

【研究論文】

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—

宮崎 修行

論文要旨

シュマーレンバッハの創造した会計学（動態論＝動的貸借対照表論）は、今日ではドイツでもわが国でも研究されつくした感がある。しかし、ドイツ会計学の源流をなすシュマーレンバッハの会計哲学は奥深い含蓄を有し、形式論理的研究とは別に、実質内容面の経済的、経営的、さらに倫理的、社会学的議論は、いまだ未開拓な領域といえる。

本稿では、シュマーレンバッハの会計の構想が、共同経済的利益（社会的利益＝公益）と個人的利益（企業家利益＝私益）という2つの利益概念を必要とすることの意味を論じつつ、この対立概念の不可分の内容的関係性を論じる。

そして、この対立概念のヘーゲルの止揚が「現実社会」から発展した「理想社会」の到来によって可能になる、とするシュマーレンバッハの会計哲学のユニークな予定調和的見解について、シュマーレンバッハが活躍した当時のドイツ経済社会の、倫理的・社会政策的考察を基軸として考察するとともに、現代の会計のおかれている状況についての反省を試みる。

1 はじめに

シュマーレンバッハ (Eugen Schmalenbach) は、会計学の聖典と称される *Die dynamische Bilanz* (Schmalenbach, 1939) (『動的貸借対照表論』) と訳されて、わが国に紹介されてきた) において、ドイツ会計の基礎を築いただけでなく、さらに近年のアメリカ会計やIFRS (国際財務報告基準) の用語でいうところの収益費用アプローチの先駆けともなる動態論会計 (Dynamik; Dynamic Theory) を確立し、戦後のわが国の会計の発展にも絶大な影響を与えた。

その会計スタイルは、会計の目的は財産計算にではなく、ただひたすら期間損益計算に存するという、非常にシンプルな一元論であった。期間利益は全体損益計算における (全体収入－全体

キーワード：シュマーレンバッハ (Schmalenbach), 動態論 (dynamic theory), 共同経済的利益 (social profit), 社会的市場経済 (social market economy), 経営倫理 (business ethics)

支出＝全体利益)を理論的モデルとした「資金的・貨幣収支モデル」(収益である収入－費用である支出＝期間利益)によって算定され、この期間利益こそが企業家(ドイツ的なオーナーマネジャー)が利潤追求の結果として獲得した「私的経営成果」であり、「経営生産性を測定する尺度」となるとする学説であった。

このドイツ会計における動態論学説は、神戸大学や一橋大学を中心にわが国に紹介され、戦後のわが国会計学の揺るぎない主流学説となり、今日まで現存する研究者では新田忠誓をはじめとする数多くのメジャーなアカデミストによって研究されてきた。さらに、これまで動態論の母国であるドイツでも研究されなかったような、非常に深い学術的・内容的な分析・検討が加えられ、わが国独自のユニークな発展を遂げ、現在に至るのである¹⁾。

1世紀ほど前に提唱されたこの驚くべき簡潔なシェーマにたいしては、もちろん(本稿では論じないが)提唱当時よりいくつかのマイナーな問題点や矛盾が指摘されてはきたが、その根本をなす圧倒的な理論的完結性と構造的レジリエンスは、いささかの論駁を許さない確固とした構えを崩していないように思える。

しかし目を転じて少々離れて見れば、シュマーレンバッハのそれ自体が独立した(ように見える)会計的発想は、実はこれと表裏一体の関係をもつもう一つの全く異なる会計的発想を母体とし、それと対になり、それに従属する(もう片方の)思考であることが発見できる。

2 公益のための会計のオリジナルな提唱

シュマーレンバッハの本来のオリジナルな発想は、むしろ企業家の(自分のための)私的利益(経営成果)を超越した、社会共同体全体の福祉と正義を増進するような「公的・社会的観点からの経営成果」の測定が会計の責務とするものであり、これをシュマーレンバッハは共同経済的利益(gemeinwirtschaftlicher Erfolg)と呼んだ。

このネーミングは、当時、「ドイツの鍛冶屋」と呼ばれたクルップ社の社主アルフレート・クルップ²⁾が労働の目的を「全体の福祉、みんなの幸福(Gemeinwohl)」にあると考え、福祉国家(Wohlfahrt)における共同体の姿を示したことを想起させるものである(田中, 2001, p.32, p.259)。すなわち、共同経済的利益とは、共同体(現代の表現では、ステークホルダー全員の、あるいは、社会全体)の幸福(Gemeinwohl)を増進する企業成果をさすのである。

そして、このような社会的経営成果である利益の算定に先だち、シュマーレンバッハは企業が社会共同体全体のベネフィット(共同経済的的幸福)を追求する、いわゆる社会的経営を行うことを主張した。

シュマーレンバッハは、たとえば「自由経済の国では、企業成果にたいする尊重とならんで、全体の利益という尺度が強く作用するならば、それによって自由経済はその付加的な効果だけそ

の意義について豊富になるであろう。反対に、経済的成果の価値評定にあたって、全体経済性という思考が疎んじられている国は・・・不正取引者とあまり大差ない・・・」(Schmalenbach, 1958, S.55; 邦訳, 1960, p.49)と「社会全体のための利益」概念を強調する。

また「私が自由経済体制における経済的成果についてだけ語るかぎり、私は一面的である。このほかにまた、他のとくに社会的な事項を顧慮せねばならない・・・」(Schmalenbach, 1958, S.56; 邦訳, 1960, p.51)」と経営の社会的側面を積極的に擁護した。

さらに自分の立場を「私と同じ傾向の経営経済学者は、共同経済の機関としての経済的経営のみに興味をもつ (Schmalenbach, 1939, S.94; 邦訳, 1950, p.74)」あるいは「われわれの学問の精神はただ、どのように、そして、どれほど、経営がその共同経済的生産力を示すかを研究することにある (Schmalenbach, 1939, S.94; 邦訳, 1950, p.75)」として、「会計研究の社会共同体へのフォーカス」という点を明瞭に打ちだしたのである。

3 社会的価値と外部費用の認識

シュマーレンバッハは、費用計算においては経営が市場から物財を取り入れたときの価格ではなく国民経済的価値を使用し、また収益計算においても国民経済的価値を使用すべきであるとする。そして会計の本来的職務である「自由・公平・正義・福祉などの価値観を織りこんだ国民経済的生産力を測定・表示するために、収入と支出で測定した価格(市場価格)ではなくて、国民経済における価値(自然的価格 *Natuerlicher Preis*)をもってするとし、それが計算可能か計算不能かを問わないとする (Schmalenbach, 1939, SS.4-7; 邦訳, 1950, pp.6-11)。

計算可能か不可能かを問わないとは、当時の会計の常識では、いや現在の会計の常識でも大胆なほどユニークな主張であるが、「環境・資源問題に起因して発生した外部費用(外部不経済)の測定」などがこれに相当するものである。シュマーレンバッハは鉱山の乱掘を例に挙げて、つぎのように明確に主張する。

「いままでに自由経済の時代におけるほど多く鉱山の乱掘の行われた時代はなかった。地下の石炭埋蔵量をなんの考慮もなく、なんら子孫のことを顧慮せず消費してもよいという見解をもつ人々は、おそらく自分が正しいと思っているのだろう。というのは、後世において、たとえば原子力の利用によりたぶん動力、熱および化学的目的のために同じような価値をもつ活動集団が発見されるだろうからである。けれどもそれは単なる期待であって、なんら確実性はない。そしてもしその期待が実現しなければ、われわれの世代は子孫の前には無分別な、責任のない、そしてまた思慮なき者たちとして記憶されることになるだろう。・・・われわれは太陽による貯蓄を発見して、それを巧妙に奪取しただけなのであった。だからわれわれは、それが自由経済の収益勘定に貸記されてもよい収益だと信じてはいけない (Schmalenbach, 1958, SS.58-59; 邦訳, 1960,

pp.53-55 (の全体も) 参照)。」

ここでは、私的会計と社会会計では価値と価格の相違以上に、そもそも把握しようとする計算対象ないしは計算範囲である価値運動自体(計算対象となるフロー、ストック自体)が、大きく相違するということになるのである。

4 社会的利益算定(理想)と私的利益算定(現実)の矛盾とその超克

4.1 現実に必要な「私的利益追求」

しかしながら、以上のような企業経営の公的側面を強調する議論にもかかわらず、シュマーレンバッハは現実に企業経営で行われる会計は、私的利益を計算することを余儀なくされると考えた。その理由は(1)計算の確実性と実行の容易さ、(2)企業家のモチベーション(自分がいくら「儲けた」のか知りたい!)、および(3)貨幣収支にもとづく分配可能性のある利益の必要性の3つである(Schmalenbach, 1939, S.95; 邦訳, 1950, p.76)。

これは、現代会計においてもほぼ同様に妥当する論拠であり、「全人類の幸福という観点からの理想価値にもとづく、外部費用を内包する社会会計など実際は実行不可能であり、反対に、計算確実な収入と支出にもとつき処分可能な利益を算定する原価実現主義的な会計が、企業にとっては唯一実行可能な会計である」というさしあたり現実的な認識である。

しかしそうすると当然ながら、理想の会計(社会的会計)と現実の会計(私的会計)の間に、いつまでも解決されない重大な乖離と矛盾が生ずることになる。

4.2 社会的枠組み(束縛)の中での自由が「本当の自由」

このようなシュマーレンバッハの理想会計と現実会計の乖離は、そのそれぞれの会計に具体的な根拠と哲学があることからしても、たんなるホンネ(実質)とタテマエ(形式)と考えることは間違っている。そして、この両者に見過ごすことができない乖離があることを認めつつ、シュマーレンバッハはヘーゲル的な止揚(Aufheben, synthesis)を試みる。

「国民経済がいったん私経済的原則のうえに構築され、私経済的利益は共同経済的利益と一致すべしという原則を基礎とすれば³⁾、この原則を経営の評価プロセスに適用しても矛盾はない・・・経済的機構がわれわれにそれを規範として与えるのである(Schmalenbach, 1939, S.94; 邦訳, 1950, p.76)。」

これを要するに、私的利益と社会的利益が一致する理想の経済社会が到来すると期待され、そこにおいては、以上の3つの理由から私的利益を計算目的とする現実的な会計を実務で行っていても、それがそのまま最終目的である社会的利益を示すことになる、と主張しているのである。

とするとしかし即座に疑問となるのは、いったい「いつ、どこで、どのようにしてそういう理

想の経済社会が実現するのか」ということであろう。この問題の詳細は、むしろ以下の経営学的・経済学的論究で内容的に議論されるが、大事なことはシュマーレンバッハの活躍した当時のドイツの社会が、正義、平等、福祉が実現する自由主義の理想とはほど遠い社会であり、なんらかの「社会的枠組み、ないしはボンデージ（束縛）」を必要とする、とシュマーレンバッハは考えたことである。

4.3 商人道徳（経営倫理）の重要性

ここで、シュマーレンバッハがまず第一に尊重するのは、商人道徳の偉大な力である。すなわち「自由経済における商人道徳の偉大な作用を観察する機会をもつ人・・・は、経営経済学の中で共同経済的思考は保護を要することを知るであろう」、あるいは「すべての企業家たちは尊敬すべき商人だと思われることを重視し、彼らの取引をそれにふさわしく行った。商人道徳の作用はいくら評価しても高く評価しすぎることはない（ともにSchmalenbach, 1958, S.54; 邦訳, 1960, p.48)」さらに「・・・現状としては経済道徳が十分に発達していない。これは最高に重要な問題である・・・(Schmalenbach, 1939, S.96; 邦訳1955, p.77)」と強力に主張するのである。

つまり、シュマーレンバッハは商人道徳（現在の言葉でいえば、経営倫理business ethics, ethical business practices）を非常に重視し、経営倫理を高めることにより、私経済的な経営成果（＝利益）が同時に社会共同体的成果（＝国民全体の福祉としての利益）に一致する道を追求したのである。

それではシュマーレンバッハが、（それが欠如しているから自分の利益の追求が全体の利益の増進にならないで、それが存在すれば）国民全体の利益、共同経済的利益ないしは全体の福祉を推進すると主張する、キーポイントとなる経営倫理（「商人道徳」＝尊敬すべき商人の知恵）の重視の思考は、いったいどこから来たものなのであろうか。

ここで、江戸時代のわが国の「士農工商」という言葉に象徴されるような、まだまだ商業や会計が卑しい行為と考えられがちであった世界において、簿記・会計のエクセレンスをいち早く見抜き、会計人のステイタスを成し遂げた、いわば「全会計人の恩人」ともいべきゲーテの存在を忘れることはできないであろう。

一般的な印象とは違い、大文豪にしてワイマル公国宰相であった万能の人ゲーテは、商人の子として生まれ、商人となることを囑望され、同時代人の中でも抜群の経営・会計の実践的知識をもっていた。そのゲーテは自伝的大河小説『ウィルヘルム・マイスターの修行時代』(Goethe, 1796)のなかで、商業を「合法的な利得」、「正当な征服」と呼んだのであるが、この表現は、著名な経済学説史家であるアーシュマンの論ずるところの「善良なる商業 (due commerce)」の概念を想起させて余りあるものがある (Hirschman, 1978)。

アーシュマンは、古代から中世にかけての（宗教的情熱に発する）戦争行為による略奪を

passionといい、商業による秩序正しい利益（利得・利潤・利子）をinterestと概念づけたのであるが、前時代の主導的理念であった（血で血を洗う戦乱の）「情念」はやがて宥められ飼いならされて、（合法的、平和的手段で商業利得を追求する）「利益」の時代へと変遷し、ゲーテの時代はまさに「善良なる商業」が繁栄する時代となっていたのである。

すなわち、ヴェーバーのいうところの時代精神（Zeitgeist）は、まさに「情念（Passion, passion）」から「利益（Interesse, interest）」へと変遷していたのであり、そこからさらに現代に向けて「共生（conviviaty = living together）」へと、重層的・不可逆的に移行していくことになるが、ゲーテの言葉にはそれを予感させるものさえ感じられる。

さてこのような時代背景を認識したうえで、ゲーテの前掲書に戻ると、つぎのような記述がある：「生粋の商人の精神より広い精神をもつものはないだろう。いや、より広い精神をもたねばならないものはないだろう。われわれが仕事をやっていく秩序というものが、われわれにどんなに広い視野を与えてくれることだろう！それでわれわれは、個々のことでわれを惑わされることなく、いつでも全体を見渡すことができる⁴⁾」

「全体を見渡す」ビジネス・パースペクティブを有する、広い視野と精神をもつ企業家であれば、シュマーレンバッハのいう（マクロ的な）国民経済的利益（国民全体の福祉と幸福）を希求する経営を実行し、企業利益の追求ばかりではなく、同時に種々様々な広範なステークホルダーのメリットとなる CSR や CSV を重視することは、むしろ自然の成り行きであろう。

もちろんシュマーレンバッハはゲーテに言及してはいないので、このような論証を文献学的に跡づけることは俄かには困難である。しかし、このように考察しつつシュマーレンバッハの思想を育んだ時代的・歴史的背景を考慮すれば、ゲーテの「生粋の商人の精神」の主張をシュマーレンバッハの前掲の主張「（いくら高く評価しても評価しすぎることはない）尊敬すべき商人がもつべき商人道徳」（Schmalenbach, 1958, S.54; 邦訳, 1960, p.48）の淵源をなす哲学であると位置づけることは、必ずしも的外れとはいえず、むしろシュマーレンバッハのいうところの「商人道徳」の普遍性を浮き彫りにするのではないだろうか。

4.4 商人道徳（経営倫理）の不十分性と教育・政治の重要性

さて、ここまでの議論と一見矛盾するように見えるかもしれないが、そのような重要な「商人道徳」であっても、私経済的利益を社会全体の利益に高める（止揚する）には、やはり現実問題として十分ではなかったのである。

シュマーレンバッハは「自由経済における商人道徳の偉大な作用・・・とくに道徳の作用が商法典や刑法典や、そしてまた破産法などの作用を超越するのを見るひとがいるが、私は経営経済学の中で共同経済的思考は保護を要すると考える・・・なぜなら、商人道徳は不完全であるからである（Schmalenbach, 1958, S.54; 邦訳, 1960, p.48）」とする。

そこで、シュマーレンバッハは、つぎのように教育と政治の重要性を訴える。「将来の経済家と

なる人たちに、全体の福祉についての思考を植えつけ、そして現に行われている商人道徳の明瞭な欠陥を治療するのが教師や教育者の義務である (Schmalenbach, 1958, S.55; 邦訳, 1960, p.48)。」

また教育の重要性の指摘だけではなく、さらに政治に言及してつぎのように論じる。「私経済が共同経済的利益を保護すべきだという立派な意見をもつ人は、会計制度をいじりまわして、その保護を实践することはできない。そういう人々はむしろ、共同経済的利益と私経済的利益とがつねに一致するよう、自ら率先して行動する必要がある。そういう行動が可能かどうかは、根本的には、経済政策の問題であり、つぎに教育の問題なのである・・・これは最高に重要な問題である・・・ (Schmalenbach, 1939, S.95; 邦訳 (1950) p.77)」と。

このように、シュマーレンバッハは、この「最高に重要な問題」をめぐり、理想社会実現に向けて (商人道徳という名の) 経営組織の倫理規範をもっとも重視しつつ、重要な役割を演じる3つの規範 (個人の「道徳規範」と組織の「倫理規範」、そして国の「法規範」) の補完的役割を指摘した。そしてその3つの規範の関係性については、これまでカントやヘーゲルなどの哲学者・思想家が豊饒な議論を展開し、長きにわたりドイツ観念論哲学のまさに王道を形成し、とりわけ戦前のわが国哲学界にも絶大な影響を与えた。

しかしながら、このシュマーレンバッハの「最高に重要な問題」には、有名なリーガー (Wilhelm Rieger) の「今日の価値 (Der heutige Wert)」 (Rieger, 1928) の問題にたいしてと同様、問題の提唱者自身によってはこれ以上なんら解決が提示されていないのである。

5 社会的利益思想とCSR経営のバックボーン

ここまでシュマーレンバッハの文献にもとづいて、シュマーレンバッハにおける「公益・社会的会計の優位性」を論じ、そしてユニークな「私的会計即公益会計論」による「私的 (利潤追求) 会計」の正当化のロジックを吟味し、さらにそのロジックの実現可能性の条件とでもいうべきものについて、ゲーテとドイツ哲学に触れつつ考察した。しかし、ここでシュマーレンバッハがこのような独創的な見解を抱くにいたらしめ、このような考え方を勇気づけた、当時のドイツ語圏諸国の社会的・経済的背景について一言述べなければ、やはり片手落ちであろう。

政治経済体制としての自由主義市場経済を最大限尊重しつつも、その歪みを率直に認め、それを道徳と倫理と法という3つの規範により制度的に修正する必要がある、とするシュマーレンバッハのこのような考え方の根底にあるのは、本稿ではその内容に立ち入った議論はできないが、当時のドイツの「社会的市場経済 (soziale Marktwirtschaft; social market economy)」の思想である。

そして、なかならず、「自己の利益追求が必然的に全体の利益追求になる」とするアダム・スミ

ス流のレッセフェールに対すところの、「自由な市場経済を信奉しつつ、国が積極的に介入することにより、独占の形成などの市場の弊害を除去すべき」という立場の、ワルター・オイケン等の特徴ある経済思想（オールド自由主義）ではないだろうか（福田敏浩, 2001参照）。オイケンとシュマーレンバッハは、ともに19世紀に生まれ第2次世界大戦の激動の時代を超えて生き抜いた、ほとんど同時代を生きた大学者である。

田中（2001）によれば、ドイツ企業の分析について、つぎのような総括がなされている：「ドイツでは、19世紀中葉までにツunft撤廃や営業の自由などを通じて「市場」の前提がいったん形成されると、その後はもはや「市場」の実を通じて自動的に社会がうまく進んでいくと考える論調が社会の主流にはならなかった。むしろ、・・・「市場」がもたらす社会的弊害をいかにくい止め、市民社会・国民の安定的秩序をはかるかが優先して考えられてきた・・・この中で経済的発展による国家公民の福祉・共同体構成員全体の幸福の増進（ゲマインヴォール Gemeinwohl）という目標が、イギリスやアメリカの市場中心主義とは異なる方向で、ドイツ社会を牽引する新たなイデオロギーの役割を果たし、プロイセン官僚から社会政策学者、企業家から労働運動の指導者までを大きな意味で糾合することになったのである（pp.452-453）」

さらに現実に存在する資本主義の類型論に即してみれば、アダム・スミス流のいわゆる「アングロアメリカ型資本主義経済」と社会的市場経済の主張に代表される修正資本主義的色彩が強い「ラインアルプス型資本主義」という異なる2つの資本主義の国際的潮流があり、後者の「ラインアルプス型資本主義」の社会共同体の結束と福祉を重視する社会的風土がシュマーレンバッハの会計学形成に持続的影響を与えていたと考えることは、必ずしも的外れではないと思われる（Albert, 1991; 邦訳, 1992）。

さらに、市原（1976）などに詳述されているように、シュマーレンバッハの活躍した時代にかぶさる前時代に、ツアイス社やクルップ社において、ヒューマニズムに溢れる、「従業員重視の経営思想」にもとづく、現代のCSR経営を先取りするかのような先進的経営が実践されてきたことも、われわれは見逃すわけにはいかないだろう。

まとめて言えば、1. ラインアルプス型資本主義（サステイナブルな共同経済体制の確立）、2. 社会的市場経済理論（Gemeinwohl: 構成員全体の福祉の重視）そして3. ドイツの福祉経営（従業員重視の経営思想）という歴史的・制度的背景の中で、（1）教育と（2）経営倫理と（3）経済政策が重要な役割を果たし、後者のそれぞれに対応する形で（1）個人レベルにおける道徳規範（2）企業レベルにおける倫理規範（3）国家レベルにおける法規範、すなわち、モラルとエシクスとローの3つのノーム（規範）の三位一体が機能すれば⁵⁾、われわれの生きる「現実社会」が変容してシュマーレンバッハの希求する「理想社会」が達成される、ということである。

そしてそこでは、「伝統的会計」（収支と費用収益を基礎とする動態論）の測定する成果（企業利益）がそのまま「幸福会計」（すべてのステークホルダー・人々の福祉と幸福を測定する会

計)の測定する成果(幸福度)となるはずだ、というのがシュマーレンバッハの基本的主張なのである。いわば、「私的会計」即「公益会計論」である。

6 おわりに：現状と展望

最後に、以上のシュマーレンバッハのユニークな主張のもつ、現代の伝統的会計、環境・CSR会計への貢献について思うところを付言したいと思う。

むき出しの資本主義の欠陥を国の政策により補正する「社会的市場経済」の潮流は、その後のナチスドイツの時代の一時的後退はあったが、ドイツ語圏諸国とわが国を中心に、急速な戦後経済成長を成し遂げることに相当に成功した。しかしその後、長い冷戦時代を経て東西対立が緩和してもなお南北問題、宗教対立そして公害・環境問題などが激化し、「現実社会」は今に至るまで、シュマーレンバッハの希求した「理想社会」へと発展してはこなかったのも、また争えない事実である。

そしてこの半世紀、＜社会的利益のための会計＞と＜私的利益のための会計＞という2項対立のシューマが、ジモニスにおける「エコノミーとエコロジー」の対立と協調にその嚆矢を見るように(Simonis, 1994; 邦訳, 1995)、環境会計やCSR会計の理論と実務において、「伝統的会計自体の改良・進化」とはほとんど関わりをもたずに、別個に展開されてきたのである。

このような展開を直視すれば、國部の議論は示唆的である。國部はアレントの議論を取りあげて、「公共領域のリアリティ」が無数の見方と側面をもち、金銭という単一の共通尺度では表現できないことを指摘する(Arendt, 1958; 邦訳, 1994)。そこで、「伝統的な会計システムによる金銭的な一元化を環境管理会計が多元化することができれば…公共性の回復に資すると考えることができる」として、情報を多元化・相対化して、そこに対話や討議の可能性がされれば、そこに新しい公共性の契機が生まれるかもしれない、と主張する(國部, 2011, pp.38-39)。

ここで少しばかり注意したいことがある。たしかに國部の議論はマテリアルフローコスト会計を念頭において、直接的には「環境管理会計」を対象になされたものである。しかし、もともとドイツ発祥のマテリアルフローコスト会計は外部報告会計と連携するものであり、國部の議論でも環境コストを巡って内部環境会計と外部環境会計が密接な関係にあることが述べられている(國部, 1998, pp.7-8および宮崎, 2001, p.223)。また、シュマーレンバッハの会計理論体系では今日のアメリカ会計では常識の、管理会計(内部会計)と財務会計(外部会計)の厳密な区別はそもそも存在せず、内部と外部の会計目的はむしろ混然一体となっていた。さらに井尻(1998)は、現代のアメリカ会計においてさえも、管理会計と財務会計の一体化が進展していることを説得的に主張する。したがって、國部の議論は管理会計にとどまらず、財務会計を含む伝統的な制度会計一般に及ぶものと考えるのが、むしろ自然ではないだろうか。

そう考えると、國部の正しく主張するように、「会計システムの技術的核心である経済情報への一元化」（國部，2011，p.41）を捨てることが不可能な「伝統的（外部および内部）会計」が、そのままのスタイルを保持しつつ「公共性」を包含ないし表現することは、非常に困難と言わざるをえないであろう。ミューラー＝ウェンク型のエコバランスや LCA にしろ、マテリアルフローコスト会計にしろ、それらはすべて「多元化」のためのツールであり、國部の主張する「討議空間」（國部，2011，pp.39-40）創造のためのエレメントと考えられよう。付言すれば、ここで國部は討議空間創出のための手段として「教育」の重要性を主張しているが（國部，2011，p.40）、シュマーレンバッハが公共の福祉のための会計を実現するために挙げた3つの手段の中で、（国の政治とともに）やはり「教育」が重要な役割を占めているのと符合するのは興味深いことである。

翻ってみれば、前掲のアーレントの著作が公表された1950年代から60年代は、まさに公害問題の盛りの時代であり、日本列島改造論が跋扈した、経済発展と環境保護の利害が極限まで拡大した、いわば「矛盾の時代」であった。そしてわれわれが生きる現実の経済社会は、シュマーレンバッハがかつて考えた「理想社会」とは、いまだほど遠いものである。この現実を直視すれば、「伝統的会計が（同時に）公共福祉の会計になる可能性」は、いまだ低いと言わざるをえないであろう。残念なことに、会計の現実もそれを追認している。

しかし、われわれ会計人にとって皮肉なことかもしれないが、会計にできることには、所詮限りがある。現実世界の経済や経営が、そしてそれを認識する人々の価値観が変化しなければ、「一元的な伝統会計の改良」であろうと「多元的な会計」であろうと、それらをいかに巧みに設計しても、やはり早晚、矛盾に突き当たることであろう。つまり、矛盾に満ちた「討議空間」は、矛盾をはらんだままに崩壊するかもしれないのである。その意味で、今日では一見途方もないようにも見える「CSR会計不要論」とでも名づけられるシュマーレンバッハ理論的主張は、非常に長期的視野で見れば、やはりまさに正論であると言えよう。

それとともに、「伝統的会計システム」が＜現実＞に環境破壊に加担して、（負の）影響を与えているとしても、なお、それに対するアンチテーゼとしての「多元化した会計情報」が機能して、もしも、＜教育（モラル）や経済制度（エシクス）⁶⁾や政治（ロー）の力を借りて現実の経済社会に働きかける＞という正のフィードバックを生くむことができれば、その時は約1世紀前にシュマーレンバッハが思いもよらなかったような展開（会計と経済のフィードバックコントロールの発生によるジンテーゼ）が生まれる可能性もあろう。そう考えることは、われわれ会計人にとって、なんと愉快なことではないだろうか。

* 限定された紙幅の関係で、会計・経営・経済以外の、文学・哲学・社会学・政治学・歴史学関係の文献にかんしては、厳密な引用と注釈を省略させていただいた場合がある。

注

- 1) 新田忠誓『動的貸借対照表原理』, 1987年, 国元書房を引き継いだ『動的貸借対照表の原理と展開』, 1995年, 白桃書房には, それまでのわが国の, 主にケルン学派に属するドイツ動態論正統派研究の, 奥行き深い蓄積が示される。
- 2) Schmalenbach, 1958, S. 17; 邦訳, 1960, p. 5でシュマーレンバッハは企業者自由に関連してクルップの名を挙げている。
- 3) Simonis, 1994; 邦訳, 1995 では, これを「エコノミーのエコロジー化」と「エコロジーのエコノミー化」という2つの方向から論じている。
- 4) ゲーテはこのあとに, 複式簿記が人類のもっとも素晴らしい発明である, というのを, ゲーテ自身を投影するウィルヘルムの言葉として述べる。この部分はわが国の会計・簿記所に非常に頻繁に引用されるが, 本来は会計というより経営についての発言である。
- 5) この3つの規範には企業により優先順位の違いがあり, 当時のドイツを代表するツァイス社とクルップ社における経営改革においては, (ツァイスでは) 社会的企業の確立に向けて, 国による時間のかかる制度改革を待つことよりも, 共同体の福祉・福利厚生を企業側の信条や原理(経営倫理=商人道徳というく倫理規範)によって実現していくことの重大な意義が述べられた一方で, (クルップでは) 反対に, 労働運動の高まり(教育によるく道徳規範)の変化・変革)と社会的民主主義実現に向けての社会・経済政策く法規範)の制定・実施の重要性の指摘がなされた。
- 6) 会計制度そのものではないが, CSR会計に関連し, その一部を包含する組織として, 今回発足した消費者庁倫理的消費調査委員会(消費者庁:山本良一委員長)によるエシクスの普及・促進などは, その例として挙げられよう。

参考文献

- Albert, Michel (1991) *Capitalisme Contre Capitalism*, Paris : Éditions du Seuil , 1991. (ミシェル・アルベール, 小池はるひ訳『資本主義対資本主義』竹内書店新社, 1992年。)
- Arendt, H. (1958) *The Human Condition*, The University of Chicago Press. (志水速雄訳『人間の条件』ちくま学芸文庫, 1994年。)
- Goethe, Johan Wolfgang von (1796) *Wilhelm Meisters Lehrjahre*. (高橋義孝訳『ヴィルヘルム・マイスターの修行時代, 新潮世界文学第3巻 ゲーテ 1: 若いウェルテルの悩み ウィルヘルム・マイスターの修業時代 他』新潮社, 1970年。)
- Hirshman, Albert O. (1978) *The Passion and the Interest: Political Argument for Capitalism before Its Triumph*, Princeton.
- Rieger, Wilhelm (1928) *Einführung in die Privatwirtschaftslehre*, Nürnberg: Hochschulbuchhandlung Kriche & Co., 1928, VI, 331 S.; 3., unveränd. Auflage.
- Röpke, Wilhelm (1949) *Civitas humana : Grundfragen der Gesellschafts- und Wirtschaftsreform*, 3 Aufl. E. Rentsch. (喜多村浩訳『ヒューマンイズムの経済学 上巻・下巻』(翻訳) 勁草書房, 1952年。)
- Schmalenbach, Eugen (1939) *Die dynamische Bilanz*, Köln und Opladen 1939. (土岐政蔵訳『動的貸借対照表論』森山書店, 1950年。)
- Schmalenbach, Eugen (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。)
- Simonis, Udo Ernst (1994) *Ökonomie und Ökologie*, Verlag C. F. Müller. (宮崎修行訳『エコノミーとエ

コロジー』創成社、1995年。)

井尻雄士 (1998) 「アメリカ会計の変貌と展望」『会計』第153巻第1号, 117-135頁。

市原季一 (1976) 『ドイツ経営政策』(市原季一著作集, ドイツ経営学研究) 森山書店。

國部克彦 (1998) 『環境会計』新世社。

國部克彦 (2011) 「地球環境問題と管理会計研究・教育の変革—社会システム論と公共性の視点から」『会計』第179巻第2号, 190-204頁。

田中洋子 (2011) 『ドイツ企業社会の形成と変容』ミネルヴァ書房。

新田忠誓 (1987) 『動的貸借対照表原理』国元書房。

新田忠誓 (1995) 『動的貸借対照表の原理と展開』白桃書房。

福田敏浩 (2001) 「ドイツ新自由主義の第3の道 (1) —レッセフェールと集産主義を超えて—」『彦根論叢』第333号, 25-41頁。

宮崎修行 (2001) 『統合的環境会計論』創成社。

<付記>本稿を作成するにあたり, 新田忠誓一橋大学名誉教授, 黒川保美専修大学教授, 大下勇二法政大学教授, 村井秀樹日本大学教授より学問的示唆と励ましをいただいた。ここに深甚なる感謝の意を表したい。

(筆者: 国際基督教大学教養学部教授)

(2015年5月15日採択)