や支払い先、さらに製品種類別の原価つまり個別商品ごとの原価、また事業部別原価の公開が必要であり、固定費・変動費の分解基準、共通費、間接費の配分方法、下請加工賃ないし下請契約単価、連産品にかかわる等価係数、仕掛品の評価方法などを明らかにすべきであるとする。

敷田は今日の独占企業体制として生産の社会化が進んだもとの、大企業の民主的規制の一環として、原価の公開をとくに民主的な価格政策の展開のために、当面は独占価格をチェックする機能をもつものとして位置づけた。すなわち、原価公開要求は、たんなる要求にとどまるのではなく、公開された原価の内容と原価計算方法の再検討や産業・企業政策の是正をつうじて原価を低下させることが重要であるとし、また、この低原価を条件として低物価政策を実現させ「合理化」を阻止して国民生活防衛闘争が現実的課題となるとする。原価公開要求論は政策論と結合することが重要であり、原価公開を物価（価格）抑制政策へ展開すべきことを主張した（論文31、43ページ）。また、このための政治的な力量の必要性を強調した。

敷田はさらに現実の独占企業の原価計算また価格計算について石油精製業について具体的な分析を進めた（『企業再構築と経営分析』共編著、ミネルヴァ書房、1990年、第7章）。オイル・パニックのもとでの消費者による灯油やミカルテルによる損害賠償請求の法廷闘争の過程で明らかになった企業内の生資料を材料として、石油独占価格がどのように形成されたかを実証している。そこでは、石油精製諸製品の原価計算手続において総原価を各油種の原価に算定する等価係数が差別的に適用され、国民大衆の生活必需品である灯油のコストを意識的に最高とし、逆に独占、大企業向けのC重油やナフサが最低に抑制され、日本石油をプライス・リーダーとして独占価格が形成され、国民、中小企業を犠牲に莫大な利益を実現したことが明らかにされる。また、この独占価格の形成を基礎に目標利益の実現が計画され、さらにこの利益を各種引当金などの利用によって毎期の過小利益の公表を計画的に行った状況を明らかにする。さらに、石油精製業から郵便事業の原価計算についての分科に進み、ハガキ、封書などの個々の郵便物の原価計算方法、手続を検討し、石油精製と同様に、総原価の配分の基礎となる等価係

数、等価係数決定の基礎となる部門別・サービス別の取扱時間、数量さらに原価公開の必要性を明らかにしている（資料2）。

ところで、以上の石油精製業を中心とする原価計算および独占価格の決定過程の分析は、より体系的なかたちで敷田の最終講義として1992年1月7日および14日の2回にわたって5221番教室で講じられた（本号所収）。それは、約200名の学生、教員のなかで静粛な雰囲気のもと、長年にわたる現実の企業の分析に支えられた明確な理論にもとづく情熱にあふれた講義であった。

敷田の原価公開さらに独占価格の設定についての以上の具体的な分析は、つぎのような原価計算論についての方法論的な主張にもとづいている。敷田は1988年に『新しい原価計算論』（敷田編著、中央経済社）において、「原価肥大化論なる方法論」を展開した。ここでは中西寅雄と宮上一男の原価計算論を価値論として展開しようとして行詰り、放棄されたことを指摘し、原価およびその計算方法について研究上どのように対応するかについて、「それは、結論的にいうと、原価の肥大化（ないし水増し）をチェックすることである。ここに肥大化とは、主として独占企業において、実態、現実、正常値（天災・不正などによる異常値を除外したもの）、長期的・資本階層別の平均値、国際的平均値などからかけはなれて、また階級的差別意識にもとづいて、一定の原価が主観的につねに増加傾向をとることである」（12ページ）。具体的には、「肥大化が特定企業・部門・商品における価格上昇の一因たることの解明……。ひいては物価上昇の分析にもおよび原価計算論を物価論に結合していくこともある。さらに、肥大化による賃金抑制や配当操作や公共料金や独占価格の批判の理論ともなる」（13ページ）という。

原価肥大化論にもとづいて、すでに指摘した原価公開のための理論づけを行なうとともに、とくに物価抑制のための物価論として展開した。しかし、そこでは未だ敷田が指摘している賃金抑制、配当操作などといった独占企業の蓄積構造とのかかわりは、必ずしも全面的に十分に説明されているわけではなく、より具体的な展開は今後の課題となっていると思われる。

ところで、敷田の原価計算論の方法論について足立浩から提起された問題に言及しなければならない。足立は、『新しい原価計算論』の前編著である『原価計算』（共著、有斐閣、1972年）での敷田の旧国鉄原価計算の政治的、階級的特質の分析についての論述に対して、原価計算を一方で計算技術として認めながら、他方でそれを政治的、階級的なものとしてそこに原価計算の本質を求めるが、両者の内的関連性の分析を欠いているのではないかと批判を展開した（「原価計算技術論」『紀要』長崎総合科学大学、第24巻第1号、1983年）。また、『新しい原価計算論』での論述についても、原価計算の概念規定において計算技術であるということ政治的・階級的なものであることを、その内的関連において統一的に把握するためにはどのような論理展開が求められるかという疑問をなげかける（「書評、敷田禮二編著『新しい原価計算論』」『立教経済学研究』第42巻第4号、1989、131ページ）。さらに、原価肥大化の実態とそれをもたらす現実の原価計算技術の実態的構造・機能を解明し、その階級性を析出することの学

問の社会的義務・責任を評価しながらも、「それが実態を実態として析出・暴露するという方法論的レベルにとどまるかぎり、あくまで事実を事実として述べているにすぎないのであって、拙論で扱ったような問題をはじめ——批判会計学というよりむしろ理論会計学として対処すべき——様々な基本的理論問題の解明・説明にはなお大きな限界をもつのではないかと懸念されるのである」（前掲書評131ページ）。足立の指摘では、その主張される「基本的諸問題の理論的解明」の内容について十分な説明がないため必ずしもその意図を正しく把握しがたい側面も持っている。しかし少なくとも原価計算についての「計算技術」と「政治的・階段的なもの」との関連が敷田の主張するように「計算技術（生産力的側面）の内的分析のなかから階級の本質をみている」ことは事実として受けとめられているように思われる。あるいは計算技術のなかに階級の本質があることは実態であることも認められ、そのうえで、原価計算の計算技術論としての「論理展開」のなかに「基本的諸問題の理論的解明」を求められているのであろうか。

敷田の原価計算、管理会計のアメリカにおける制度史的な研究、さらに戦後日米の管理会計の実態の分析からも明らかなように、原価計算、管理会計にかかわる計算技術は、資本主義での企業活動に規定されて生成し、発展してきた。計算技術は、企業の資本蓄積のあり方から離れて、会計の論理的発展として形成され発展してきたものではない。経済・社会の発展から離れた、また企業の蓄積構造から分離された会計の論理展開のなかから、計算技術またその理論が形成されてきたとは考えられない。

敷田の分析方法は、計算技術の内的分析のなかから階級の本質、企業の資本蓄積にはたす役割を明らかにするものである。原価計算が原価の肥大化のために役割をはたしているということは、これが目標原価、さらにその蓄積の計画と一体となって独占企業の資本の蓄積構造の一環を形成しているということである。しかし、以上の構造は、今日、わが国経済の行づまり、また国民的な批判によって、もはや現状のまま維持、発展させることは困難となっており、国民生活と中小企業の存立基盤をおびやかしている。こうした状況のもとで、新しい企業の蓄積構造の再構築とそのもとでの原価計算の計算体系の再構築が進められなければならない。敷田の原価公開についての主張は、このための出発点として、現実の原価計算の実態を明らかにし、その批判と規制を意図しているものと考えられる。

以上のような敷田の主張は、40年にわたる研究によって工業会計、管理会計、経営計画、また原価についての理論と実態をつぶさに分析することによって跡付けられている。科学的で批判的な分析によって一貫した論理のもとに積みかさねられていることが明らかになる。そしてその主張は、科学的であるがために、いわゆる管理会計論、原価計算論の枠からはみ出すことになっている。このことは観念的に一定の枠組を指定制し、問題を限定し、むなしい技術論に終止する通用の理論に対する批判でもある。そして敷田の研究は、なによりも現にわれわれが生活している現代資本主義、またそのもとでの管理会計、原価計算に対する科学的で政治的課題に連結した批判であることにその意義を認めなければならない。

敷田はこのことをつぎのように述べている。「私の批判会計学は、会計技術論であると同時に、物価論であり、経済学であり、政治とも無関係ではありません。このことから“敷田の会計学は政治会計学だ”という方もおられます。それは適切な非難だとおもいます」(「会計の殻を破る私の会計学」『立教』140号, 1992年, 38ページ)。

以上、私なりに敷田先生の研究を整理させていただいた。非力ゆえの思わぬ誤りがあればお許しいただきたい。また敷田先生の複式簿記についての研究を省略することになったことをお詫びしたい。敷田先生は編著として、1971年『企業簿記批判』(ミネルヴァ書房)に始まり、1979年『資本主義と簿記』(ミネルヴァ書房)、さらにその全訂版(1984年)と今日に至るまで20年以上にわたって継続的に複式簿記についての書物を出版されてきた。それは簿記を単なる技術としてではなく資本主義の簿記として位置づけた科学的な簿記書であることをつけ加えておきたい。

敷田先生は「終始一貫、科学的な労働者・国民のための学問を追求され、今日に至っている」(『批判会計学の展開』敷田禮二/山口孝両先生選暦記念論文集, ミネルヴァ書房, 1986年)。こうした姿勢に多くの研究者が、立教大学大学院さらに、関東会計研究会を中心に集まり、学び育ち、北は北海道から南は沖縄まで全国各地の大学で活躍するに至っている。ささやかながら私もその一人であり、敷田先生の研究に支えながら今日まで研究を続けてこられたことに感謝している。心よりお礼を申し上げたい。

最後に、今後とも、お体に気をつけられて、お酒をたしなみ、お茶点で、お香を聞き、五葉松、風蘭の手入れをおこたらず、ギックリ腰を友として、予定された書物の出版を含めて「会計の殻を破った会計学」をさらに進めていただきたいと思います。