

社会関連会計と付加価値会計

青 木 脩

1. は じ め

わが国で、社会関連会計なる新しい会計分野が認知されてから、ほぼ10年が経過した⁽¹⁾。これは、従来から研究されてきた付加価値会計を核として、その基底にある「企業と社会との関連性」、「企業の社会的責任」の視点からその研究領域を拡大し、欧米の社会的貸借対照表や企業社会会計等、さらに広義には、現行の制度会計をも含むものとして構築されている。

この社会関連会計の研究は、今日では、主として、時の話題でもある環境会計に向けられている。そのこと自体意義あることではあるが、核としての付加価値会計の研究が沈静化しているかの状況にもあり、本稿では、付加価値会計の本質と、その社会関連会計における位置付けを明らかにすることによって、これまでの私の付加価値会計研究を総括することとする。

2. 社会関連会計の意義と内容

(1) 社会関連会計の意義

成熟せる現代社会においては、会計情報の受け手である（外部）利害関係者の範囲は拡大し、出資者、債権者、投資家のほか、従業員、諸官庁、税務当局、さらには国家・地域住民、時には国際社会にまで及び、いまや、社会そのものが利害関係者といえることができるまでになっている。そのため、企業、特に大企業の経済行動は、プラス的にもマイナス的にも、社会に大きな影響を及ぼすこととなる。これらの社会的影響のいかんを明確にし、社会の繁栄と人間生活の向上に貢献することが、現代企業に課せられた社会的責任である。かかる企業の社会的責任の遂行にかかわる会計情報を、利害関係者（社

会)に提供するものが社会関連会計である。

ところで、企業本来の行動目標は利潤(私益)の追及にある。一般論としては、企業が利潤をあげることは社会経済の繁栄に寄与し、損失を蒙ることはその停滞を招く。したがって、私益を追及することは、公益に役立つことにもなる。これは、企業に求められた経済的責任であり、広義の社会的責任に含まれる。問題は、過度の私益追及活動が、ややもすれば、公益を損ない反社会的結果を招きがちなことである。この場合には、企業は、自らの私益追及行動を自制してでも、反社会的行動を抑制し、公益維持に努めなければならない。かくあってこそ、経済的責任が社会的責任たりうるのである。

特に近年、企業の誤れる私益追及行動が、公害等の多くの反社会的問題を生み、それらの解決が求められていることは周知のことである。このような社会的背景の影響を受けて、1970年以降、付加価値会計、社会的貸借対照表、企業社会会計、環境会計等を主要内容とする狭義の社会的責任(経済的責任以外の)にかかわる諸会計が研究されるようになった。

以上のことから、「企業と社会との関連性」、「企業の社会的責任」を視点とする社会関連会計は、広義のものと狭義のものに二分されることとなる。

なお、単に社会関連会計というとき、狭義のそれを指すのが通例である。

(2) 広義の社会関連会計と制度会計⁽²⁾

前述のように、企業の私益追及行動が公益を阻害しないためには、企業行動に企業内外からの規制が必要となる。会計面においても、企業のし意性を排除した正しい経営情報を利害関係者に提供し、彼らの意志決定を誤らせないようにする措置が求められる。そのため、会計は、本来の自由經理の原則に代えて、なんらかの社会的承認を受けた会計基準に基づいて、経営実態を測定・表示し、これを、会計情報として、利害関係者に開示することが求められ、ここに制度会計が成立する。換言すれば、制度会計によってのみ、企業行動に疎い利害関係者を保護し、誤れる私益追及行動から公益を護りうるのである。このような社会的保障があつてのみ、広義の社会関連会計の存在が認知されるのである。

わが国の制度会計の現状は、欧米のそれに比べて、必ずしも満足すべきものではない。バブル崩壊後のもろもろの反社会的現象(例えば、証券・銀行の不祥事等)を契機として、会計情報開示内容の改善・国際基準への同化(例えば、時価会計の導入による含み損益の顕在化等)が当面の課題とされているのもその現れである。

広義の社会関連会計としての制度会計は、わが国では、商法会計と証取法会計との二つより成っている。

① 商法会計と債権者保護

わが国の商法会計は、1909年、ドイツ商法に範をとり制定された。そこでは、世界の商法会計のルーツであるフランス商業条例（1673）以来の伝統的な債権者保護思想、財産計算目的、財産法的損益計算観を基本理念としている。

商業条例の設定されたころのフランスでは、打ち続く不況のため、企業倒産が多く発生した。そこで、不当な私益を求める悪徳経営者が、ようやく普及しはじめた有限責任制度を悪用し、企業財産を隠匿して破産に見せかけることによって、私財を蓄え、かつ、企業債務の弁済を免れるという詐欺行為が横行したのである。このような詐欺事件を防止して債権者を保護し、それによって、正常な経済活動の円滑な運営を図ることを目的として、二年に一回の財産目録作成を義務づけたものが、この商業条例である。

このように、商法会計は、17世紀のフランスの経済混乱期における悪徳経営者の不当な私益追及行動を排除し、企業行動にたいして、支配権もなければ拘束力も持たない経済的弱者としての利害関係者（債権者）を保護し、公益を護ることを目的として設定されたものである。この債権者保護思想は、商法会計の基本理念として、今日まで引き継がれており、まさしく、商法会計は広義の社会関連会計なりといえることができる。

② 証取法会計と一般投資家保護

わが国の証取法会計は、アメリカ証取法会計（1933）に範をとり、慣習的規範としての「企業会計原則（1949）」⁽³⁾を指導原理として制定された。そこでは、一般投資家保護、収益力測定目的、近代的損益計算観を基本理念としている。

1920年代のアメリカでは、第一次世界大戦後のバブル経済の崩壊現象として、企業倒産、企業家の自己株式の価格操作、株式市場の大暴落、一般投資家の甚大な損害、土地価格の騰貴というような反社会的問題が一気に噴出し、世界大恐慌の引き金となった。このことから、企業の社会的責任の在り方が問われるとともに、企業行動にたいして支配権も拘束力も持たない経済的弱者としての利害関係者（一般投資家）を保護して経済社会の信用回復・健全化を図ること、すなわち、公益を護ることを目的として設定されたものが、証取法会計である。ここでは、不公平取引を禁止するとともに、投資判断に必要な会計情報の開示が求められた。この開示の正確性については法

的に規制しながら、開示情報にかんする価値判断については、情報利用者の自己責任に委ねるという開示主義によって一般投資家の保護を図ろうとしたものである。したがって、証取法会計もまた広義の社会関連会計なりとすることができる。

以上のように、二つの制度会計は、ともに当初から、経済混乱期における不当な企業の私益追及行動に、会計情報開示面から法的社会的規制を加えることにより、利害関係者を保護し、公益を護ることを目的として成立したものであり、ここに、企業の経済的責任を社会的責任として是認する広義の社会関連会計の本質がみられる。

(3) 狭義の社会関連会計とその内容⁽⁴⁾

一般的にいえば、狭義の社会関連会計は、企業の経済的責任を除く、それ以外の社会的責任にかかわるものとして理解されている。

狭義の社会関連会計の内容としては、通常、①会社従業員関係、②自然環境関係、③社会環境関係、④消費者関係の四つがあげられる。このうち、①が最も重視され、例えば、「従業員の状況と対策」、「構成」、「所得」、「社会給付（老齢手当、財形貯蓄、自由時間等）」、「教育訓練」、「作業条件」、「経営風土（勤続期間、配置転換、労使紛争等）」にわけられ、フランス・ドイツに多く見られる。次に、重視されるのは②である。ここでは、環境保全について、「排気、排水、廃棄物、騒音、景観保護」、「リサイクル、省エネ、環境適応製品」、その他が当てられる。①、②に③、④を併せて、「生活の質」にかかわる問題といふことができよう。

具体的には、イギリス・ドイツ・フランス等の諸国で、任意的または制度的に普及し、わが国でも相当程度知られている付加価値会計が最も代表的な例である。ほかには、フランス・ドイツの社会的貸借対照表、アメリカの企業社会会計・公共利益会計、国連・OECD（経済協力開発機構）・EU（欧州連合）・ISO（国際標準化機構）のような国際機関でも問題視している環境会計⁽⁵⁾があげられる。さらに今日、内外における新たな反社会的諸問題の続出と、それにかかわる社会関連情報の開示についての社会的要請からみて、その具体的内容は拡大の過程にあるものといふことができよう。

わが国の社会関連会計（狭義）は今後の発展を望まれる現状にある。しかし、わが国における当面の課題としても、従業員の年間労働時間・サービス残業の現状・有給休暇とその消化率等の従業員関係情報、大気汚染・水質汚濁等の自然環境破壊・保全についての自然環境関係情報、工場立地・リゾート開発・産廃物処理等にかんする地域住民の安全にかんする情報、インサイダー取引・不正融資・賄賂等の不公正取引事件にかんす

る情報、消費者物価にかんする情報など、枚挙に絶するほどの社会関連情報が求められている。これらは、概ね、企業側からみてマイナス情報であるが、他面、文化・教育・社会事業への寄付等のようなプラス情報（社会貢献情報）も取り上げられる必要がある。

なお、これからの社会関連情報（狭義）の開示にかんして、以下の諸点が問題となろう。

- ① 多くは、金額による会計情報よりは、むしろ技術的物量的記述的情報としての性格が強い。しかし、これらを会計情報として否定することは誤りである。社会的に有用である限り、会計情報を広く解して、制度化にあたっては、付属明細書として位置付けることが妥当であろう。なお、付加価値情報は、金額による会計情報そのものである。
- ② 企業社会会計における社会的損益計算書では、「社会的ベネフィット－社会的コスト＝社会的損益」という損益計算様式をとっているものの、ベネフィット・コストの細目と測定につき未解決の点が多く、信頼性ある実現には、今後一層の検討が必要である。
- ③ 私益と公益との相克に由来するものが多く、企業側から、積極的・自主的に開示されることは困難であろう。仮に、自由開示に任せれば、プラス面が強調され、宣伝の具とされる危険も存在する。それ故、開示にかんしては、内容・測定にかんするなんらかの社会的規制（できうれば法的規制）を設けるとともに、その信頼性を保障するための独立監査人による社会監査が必要である。

3. 付加価値会計の本質

(1) 付加価値会計の特色

付加価値会計で対象とする付加価値概念は、企業付加価値の合計が生産国民所得と原則的に一致し、また、企業付加価値の分配構成は分配国民所得のそれと合致するものとして説明される。この意味で、付加価値は、個々の企業のなした社会経済的貢献度を示す指標であるといえることができる。このことから、付加価値会計が社会関連会計（狭義）の核たりうることは明らかである。この付加価値会計の特色は、おおよそ、以下のように要約される。

- ① 付加価値は、企業が、労働や資本を用い、その生産的努力の結果として、外部から受け入れた価値物（前給付）にたいして新たに付加した価値であり、いわば、企業の創造した価値である。この場合、企業の生産的努力には必ず労働（頭脳のないし肉体

的)の投入を要する。それ故、付加価値会計には、労使協調経営の理念が潜在する。

- ② 付加価値は、企業の生産的努力によって創造された真の経営成果である。その創造は、価格要因の影響によらない、物的生産性を基底とすることが、建前である。

したがって、付加価値会計では、いわゆる財テク損益を除外する。なお、営業活動については、若干の異論はあるものの、これを広義の生産活動と理解し、営業損益を付加価値会計に含ませることを妥当と考える。

また、評価についても、理論的には、時価主義によるべきである。ただ、内外における企業会計は、依然として、原価主義評価が主流であり、わが国制度会計もしかりである。そのため、算定される付加価値も原価評価によらざるをえない。この場合でも、それなりの有用性は認められるが、充分とはいえない。時価主義会計⁽⁶⁾は、国際的にも、一つの潮流となりつつあり、これとあいまって、時価主義付加価値会計の進展が期待される。また、時価主義付加価値会計が実施されれば、企業貸借対照表を資料として、国民貸借対照表を作成することも可能である。

- ③ 付加価値の額は、企業の利害関係者たる従業員・自己資本所有主(株主)・債権者・地主・国家公共団体等に、賃金・利益(配当・役員賞与を含む)・利子・地代・租税公課等として配分される。これらのうち、賃金・利益以外の分配額については、企業外要因により決定される。これらを控除した残余付加価値額が、賃金決定の基礎として、労使交渉の資料となる。また、公害費用・寄付金等の社会関連コストも、付加価値から支弁される。これらの付加価値分配状況は、ともすれば、企業社会といわれ、従業員・株主に対する分配の薄い現状を明らかにするとともに、分配の健全化を促すための資として役立つものというべきである。

- ④ 以上のことから、付加価値の額は、その創造と分配を通じて、個々の企業が経済社会にたいしてなした社会経済的貢献度・社会的責任達成度を示す指標である。

- ⑤ 付加価値計算の構造については、その研究歴も古く、「生産高(または売上高) - 前給付価値(または中間生産物ないし外部購入価値) = 純付加価値(または粗付加価値)」として計算書様式を備え、「生産高」および「前給付」の細目と測定方法についても、細部を除いて、識者の間でほとんど一致した見解を持たれている。

また、上の計算式で、①売上高よりも生産高をとり、②粗付加価値より純付加価値をとることが、理論的には正しいとされている。③減価償却費を前給付に含めて計算したものを純付加価値といい、含めないものを粗付加価値という。減価償却費は、原価評価と時価評価とで、計上額に大きな開きがあるのが常であり、また、定率法によ

るときは、その計上額に期間比較障害をもたらす。それ故、実務上の有用性の観点から、粗付加価値を採用することが多い。

なお、わが国における付加価値計算書の諸例⁽⁷⁾のなかで代表的なものは、それが多数の付加価値会計研究者の共同研究になるものだけに、日本会計研究学会・付加価値会計特別委員会の提案であろう。

(2) 付加価値会計論の諸相

わが国の付加価値会計研究は極めて多くの源流よりなっている。そのため、視点の違いから、諸種の付加価値会計論が展開されている⁽⁸⁾。これらを、私見により、整理すれば、①「社会的生産」を基底とするいわゆる生産性会計の立場からの付加価値会計論、②企業体理論の立場から企業の社会的責任を重視する付加価値会計論、③企業の管理技術論立場からの付加価値会計論、④社会会計的立場からの付加価値会計論となろう。このように、多くの源から発した付加価値会計諸論が、大筋において一致し、前述のような付加価値会計観を形成したことは興味あることというべきである。

(3) 社会会計的付加価値会計論とフランス会計

私の考え方は、社会会計的付加価値会計論の立場にたつものであり、これは、永年のフランス会計の研究⁽⁹⁾から啓発されたものである。

フランスでは、企業経済は国家経済に参加し、労働は企業経営に参加するとの「参加」精神を基本理念として、計画経済と労使協調経営との手段により、第二次大戦後の経済復興を成就することとした。ここに、社会会計的付加価値会計論成立の基盤が在する。フランスにおける付加価値会計の成立にかんして、以下のものが注目される。

① 1947年プラン・コンタブル（企業会計原則）

これは、企業会計を社会会計に指向せしめんとする、他国に類のない極めて特異な性格を持つものとして設定された。すなわち、財務諸表作成目的を、単に株主・債権者・一般投資家等の伝統的利害関係者からの要請のみにおかず、社会会計に役立つ基礎資料の提供という社会経済的要請においたものであり、企業会計を社会経済的有用性の立場から認識していた点で画期的であった。したがって、プラン・コンタブルに、いずれ、付加価値計算が含まれることは、当然予期されることであった。

② 業種別会計指針

これは、プラン・コンタブルの具体的利用を目的として作成されたものであり、

1959年法律で業種別会計委員会が設置された。それによって、1979年までに85業種が完成され⁽¹⁰⁾、その会計の利用のところで、付加価値分析を取り上げた。しかも、それが、会計国家審議会の要請により、単なる管理目的のためのみでなく、社会会計目的の観点からなされているものであることに留意しなければならない。

③ 利益分配参加制度

フランスの労使協調経営は労働者の経営参加として実現する（具体的には、①従業員代表制、②企業委員会制、③利益分配参加制がある）。このうち、付加価値概念との関係で問題となるのは、利益分配参加制である。これは、1967年の条例で、常時100人を超える労働者を有する全ての企業に適用されるもので、あらゆる層からの批判・反対を押し切って、理想主義者・故・ドゴール大統領が独裁的・独善的ともみられる手段を用いながら、強引に発足させたものである。ここでの参加利益額は、

$(\text{税引き後利益} - \text{自己資本の} 5\%) \times (\text{賃金} \cdot \text{給料} \div \text{付加価値}) \times 50\%$

として計算され、付加価値概念が利用されていることが注目される。なお、ここで用いられる付加価値は粗付加価値である。

④ OCAM・プラン・コンタブル

これ（アフリカ・マダガスカル共同組織）のプラン・コンタブルは、フランス会計国家審議会の協力により、1970年に作成・公表されたものである。その序文で「これの実現は、フランス・プラン・コンタブルによって引かれた道を延長し深化させたものである。」と述べており、そこでの経営残高勘定（損益計算書）のなかに、付加価値計算が組み込まれていることが特徴的である。このプランは、世界初の付加価値・損益計算書の実現として評価されるとともに、フランス・プラン・コンタブルの改定、付加価値会計制度の確立のための布石としての意味を持つものということができる。なお、ここでも用いられる付加価値は粗付加価値である。

⑤ プラン・コンタブルの改定と付加価値会計制度の確立

1947年、それに続く1957年プラン・コンタブル以来の懸案だった付加価値会計の導入は、1982年プラン・コンタブル⁽¹¹⁾によってなされた。この改定は、1973年に提示されたEC第四号指令案との調整を図る必要から、ある程度の妥協を余儀なくしながら、作成されたものである。ここでは、成果計算書（損益計算書）体系を、①基礎体系、②略式体系、③発展体系の三者に分け、発展体系のなかに、付加価値計算を組み込むことを可能とした。1975年の「報告書・分類委員会」の答申で、新プラン（案）の成果計算書が付加価値計算を完全に組み込んでいただけに、若干の物足りな

さを感じずるものの、発展体系の成果計算書で、付加価値会計制度は一応の成立をみたものといえよう。

(4) 企業会計と社会会計の統一理論と付加価値・損益計算書様式 (私案)⁽¹²⁾

わが国の会計教科書でも、会計をマクロ会計 (社会会計) とミクロ会計 (主に企業会計) とより成るとするものがしばしば見られる。しかし、進んで両者の統一理論にまで言及しているものを見ない。

会計を二者より成るとする考え方はもともとフランス的なものである。両者の統一理論としては、1920年代に始まり、今日のフランス会計理論の主流と成っている純粹会計論がある。ただ、具体性に欠け、付加価値会計にまで及んでいない。

私見では、付加価値会計基準を社会会計基準と一致させることにより、両者の統一理論が完成するものと考え。そのためには、まだ多くの検討課題が残されている。ここに、両者の計算上の矛盾項目を前給付項目から除外した粗付加価値概念を用いることにより、付加価値会計 (企業会計) と社会会計との計算上の一致を図ることを目的として作成した、私案による付加価値・損益計算書 (略) を提示すれば、右下のようになる。これは、資本主義のための処分可能利益計算を目的とする現行の損益計算書の前段に、付加価値計算を組み込んだもので、そのまま、制度会計として認めうるはずのものである。

なお、特に、①株主配当金・役員賞与金が付加価値分配項目から除外されていること、②社会関連コストを粗前給付費用項目と純付加価値分配項目とのいずれに属させるかについて、今後の検討が必要であろう。

付加価値・損益計算書 (略)

I 生産高	IV 純付加価値の分配
1. 純売上高	1. 人件費
2. その他営業収益	2. 地代
3. 期首・期末製品, 半製品, 仕掛品増減高	3. 租税公課 (費用分)
4. 自家用固定資産生産高	4. 支払利息
II 純前給付費用	5. 営業純益
1. 原材料費	V 経常利益計算
2. 製造経費	1. 営業純益
3. 販売費および一般管理費 粗付加価値	2. 営業外収益
III 粗前給付費用	3. 営業外費用 (支払利息を除く)
1. 保険料	経常利益
2. 減価償却費	(省略)
3. 賃借料 (地代を除く)	
4. 貸倒引当損	当期末処分利益
5. 負債性引当金繰入額 純付加価値	

4. む す び

以上要するに、狭義の社会関連会計の核である付加価値会計は、他の狭義の社会関連会計とは異なり、付加価値・損益計算書を用いることによって、制度会計における基本財務諸表の一つたりうるのである。このことは、広義の社会関連会計としての、現行の制度会計の充実・発展を意味するとともに、他の狭義の社会関連会計の制度化（付属明細書としての）への、一層の研究・実践の刺激ともなりうるであろう。

注

- (1) 1988年9月に「日本社会関連会計学会」が設立された。
- (2) ① 拙稿「制度会計の本質と社会関連情報」、山上達人教授還暦記念・会計情報とディスクロージャー、1989、白桃書房、参照。
② 拙稿「社会発展と会計情報」、青木・小川・木下編著・社会発展と会計情報、1993、中央経済社、参照。
- (3) 拙稿「企業会計原則とその在り方」、中京大学経済学論叢創刊号、1988、参照。
- (4) ① 山上達人「社会関連会計の展開」、1986、森山書店、
② 日本社会関連会計学会編「企業情報ディスクロージャー事典」、1991、中央経済社、
③ 飯田修三編著「社会関連会計の生成と発展」、1992、白桃書房、参照。
- (5) ① 前掲「企業情報ディスクロージャー事典」、
② 山上・菊谷編著「環境会計の現状と課題」、1995、同文館、
③ 平松・谷口訳「環境会計」、1995、東京経済情報出版、
④ 山上達人「環境会計の構築」、1996、白桃書房、
⑤ 石崎・木下・中原・真船編「環境危機と会計情報」、1997、学文社、参照。
- (6) 拙著「時価主義会計」、1982、中央経済社、参照。
- (7) 前掲「企業情報ディスクロージャー事典」、p.p.227～238、参照。
- (8) 前掲「企業情報ディスクロージャー事典」、p.p.223～227、参照。
- (9) ① 「新版フランス会計学」、1972、財経詳報社、
② 「付加価値会計論」、1973、中央経済社、

- ③ 「フランス会計制度論」、1977、森山書店、参照。
- (10) 野村健太郎「フランス企業会計」、p.p.49～54、1990、中央経済社、参照。
- (11) 中村・森川・野村・高尾・大下訳「フランス会計原則」、1984、同文館、参照。
- (12) 前掲「フランス会計制度論」、p.23、p.p.29～32およびp.p.98～119、参照。