

## 【研究論文】

# シュマーレンバッハの利益概念の現代的展開 — 「社会関連会計」の「2階建て会社論」による位置づけ—

宮崎 修行

## 論文要旨

本稿は、E. シュマーレンバッハの「2つの利益概念」の本質を、関係する市原季一の論述を参照しつつ、F. テンニースが提唱したゲマインシャフトとゲゼルシャフトのモデルに依拠して、「ヒト（人間原理）の利益」と「モノ（物質原理）の利益」として（再）定義する。「2つの利益概念」をめぐるのはシュマーレンバッハ以降、さまざまな意匠と名称を付された「カテゴリー間の競争」がつづいたものの、それが経営学や会計学で必ずしも実り多い成果を生み出したとはいえない状況がつづいた。会社を2つの異なる集団の結合形態と考える、岩井克人の「2階建て会社論」の出現によって、このような「2つの利益概念」のカテゴリーが、有機的・立体的に結合される方向が示された。この試みが、社会関連会計に大きな貢献をする可能性があることを展望する。

## 1 はじめに

これまで、社会関連会計の発展ということを念頭において、ドイツ動態論会計の本丸というべきシュマーレンバッハ（Schmalenbach, E.）の、**共同経済的利益**（gemeinwirtschaftlicher Erfolg）と**私経済的利益**（privatwirtschaftlicher Erfolg）という2つの利益概念について考察してきた。そこでは前者を「社会的な利益」、後者をオーナーマネージャーである「企業家個人の利益」と位置づけたが、考察を深めるにつれて、この考え方は狭きに失する点があり、もう一段＜深いレベル＞での意味づけが必要であり、可能でもあることが明らかとなってきた<sup>1)</sup>。

そこで本稿は最初に、シュマーレンバッハの**2つの利益概念の再定義**について論ずるが、そこでシュマーレンバッハの発想をクローズアップさせるために、当時シュマーレンバッハの論敵の一人と目されたニックリッシュ（Nicklisch, H.）の経営共同体の思考を、主に市原季一の解釈に依拠して参照する。しかる後に、社会学者の**テンニース**（Tönnis, F.）が提唱した**2つの社会集**

---

キーワード：シュマーレンバッハ（E. Schmalenbach）、共同経済的利益（Common Economic Income）、テンニース（F. Tönnis）、市原季一（K. Ichihara）、岩井克人（K. Iwai）、2階建て会社論（Theory of a Two-Storeyed Company）、社会関連会計（Socially Related Accounting）

団であるゲマインシャフト (Gemeinschaft) とゲゼルシャフト (Gesellschaft) のモデルに依拠して、シュマーレンバッハの2つの利益概念をヒトの利益 (人間原理) とモノの利益 (物質原理) として再定義する。

さらに、シュマーレンバッハ以降さまざまな意匠と名称を付された2つの利益のカテゴリー間の競争がつづき、しかしながら、それらが経営学や会計学で必ずしも非常に実り多い成果をもたらしたとはいえない状況がつづいたが、ヒトとしての会社とモノとしての会社から構成される、岩井克人の**2階建て会社論**<sup>2)</sup> の出現によって、「2つの利益概念」のカテゴリーが、＜同時に有機的・立体的に結合＞されるようになった。

本稿では、このことが近未来の会計、とりわけ、**社会関連会計の解釈と発展**に大きな貢献をする可能性があることを示したいと思う。

なお、限られた紙幅において時代的、学說的な複合的領域を扱う本稿では、本来必要な精緻な文献史学的方法を採用することが不可能であった。とりあげた学説もごく代表的なものにとどまり、また、はじめに社会関連会計の解釈と発展に資するという筋道を立てて、それに対応する学説を選択したので、欠落する重要な議論も多く、また時代的背景や特有の意義を描くこともいまだ不十分であることを、最初に申しあげなければならない。

## 2 利益概念の2つのカテゴリーと批判的懐疑

### 2.1 シュマーレンバッハの2つの利益概念

周知のように、シュマーレンバッハの提唱した2つの利益概念とは、(1) 共同経済的利益と(2) 私経済的利益である。これらの特徴を非常に簡単に纏めると、図表1のようになる。

図表1：共同経済的利益と私経済的利益

#### (1) 共同経済的利益：

全体経済の観点での、理想の「福祉論会計」に対応 (現実の会計制度としては未完)  
 = 会計が**本来は測定すべき<規範的**利益概念> 一> 市場価格の有無にかかわらず、現実には客観的測定不能なケースを含む / 企業家の利潤動機から離れ、実行に困難性

#### (2) 私経済的利益：

企業利益を対象とした、現実の「動態論会計」に対応 (会計制度としてすでに実現)  
 = 会計が**現実**に測定する<制度的利益概念> 一> 市場価格にもとづき、現実に客観的算定可能 / 企業家の利潤動機にマッチしていて、実行可能性が高い

(出所) 筆者作成

そして、シュマーレンバッハは、会計とは本来、(1) 高いレベルからの「理想の共同経済的利益」を算定すべきであるが、しかしそれは測定可能性が低く、また、企業者の自己利益獲得動機を満足させず、現実の実行可能性が低いので、当座は(=20世紀前半) 実務や世の中の風潮に妥協して、(2) 現実的レベルからの「現実の私経済的利益」を算定すべし、と主張した<sup>3)</sup>。

さらに、それにとどまらず、教育・倫理・政治が三位一体で正しく行われ、その中で経済・社会が進歩・発展していけば、現在(19-20世紀前半)は乖離している(1) 共同経済的利益と(2) 私経済的利益が、(2) 私経済的利益が(1) 共同経済的利益に接近するプロセスにより、一致して、私経済的利益を計算する財務会計が、実質的に共同経済的利益を算定するようになる、つまり「理想と現実が一致する」と論じたのである。しかし、その根拠は理想主義的なもので、実現可能性は疑問であった。

## 2.2 シュマーレンバッハの主張への懐疑

しかしこのような、ある意味で楽観的な「予定調和的思考」は多くの矛盾と弱点を内包し、さまざまな角度からの批判がなされた。ニックリッシュ研究で著名な市原季一は「**共同経済的利益**はシュマーレンバッハの経営経済学にとっての鍵となる概念だが、明確な定義がなく、種々の疑問がある」とし、共同経済的利益概念には、批判や懐疑を暗示するものを含めて、つぎのような1) - 3) の見解が存在すると指摘する(市原, 1982, p.76)。筆者自身による、さらに2つの定義4) - 5) を加えて纏めれば以下のようなようである。

- 1) 市原季一：国民経済全体の物的生活水準の向上
- 2) シェーンプルーク (Schönplflug, F.)：カムフラージュされた収益性
- 3) ジーバー (Sieber, E.)：経済全体の目的がない以上、生産性という概念はない
- 4) シュヴァイツァー (Schweizer, M.)：マクロ経済性 (Schweizer, 1992, p.8)
- 5) 宮崎修行：社会的利益、サステナブル利益 (宮崎, 2017, pp.2-4)

そこで、市原は、シュマーレンバッハの(1)「**共同経済的利益**」擁護の本気度を疑い、それをタテマエと考え、(2)「**私経済的利益**」こそシュマーレンバッハのホンネだと考えるにいたった。そして、つぎのような総合をおこない、「シュマーレンバッハの2つの利益概念」を、ニックリッシュとシュマーレンバッハの、利益概念に対する対立的な関係として捉えなおしたのである(図表2)。

なお、ニックリッシュ(およびレーマン (Lehmann, M.))は、かつて、付加価値会計の領域で本学会の先達である山上達人や飯田修三などによって精力的に研究され発表された、いわば本学会にとっての最重要な研究者であるが、ニックリッシュについては本稿では、あくまでシュマーレンバッハの学説を浮き彫りにするため必要な役割に限定した<sup>4)</sup>。

図表2：市原季一によるニックリッシュとシュマーレンバッハの位置づけ

(1') ニックリッシュ = 人間原理重視：経営共同体を信奉

一> 経営共同体の原理は人間原理であり，ヒトの世界に属する

一> 「利益とは，企業が作り出すもの」という考え方

利益 = <共同経済的利益！>

(2') シュマーレンバッハ = 市場原理重視：個人の自由（自由経済）を礼賛

一> 市場原理は物質法則であり，モノの世界に属する

一> 「利益とは，会計士が算定するもの」という考え方

利益 = <私経済的利益！>

(出所) 市原, 1982, pp.60-62, 74-77を筆者が纏めたもの

図表1と図表2（図表1の（1）と図表2の（1'）および図表1の（2）と図表2の（2'））を見比べると，内容的にニュアンスの相違はあっても非常に似ており，これは市原自身が「2つの経営経済学は，対立するとともに，相補うところのものである」と述べていることにつながる（市原, 1982, p.62）。ただし，図表2の重要な点は，図表1に加えて（＝図表1にはなかった）（1'）ヒトの原理（ヒトの家族的・同志的集団としての経営共同体の原理）と（2'）モノの原理（モノである株式の売買により排他的に利益獲得するだけの機能的場である証券市場・M&Aの原理）の対立である」という重要なポイントを，明確に打ち出している点であろう。

さてここで，紙幅の関係で，また本稿の目的からして十分に論じることは残念ながらできないが，ドイツの経営経済学の方法論に関する論争という重要なバックグラウンドを交えて，図表2のような纏め方について，若干補説したいと思う。

まず，図表2は市原の解釈を筆者がまとめたものであるが，市原は「自由市場重視」という物質法則（モノの原理）重視をシュマーレンバッハの特徴とし（市原, 1982, p.77），それに対して，「資本ではなく，労働の精神こそが企業の魂なのである（Nicht das Kapital, sondern der Geist der Arbeit ist die Seele der Unternehmung (Nicklisch, 1922, p.56) .)」，そして「経済性は労働プロセスから，利益は労働成果の分配プロセスから生ずる（・・・Wirtschaftlichkeit aus dem Arbeitsprozess und Gewinn aus dem Prozess der Verteilung des Ergebnisses der Arbeit (Nicklisch, 1922, p.2) .)」と主張したニックリッシュの特色を，まさに「人間労働重視」という人間法則（ヒトの原理）にあるとする。そして，この「物質原理」対「人間原理」という対立関係を重視し，それを鮮やかに示したわけである。

しかしながら，このような対立関係は，すでに図表1にまとめたシュマーレンバッハの2つの利益概念自体にも存在するものなのである。

シュマーレンバッハの共同経済的利益には，もともと正義，福祉，幸福，社会性，公平，環境保護，サステナビリティ，安全，人権，節制，人権，倫理などの属人的な，ヒトの概念が色濃く

反映されている（宮崎, 2017b, pp.2-4）。そして**私経済的利益**とは「経済性の尺度としての利益」であることからして機能的な存在であり、そこに属人的要素は見当たらず、ただ企業家（オーナー株主）の利潤動機にマッチする、企業家（オーナー株主）の立場から見た、利潤獲得のツール（モノ）としての会社が生み出す利潤を意味するのである。つまり、**ニックリッシュの理論**と**シュマーレンバッハの理論**が、**対立関係にあるだけではなく、優劣を超えてオーバーラップしている部分も多く存在する**わけである。

このような構造を理解するには、バックグラウンドとしての19世紀から20世紀にかけてドイツで行われた5次にわたる**社会科学方法論争**と3次にわたる**経営経済学方法論争**をみる必要がある。

ドイツ経営経済学の2人の巨人は、本論では論じないリーガー（Rieger, W.）とともに、「（現代でいう経営学、会計学、ファイナンスを含む）**経営経済学とは所詮は金儲けのための学問にすぎないのではないか**」という論難に対抗するため引き起こされた、経営経済学方法論争の中における主役であり、いわゆる（1）**理論学派**（リーガー）、（2）**技術学派**（シュマーレンバッハ）そして（3）**規範学派**（ニックリッシュ）を担ったことで名高い。そして近年において、ドイツ経営経済学論争における（2）の流れが（人間用具視）**物財中心的学派**に、そして（3）の流れが**人間中心思考学派**になると解釈されてきている、という指摘がある（清水, 2000, p.3）。市原の論述も、この通説的ラインを意識したものであろう。

ただし、とりわけシュマーレンバッハとニックリッシュが活躍した1910年代前半においては、シュマーレンバッハとニックリッシュはともに商科大学における研究者として、<経営学＝金儲け論>や<経営学＝経済学に劣る学問>というような強い批判に対抗し、経営経済学（当時の名称は私経済学 Privatwirtschaftslehre）であり、静的および動的貸借対照表論など会計学を含む）の独立性や自律性を、**実証主義の立場**から敢然と守り抜いたのである。

そして第1次大戦終結後、シュマーレンバッハは共同経済的利益概念を打ち出し、ニックリッシュは労働の精神にもとづく経営共同体論を樹立し、ともに規範科学としての**理想主義的方向**に向かうこととなる。その後、この2人の巨人は袂を分かつことになるが、この時までは、大きな流れとしては**経営経済学の確立という大義**のもとに、同じ方向を向いていたのであり、とくに第1次世界大戦後しばらく経過するまでは、両者ともに**理想主義的な方向**を向いていた時期が存在したのは重要な事実である（森, 2000, pp.165-173）。

このような事情を考えると、シュマーレンバッハの共同経済的利益概念が、その内心において、いったいどの程度ホンネであったか（＝どの程度タテマエであったか？）は、その活躍した時代によっても大きく揺れており、さらに議論の相手とした勢力によっても解釈が異なり、現在でも決着がつかない難しい問題であることが推測できるが、少なくとも、ニックリッシュへの対抗のためにでっち上げたアイデアなどというものではなかったと考える。

さて、以上述べた、人間原理（ヒトの世界）と物質原理（モノの世界）という思考は、次節以

降の「テニースによる社会学的議論」と「岩井による会社構造論」に深い関係をもって繋がっていくこととなる。

### 3 「2つの利益」と「2つの組織原理」の本当の意味

#### 3.1 「共同体」と「社会」の位置づけ

シュマーレンバッハの「**共同**」**経済的利益**（図表2では、ニックリッシュの人間原理重視のもとでの経営共同体の主張にもとづく利益に対応）を、宮崎は内容的に**社会的**利益と同義、あるいは類似したものとみなした。それは、シュマーレンバッハの主張する共同経済的利益の定義に関わる論述を精査すれば、地球環境問題やサステナビリティ重視などの5つの**マクロ的で社会的**性質を有するから、という論拠によるものであった（宮崎, 2017b, pp.2-4）。

そして、「**私**」**経済的利益**（図表2では、市場原理と自由経済重視のもとにおける利益）は、本来的に、ドイツのオーナーマネージャーたる企業家**個人**の**狭い領域**の利益と解釈された（宮崎, 2015, pp.59-60）。

このような解釈では、あくまでイメージとしてであるとしても、「共同経済的」とは**広大でグローバルなく社会的**テリトリーを有するものであり、「私経済的」とは**狭いローカルなく個人**的テリトリーに留まるように捉えられるように見える。

しかし、後述する岩井が、信任社会に向かう独自の資本主義論を基礎として、非常に説得的な論拠により、**共同体の利益**（図表2の（1））を**ローカル・コミュニティ志向**と、そして、**個人の利益**（図表2の（2））を**グローバル・世界志向**と捉えている（岩井, 2016）ことからしても、むしろ図表2の（1）「共同経済的」が狭く**地域的に局限されたローカル**な規模（＝1経営組織の共同体のボーダー内）のものであり、図表2の（2）「私経済的」が広い**世界的な版図**をもつ**グローバル**な規模（＝国境を越えたグローバル資本主義）のものであるのではないか、という疑問が湧いてくることは否めない。

このような性格づけは、社会学者であるテニースが社会における人間集団を、**ゲマインシャフト**（＝**共同体**）と**ゲゼルシャフト**（＝**社会**）に2大別して、「**共同体**」と「**社会**」の相違を際立たせ、「**共同体**」と「**社会**」を本来的に異なる概念であり、むしろ対立概念として理解したことを想起すると、非常にわかりやすく理解できる。

#### 3.2 社会集団の2つのカテゴリー

テニース社会学の主張では、社会における人間の集団は、図表3のような2つのタイプに分類することができる（－>と\*の部分は、テニースの原著にはない部分）。

図表3：ゲマインシャフトとゲゼルシャフト

## (1) ゲマインシャフト (Gemeinschaft; community; 共同体=コミュニティ)

= 知っている仲間 (友人) のあつまり！

**有機的社会集団**：血縁，地縁，友愛による結びつき

= 仲間や同志 (人間的信頼にもとづき，同じ志のもとに事業を行う)

→ コミュニタリアリズム，ソシアリズムに深い関わり

\* コミュニタリアニズム (communitarianism)

現代政治思想の一つ。リベラリズムやリパタリアニズムが個人を優先するのに対し，歴史的に形成されてきた共同体の伝統の中でこそ個人は人間として完成され，生きていけるとする。共同体主義。

## (2) ゲゼルシャフト (Gesellschaft; society; 社会=ソサエティ)

= 知らない個人 (他人) のあつまり！

**機能的社会集団**：利益，政治，軍事など特定機能による結びつき (利益獲得などを重視)

= バラバラな個人が集められ，特殊な分権化した機能を担う

→ リベラリズム，キャピタリズムに深い関わり

\* リベラリズム (Liberalism)

自由主義。政治権力に対抗して個人の自由を強力に擁護する主義。18世紀以降，個人や企業の私有財産の保障と自由市場の利用を正当化し，アダム・スミスのなレッセ・フェール (自由放任) を基本とする，資本主義経済の発展に大きく貢献した。

(出所) Tönnies, 1887; 邦訳1957, 『大辞林』三省堂 Web Dictionary <http://www.sanseido.biz/>,

Money Partners 『外国為替用語集』 [https://www.moneypartners.co.jp/support/glossary/glossary\\_ra.html](https://www.moneypartners.co.jp/support/glossary/glossary_ra.html)などを参考に筆者が作成

テンニースのゲマインシャフト (共同体) とゲゼルシャフト (社会) のこのような分類を前提として議論すると，なぜシュマーレンバッハが共同体 (共同経済的利益) に「社会」という言葉を使用しなかったのか，そして，なぜわれわれがドイツ経営学・会計学を議論するとき，共同体に社会という言葉を用いてはいけなかったのか，非常によく理解できる。

それはすなわち，図表2の (1) 人間原理重視：経営共同体の＜共同経済的利益＞が，テンニースのいうゲマインシャフト (共同体：仲間の団結) に対応し，(2) 市場原理重視：自由経済における＜私経済的利益＞が，テンニースのいうゲゼルシャフト (社会：個人の集合) に対応すると考えるわけである。

もちろん，シュマーレンバッハのテキストにテンニースが登場するわけではない。しかし，テンニースは有名なウェーバー (Weber, M.) とともに，ドイツ社会学会の共同創立者であり，社

会学を超えた、その学説の（現在に至る）後世への世界的影響力の絶大な大きさと強さからして、当然シュマーレンバッハもこの著名な学説を知っており、「共同体」と「社会」とが反対概念であることを認識していただろう。

ここで、**テンニースのいう「社会」**は、「知っている仲間」の集まりである「**共同体**: Gemeinschaft」（たとえば、Betriebsgemeinschaft = 「経営共同体」）の**反対概念**であり、本来的に「見知らぬ個人の集まり」である「社会」を意味するドイツ語の Gesellschaft は同時に「会社」（たとえば、Aktiengesellschaft = 株式会社）を意味するところから、「会社」というのが、利潤追求という機能的目的にのみ共通点を見出す「見知らぬ個人の集団」であるという、（重要ではあるが、さりとて、会社のもつ2つの側面のうちの1つにすぎない）側面にスポットを当てられていることがわかる。

そして、市場原理に基礎をおき、ただ利潤動機という機能的目的によって結ばれた組織（＝ゲゼルシャフト：社会＝会社）による資本主義経済が、やがて、金融資本主義へと変貌し、今日のグローバル・エコノミーを形成することとなるのである。

さらに言えば、シュマーレンバッハの私経済的利益とは企業で唯一のオーナーマネージャーに帰属する利益のことであり、ドイツにおいても、しだいに資本と経営の分離が行われていき、オーナーマネージャーのうちの「オーナー」の部分の資本家であり、投資家である主体が、政治的主権や国境さえ越えた＜グローバル＞資本主義経済の中で投機的なM&Aを繰り返して、やがては金融的利益を集めるファンドにも連なる。

このように考えていくと、テンニースの理論的提唱は、シュマーレンバッハ（とニックリッシュ）の理論を解釈するのに非常にマッチしていることがわかる。

さて、ここまでの議論は（1）（ウィンウィン関係が通常である、「経営者と従業員」という会社構成員からなる）**経営共同体**という**人間原理（＝ヒトの相互福祉）**にもとづく有機的社会集団（ゲマインシャフト）と（2）（ゼロサム関係にあるのが通常な、**株主・投資家**という**物質原理（＝モノとしての利益追求）**）にもとづく機能的社会集団（ゲゼルシャフト）の対立関係を論じてきたわけであり、それらを＜1つの＞企業主体（会計主体）に盛り込むことは、至難の業に思える。

というのは、従来、この2つは並列的・水平的なもの、すなわちA or Bと見做されがちであり、同一の主体に同時に存在するもの、すなわちA and Bとして描れてはいても<sup>5)</sup>、AとBの有機的・立体的な結合関係を詳細に定義することはなかったからである。たとえば、アングロ・アメリカ的資本主義はA（株主所有 **物** 企業＝モノ）であり、ラインアルプス型資本主義ではB（準共同 **体** 的企業＝ヒト）」であると論じることが通常であった<sup>6)</sup>。ここに、従来までの思考法の限界があったように思う。この限界を破って、2つの相反する要素の、正・反・合のヘーゲルの止揚を試みた学説が、岩井の「2階建て会社論」である。

岩井はラインアルプス型資本主義、なにかんづく日本的経営方式の特殊性をクローズアップさせ

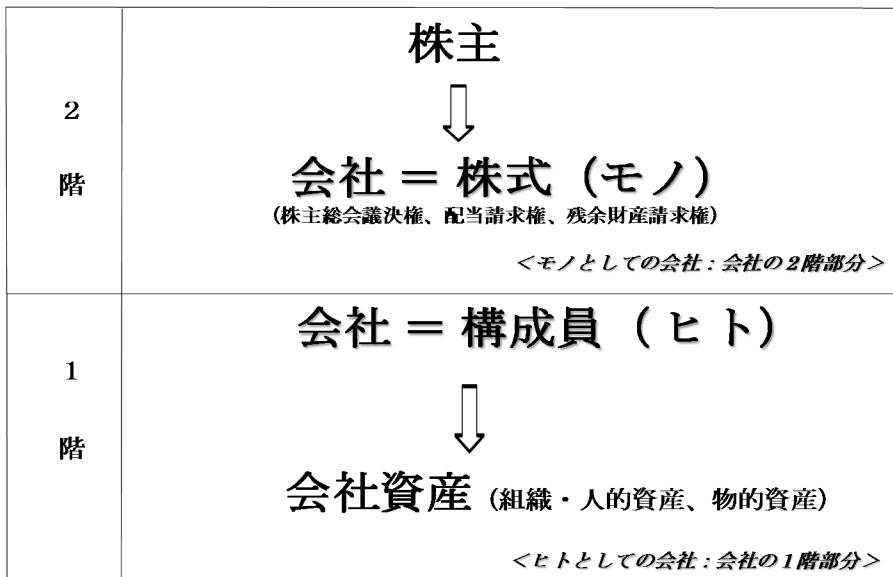


るために、従来のA or Bを脱して、タテにA and Bを立体的に連結することを模索し、その際に、1階と2階に異なる意味と比重を与えたのであり、それが、社会関連会計の1階と2階への振り分けに微妙に影響するのであるが、細かい点については別稿を期したい。それでは以下に、岩井の企業構造論と、さらにそれにもとづく石川の会計学的応用を紹介し、さらに、この理論の社会関連会計の構築への応用を展望することにしよう<sup>7)</sup>。

#### 4 岩井の「2階建て会社論」の基本構造と主たる内容

さて、岩井の「2階建て会社論」は、岩井の数多くの専門領域のひとつである「法人論」に属するものであり、さまざまな著作にその主張は述べられている。いま、その理論的エッセンスを紹介すれば図表4のように会社は<1階建て部分>と<2階建て部分>に分かれ、<1階建て部分>はヒトとしての会社の役割・機能を、<2階建て部分>はモノとしての会社の役割・機能を表現する領域となる。

図表4：岩井の「2階建ての会社」の構造



(出所) 岩井, 2005, p.21

岩井は<1階建て部分>について、「**会社**がヒトとして**会社資産**を所有しているということは、それを自由に管理し、そこから生み出される利益を受け取り、会社が解散したときにもその一部が残っていれば、それを引き取る権利を持っている（太字強調は筆者）」とする。そして、<2階建て部分>について、「**会社**をモノとして所有するということは、**会社資産**を所有するのではなく、会社がヒトとして持っている、これらの**権利**を所有することになる・・・それは、具体的には株主総会の議決権であり、配当への請求権であり、残余財産の請求権です。株式とはそういう権利をひとつに束ねて有価証券にしたもの・・・株式を所有するとは、まさに会社をモノとして所有することになる（太字強調は筆者）」と述べる。

少々理解するのに時間が必要な箇所ではあるが、岩井のこの「理論的まとめ」に岩井の2階建て会社論のすべてが含まれているといつてよい。筆者が太字強調した部分の主格「**が**」と目的格「**を**」に注目して読めば、<1階建て部分>では、**主体としての「会社＝ヒトの集まり」が**客体としての「**会社の財産**」を所有しているのに対して、<2階建て部分>では「主体としての株主」が、「**客体としての会社＝モノの集まり**」を所有するというストラクチャーが浮かび上がってくると思うが、後者の「客体としての会社＝モノ」とは有価証券である「株式」のことといつてよい。

図表5：石川の「2階建ての会計」の構造

2階 会社 ＝モノ	<p><b>市場原理</b>にもとづく『<b>私経済的利益</b>』概念</p> <p>↓</p> <p><b>投資家の投資意思決定のための会計（連結）</b></p> <p>市場重視、金融資本家、市場法（金商法）、契約義務、フェアなルール、情報開示・公開、意思決定有用性（レレバンス）、予測情報、会計情報利用者中心観</p>
1階 会社 ＝ヒト	<p><b>共同原理</b>にもとづく『<b>共同経済的利益</b>』概念</p> <p>↓</p> <p><b>ステイクホルダの利害調整のための会計（単体）</b></p> <p>企業自体（従業員）重視、機能資本家、組織法（会社法）、信任義務（忠実義務、良心と正義）、アカウンタビリティ、決算報告、会計（計算）プロセス中心観</p> <p><b>* 社会関連会計: ex) 付加価値会計、社会/環境会計</b></p>

（出所）石川，2014，p.39（宮崎による加筆修正）

このような岩井の斬新なデュアル・ストラクチャーは、シンプルにして多くの示唆を含み、近未来のCSR (Corporate Social Responsibility : 企業社会責任) やCSV (Creating Shared Value : 共通価値の創造)、さらにSRI (Socially Responsible Investment : 社会責任投資) の議論に、柔軟な理論的バックボーンを提供する可能性がある<sup>8)</sup>。また、従来からあるコーポレートガバナンス論の「株主価値論」と「ステークホルダー論」という対比に似ている点はあるものの(ドーア, 2006, pp.30-32)、それとは異なる角度からの見解を提供するものであり、またさらに、この「会社の二重の構造」について、國部克彦による岩井の直近の研究テーマである信任義務と信任法に関する興味深い議論があるが(國部, 2017, pp.139-143)、これらの論点に関しては紙幅の関係で別稿を期することとしたい。

さて岩井の2階建て会社論の説明に戻ろう。岩井の「2階建て会社」論のもつ重要な特徴は、「会社」というものをく上下に**重なる2つのユニット**に分解して、その**結合形態**として提示していることである。

その際に、まず「会社」という用語を「法人(1階)」と「株式(2階)」の意味で**狭く**使用して、「1階部分では、会社=ヒト(法人)が会社財産を所有し、2階部分では株主がモノとしての会社(株式)を所有する」としているが、その後の全体的な説明を読むと「二階建ての構造をしている会社」、「会社というものがそもそも持っている二階建て構造」(岩井, 2005, pp.11-12)などの表現が随所にあるように、岩井が「法人(1階)」と「株式(2階)」の部分のみならず、図表4の全体構造をさして、**広く**「会社」あるいは「二階建ての会社」と表現しており、このような見方がむしろ本筋であることがわかる。

その理由の一つとしては、この2階建て会社理論がそもそも、岩井自身が**日本的経営というものの構造**を外国人学生に説明するために考案した「普遍的枠組み」であることに求められよう(岩井, 2005, pp.12-14)。そして、**内容的に非常に重要なものは、1階部分**であり、(狭い意味での)「ヒトとしての会社」は当初は「法人」というヒトをさしていたのであるが、その後の説明では、ヒト=>法人=>**経営者**となり(岩井, 2005 p.23および27)、後述するように、さらにこれが**従業員の代表としての経営者**、あるいは**経営者+従業員**と解釈される必然性さえある可能性を指摘できる。

こうした場合、1階部分は**くヒト(経営者と従業員)が協働する場**となり、2階部分は**くモノ(有価証券としての株式)を扱う資本市場の一部**となる。後述するように、この1階部分の理解はとりわけ日本企業(日本的経営)に濃く当てはまるもので、欧米企業では相当に薄まるものの、基本的には「ヒトの協働の場」であることには変わらない。

このような1階と2階の理解は、本質的には、シュマーレンバッハとニックリッシュのドイツ経営学上の議論に関わる、**図表1**を受けての**図表2**の「ヒトの領域」と「モノの領域」という対照、および**図表3**のテンニースのドイツ社会学的な「ゲマインシャフト」と「ゲゼルシャフト」の対比と、あるいは本論では取り扱わないが、「ラインアルプス型資本主義」と「アングロアメリカ

型資本主義」の対比と内容的に類似したものとなる<sup>9)</sup>。

さて、岩井の**図表4**の「2階建ての会社」論を受けて、石川はこれを**図表5**のように現実に行われている会計に応用するわけであるが、会社の1階部分の所有主体としての「ヒト」に**経営者**だけではなくて、**従業員**も宛てていることが重要であり、従業員を重視することが、**付加価値会計**という流れとなっている。

日本の経営に関してのエキスパートである前述のドーアは、わが国企業では従業員の権利が株主に匹敵するとし、現実には、経営者と従業員の給与格差がアメリカなどと比べて驚くほど小さいことや、経営者への従業員の内部昇進が通例であることから、会社構成員であるすべての「**経営者と従業員**」を一括りにして「ヒト」と考える正当性を主張し、会社構成員の中の「従業員の重要性」を強調する（ドーア、2006、pp.31-32および168-169）<sup>10)</sup>。

そしてドーアは、必ずしも岩井の「2階建て会社」論を前提とするのではなく、経営者がすべてのステークホルダーに対して責任をもつ「(アングロサクソンの株主所有物企業に対比される)ステークホルダー企業」を前提としてだが、損益計算書のほかに、「付加価値計算書の作成と開示」を要求する。ドーアは21世紀以前の日本企業を「**準共同体企業**」と位置づけており（ドーア、2006、p.31およびp.203）、この定義づけは岩井の「1階部分」を強調したものと考えられることから、付加価値計算書を**<1階部分に対応する会計>**と考える正当性はあると思われる。

「付加価値総額とは・・・経営者・技術者・事務・生産に当たった労働者などの知恵および肉体力労働が相対的に作った価値——原料などに「付加」した価値である・・・これらは**企業が、役員、管理職、平社員**といった人間の**総体である**という意識を強める手段として、ステークホルダー企業にとって相応しい会計の出し方である（太字は筆者強調）（ドーア、2006、p.31）」は、まさに、岩井のヒトの集合体としての「1階部分の会計」としての付加価値計算書の位置づけを合理化するものといえよう。

さて、ふたたび**図表2**に注目すると、**社会関連会計**は、やはり**<1階部分に対応する会計>**として本領を発揮できるように思える。従業員に対する付加価値情報を提供する**付加価値会計**はもとより、ヒトとしての「(経営者を含む)従業員」の思想・信条、価値観さらにはライフスタイルにもとづく環境マネジメント・情報重視やCSR重視に依拠する**環境会計情報提供**や**エコバランス・LCA作成**そして**CSR会計情報の提供**などは、いずれも1階部分に対応する会計であるといえるであろう。

それと同時に、**<2階部分に対応する会計>**としての社会関連会計があることも、忘れてはならない。2階部分の会計は、基本的に、投資家（株主）の意思決定に関わる会計の本質をもつことからして、「SRIに関連する意思決定情報を提供する会計」が考えられる。そうした意思決定志向的会計は、たとえ長期的観点にせよ、なんらかの環境・CSRマネジメントや情報開示の優位性が企業の正統性の一般の認知を通して超過累積収益力を創出すると考えて、それにより証券取引による、より優れたキャピタルゲインを追求する一環としてSRIを考えるのであれば、**<2階部分**

に対応するSRI>として有用性をもつと考えることができよう。

それとは異なり、もし、投資しようとする会社の経営者や従業員のヒトとしての人生観や世界観や固有のライフスタイルが、経済性とは別次元での製品・サービス生産におけるなんらかの選別や環境・CSR努力を育み、そういう企業姿勢・経営努力・貨幣支出を投資の短期的収益性側面とは別に（ネガティブスクリーニングなどで）評価して、当該企業の株式に投資するか否かを決定するというのであれば、それを支援するような会計は<1階部分に対応するSRI>といえるのではないか。

以上、「1階部分に対応する社会関連会計」と「2階部分に対応する社会関連会計」の内容については、いまださまざまな展望を検討する段階であるが、会計学、経営学そして社会学の根本的な思考に深く根ざす岩井の2階建て会社論は、最近クローズアップされている派遣労働者を含む従業員の加重労働の実態開示のための会計など、現状の制度会計の不備をクローズアップして、今後の社会関連会計の設計と普及に役立つ大きな可能性があるのではないかと思われる。

## 注

- 1) シュマーレンバッハの利益（成果）概念は彼が経営目的をどのようなものと考えているのかと深く関わるが、さらに彼の経歴・経験や人生観と深く関係する。これらの点については、Schmalenbach, 1939; 邦訳, 1950, Schmalenbach, 1958; 邦訳, 1960, 市原季一, 1982, p.76 およびCordes, Kruk, Potthoff und Sieben, 1984; 邦訳, 1990などを参照。
- 2) 岩井克人は2016年度本学会東日本部会（国際基督教大学）で「信任社会における資本主義」について特別講演をおこなっていただいたが、さまざまな問題を抱える資本主義を信任社会に埋め込み、市民社会に相応しい制度を作り出すという発想は、本稿と深い関係をもつとともに、会計学にも大きな示唆を与えるものである。これらの点に関しては、岩井, 2014, pp.203-232および國部克彦, 2017, pp.139-143を参照。
- 3) 「理想の共同経済的利益」と「現実の私経済的利益」は概念的には別物であるが、実際には、シュマーレンバッハの全部実際原価計算において、一部融合している。これについては、Miyazaki, 1990および宮崎, 2017（および新田忠誓によるコメント）を参照。なお、私経済的利益計算の構造については、新田忠誓, 1987に詳しい。
- 4) 筆者の社会関連会計学会全国大会（2016年）に対して、水野一郎教授（関西大学）から「ドイツ経営学における社会性や人間性を論ずるときは、シュマーレンバッハの会計文献に焦点を当てる場合でも、やはり人間主義経営の本家本元のニックリッシュを参照すべきではないか」との趣旨の貴重なコメントを頂戴した。本稿はいまだ非常に不十分ながら、その趣旨を反映するものである。
- 5) 本学会の創設に大きな貢献をした山上達人と飯田修三も、企業を公益追求と私益追求の2面を具有する存在として考え、とりわけ公益の追求に社会関連会計の意義を見出していた（宮崎, 2017b, p.1）。
- 6) ドーア, ロナルド, 2006, pp.30-32参照。なお、ラインアルプス型資本主義とアングロアメリカ型資本主義については、Albert, 1991; 邦訳, 1992に詳しい。
- 7) ここまでの論述では「企業」という言葉を使用し、これ以降は岩井の学説に合わせて「会社（=法人企業に該当する）」という言葉を使用する。本来、「経営」、「企業」および「会社」には厳密な定義が存在するが、本稿では、執筆目的に照らして、いたずらに議論を複雑化させないため、企業と会社の定義上の厳密な違いについては論わないこととする。

- 8) この後者の「歴史的」部分は、岩井自身による直接的な学説継授の説明が存在する部分ではなく、また、岩井のこの理論的主張の結論としては「従来のコミュニタリアニズムを超えた、資本主義の信任社会への埋め込み」という強力な主張があるが、本稿では、この2つの点については、紙幅の関係で触れず、別稿を期すこととする。
- 9) 具体的な文書証拠として示すことができないのが残念であるが、このような主張を岩井はさまざまな講演や対話などにおいて肯定している。
- 10) この点、岩井においては、1階部分に「特定の」国籍の企業や業種が想定されているわけではなく、その基本的構想では、まったくユニバーサルで普遍的な性格のものであるが、ドーアがこれを、アメリカ的な「株主主権企業」に対する日本的「従業員主権企業」の特徴のように考えるのも、正しい示唆を与えると考えられる。なお、岩井は、「2階建て会社」論を、準教授をしていたエール大学のアジア系留学生を相手に日本の経営をく（日本人の特性を超えた）「普遍的」立場から教える講義のために開発した（岩井、2005, pp.12-17）。

### 参考文献

- Albert, M. (1991) *Capitalisme Contre Capitalism*, Paris : Éditions du Seuil (小池はるひ訳 (1992) 『資本主義対資本主義』竹内書店新社).
- Cordes, W., W. Kruk, E. Potthoff und G. Sieben (1984) *Eugen Schmalenbach: Der Mann Sein Werk Die Wirkung* (樗木航三郎, 平田光弘訳 (1990) 『シュマーレンバッハ：炎の生涯』有斐閣).
- Miyazaki, N. (1990) “Die auf die Umgestaltung der wirtschaftlichen Prozesse aufgebaute Erfolgsrechnung: Eine neue Theorie aus der grundlegenden Diskussion über das Wesen und den Aufbau der periodischen Erfolgsrechnung“, *Problemorientiertes Management*, hrsg. Lücke, W. / J. W. Diez, Wiesbaden, SS. 257-306.
- Nicklisch, H. (1922) *Wirtschaftliche Betriebslehre*, 6. Aufl. Stuttgart. S. 56.
- Schmalenbach, E. (1939) *Die dynamische Bilanz*, Köln und Opladen (土岐政蔵訳『動的貸借対照表論』森山書店,1950年).
- Schmalenbach, E. (1958) *Der freien Wirtschaft zum Gedächtnis*, Köln und Opladen. (土岐政蔵, 斎藤隆夫訳『回想の自由経済』森山書店,1960年).
- Schweizer, M. (1992) *Eugen Schmalenbach as the Founder of Cost Accounting in the German-Speaking World*, Forschungsabteilung für Industriewirtschaft, Arbektsbericht Nr. 21, Wirtschaftswissenschaftliches Seminar der Eberhard-Karls-Universität Tübingen.
- Tönnies, F. (2017, 1887) *Gemeinschaft Und Gesellschaft: Grundbegriffe Der Reinen Soziologie* (Classic Reprint), Classic Reprint by Forgotten Books (杉之原寿一訳 (1957) 『ゲマインシャフトとゲゼルシャフト—純粹社会学の基本概念』〈上・下〉, 岩波書店).
- 石川純治 (2014) 『揺れる現代会計』, 日本評論社.
- 市原季一 (1982) 『ニックリッシュ』, 同文館.
- 岩井克彦 (2003) 『会社はこれからどうなるのか』, 平凡社.
- 岩井克彦 (2005) 『会社はだれのものか』, 平凡社.
- 岩井克彦 (2014) 『資本主義から市民主義へ』 筑摩書房.
- 岩井克人 (2016) 『資本主義の市民社会への埋め込み』日本社会関連会計学会2016年度東日本部会 (国際基督教大学) 特別講演予稿.

- 國部克彦（2017）『アカウンタビリティから経営倫理へ：経済を超えるために』，有斐閣。
- ドーア，ロナルド（2006）『誰のための会社にするか』（日本語原文）
- 清水敏允（2000）「ドイツ経営学の基礎的研究方法論と科学性の再検討」，『神奈川大学商経論叢』36巻2号，1-30頁。
- 新田忠誓（1987）『動的貸借対照表原理』，国元書房。
- 宮崎修行（2015）「シュマーレンバッハの会計哲学：私的利益と公的福祉の調和」，『社会関連会計研究』第27号，社会関連会計学会，59-70頁。
- 宮崎修行（2017a）「シュマーレンバッハに学ぶ会計の役割」，『財務会計研究』第11号，財務会計学会，1-31頁。
- 宮崎修行（2017b）「シュマーレンバッハの社会的利益概念：持続可能な信任社会の会計へ向けて」『社会関連会計研究』第29号，社会関連会計学会，1-14頁。
- 森哲彦（2000）「ドイツ経営学論考」『名古屋市立大学人文社会学部研究紀要』第8巻，165-188頁。

<謝辞>本稿をまとめるにあたって，本学会のかつて付加価値会計の研究と普及に尽力された諸先輩の研究者の方々に，多大なる御助言をいただき，また岩井克人先生には数々のアドバイスを頂戴したことを，ここに心より感謝する次第である。査読者の先生方の貴重な御指摘により，オリジナルの矛盾部分が修正できたことにたいして，ここに深謝を申し上げたい。

（筆者：国際基督教大学教養学部教授）

（2018年8月10日 採択）