

企業付加価値会計と企業社会報告会計 (2)

飯 田 修 三

はじめに

- I 企業付加価値会計の確立と新展開
- II 企業付加価値会計と企業損益会計 (以上前号)

III 企業付加価値と新企業像

前回拙稿では、もっぱらEC諸国の企業会計をひきあいとし、企業付加価値会計を公表会計のなかに導入するという会社財務報告の進化を高く評価する卑見とともに、その足元をいっそう強固ならしめることに資すべく、企業損益会計とからめて企業付加価値会計の位置を明証したつもりである。EC諸国における主要会社企業の『年次報告書』ないし『事業報告書』に付加価値計算書など企業付加価値関係の会計情報を各個適宜に開示するという動勢は、たぶん不可逆的であろうとおもわれる。だが、このさい損益計算書と付加

(1) イギリス『諸計算書に関する実態調査・1980年～1981年』(Survey of published Accounts 1981, I. C. A. E. W, Section 26)によれば、付加価値計算書を作成・開示する会社数は、ここ数年間、いくぶん足ぶみ状態にある。ちなみに、84社('78～'79)、90社('79～'80)、88社('80～'81)というぐあいである。ただし、この数字には、企業付加価値についての若干の情報を公表するものの、その分配状況を開示しなかった少数の会社は含まれていない。また企業付加価値ならぬ売上収益の分配を開示した2会社('79～'80年では6社)も除外した数字である。

イギリスでは現在のところ、付加価値計算書に関連する法令および証券取引所規則は、なお制定されていない。どの『基準会計実務報告書』や『公開草案』などにも、

価値計算書の併存関係をしっかりおさえておくことは、その前途のためにすこしでも益するところがあるだろう、と考える。

きけば、多くの会社企業の財務報告に、あたらしく付加価値計算書を追加記載したことについては、主として会社企業レベルにおける成果分配状況の開示を目的とするものであるといわれる。一定期間の付加価値分配状況を図表化するなどの工夫も、しばしば眼につく。会社法制にしたがう損益計算書よりも、この付加価値計算書の方が、会社企業における成果配分の実相を表明するものとしては、関係情報量の豊富化に資し、かつよりいっそうの適合性を具えている、という判断に立つことをものがる。

さらにまた経営管理に役立たしめる企業付加価値会計をみるにつけても、その適用領域の類同性が認められるのである。すなわち、いわゆる総額人件費計画の方法への付加価値会計的アプローチを採用したり、付加価値生産性測度を中心とする諸指標をセットした賃金（もしくはボーナス）制度の運用に合意をえているなど、さきとあわせて企業付加価値と成果分配とのなじみよさを証してあまりある。このように、財務会計としても管理会計としても、およそ企業付加価値会計は、分配関係処理にとって相対的に高い情報価値あるものをさしだす、といえるのである。

ところで、そのような企業付加価値会計に対しては、もうひとつ重要な役割期待がある。企業付加価値会計による経営業績（business performance, Betriebsleistung）の測定が、それである。この経営業績は、従来、経営成績とも、もっと一般的には企業業績ともいわれてきたものである。伝統的企業観のもとで、また制度会計のわくぐみからいえば、すんなり経営業績とは企

この付加価値計算書に言及したものはない。1981年会社法で明示的には企業付加価値にふれてはいないけれども、その損益計算書の可択的形式の2つは、(1) 純売上高、(2) 原材料費および消耗品費、(3) その他外部費用の開示を含むものとされる。したがって、これらの形式の1つを選択した会社であれば、企業付加価値を計算的に導くことは可能となる。

業利益である。しかるに、たとえばイギリス企業付加価値会計論によれば、経営業績をあらわすものとしては、企業利益はしばしば適性に欠けるのである。換言すると、伝来、損益計算による経営成績測定の基本機能には、まるで疑いを入れえなかったのだが、いまやそれがそうではない、といわれるわけである。かくして、企業付加価値概念をとりこんだ損益計算の、いわば構造改革を主張しだすしだいとなった。

それで、ちなみにイギリス企業付加価値会計論の代表的論者の一人、E. G. ウッドの主張をきいてみると、つぎのようである。企業会計の現状を批判する根拠として、ひとつは企業利益の尺度性自体に、もうひとつは損益計算過程の表示にかかり、いずれについても不適切のそしりをまぬがれぬ点を挙げている。まず企業利益は採用された会計慣行(減価償却費の算定・在庫の評価・開発費と政府補助金の処理など)によって異なる大きさを示すこと、資本構成に起因する企業利益の伸縮(レバレッジ効果)が生じること、企業利益と労働分配にはトレード・オフ関係があること、さらに「世論の現代的風潮」からみて企業利益は、いくぶん「狭い見方とうけとられやすい」こと。⁽²⁾ つぎに開示された損益計算書では、「売上高と営業利益の間の差異分がどうなったか」について不明であること、また同計算書中の「利益数値の多様性」⁽³⁾によって「誤った解釈」を誘発するおそれが多分にあること。

その他のイギリス企業付加価値会計論もまた、E. G. ウッド説と似た論調をもって企業損益会計の欠陥をつき、その「時代おくれ」を非難するものがすくなくない。さりとて、現存する自由市場と法人会社の経済秩序にくみこまれる以上、いぜんとして企業利益と損益計算書を肯定せざるをえない、とも表白している。このありさまは、たんに自家撞着というよりも、むしろ企業

(2) cf. E. G. Wood: *op. cit.*, p.33, 小川洵・真船洋之助他訳『前掲書』41ページ、参照。

(3) cf. *ibid.* p.68~p.72, 同『前掲書』80ページ~84ページ、参照。

付加価値と企業利益それぞれ固有の意義、またそれらふたつの会計の位置関係をはっきりとらえていないところからくる一種の惑いではなからうか。

上述のように、企業損益会計の会計慣行による業績把握の不十分をとがめ、企業付加価値会計によるその適応をとり立てる所説の趣意は、わからぬわけでない。もちろん、それが無意義・無価値であるなどとは、けっしておもわない。また労働分配を中心とする成果分配が計慮さるべき会社企業の経営遂行は、こんにち社会的要請の一環をなしているおりから、付加価値(分配)思考を収益性志向にあてがう経営指揮となるのは不可避であるし、またそうすべきである。それゆえ、適合的な企業付加価値会計の理論と実践が出現するのも、けだし順当なりゆきであろう。かねてからこの種の展望をもつて企業付加価値会計の支持を自説としてきたので、そのような現状まできたこと自体には、いちおう満足しなければなるまい。だが、あえてつぎのことを発言しておきたい。

まず、企業付加価値というものは、最も包括的な経済成果であるにちががなく、かつ企業利益として結実しうる本来の源泉にほかならない。会社企業が本来その生産的活動をつうじて追求目的とするのは、そういう意味での資格をもった企業付加価値なのである。直截に言って、企業付加価値の一片をすら含まぬ企業利益が計上されるのは、すくなくとも常態ではない。とすれば、企業付加価値追求とは真の利益機会を探索する正道をなす、といえよう。このように企業付加価値と企業利益の関係を把握する立場を堅持するときは、もはや両者の相違は明白となるであろう。要するに、企業利益が企業付加価値によって単純に排斥されるわけではなく、また企業付加価値指向は、企業利益追求の本来あるべき形振をととのえるという関係にあるのである。

上述のところをふまえて、もう一点いわせてもらおう。企業付加価値会計と企業損益会計は、どちらも会社企業の経済的(財務的)活動を測定対象とする点で共通する企業会計であるものの、あきらかに両者は、もともと根本的に会計機能を異にするものである、とみななければならない。要言すれば、

企業会計としての企業付加価値会計は、会社企業の生産・分配状況を測定表示する。対して、企業損益会計の方は、自明のように、会社企業にとっての犠牲 (costs) と効果 (benefits) の発生額を諸組織活動の機能別ないし領域別区分に応じて比較していったら、その余剰額を測定表示することにつくる。現行の段階的区分損益計算書は、このような役割を負っている。

このかぎりでは、企業付加価値会計と企業損益会計は、同一の経済的活動を異なった角度から描写するものにすぎない、ともいえよう。従来の企業損益会計とは「異なった角度から」も〈会計する〉意義を全うすべき企業付加価値会計ではある。ただし、あくまで企業損益会計は制度会計として実存しているから、当然その損益成果には決算政策上の会計行為の所産が入り、ここに会社企業の企業業績 (Unternehmungsleistung) が集成することは留意を要しよう。だから、企業付加価値会計が、あまりそれによりかかるようでは独自の言明能力をみずから減殺してしまう結果をまねきかねず、これまた警戒しなければならない。

これはあきらかに企業会計多元化への要請に応える一発現形態であり、要はどこまであらたな情報ニーズを充足し、いかほど会社企業の内容開示目的に役立ちうるかである。みれば、企業付加価値会計は、いまやたしかに半ば独り立ちの体だが、それには会計技術的問題をも含めて、上述の点で疑問視に値する大小の箇所をみいだす。しかしここでは、EC 諸国におけるあれこれの企業付加価値会計を概観しての一所感として記すにとどめたい。

とにかく、如上の企業付加価値と企業利益の関係、さらに両種の会計の位置関係について明確であるべきことこそ肝要である。もしそうしておかなければ、早晚、企業付加価値(会計)と企業損益(会計)の対立図式にはまりこむしぎとなりかねないであろう。かくて、企業付加価値会計が、その位置すべき場所をみうしなってしまう可能性はある。企業付加価値会計論の現状をながめるとき、とりあえず前出の関係にかんする、よりたしかな再認識をいそぐに如かず、とおもわれる。

そこで、前回拙稿の文末で唱えた見解の一部をひきついで、その作業をすすめていくとしよう。その見解は、つぎのようであった。すなわち、「それ固有の経済的意味と、それゆえの重要性をもつ企業利益は、おそらく特定経済主体の総合的な経済効率尺度たる資格を失いはしない。したがって、企業損益会計もまた、その全面的機能停止をきたすことはないであろう⁽⁴⁾」と。では、こういうふう⁽⁴⁾に企業損益会計の立場を擁護するなかで、そもそもいかなる理由にもとづいて企業付加価値の経済的意義を認め、かつ企業付加価値会計の立場をも擁立するか、これに明答しなければなるまい。

この種の問題については、周知のように、こんにちまで多年にわたりあまたの企業目的論が多様に攻究をつんできている。企業付加価値会計論の方にしても、あえてあたらしく企業の会計をデザインしようとするてまえ、その「企業とはなにか」について斯論なりの宣明が所要となる。うち立てられたさまざまな企業観からきわめて多くのことを学ぶうるのであるが、ある企業付加価値会計論は、企業＝「チーム(team)」と考え、企業＝企業家(＝株主)⁽⁵⁾の単体的概念から脱している。また他の所説によれば、企業＝「連合体(Koalition)」になろうか。このような企業観の亜種をも含め、古典的企業概念を更新するのが、一般である⁽⁶⁾。いずれにしる、現代の会社企業は、たんに自己資本所有者の所有物、その所有者の利得極大化だけを追求する、たんなる手段的組織ないし用具的存在とはみなされない。それは会社株主・会社従業員その他を中心に成り立つ構成体であると観念されるのである。

(4) 岡山大学『経済学会雑誌』第14巻第1号、24ページ。ただし、引用文中の傍点は今回の拙稿で付加した。

(5) cf. M. F. Morley: *The Value Added Statement — a review of its use in Corporate Reports* —, Gee & Co, 1978, . ch. 3.

(6) Vgl. W. Goetzke: *Zur Kritik an der einzelwirtschaftlichen Wertschöpfungsrechnung*. *ZfB.*, 1979, Nr. 5.

みわたせば、このような新企業観は、すでにかなり流布している。法人企業の会社法制上のたてまえは、おりに物化した資本の非情さをみせながらも、現実には実質的にゆっくりとくずれつつある、とみるのが妥当であろう。したがって、株主に対する配当可能利益の極大化、そしてその排他的利益分配を基底におく企業損益会計思考の伝統もまた、ゆれ動いていきそうである。さきざきのことは測りかねるが、いずれ営利性を基礎概念とする現存の会社法制の改正への機運は、いっそう熟していくこともあろう。目下のところは、会社法制上のたてまえの形骸化がすすむ程度の前⁽⁷⁾後あたりで、その法律解釈あるいは法制運用のよろしきをうることとなる。

文化・教育に対する会社企業の寄付は、すでに会社権利能力の範囲内と法解釈するのが主流を占めるにいたったといわれる。また会社企業の異常事態（清算・更正など）において、そのチーム・メンバーたる従業員の利益保護や地位保全をなすべき旨の判決も下されているときく。とにかくチーム・メンバーの諸利益を否応なしに考慮せざるをえない事情が一般化してくれば、ここに配当可能利益のみの区画は広げられ、企業会計の慣用的意味からは離れたチーム・メンバー利益をも囲いこむようになる。後者の諸利益がチーム・メンバーによって受益されれば、それは〈共同利益〉の分配ということになる。これを称して「利益の社会化」といい、事態は企業付加価値会計の本格的登場をうながす。

企業付加価値会計の出現ないし普及には、さらにもうひとつの契機をみいだせるようにおもわれる。前述の理由は、会社企業の組織構成員の見方から立てた新企業観であった。対して、こんどのそれは、会社企業の行動形式の見方から形成さるべくして形成された新企業像といえるであろう。単純に会

(7) ここにこのように述べることは、べつだん企業損益会計の廃絶を意味するものではない。早くいえば、配当可能利益の文字がうすれた企業損益会計へ転化するだけであろう、と思惟するにつきるのである。

社企業をその所有主の殖産のための手段的組織に等置しえてとおりがよいときは、その行動目標は、またわりあい簡明に説明できよう。

会社企業の自己資本所有主への帰属利益を極大化するには、そのむやみな利己主義に徹するか、または他の選択肢として生産効率を上げる合理化（生産性向上）策を講じる以外に、基本はないであろう。最初の利益追求の行動形態は、たちまちきびしい告発と断罪をうけるし、ゴーイング・コンサーンとして採りにくい選択となりつつある。つぎの効率志向は、おそらくつねに成立しうるであろう企業戦略となる。それでも注視すべきは、さきに述べた〈共同利益〉追求とこの合理化が悪しくむすびつけば、そこに「企業城下町」における「ウチの会社」のエゴイズムむきだしとなる点であろう。⁽⁸⁾

とするも、さて今後の戦略図式をどのように画くか、これが問題である。大きく内外の資源環境をにらんで、多様化する市場ニーズの動きを的確にとらえたうえでR&Dの成功を土台とする「知識集約化」をめざす、やや中長期的な経営遂行を軸とするものに、それはなるであろう。これは巷間にいわゆる高付加価値指向あるいは付加価値追求、まさにそのものである。市場ニーズにあわせて「なにをつくるか」（効果）とともに、それを「いかにつくるか」（効率＝生産性）のよい均衡を達成する経営的努力いかんが、じつに新時代下の利益機会をわがものとしうるか否かの決め手となろう。日頃〈モノ〉に関するコスト・ダウンないし原単位切下げとしてしか意識されにくい、あの省資源への探究は、あげて企業付加価値の増大につながるのである。

企業付加価値とその稼得効率、つまり付加価値生産性を増大せしめるのは、ことに現下における企業行動のとるべき方向であることが、そこにいきいき

(8) 拙稿「日本的経営と管理会計」、伊藤淳巳編『日本的経営の現状と展望』白桃書房、1979年、第Ⅲ部第3章、参照。

(9) 宮川公男『新しい企業環境への挑戦』日本経済新聞社、1979年、17ページ～25ページ、47ページ、52ページ、参照。

と画かれる。じっさいまた会社企業は、みずからの企業行動選択にあたって、そのようにすべきことをはげしく促進されている、とみてまちがいない。なにしろ、その付加価値生産性水準と変化は、経営内部過程（生産）における物的効率および経営外部過程（流通）における価値的効果の両方に係り、かつ第一次的に企業業績を左右する要因の多くに規定され、これらの改善こそ減益を防止し、さらに増益を実現する根本をなすからである。かくて、先述した分配状況の重視・関係情報ニーズの出現ともあいまって、企業付加価値会計の試行錯誤がつづくなかで、その拡充をまつこととなる。知見のとぼしきをかえりみずにいえば、この企業付加価値会計は、ひろく産業構造改善など産業組織政策上の有用情報をも追加的に提供しうるはずである。現代の経済運営と企業経営の紐帯は、それによってよりよく観察することができる、とおもうのであるが。

このように、わりと汎用性ある企業付加価値会計だが、幸か不幸か、わが国のそれは約10年ほどまえまでは会計理論上の課題に偏っていた、とみてよい。そしてその後は会計実務上の課題にもなって、均衡がとれそうなあたりへこぎついたわが国企業付加価値会計である。としても、どういうわけでそのような経過をたどったものか。それを考察してみることも、向後のなりゆきにいさか裨益すると期待したい。企業利益の計上方法によって、いくつもの源泉を識別することができるけれども、つねに企業付加価値は、いわば最も素性のよい本来の企業利益の源泉をなすものである。企業付加価値の創出を認識しなくても価値創造は、まこと客観的事象として実現する。また高付加価値化にもとづく増益寄与への発想転換をしなくても、営業利益をうれば、その大部分は、たいてい企業付加価値から構成されているのである。別言すると、企業損益の計算過程には、その企業付加価値の生成と分配が、各種の費用・収益の被服をまとして、それ流儀に整頓されているだけである。そして、この整頓の仕方が、私的にか公的にか、およそ〈経済する〉企業の概念からまったくかけはなれたものでないことは、いうまでもない。

しかし企業会計理論において企業付加価値の生成と分配を認識するにいたったのは、たいへん革新的なことがらだったのである。それほどの重務であるから、そのうち企業会計実務として企業付加価値会計が進出しだすと、それははげしく異端視されもした。さらにその延長線上、冒頭に記したように、会社法制を支えとする企業損益会計に漸近して伍しかねないようすを呈するにいたるのは、おもうに、ひとつの驚異である。もとより、現実企業損益会計は、制度会計としてまといつくしがらみから逃れたいとおもうが、企業付加価値会計の動向は、やはりその身をゆすりつつ進出をつづけると考える。

そこで、企業付加価値会計の拡充発展への一助となるであろう、ふたつのことを、ひとまず小括しておこう。そのひとつは企業付加価値会計とからめて企業概念を思考することであり、他のひとつは企業利益の尺度性と利潤動機 (profit motiv) を識別することである。

まず、自明のことを前置するのだが、企業会計とは、それぞれ企業の会計であり、それ以上でも以下でもない。その企業は会社企業の組織形態をとり、これまで既成秩序の代表者とされ、それにふさわしいという用語になるかもしれないけれども、しばしばはげしい批判の矢面にさらされてきたのである。しかして、その企業批判は、なにに最も集中したか。企業行動の、内外におよぼしたもろもろのマイナス面が、それであるのは分りやすい。しかもそのような負の衝撃を与える企業行動は、市場体制下においておこなわれる生産・分配の経済的営為なのだから問題である。

いまかりに、いったん会社企業概念に一体化した所有関係を取り去ってみれば、どこを出所にしようと、分割された一定の元本を投下して組織された経済的構成体、それが企業である。この組織化は、根元には人間の欲望があって、主としてその経済的欲求の充足から起動するものである。個別企業とよぶ経済的構成体は、これを一つの細胞とする経済社会が、いかなる体制選択をとろうと、元本を人とモノの調達・運用をつうじて生産すること分配す

ること、要するに経済することを措いて他に基本的な存在意義をみいだしがたいのである。さらにいえば、そもそも経済する（ないし経営する）ことの最終着点は分配にあるといいうる。

いま企業行動の動態の詳しい説明は省くけれども、企業が生産・分配システムであることだけは、たしかである。このシステム設計は、人間英知のまことに巧妙なはたらきである、というほかない。しかし、残念ながら、いまだかほどの人知も、そのようなシステム以外に生産・分配をおこなうそれを案出できないでいる。もちろん、生産・分配システムの作動を調節し規制することは、なるほど可能であるとしても、まったくそれに代替せしめるシステムをみいだせそうにない。とすれば、単能的に生産・分配の作動を最も得意とする企業制度をつうじて可能なことを工夫してやるしかないし、現にまたそのよううごきをみせている。

生産システムとして企業は、生産性向上につとめているし、分配システムとしては、分配性についても注意ぶかく対処している。まずこれら生産・分配に関係するのは企業成果、すなわち企業付加価値であり、よってここに付加価値生産性および付加価値分配性が問題となる。だが、生産・分配システムとしての企業とはいえ、それはあくまで経済するところの経済的構成体であるほかない。ここにいう「経済する」の原義は、積極・消極の両様の意味を含蓄した「節約する」と解したい。一般に経済性と称する概念も、それにひとしい、といえよう。企業が経済的構成体を止揚しないかぎりにおいて、その経済性を維持・改善するか否かで、その存否が問われるにいたる。

そこで、つぎのようにいえる。調達した人とモノの消費あるいは使用について支弁＝分配（形態的には分配ではないが、実質的には分配せざるをえないこと、これを含意して等置しておく）をなしたのち、原初の企業元本超過を実現しうるために経済性の発揮が、おおいに求められるのである。結果するこの余剰分が企業利益に現象し、後者の本体をなすのが前者である。そうした企業利益の稼得とその効率が、文字どおり profitability（収益性）の概

念内容をなすのである。

結局のところ、生産・分配システムとして機能する個別企業の企業業績は、ついに企業利益によって最終的には評価さるべきことを拒否しえないようである。くりかえしていえば、企業付加価値の生産性・分配性によってテストされた企業行動の経済的成果は、どうやら企業利益の普遍的業績尺度をあてがわれ、すべからくその良否ないし当否の判定をうけざるをえないようである。個別企業はもとより、またこれを一分肢とする国民経済にとっても、企業利益の大きい経済的意義は、いぜんとしてのこりつづける。

経済体制の選択がどうであれ、たとえばプロフィット・スクイズは、悪循環的に経済の疲弊状況をひきおこすに十分なひきがねとなる。あるいは、膨大量におよぶ有用な非生産的消費をまかないにくくし、また緊要な社会資本充実をさまたげようし、さらには各種再分配に対する裁量余地をいちじるしくせばめて葛藤を亢進させるし、いずれにしても、このことのしだいは、経済論理的にはきわめて事理明白ではないか。

経済運営にかぎらず、これに似たようなことは、企業経営のばあいにもいえる。利益機会の見逃し、その減少ないし消滅が、経営者の主意に反して持続するようでは、おそかれ早かれ企業利益の縮減をひきおこす。企業の内部組織をきしませ、そうじて可挾的な経営指揮の幅をせばめ、企業の活性を減殺するおそれは大となろう。その程度が企業の盛衰と存亡を左右することについては、いまさら多言を要しない。好況をむかえると企業の社会的責任が口にされ、逆境に陥ると企業利益確保の重要性が強調されるのは、経済諸団体などの行動パターンとなっているようである。それにはいろいろな意図もあるろうかと察せられるが、表明させた社会的企業責任の履行および無軌道な企業利益追求に対して十分に警戒的であるべきことは、いうまでもない。

しかしつぎの点に留意したい。一般的に企業と社会経済の関係のふかまりとその成熟がみられるなかで企業利益の経済的意義に想到するときは、上述のところは、一面では自然の行動であるといえるし、またあながちおどろく

ほど奇異なパターンでもなさそうである。ことさら企業利益のマイナス面のみをいうのは、批判する側の思惑はいざ知らず、またべつのかたちの抑圧を生む危険性が、ないではなからう。

以上によって、いちおう企業利益の業績尺度としての存立意義は、やはりのこることが、ほぼあきらかになったであろう。本来の意味での企業利益が稼得されておれば、じつは企業付加価値の生成が、その基底にあるといえるのである。起伏をともないつつ経済運営が全体として順調であったから、その余恵をもって企業利益の追求は、たまたま企業付加価値の増強になっていたのは、みやすいことであろう。拡張経済下における企業の増益というものは、じつは客観的には付加価値増大にうらづけられていたわけである。両者のこのような関係をはっきり認識することが、たまさか潜流にとどまっていただけである。いまそれが流勢を増して表層にもおよぶ大きい流れになりつつある。まさに発想の一大転換であるといえば、これは誇張にならうか。

それでは、予示した順にしたがいで、上述のような企業利益の尺度性との関連において利潤動機に言及していくとしよう。こうなれば、「所有関係の外被」をはずした論理操作を元にもどした方がよい。すると、ここにいう利潤動機の作用する場は、たんなる経済的構成体としての企業にあらず、各国会社法にもとづく私有制の会社企業であるとしてよい。そしてその利潤動機——すこしちがう意味あいをとるむきもあるが⁽¹⁰⁾——とは、会社所有主たる株主ないし株主代理人たる経営者、または会社ぐるみや企業集団、これらの経済行動(business)を決定する要因となる観念が「金儲け」である、ということであろう。

これらは、おそろしく単純素朴に行動者としては生産から稼得される企業

(10) 「利潤動機の意味は、予め確認されている利潤の獲得を目標とするというよりは、そのような未利用機会を察知する誘因を与えるという側面が強調されるべき」である。(今井賢一・土屋守章編『現代日本の企業と社会』日本経済新聞社、1975年、21ページ)

利益にしか関心を示さず、反対に損失となるものは、なんでも避ける。まずこれが利潤動機の純粋な作用形態であろう。だから、このような利潤動機の徴表は、たいてい不正・不衡平・不純などで、しばしば排斥され嫌忌されるのである。そして利潤動機にもとづく企業行動の結果が企業利益の稼得となるので、後者の業績尺度性もまた、あこぎな程度を示すものと同列視されやすい。企業行動はすべての依拠集団 (stakeholder) の利害を長期的には収束していく傾向にあると信じるし、いわゆる短期利益極大化は、まず現代自由企業体制のどの理論的フレームワークにも位置していないと考える。こういうわけで、「ぼろ儲けをたくらむだれかさんと一般の事業動機をいっしょに⁽¹¹⁾ してしまつては、はなはだしい誤解になる⁽¹²⁾」ともいわれる。

もっとも、「個人主義と無責任の機構化」とよばれる市場の理念にぴったりあてはまる会社企業のそれも、内外の作用因によってすこしづつ変成するであろう。これとともに『利潤追求の名の下に』⁽¹³⁾ある企業行動といえども、〈社会化〉のすすみに同調する多様な制約をうけて徐々に変容せざるをえないであろう。

企業行動における利潤動機の具体的な発現は、それこそ内部組織の意思形成過程の改進黨および社会的な諸制約条件の加圧によって、否応なく変貌をとげるに相違ない。そのうちにあたらしい企業観や企業像が定立してくれば、企業利益の業績尺度性もまた、いっそう純化をみせてくるであろう。だが、それをまつまでもなく、企業業績としての企業利益、つまり利益業績は利潤

(11) J. Hargreaves & J. Dauman: *Business Survival and Social Changes — a practical guide to responsibility and partnership* —, Associated Business Programmes, 1975, p.185

(12) E. F. Schumacher: *Small is Beautiful — economics as if people mattered* —, Harper & Row, 1973, p.255. 齊藤志郎訳『人間復興の経済』佑学社, 1982年, 193ページ。

(13) R. L. Heilbroner: *In the Name of Profit*, Doubleday & Company, 1972. 太田哲夫訳『利潤追求の名の下に』日本経済新聞社, 1973。

動機と区別すべきであるという考え方は、一瞥に値するとおもう。

Ⅳ 企業付加価値会計と企業社会報告会計

前節では企業概念に言及し、企業とは生産と分配のシステムである、という規定に首肯する旨を述べた。企業とよばれる経済的構成体では、短期的にはとにかく、長期的には生産と分配のつりあいをとらねばならない。分立して自己責任を負うところのゴーイング・コンサーン、それこそが経済する企業だからである。そしてこの経済的構成体としての企業が生産した経済的成果は、短期的には企業付加価値であってもよい。しかしそれは長期的には企業利益という価値余剰でなくてはならない。ここでは市場メカニズムの作動はべつにするが、現実にはそれなくして個別企業の経営も、ひいてはまた経済社会の運営もついに原資不足となるからである。

企業システムは、それが創出した企業付加価値から(形態的にはとにかく)実質的に分配せざるをえないものを分配して(費用支弁)いって収斂する企業利益を稼得しなければならないのである。ゆたかになることへの盲目的信仰になるかもしれないから、にわかには価値判断はできないが、企業付加価値志向にもとづき、バーゲイニングその他なにによるにしろ、前述の分配の衡平を実現し、さらに企業利益を追求しようよう裁量していくこととなる。企業経営者たる以上、後述する高度な社会目的とともに、この重荷を最終的には負わねばならない。

そしてその価値余剰の実体をもつ企業利益は、ときどきの企業法制によって帰属先を異にするのである。すなわち、現行の会社法や株式法によって組織された株式会社企業であるばあいには、たまたま株主へ提供さるべき配当可能利益となるたてまえはうごかないが、もちろん制度的前提の相違から、そうでないこともありうる。所有権を決定的な一要素とする体制の内部における追求目的の選択は、きびしく限定されているようでも、どうにもならないせまくるしさでは案外ないのである。「資本の論理」ないし「会社の論理」

では妥協の余地なきような正反対のことについても、この実際においては柔軟に現実的な妥協をつねに必要とするであろう。

現に会社企業ではその付加価値志向によって分配原資の増強につとめるだけではなしに、労務費を中心とする諸種コストの支弁＝分配の十分性をめぐって対抗＝協調しつつ、じつに慎重な企業利益の稼得とその分配をはかっていくのである。前者は企業付加価値生産性の、また後者は企業付加価値分配性の問題にほかならない。これらふたつの問題局面は、まさに企業付加価値会計の独壇場である、といってもいいすぎとはならないであろう。なるほど企業損益会計も分配計算の側面をあわせもってはいるものの、現在の会社企業における分配問題のひろがりからして、それでは十分にカバーしきれないのではないか。その点では、あきらかに企業付加価値会計の方が、より有能とおもわれる。

西ドイツでは、つとに会社企業の分配性に関する「改良された自己表示手段 (verbesserte Selbstdarstellung)」のひとつとしての企業付加価値会計の重要な意義を確信する見解がきかれる。ここまでひろがりをもせた分配問題に対処する会社企業のはたらきは、もはや「社会的に重要な企業諸活動 (gesellschaftlich relevante Unternehmensaktivitäten)」の一種とみなされるべきであるといわれる。多面多様な「社会的に重要な企業諸活動」を客体的特徴におうじて整理し、系統立てて、かつできるだけ多く包括するような方法を利用して「自己表示」するのが、ドイツ語圏では、社会貸借対照表 (Sozialbilanz) あるいは社会関連報告書 (gesellschaftsbezogene Unternehmensberichterstattung)、またアメリカ・イギリスの用語では企業社会 (報告) 会計などとよばれる類である。

よって、付加価値計算書は、その構成要素をなすものであると同時に、また通用の営業報告書を補完するものでもありうる。この意味において一種独特の立場をとるのが、付加価値計算書なのである。いいかえれば、付加価値計算書、なかんずくその使途 (Verwendung) ないし配分 (Verteilung)

の側は、会社企業がおこなった広範な社会関連活動の一環としての分配業績、つまり分配性に関する社会的成果をそれ独自の方法で表示するものである。かくて、企業付加価値会計は、企業社会報告会計の果すべき役割の一端を、そういうふうに担うものと位置づけられるわけである。

西ドイツでは化学工業協会・経営経済委員会の「社会のなかの企業」研究グループは、かねてから会社企業の社会諸関係を記述する方法、またそれらを測定・評価する会計システムについて、実務志向をとりながら研究活動をつづけていた。このグループの手になるまとめは、『社会のなかの企業』と題する報告書としてあらわれた⁽¹⁴⁾。なお、すこしおくれで、「社会貸借対照表・実務」研究グループの作業もくわわり、その研究成果『こんにちの社会貸借対照表』が公けにされた⁽¹⁵⁾。企業付加価値会計に関しては、後者は前者をそのままうけついでいる。どちらの研究成果も、西ドイツ企業社会報告会計の発展の第二段階⁽¹⁶⁾、すなわち付加価値会計思考をもとり入れた企業社会報告会計へ到達した水準の所産である。

いまそれらを概観すると、企業付加価値会計そのものは、いささか理論上の新味にとぼしいとはいえ、あたらしい企業会計のわくぐみにおけるその位置づけに努力の跡を認めうるようにおもわれる⁽¹⁷⁾。同時に、もうひとつの特徴

(14) Betriebswirtschaftlicher Ausschuß des Verbandes der Chemischen Industrie e. V. : Das Unternehmen in der Gesellschaft, *Der Betrieb*, 1975, Heft 5.

(以下では Arbeitskreis Chemie と略記する) 亀井孝文訳「社会のなかの企業——社会関連報告書の作成——」『鹿児島経大論集』第21巻第2号、所収。

(15) Empfehlungen des Arbeitskreises “Sozialbilanz-Praxis” : *Sozial-Bilanz Heute — Zur aktuellen Gestaltung gesellschaftsbezogener Unternehmensrechnung —*, 1977, April.

(16) 亀井孝文「西ドイツにおける〈社会貸借対照表〉の議論」『産業経理』第41巻第12号、63ページ、参照。

(17) 亀井孝文「社会関連報告書としての価値創造計算書」『鹿児島経大論集』第21巻第4号、所収、参照。

をみいだす。それは実務志向的な問題解決をめざすところである。産業界の促進意欲にうごかされ、くわえてやや実務での定着をいそいでいる傾きから、それもまたやむをえないかもしれない。だが、企業付加価値の測定・評価は、はてしない議論になるとみて避けているのか、事後検証性をも配慮した現行会計実務との妥協か、そうじてドイツ企業付加価値会計の旧套的ないき方に流されがちである。これでは、付加価値計算書は損益計算書のたんなるくみかえにすぎない、と批評されかねないであろう。いうまでもなく、軽率な批評は、なにもものをも生みださない。操作的な企業付加価値の測定・評価となるのは不可避だろう。大切なところは、価値創造の名において企業付加価値の会計の言明を、あまり台無しにしないように心することである。⁽¹⁸⁾

これはとにかく、西ドイツ企業社会報告会計をひきあいとして、そこでの企業付加価値会計の位置関係をみてみよう。前出の共同研究によれば、企業社会報告会計は、つぎの三要素の一群と定義される。すなわち、1. 社会関連報告書 (Sozialbericht), 2. 付加価値計算書 (Wertschöpfungsrechnung), 3. 社会関連計算書 (Sozialrechnung) となっている。

まず社会関連報告書は、これら2と3の計算事項を記述的に表明し、かつ計測できない社会関連活動についての情報を伝達する役割をうけもつ。必然的に、その内容のおよび技術的な構成にあたっては、できるだけ2と3へのつながりをつけるべきことが求められる。⁽¹⁹⁾

(18) 企業付加価値会計の精髓たるのは、周知のとおり、個別企業レベルにおいてとらえられるかぎりの価値創造にほかならない。これをぬきにすれば、個別企業と国民経済の結節関係の認識が、企業付加価値会計の基本思考にあることを有名無実化してしまうのである。なによりも企業付加価値の測定の重大性を説くゆえんである。その具体的な方法に関する私見については、拙著『付加価値会計の基礎理論』117ページをみてもらいたい。

(19) Vgl. K. Faltthäuser: *Unternehmen und Gesellschaft*, Erich Schmidt, 1978, Teil IV.

さきがけて、社会関連計算書の方をみておこう。この社会関連計算書の構成は、現今の会社企業の社会関係の多様性を映して、たとえば企業と従業員、企業と公共社会、企業と国家、企業の自然環境、企業と資本提供者、企業自体の主要関係領域ごとに分けられる。そして会社企業で計量化できるすべての社会関連費用、ならびに個別経営として直接に把握できる社会関連収益の計上をおこなうのである。ここの社会関連収益は、ごく一般的に言って、社会から会社企業へ還流するものが該当する。具体例としては、たとえば政府補助金・認められた特別減価償却費・公共財からうける便益などである。

とりわけこれを考慮に入れるあたりは、なるほど社会関連計算書の一特色をみせてはいる。もっとも、そこに計測上の困難とあいまいさをのこすし、またかえって説得力を弱めてしまうという危険なしとしないが……。そのおそれがあるためかどうか、「社会貸借対照表・実務」研究グループが掲げる社会関連計算書のひな型では、企業・従業員の関係領域を中心とする社会関連費用の細別された計上が、圧倒的に多くなっている現実である。もちろん、それによって要請されるような関係情報が豊富化しているのは事実である。だが、これ以外の諸領域をあわせてみても、端的にいえば、付加価値計算書が開示する分配状況を細目にわたって表示しなおした程度にひとしいようである。しかしながら、すでに「目標会計(goal accounting)」その他かなりの進度へ到達しているから、企業社会報告会計の実務レベルによせる短評は、これくらいにとどめたい。²⁰⁾

それでは、本題にあたる企業付加価値会計の位置づけを調べることにとりかかろう。前出『社会のなかの企業』から該当する論述部分をぬきだしてみると、大要つぎのとおりである。付加価値計算書は、通常の営業報告書の補

(20) 企業付加価値会計を含む企業社会報告会計の理論と実務については、この小文における卑見をふくめ、拙著『企業社会報告会計』(中央経済社、未刊)をつうじて、あらためて考察をくわえる。

足をなすものであるだけではなしに、さらに会社企業の社会関連報告の重要な構成要素たるものでもある。後者の報告を作成することは、いまの段階では唯一可能な開示実務というるし、また会社企業の社会的責任の意識を文書をもって明示するという重要な進歩をあらわす。付加価値計算書には、そのような社会的責任の意識を具体的に体现するところが、適合的に画かれるのである。⁽²¹⁾

では、同研究グループの主張する付加価値計算書のはたす役割とは、なにであるか。基本的には、まず伝統的企業会計と国民経済計算との間のひとつの連結環となることに存する。そのわけは、一方では企業損益会計の数字を直接利用し、他方では生成計算にあたって前給付費用の控除をつうじて純価値を間接計測するからである。かくて、企業付加価値の生成計算として、会社企業において生みだされた価値増大が、いかなる大きさであるのかを示し、またその配分計算として受け手グループへの価値配分が、どのようであるかをあらわす。価値分配状況を表示するばあい、社会関連計算書の数字を用いて使途計算 (Verwendungsrechnung) から出発することもできる。

この小文の「はじめに」つぎのように述べた。「企業社会報告会計とは、企業と社会との、それこそ多岐多様な諸関係を〈会計する〉徴候群である」と。なにぶん開題のために抽象的となったから、うえに摘記した見解をひきよせつつ、企業付加価値会計をもさしこんで再言をこころみておこう。

企業付加価値会計は、その生成計算として価値増大 (価値創造) を付加価値計算書に写像化する。自明のごとく、企業損益会計もまた損益計算書に価値増大を写しだすが、経済計算として原価・費用という、いわば意義的価値犠牲を較量しつつ、価値の純増大への行程にのみ関心を集中するのである。

いい方は不適切かもしれないが、この価値純増大を確定的利益とよぶと

(21) Vgl. Arbeitskreis Chemie: a. a. O., S. 161. 亀井孝文訳「前掲訳文」『前掲誌』, 142ページ, 参照。

すれば、企業付加価値なるものは、じつは最もふくらんだ不定的利益である、ともいえよう。この意味における両者のちがいは、すこしも価値増大(Werterhöhung)たる企業利益の性質とするところを変えない。してみれば、企業付加価値会計は、そのような後者の測定をおこない、企業損益会計は、それ流儀でこれのとりくずしをおこなう、ともいえるのである。こう考えていくと、生成計算としての企業付加価値会計(生産性会計)ならびに企業損益会計(収益性会計)は、すぐれて経済的構成体単位の経済的成果をあきらかにしていく両様の手段として括れるであろう。付加価値計算書が営業報告書の有益な補助たりうることを高調するのは、このような一半の理解にもとづくのである。

ところで、企業付加価値会計は、前述のように、使途計算ないし分配計算としても機能せしめられる。換言すれば、付加価値計算書は、さきの生成計算とならぶこの構成要素をもっているのである。社会関連計算書の関係領域に対する企業付加価値の分配状況の開示から、「社会に対する貢献ないし社会的存在をいっそう鮮明に描き出そうとする企業の意識をよみとることができる。」⁽²²⁾もとより、企業付加価値会計における分配計算の強調を、あまり悪意にとりすぎることには避けたい。さりとて、ここの引用は、ことさらの好意的ポーズでもない。会社企業の分配性に関する企業付加価値会計の言明は、ここへきては、すくなくとも配当可能利益だけを中心にすえた分配思考のアナクロニズムに垂訓してあまりあるからである。分配計算としての企業付加価値会計は、社会関連計算書ともあいならんで、すぐれて「社会化された」組織体単位の社会的成果をあきらかにするに足るものであると考える。企業付加価値会計(分配性会計)はまた、このような意味でも収益性会計のまとめたる営業報告書を有益に補足するといえるであろう。

(22) 亀井孝文「前掲論文」『前掲誌』, 127ページ。

とするも、もう一点を書きくわえておきたい。ほかでもない、それは企業付加価値分配の経済論理的整合性は、かならずしも生産システムとしての作動不全に対する免罪符にはならない、ということである。これによせて、ちなみにD. ブードイスの言をきいておくと、こうである。「企業付加価値会計によって把握された国民所得への貢献は、実際の福祉に対する貢献について言明しはしない。とりわけ、社会的な裕福さを低下せしめる社会的費用を控除計算に入れていないからである。⁽²³⁾」このようなD. ブードイスの批判に対しては、さしずめ企業付加価値会計のおおいに有効な分相應の諸機能をさしあてて応接するよりほかに途はない。たぶん「目標会計」や、目下はややユートピア的な「社会的損益（業績）計算書」などによる解決にまつしかなさそうである。

おわりに

企業付加価値会計にせよ、企業社会報告会計にせよ、たしかにそれは、会計レベルでいえば、旧来の「利潤会計」への反省ないし反発を契機として生成したものにはちがいない。しかしながら、企業会計に〈社会〉を挿入することを真に意義あらしめ、その道統に対して形式・内容とも十分に革新的であろうとすることも、じつはそれほど簡単ではないようである。企業という経済的

(23) D. Budaus: Sozialbilanzen — Ansätze gesellschaftsbezogener Rechnungslegung als Ausdruck einer erweiterten Umweltorientierung?, *ZfB.*, 1977, Nr. 3, S. 195.

D. ブードイスのほかにも、もうすこし強い企業付加価値会計批判が、うちだされている。(Vgl. B. Wengel: Die Aussagekraft der Wertschöpfungsrechnung in der Sozialbilanz, *PERSONAL, Mensch und Arbeit*, Heft 4, 1978, S. 130) あわせて他の機会にとりあげていくつもりである。

構成体の完全な代替システムを考えださないかぎり、その企業会計のまったく超克は、おそらく実現しそうにもないのではなかろうか。なお「学習過程」にある企業社会報告会計が、社会的活動の個別的状況を適宜に個別情報として開示するなどは、あきらかに「伝統的企業会計の改善・発展」のうえに役立ち、「同時共存し得る」会計方法として認められつつある⁽¹⁾。また企業社会会計のエステス・モデルなどに示された総合情報としての「社会的損益（業績）計算書」が熟成すれば、その「社会的余剰 (social surplus)」と企業利益の開差は、たぶん現代企業にとってある種の行動規範になる、と期待される⁽²⁾。

ところが、企業付加価値会計は、現在すでにあたかも企業社会報告会計そのものであるかのような体で、まかりとおっている。近年における西ドイツ企業社会報告会計の姿は、この好例であろう。ただし、このような企業付加価値会計への傾斜は、前述した他の二構成要素の退化や萎縮をまねきはしないか、という不安を生んだと伝えられる。付加価値計算書を開示する「流行」は、いろいろな底意をはらむ情報利用が実情だろうから、こととしいによって「企業と社会の関係」をまったく分配問題に矮小化するおそれがないではない。しかしながら、社会経済的にも意味をもつ新価値の創出および社会的貢献を实あらしめるその配分についての企業付加価値情報は、そのわく内で「企業と社会の関係」を有益的に表出するものである。「社会化された企業」における企業付加価値会計のなじみよさが知覚されよう。

上述のような位置関係にある企業付加価値会計は、現代企業の生産性と分配性、ことに後者に関する言明において卓越しているといえる。だが、その

(1) 阪本安一「アメリカ企業社会会計の成立とその動向」溝口一雄編『会計国際化の研究』中央経済社、1978年、242ページ、251ページ、参照。

(2) ラルフ・W・エステス、吉田寛「企業社会会計の意味するもの」『企業会計』第33巻第11号所収、参照。

(3) この間の事情については、下記の文献によって知られたい。

亀井孝文「前掲論文」『前掲誌』、126ページ～129ページ、参照。

ことは伝統的企業会計としての企業損益会計の存在を排除するものではないのである。⁽⁴⁾企業付加価値会計と企業損益会計の関係は断ちえない、という意味である。会社企業が経済的構成体として価値余剰をうる経済的合理性（収益性）に背きえないかぎり、ついにその業績尺度たる企業利益を忌避するのは、むずかしいであろう。だが、会社企業の〈現代〉性によって、その企業利益の稼得態様を不問のままにはしない。企業損益会計それ流儀の収益性テストとともに、企業付加価値会計もまたそれ流儀で生産性および分配性テストをあわせておこなう、いやあわせておこなうべきしだいとなろう。

閑説した企業損益会計・企業付加価値会計・企業社会報告会計、これら三題の関係を約言して小結としよう。三題はすべて企業会計の大枠のなかに共存する。企業損益会計に対して他の二題は、レフェリないし批判者として存立する。企業付加価値会計は、企業損益会計への漸近線上にあるレフェリとなる。企業社会報告会計は、種々なすすめ方があるけれども、「社会的損益（業績）計算書」への一路がよろしく、その意味では企業損益会計とは距離をおいた平行線上にある批判者となろう。ここに不具合な譬言をおいて終りたい。企業付加価値会計は、他の二題と水・油のような関係に立つこともあろうが、その素材と調合よろしきをうれば、企業会計というピンのなかで優良なドレッシングになると信じる。(完)

(4) 阪本安一「前掲論文」『前掲書』239ページ～240ページ、参照。