

企業の社会的業績評価と 会計情報の拡充化

——社会関連会計における社会的成果概念の検討を中心に——

畑 田 康 則

◆キーワード

企業の社会的業績 (Corporate Social Performance) 社会的費用 (Social Cost) 社会的便益 (Social Benefit) 企業社会会計 (Corporate Social Accounting) 企業付加価値会計 (Corporate Added Value Accounting) 経営分析 (Business Analysis)

1. 問題の所在と考察の基本的視角

いま、社会全体がこれまでの単純な経済合理主義を反省し、新たな共生の条件を求めてのより広い多面的な社会基準を模索しつつあるかにみえる。「企業の社会的責任および貢献」問題も、その中の企業に問われている最も重要な課題の一つといえよう。

だが、期待される企業の社会的責任および貢献活動は、社会性を自覚した各企業の自主的な経営形成において展開されていくようなものでは決してない。そうではなく、それは、私益と公益の不一致という社会関係を根拠としての環境主体の強い要求（被害者の告発や批判的運動）により、その要求の強さの程度に応じて、企業側がこれを社会的責任として承引せざるをえなくなって成立してくるものであり、さらに次の段階において、環境主体の要求を先取りする形で企業の社会的貢献策が打ち出されてくるものである。ここ

に、企業における社会的責任および貢献の生成の論理が見られるのである。資本主義企業の目的はあくまで収益性の追求であり、「社会的責任、社会的貢献」いえども、それは企業目的実現の手段として考慮され、設定される諸目標にすぎないという性格を有するものなのである¹⁾。それゆえ、この企業の社会的責任・貢献問題についての具体的な考察にあたっては、それを単なる企業倫理すなわち尊重すべきものとして規範的に追究することは許されず、あくまで現実の企業資本の論理に即して把握していくことが肝要であろう。願望と必然との同一視は許されない。われわれは現代企業の社会的貢献の進展という近代的・民主的仮像のなかに貫徹する経済法則性の支配の性質と方向こそを問題としなければならないのである。

さて、いうまでもなく企業の社会的責任・貢献の遂行＝社会的業績についての一定の理論的基準による計数的測定方法の確立への努力は、経営分析の重要な課題の一項目でなければならぬであろう。もちろん、これまでもさまざまなアプローチが試みられてきたし、現在も進行中である²⁾。だが、上のような問題意識に立つとき、改めて社会科学の地位において認められるべき計量的測定および評価方法とは一体如何なるものかを問わずにはおれない。かつて、馬場克三教授は実証的な経営分析の方法について次のような視点を提起された。すなわち、「経営分析の課題は会計数字や経営統計の数値を百分比や関連比率にあれやこれやと算出してみせることなくして、個別資本の運動法則、その発展傾向を現実の経営数字によって実証し、分析しだすことでなければならない。……いま特定の個別資本の特殊の性格を「経営型」として規定することができるのであれば、経営分析は、独占期における資本の一般的性質を示しながら、なおこの一般性のなかにおいて、個々の資本のもつところの性格——「後退型」「停滞型」「前進型」を分析し出すものと規定することができるであろう。……もちろん、何をもって後退といい、何をもって前進というかは問題である。……経営現象を矛盾としてつかまえることは『経営技術批判の学』として経営学の使命であり、個別資本の採用する個々の経営技術のうちに停滞的な要因と前進的な要因をともどもに分析し出すこ

とは、まさに経営学の果たさねばならぬ課題でなければならぬ³⁾と。筆者も、かかる「経営型」分析に方法論的な意識を認めて、企業の社会的業績評価方法への展開を企図しているが、教授自身も指摘されているように、実際の適用においては多くの困難な問題をかかえているといえよう。しかし、この超克は、経営分析論を担う者の能力でなければならないのである。

また、近年、企業会計に対して企業の社会的業績情報開示の要請が高まってきた。もっとも、従来の伝統的制度会計の提供する情報が主に経営者と株主との特定の関係のもとに投下資本の計算的維持ならびに分配可能利益の算定に関するものに限定されているため、企業の社会的業績情報開示システムとしては、幾多の問題点が指摘されているところである。現状では、企業の社会的業績の包括的基準として公表される利益を用いることは明らかに不合理である。そこで、企業の社会的業績を明らかにする新しい会計を確立するために、従来の伝統的な会計の領域を拡大することを通じて測定対象および測定技術を新しく開発してゆくことが主張されるのである。このいわば、会計情報の拡充化については、アメリカやEC諸国の一步進んだ研究と実施に学ぶべき点が多い。

しかしそれにしても、問題は、企業の「私的な性格から制約される情報システムが、いわばこれと対局的な社会的要請に対応して情報提供を期待されている⁴⁾」という点にあるといえる。個別資本に従属する情報システムから開示される情報は、そのままでは資本の意思の一つの表明であっても、決して本来の意味での「情報」ではない。なぜなら、「情報」とは利用者の意思決定に役立つ限りにおいてのみそう言うものであるからである。かくして、現代企業の社会的業績について十全なる評価を為すためには、これからの会計情報の開発・開示の進展にも十分対応できる理論的枠組みが用意されなければならないであろう。

本稿は、現代企業の社会的業績評価＝「経営型」把握方法の構想のための理論的作業の一環として、〈企業と社会の関係〉の把握・開示を求める社会関連会計理論である「企業社会会計」と「企業付加価値会計」における主要

諸概念とりわけ包括的基準となる社会的業績・成果概念の意義と問題点について若干の検討を加えたものである。

2. 企業社会会計の基本的思考と社会的成果概念

企業活動の社会的影響（成果ないし損失）の会計的捕捉については、周知の1969年のASOBATの刊行以来、情報会計論の展開の一潮流としてこれまで「環境会計」、「社会責任会計」、「企業社会会計」、「企業社会関連会計」、「企業社会監査」等々の名称のもとに幾多の試みがなされてきている。これらの新しい会計は、その内容においてはさまざまな解釈がなされているが、その主張の根拠として共通する点は、近年の経済構造の変容にともなう企業会計への企業の社会的業績情報開示の要請に対して、これまでの財務諸表に表されたる利益額、資産額、売上高等がもはや企業の社会的業績の指標としての妥当性を失いつつあるという認識にある。そして、新たな社会的業績情報の開発にあたって概ねつぎのような検討課題が提起されることになる。

第一の課題は、企業の社会的影響の会計的捕捉の対象領域についてである。企業の社会に対する影響の具体的な内容をあげるとなれば容易なことではない。それは、広範囲に及びかつ多面的な事象を伴うものである。しかし、この対象領域について、これを明確にしなければこの新しい会計なるものは成立しないであろう。しかしまた、そうした広範囲で多面的したがって複合的な問題を、会計的捕捉に限定してしまうことにも大いに問題があるようにおもわれる。

たとえば、NAA 企業社会業績委員会は、1973年の報告書においてつぎのような社会的影響＝業績の測定領域を指摘している。⁵⁾

- 1 地域とのかかわり合い
- 2 人的資源（従業員福祉）
- 3 物的資源ならびに環境上の貢献
- 4 製品ないしサービスの面での貢献（消費者貢献）

また、AAA や AICPA においてもそれぞれの報告書においてこれとほぼ同様の見解を示している。⁶⁾

もうひとつの課題は、企業の社会的影響＝業績を、会計情報化し、社会一般に伝達する主な方法についてである。この点については、S. C. Dilly および J. J. Weygandt によればつぎのようなものが考えられるという。⁷⁾

- 1 Inventory approach (明細表などを記述開示する方法)
- 2 Cost or Outlay approach (費用または支出に関する報告書による方法)
- 3 Program Management approach (目標と目標達成度合いを開示する方法)
- 4 Benefit-Cost approach (便益－費用の比較計算書による方法)

こうみると、さきの NAA 企業社会業績委員会が「伝統的会計のなかで使用されている測定尺度が、同時に社会的業績の測定尺度としても適切に使用することができることを看過してはならない。なおも、企業の純利益の社会的意義を認識し、企業の業績に関する一層完全に近い総合的な測定尺度を確立するという点に立って、社会的努力や社会的インパクトという追加的項目の測定尺度を開発することにより、その社会的意義を補完してゆくべきである。」⁸⁾との総括的な報告をしているが、測定対象をどの程度の領域に確定するか、また測定・伝達方法についてもどのレベルで行うかに応じて、場合によっては、開発される新しい会計情報システムと従来の伝統的な会計システムとの間には、全くといっていいほど共通性・継承性は見い出せなくなってしまうことがわかる。たとえば、測定方法についてみると、上の1と2の方法については文章記述開示や勘定科目の追加などにより、伝統的会計の方法の範囲で十分達成可能なものであると思われるが、3、4についてはこれまで企業会計の測定方法の範囲を一挙に超えてしまうものになるであろう。

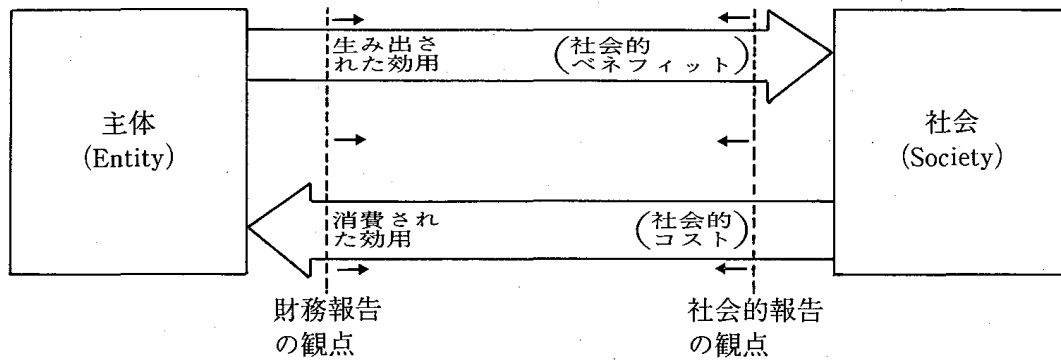
この点に関して各国の状況について見ると、「ヨーロッパ諸国の社会関連会計が従業員関係を重視する『従業員関連報告』という特徴をもっているのに対し、アメリカにおいては従業員もふくめてさらに広く社会一般を対象と

し、とくに消費者や地域社会などをも包含した『社会関連報告』として展開されている。また、ヨーロッパにおける社会関連会計が個々の『企業の観点』から企業の『支出・費用』をベースとして『社会的関係』を把握するのが中心であるのに対して、企業を『社会の観点』(社会の側)から把握し、『社会的ベネフィット』・『社会的コスト』という概念によって企業の社会的関係を捕捉しようとしている。そしてまた、ヨーロッパにおいては、『支出・費用額』からの捕捉という借方側だけからの一面的な計算方式(インプット・ベース)をとっているのに対して、アメリカにおいてはインプットとアウトプットの差額を計算し、企業の『純社会貢献額』を計算するという正味差引計算形式をとっている。⁹⁾との報告がなされている。このように、企業の社会的業績情報の研究、開発にはアメリカとヨーロッパ諸国においてそれぞれの特徴がみられるようである。

つぎに、これまでに提唱された企業の社会的業績測定論の中でもっとも包括的な企業社会会計モデルであるとされる、R. W. エステスの所説をここで取り上げ検討してみよう。

エステスは、企業社会会計を「企業およびその諸活動のインパクトについての外部報告のほかに、社会的に志向されたプログラムが社会に及ぼす影響を測定し、評価するための内部的な努力をも包含する。」¹⁰⁾ものと規定したうえで、現行の財務会計では、社会に提供されたベネフィット(製品とサービス)は受取った収益の代替物(suurogate)で表示され、一方、コストは主体の支出だけで測定されるのみであり、したがって、ある種のベネフィット(外部経済)や損傷(外部不経済)が欠落しているとし、表1のような社会の観点に立って、社会的ベネフィット=社会が実際に受取った価値または効用と社会的コスト=社会にとっての損傷の全部の価値または効用を測定することを提案する。そしてさらに、表2の計算公式により、社会的余剰または社会的損失を算定するとともに、表3のような社会的報告書を作成すべきことを提案するのである。¹¹⁾とくに、エステスは企業社会会計の鍵を測定論においており、社会的ベネフィット、社会的コストの見積り評価方法につい

表1 報告の観点



(出所) R. W. エステス『企業の社会会計』(名東孝二監訳)
中央経済社, 1979年, 131ページ。

表2

$$SS = \sum_{i=1}^n \sum_{t=1}^{\infty} \frac{B_i}{(1+r)^t} - \sum_{j=1}^m \sum_{t=i}^{\infty} \frac{C_j}{(1+r)^t}$$

ただし SS=社会的余剰または社会的損失

B_i = i 番目の社会的ベネフィット

C_j = j 番目の社会的コスト

r =適当な割引率

t =ベネフィットまたはコストが発生すると期待される期間

(出所) R. W. エステス, 前掲書, 131ページ。

では、その第一段階では、一般社会、地域社会、従業員、環境、資源、消費者等の社会の各領域について企業の与える影響を記述したり、非財務的尺度あるいは財務的尺度による計量化というように多角的な測定をなし、さらに第二段階では、それらの測定データを代替物評価、調査技法、修復原価または回避原価、鑑定、裁判所の判断、経済的・統計的分析、現金支出コスト等々の方法により全て貨幣換算することを検討している。しかし、彼はまた交換価格は社会的価値のきわめて良好な指標でないとの判断から、社会的ベネフィットとコストの測定にあたっては、別の測定尺度に依存しなければならないとも述べ、今後妥当かつ信頼に足る測定尺度を開発することができるであろうと楽観的に推測している。¹²⁾ 以上が、エステスの提唱する「企業社会

表3 プロGRESSING社
19×1年12月31日に終る年次の社会的インパクト表

社会的ベネフィット		
製品およびサービスの提供高		×××
社会の他の構成要素への支払い		
従業員への提供額（給料および賃金）	×××	
財貨およびサービスへの支払い	×××	
納税額	×××	
寄付金額	×××	
配当および利息の支払い	×××	
貸付およびその他の支払い	×××	×××
従業員への直接的なベネフィットの追加分		×××
スタッフ、設備および施設サービスの無償提供分		×××
環境改全のための支払い		×××
その他のベネフィット		×××
社会的ベネフィット合計		×××
社会的コスト		
財貨および材料の取得高		×××
建物および設備の購入高		×××
労働およびサービスの使用高		×××
差別		
採用の側面（外部的）	×××	
配置および昇進の側面（内部的）	×××	×××
労働に関連して生じた傷害および病気		×××
公共サービスおよび公共施設の利用		×××
その他の資源の使用		×××
環境破壊		
地形破壊	×××	
大気汚染	×××	
水質汚染	×××	
騒音公害	×××	
固形廃棄物	×××	
景観破壊	×××	
その他の環境破壊	×××	×××
社会の他の構成要素からの支払い		
財貨およびサービスの提供分の受入れ	×××	
追加的資本投資	×××	
借入金	×××	
その他の受入れ	×××	×××
その他のコスト		×××
社会的コスト合計		×××
当年度の社会的余剰（欠損）		×××
19×0年12月31日現在の累積余剰（欠損）		×××
19×1年12月31日現在の累積余剰（欠損）		×××
標準的な脚注		
1. インプットに関する重要な間接的効果		
2. アウトプットに関連する重要な間接的効果		
3. 測定ならびに見積りの基礎		
4. 現在社会的に関心のもたれている領域での進展状況（たとえば、環境保護のための支出ならびにそのための諸活動、少数民族や女性の雇用ならびに昇進、および、エネルギー保存のための努力）		

(出所) R. W. エステス, 前掲書, 132ページ。

会計」の要点である。

ここでまず問題点として指摘したいのは、「社会的ベネフィット－社会的コスト＝社会的余剰または社会的損失」あるいは「社会的便益－社会的費用＝社会的純便益または社会的純損失」という公式に包括的に示される社会業績とはいったい何なのか、その実質的な意味、内容についてである。この問題はまた、社会的レベルにおいて損益計算をすることの意義やその測定可能性についての検討も要請する。

周知のように、社会的便益、社会的費用概念は近代経済学の外部経済、外部不経済概念から導入されたものであり、市場では評価されない便益、費用という意味である。ただ、エステスの定義する社会ベネフィットおよび社会コストは上にみたように、従来の近代経済学における一般的概念規定と若干異なり、経済と非経済、内部と外部を区別しない、両者を含めたものである。すなわち、社会的ベネフィットとは社会が企業より提供を受けたすべてのベネフィットであり、社会的コストとは社会に転嫁されたすべてのコスト、犠牲、損傷であると定義されているのである。こうした独自の概念規定は、エステスの認識、測定、報告における「社会的観点」を貫くことからの当然の帰結であろうと考えられる。いま、どちらの概念規定の方がより理論的妥当性を有しているかは問わない。その理由は後で明らかになるであろう。

それよりもまず考慮したいのは、社会的ベネフィット・コストの測定上の困難に関してである。この点については多くの研究者が指摘しているところである。たとえば、津曲教授は、「企業社会会計は、各種数量尺度による社会業績の多元的な計測額を、貨幣的に統一的に評価・換算して損益計算を行い、収益費用差額としての社会業績利益を計算しなければならない。……だが、……単一の共通単位への換算には、大きな困難が存している。外部経済・不経済の市場化・内部化ひとつをとりあげてみても、費用・便益評価の困難性が理解されるであろう。……むしろ、企業の損益計算との結びつきを考慮することなく、したがってそれを企業社会会計と呼称することなく、企業活動の社会的影響を計測する社会測定ないし社会業績測定の促進が、当面の課題

とされねばならない。そのことを通じて、理念のレベルで論ぜられている社会責任は、明確な基準を与えられる。会計学は、そこでの多元的な測定に学際的に参加しなければならない。」¹³⁾と述べられているように、未だ問題なく数量的かつ客観的に測定する十分に操作可能な方法は開発されていないという理由から企業社会会計をあまり評価されない。また、飯田教授も同様に、「社会的活動の便益と損失の計量化については、これまでの種々の理論的成果によって、かなりの程度に達しているといえようが、実務上、その適用は至難というほかない。かりにそれを敢行したとしても、そうした処置に必要な多くの仮定にもとづいているために、貨幣単位で表現された便益と損失の説明力は、それほどの意義をもつものとはおもわれぬ。便益と損失とは、社会的報告書において言語によって表現し、そこから前述したような補助的指標によって明確にすることで十分であると考えられる。」¹⁴⁾と一定の理論的評価はなされているようであるが、実際の適用においては測定数値の言明能力の低さゆえに消極的な評価しかされないようである。

両見解において現在の企業社会会計に対しての適確な批判がなされているものといえよう。だがしかし、求められる企業の社会的業績評価方法の科学的価値は、その測定技術の特性、すなわち測定領域の網羅性や測定方法の数学的精密性あるいは測定の現実的可能性によって一義的に決まるのではなく、何よりも評価の方法および内容の社会科学的にみた実質的な意味によって決まるものと考えられる。そこで、企業社会会計の基本原則および主要諸概念についての理論的検討をさらに加えておきたいとおもう。

ところで、上に見たエステスの企業社会会計の計算原理である社会レベルでのいわばコスト・ベネフィット分析思考によれば、ある経済的変化によって、社会のある人々には経済的改善が、他のある人々には経済的悪化がもたらされた場合、利得者が損失者の損失を補償してなお利益を得ることができるならば、その経済的変化は社会的改善に値すると判定されるものである。しかし、具体例をあげて考えると、たとえば公害の惹起に伴う社会的損失の発生についての根本的解決を計らずに、他方であたらしい社会有用物の提供

に伴う社会的便益を増大させ、その結果、公害の補償をしてもなお社会的純便益が増大したというような場合、その社会的純便益測定値をもって企業の社会的業績を評価したということになるのであろうか。

そもそもコスト・ベネフィット計算または分析は、ヒックス流の“仮想的補償原理 (Hypothetical Compensation Principle)” にその正当性の基礎をおいていると言われる。その補償原理とは「1ドルは誰に与えられても同じ効用をもたらすという仮定のもとに、所得配分面への影響を捨象し、各主体への便益－損失の単純代数和の大きさのみを問題にする」¹⁵⁾ もので、こうした観点からすれば、上の事例における計算された社会的純便益額は明白な社会的な改善ないし社会的業績として認定されることになる。しかし、公害補償が決して公害の社会的解決を意味するものではない。要するに、「それは一つの特殊な、同意を得られそうもない方法で暗黙に個人間比較をしているにすぎない。こうして結局、補償原理は、個人比較についての疑わしい仮定を含んだ一種の功利主義と見做しうる。」¹⁶⁾ との批判からも明らかのように、かかる方法自体がすでに一定の政策目的をもった技法であり、したがって社会的公正を期す客観的な方法とはいえないものである。かくして、エステス自身のいう「社会的観点から (すなわち社会的公正のもとに)」という意図に反して、「企業社会会計論」の理論的基底にこうした政策原理が内在化せしめられているという事実は、かかる理論が憶測の政策科学であり、つまりは似非科学であるとの謗りを免れえないものになっているといえよう。

以上、社会レベルで損益計算 (社会的コスト・ベネフィット計算) することにより、企業の社会的業績を定量的に把握する試みが理論的にも実際的にも困難であることが解明された。では、一体われわれはエステスのような「社会の観点」において、いかに企業の社会的業績を把握していくべきか。つぎにその理論的重要検討項目の一つとして、再び社会コスト概念についてみてみよう。

いま、社会コスト (社会的原価・社会的費用) 概念について、その代表的な見解を示している K. W. カップの定義をみてみると、それは「生産過程の

結果、第三者または社会が受け、それに対しては私的企業家に責任を負わせるのが困難な、あらゆる有害な結果や損失について言われ……或る種の『社会的機会費用』、すなわち各種の浪費とか非能率の形をとる社会的費用要素すらこの中に含まれる。……社会的費用が現在の社会の競争的構造に根ざしており、急速な経済的变化と成長とのあらゆる過程の副産物であるに過ぎない、……(そして) 社会的費用の大きさの究極的な決定は結局社会的評価の問題である¹⁷⁾ としている。いわば、そこでは「外部不経済=社会的損失=社会的コスト」論なるものが展開されている。そして、そのコスト概念なるものも損失、犠牲、不経済との関連で規定されているのである。すなわち、「価値犠牲」視点において、コストの概念的把握がなされているのである。

しかし、価値理論的には、損失と本来的なコストないし原価とは厳に区別を要するところである。そして、この点はすでに経済理論的に証明済みの問題でもある。すなわち、「商品の資本主義的費用は、資本の支出によって計られ、商品の現実的費用は、労働の支出によって計られる。それゆえに、商品の資本主義的費用価格は、商品の価値、または商品の現実的費用価格とは、量的に異なる。」¹⁸⁾ のである。このように、コストの本質は「価値犠牲」ではなく「価値形成」にある。したがって、ここでは、労働の一定の社会的条件から要求されるかぎりでの費用支出のみを社会的コストとして再把握してみたい。

具体的例証をいくつかあげて、論点を明らかにしていこう。たとえば、公害のような社会的損失は、あくまで損失であって、その補填については剰余価値から負担されるべきものであり、本来的には原価または費用項目に算入すべきものではない性質のものである。もちろん、公害防止のための支出は社会的コストを形成するものといえよう。要するに、公害などは生産過程における不合理な資本節約に伴っての正常な社会的コスト形成が疎外されるところに生じる社会的損失である。この点に関連して山形教授は、「原価計算基準」について言えば、「その原価概念の中に、『社会にマイナスの影響を及ぼさないで』 給付生産のために発生したコストが原価であることを明示する

必要がある。すなわち、『社会にマイナスの影響を及ぼさないで』という制約条件が新たに原価概念の中に入れられるのでなければ、ソーシャル・コストの認識はできない¹⁹⁾との問題を提起されている。原価概念についての重要な指摘である。

さらにまた、大量生産、大量消費、大量廃棄という現代の経済成長方式がいまや地球的限界に達し、社会はその見直し作業とともに新たな経済原則を必要としているが、いまその一つの試みとして、供給されつづける商品について、本来の人間の社会的再生産との関連のもとでコストの側面からその社会的意義を問ってみることは無意味なことではあるまい。たとえば、自動車文明の反社会的性格が叫ばれている今日、ある一定台数以上の自動車生産コスト（私的コスト）は、それがそのまま社会的コストと認定できるかは疑問のあるところである。また、どうしてもよいような付加機能に包まれた商品の典型でもある家電商品にも同様の問題があるところである。もともと、高度資本主義的経済の生産にあっては、「純生産」、「誤生産」、「準誤生産」²⁰⁾とが混然となって進められてきた。とくに、経済成長には誤生産や準誤生産は必要悪として、有効需要政策のもとに社会的生産において構造化せしめられてきたのである。もちろん、その分類基準については、各々の歴史的段階における社会経済条件の変動に応じて柔軟に決定されるべきものと考えられるが、当然のことながら、社会的コスト計算に算入されるべきものは経済の再生産循環に位置せしめられる純生産品に限られることは言うまでもない。

それにしても、こうした反社会的あるいはどうしてもよい質をもった商品の使用価値は、これを作りだす労働の質と必然的な関連をもっている。すなわち没主体的な労働＝単なる作業は当然無性格な商品を作りだすものである。ここに、われわれは「人間労働の原点」への回帰を通じての生産と消費に対する社会的な「正常性」という観念を取り戻さねばならないことを迫られている。もちろん、それは長期的かつ客観的に指標化できるものではないことはいうまでもない。それは、時代や社会の変化とともにその意味内容を生成していくものであり、そのときどきにおけるわれわれの実践的理性基準の内

側に貼り付けられたる思想的内容というべきものであろう。ともあれ、こうした現代企業の原価構造の特性——私的コストの肥大化と社会的コストの萎縮化の矛盾的同棲——にみられるがごとくの現段階の有効需要政策および技術革新政策に基づく資本蓄積の強化の過程は、同時にまた、労働力の社会的な再生産条件より整序化されたものとしての社会コスト形成への必然性を強めている過程でもあるといえるのである。

こう見てくると、企業の社会的業績とは正にかかる社会的コスト形成それ自体に求められてくるのではないか。すなわち、「社会的コスト即社会的ベネフィット（業績）」なる論理が正当に成り立つものといえよう。そして、そうだとするならば、企業の社会的業績の中心的指標としては社会的コストの形量値が理論的に考えられてくるのであり、さらにその関連諸指標の創作が今後の研究課題となるものといえよう。

以上の考察からも明らかなように、現状では、企業の社会的業績の包括的基準として公表利益を用いることは不合理であるし、仮に、これまでの経営分析の手法を用いたとしても、財務諸表からだけではせいぜい利益の発生原因を財務的に解明することだけにとどまるのみである。加えて、貸借対照表の社会的生産を担う経営資源についての言明能力にも限界があるところである。すなわち、そこには人的資源、技術力、組織力などは一切表されてはいないのである。企業の社会業績の十全な評価のためには、経営・会計情報の拡張・拡充が望まれるのもやむをえないことである。しかし、現段階において、企業社会会計論にそれを期待することはかなりの困難なことであろう。その理由はすでにみてきたように、企業社会会計論を構成する主要概念についての理論的規定の曖昧さと形式的な計算思考の限界性にある。もっとも、企業が社会に与える影響についてのあらゆる分野からの多面的な社会測定についてはその進展が望まれるところである。それにより、われわれは、社会的コスト形成という理論的予見のもと、その社会的測定値と財務諸表の会計数値とを総合的に分析を進めていくことが可能となり、その結果、企業の社会的業績活動についての実態をより深く把握できるものとなろう。かくして、

われわれは今後の展望のための何らかの社会的に有用な結論を得ることにもなろうと考えられるのである。

3. 企業付加価値会計情報の基本的特性と有効性

周知のように、近年 EC 諸国において、企業付加価値情報が、企業と社会、経営経済と国民経済との結節関係についての一定の認識にもとづいてなされる企業社会関連報告会計の重要な領域として位置づけられ、その開示が定着化してきている。また、かかる状況に照応してか、近年の企業付加価値研究は、従来のような生産性、成果配分または付加価値税との関連からのみではなく、企業の社会的責任についての情報提供という現代的視点から多くなされてきている。すなわち、付加価値会計が企業の社会的生産による新たな価値の創出およびその分配の状況を明らかにしていくものとして、その有意義性が検討されているのである。

たとえば、日本会計研究学会・付加価値会計特別委員会の研究によると、付加価値とは「特定の企業体が外部経済社会に対してなした社会経済貢献度を示す指標であり、それは同時に企業の利害関係者たる従業員、自己資本所有者、債権者、地主、国家・地方公共団体などに対して分配される賃金・利潤・利子・地代・租税公課など、所得の源泉を形成するもの」²¹⁾であると定義されている。すなわち、社会的生産の面からすれば、付加価値は、企業が他企業から受け入れた財貨や用役に新たに付加した価値で、それは国民所得への貢献を示すとともに、社会的配分の面からすれば、企業の利害関係者集団の所得の源泉となるものであるとされるのである。

では、こうした企業付加価値会計データの利用により、一体われわれは企業の社会的業績評価においていかなる形量が可能か、その有効性について検討を加えてみたいとおもう。まず始めに、企業付加価値の計算構造を検討することにより、その概念的特質を明らかにしてゆこう。

付加価値は基本的にはつぎの二つの算定式によって求められる。

1. 控除法

付加価値＝生産高（または売上高）－前給付価値（外部購入費用）

2. 加算法

付加価値＝人件費＋租税公課＋地代＋支払利子＋純利益

両方法ともが広く利用されているが、加算法は付加価値を分配した後、事後的に算定する方法であって、簡便な方法であるかもしれないが、付加価値の創出過程を捕捉する方法としては市場で実現されたあるいは実現可能な創出価値から外部購入価値を差し引く控除法が適切であるといえる。もっともこの方法でも、肝心のその付加価値が生産過程か、流通過程か、それとも総過程から導きだされたものであるかという導入経路については依然不明のままではあるが、ともあれ、かかる算定式を基礎として、原理的には制度会計上の損益計算書と製造原価明細書から付加価値を計算することができる。しかし、実際には、控除法において生産高、売上高どちらの基準をとるか、前給付価値の範囲をどこまでにするか、さらには営業外損益・特別損益・前期損益修正項目などをどのように取り扱うかによって、さまざまな付加価値が算定されることになる。いま日本会計研究学会・付加価値会計特別委員会の示すモデルを掲げておくと表4のごとくである。

この付加価値計算書の第一の特徴は、純付加価値ではなく減価償却費等を含めた粗付加価値の計算を軸に、算出計算においては生産高基準を採用し、営業外収益や特別利益などは除外している点にある。また、第二の特徴として、配分面の計算において、粗付加価値支弁高と粗付加価値分配高に大きく区分されていることが指摘できる。この区分により、実質的には粗付加価値と純付加価値とのふたつの付加価値が段階的に表示されることとなる。この場合、計算書に示された粗付加価値分配高とは純付加価値分配高と同義である。こうした付加価値計算書からまず窺えることは、それが、個別企業の生産活動が同時に社会的生産活動として貢献しているという前提のもとに、企業の社会的給付機能を重視する視点から収益・費用を再編整序化したものにほかならないものであるということである。だが、これは理論的に大いに問

企業の社会的業績評価と会計情報の拡充化

表4 日本会計研究学会 付加価値計算書

自 昭和××年×月×日
至 昭和××年×月×日

<p>(A) 粗付加価値産出高の計算</p> <p>I 生産高</p> <p>1 純売上高</p> <p>2 期首商製品・仕掛品棚卸高</p> <p>3 期末商製品・仕掛品棚卸高</p> <p>II 前給付価値</p> <p>1 材料費</p> <p>1) 素材費</p> <p>2) 買入部品費</p> <p>3) 燃料費</p> <p>4) 工場消耗品費</p> <p>5) 消耗工具器具備品費</p> <p>2 製造経費</p> <p>1) 外注工賃</p> <p>2) 電力料</p> <p>3) 水道費</p> <p>4) 旅費交通費</p> <p>5) 通信費</p> <p>3 販売費および一般管理費</p> <p>1) 販売手数料</p> <p>2) 荷造費</p> <p>3) 運搬費</p> <p>4) 見本費</p> <p>5) 保管費</p> <p>6) 納入試験費</p> <p>7) 旅費</p> <p>8) 交通費</p> <p>9) 通信費</p> <p>10) 光熱費</p> <p>11) 消耗品費</p>	<p>(B) 粗付加価値支弁高・分配高の計算</p> <p>III 粗付加価値支弁高</p> <p>1 公害処理費</p> <p>2 減価償却費</p> <p>3 賃借料</p> <p>4 修繕費・修繕料</p> <p>5 保険料</p> <p>6 広告宣伝費</p> <p>7 交際費</p> <p>8 貸倒引当金繰入額・貸倒損失</p> <p>IV 粗付加価値分配高</p> <p>1 人件費(労働分配高)</p> <p>1) 製造関係人件費</p> <p>① 賃金</p> <p>② 給料</p> <p>③ 雑給</p> <p>④ 従業員賞与・手当</p> <p>⑤ 退職給与引当金繰入額</p> <p>⑥ 福利費</p> <p>⑦ 福利施設負担額</p> <p>2) 販売・一般管理関係人件費</p> <p>⑧ 従業員給料・手当・賞与</p> <p>⑨ 役員給料・手当・賞与</p> <p>⑩ 福利厚生費</p> <p>2 租税公課(社会分配高)</p> <p>1) 租税公課</p> <p>3 地代・金融費用(資本分配高)</p> <p>1) 地代</p> <p>2) 支払利息・割引料</p> <p>3) 社債利息</p> <p>4) 社債発行差金償却</p> <p>5) 売上割引その他金融上の費用</p> <p>6) 社債発行償却</p> <p>4 営業純益</p>
---	---

(備考) 上表中のⅢ、2・3・4の諸科目は、製造経費・販売費および一般管理費のすべてにわたる。
(出所) 青木脩・小川冽・山上達人編『企業付加価値会計』有斐閣双書、1981年、87ページ。

題となるところである。論点を明らかにしていこう。

そもそも、企業付加価値なる概念そのものは決して新しい概念ではない。かかる概念が、個別企業においてまず利用され始めたのは、生産性測定のための用具としてであった。²²⁾ しかも、当然のことながらそれは経営事象の本質把握のための認識の用具としてではなく、経営管理のための用具としてであったことは言うまでもなかった。しかし、この点を踏まえた理論的研究は数少ないといえる。

いま、山形教授は付加価値なる概念が生成してくる論理的必然性とその経営管理的意義について、つぎのように論述されておられる。すなわち、「生産性を投入・産出の関係比としたとき、投入の側面を価値的にみれば不変資本 (C) と可変資本 (V) とからなる。生産手段 (材料や機械設備) と労働力の投入によって、新たな価値物が生産されるのである。この新たな価値物は、不変資本 (C) と可変資本 (V) と剰余価値 (M) からなる。したがって、価値的に生産をみれば $(C + V + M) / (C + V)$ となる。……上掲の式にあっては、分母における C と V との対立は、むしろ、分子と分母の対立として顕在化してくる。というのは、分子の生産物は資本の生産物であるので、その配分をめぐる対立の問題として現象してくる。このことはまた、 $(C + V + M) / (C + V)$ の生産性の式から $(V + M) / V$ なる付加価値生産性の式への移行にともなって、より明白になってくるのである。……この場合には、よりはっきりと生産性の本質を示しうるというメリットがあるとともに、資本と労働の対立を配分の問題にすり替えてしまえるのである。……いいかえれば、単なる過去労働の移転部分にすぎない不変資本の価値の計算には、余りたいた考慮は払わないで、生ける労働とそれが生み出した価値こそ最も重要であり、それが社会的生産の基底にあることを資本が知っているからである。……かくて、付加価値内部での配分比率を固定化し、労働分配率の上昇は付加価値自体の増大があってこそ可能であるとか、付加価値生産性の上昇率に比例して賃金を増加せよというような思考を生むのである。」²³⁾ と。このように、教授にあっては、付加価値概念は資本の価値形成機能に即して

導きだされるとともに、資本生産性のより純化された指標としての付加価値生産性指標 $(V+M)/V$ は、同時に分配指標として経営管理的に利用されると指摘されるのである。

しかし、この論述において、どうして資本家は不変資本の価値の計算には、あまりたいした考慮をほらわないで、直接に可変資本とそれが創出した価値との増殖率に関心をもつのであろうか、詳細な説明はされていない。また、付加価値生産性とは、はたして教授のいわれるように $(V+M)/V$ であらうか。そうではなく、それは $(V+M)/(C+V)$ なる式に表されるものと考えられるのであるが。ともあれ、これでは企業付加価値概念の生成の論理的説明としては曖昧さを残してしまうようにおもわれる。

ところで、個別資本の意識において、そもそも資本の価値形成機能における本質的な区別すなわち可変資本と不変資本との区別などなされようはずがない、もっぱら投下総資本の回転として直接的に反映され、その回転の促進が利益増加の原因であるかのように考えられるのである。そこで、投下総資本の回収の促進化が個別資本の重大な関心事となり、その経営管理的要請として、資本回転様式の形式的な差異にすぎないのであるが、固定資本と流動資本の区分が重視されてくるのである。しかも、資本家的経営にとって固定資本は本来的に必要悪である。それはただ、競争法則の要求から超過利潤の獲得のための源泉として素材的に必要とされるにすぎないものである。それゆえに、今日のような技術革新の激しい時代にあっては、資本生産性（＝資本回転率）と労働生産性との調和が、経営合理化のなかの最重要課題として取り上げられることになるのも無理からぬことである。

企業付加価値概念はこうした経営合理化要請のもとに生成してきたのに違いない。企業付加価値は決して労働生産性概念との関連において直接的に把握されるのではなく、固定資本の回転を軸としての資本運動の自己論理的展開の過程において正置されたうえで、把握されなければならないものである。もちろん、付加価値といえども資本主義経済の歴史的発展の各段階における社会経済条件により、特殊な性格が与えられるであらう。そうした付加価

値概念の歴史段階的な把握にあたっては、前章においても少し触れておいたことであるが、とくに現段階における企業の収益性の追求が、その過程において要求する適正資本回転率を保証している物質的基礎としての社会的な浪費形態と破壊形態にわれわれは最も注目する必要がある。

そこで、企業付加価値を資本回転との関連で価値回収概念のもとに整序化してみることにしよう。まず、粗付加価値の算定方法について考えてみると、前給付費用のほとんどが変動費となるから、おおむねつぎのような算式が得られることになる。

1. (生成計算) 生産高(売上高) - 変動費 = 粗付加価値

2. (配分計算) 粗付加価値 = 固定費 + 利益

これら算式が直接原価計算の思考とその構造とに類似していることから明らかなように、粗付加価値はまさに貢献利益に通じるものである。ここで注意を要したいのは、付加価値会計では、その算定式に示されるように、費用と利益という異質なものを付加ないし成果あるいは貢献利益概念に包括してしまうことについてである。この点に関して、山上教授は「賃金はそのまま付加価値ではなく、付加価値から支払われるものである。……個別企業的にみてマイナスであっても、社会的にプラスのものが価値である。労働が生産したものが付加価値であり、賃金は付加価値の構成要素なのである。……生産の問題と分配の問題を混同してはならない。」²⁴⁾と述べられているが、すなわち理論的には賃金および利潤は商品の生産価格の構成要素ではなく、商品価格からの可除部分であるのである。そして、さらにこの場合、商品の生産価格の構成要素となるのは前給付費用または変動費のみであり、減価償却費、賃金、利潤は全て(粗)付加価値から補填されるべきものとなる。ただ、固定資本の減価償却費の取り扱いについては、それを前給付費用とするかどうか、まだ議論の残っているところである。この点については原価計算における間接費計算の困難性=発生主義の限界の問題とも関連してくるのであるが、この場合、上にもみたように減価償却を前給付費用に含めないで計算された付加価値を粗付加価値として、その粗付加価値から減価償却費を

控除したものを純付加価値として通常定義されている。しかし、こうした曖昧性が残されているということは、付加価値計算において個別資本の恣意的な経営政策の介入する余地がそこに残されているということでもある。

商品の生産に支出された資本価値の種々の価値部分を費用価格なる範疇に総括することは、資本主義生産の特有なる性格を表現するものである。すなわち、この総括により生産手段の費用も労働力の費用もともに生産費として一律に抽象化されるという第一次的な擬制を受けることになる。さらに、つぎの段階において、今度は固定資本の増大に伴う重圧＝投資と回収のアンバランスに対する個別資本の経営管理的解決のための要請として、すなわち、資本回転管理を重視した損益計算形式として、商品価格の価格構成部分と商品価値の可除分＝付加価値（生産費と利潤の混成価値）部分との再分類が重視されてくるといふ第二次的な擬制を受けることになる。付加価値概念はまさにこうして投下資本価値回収計算の一方式としての生成をみたと考えられるのである。以上が、付加価値についての実体論的考察である。

ところがさらに、近年、付加価値会計が企業会計の情報論的展開において重視されてきている。すなわち、「近時、企業はますます社会的性格をおび、諸利害関係者と密接に関係に関係する社会的存在として存立している。……したがって、……諸利害関係者をも考慮にいれた企業実態、したがってその本質的關係をあらわす指標が重視されることとなる。……付加価値会計は……情報会計としては、とくに従業員・地域社会・国家など利害関係者などに対して重要な情報を提供し、従来の利益情報のもつ一面性を補うものとしての意味を持つものである。」²⁵⁾といわれるのである。だが、これまで検討してきたように、付加価値会計なるものは決して社会的な観点に基づいた捕捉形式ではない。やはり、それは資本家的支出の価値回収計算の一形式であろう。しかし、それがどうして社会的業績情報として重要視されてきているのであろうか。かかる問題提起のもとに、いま一度、企業の社会的業績情報としての付加価値データの有効性を検討してみよう。

第一に、生産面において、付加価値の大きさは、同時に社会的業績（ある

いは国民所得への貢献)の大きさを示しているというように判断できるであろうか。たしかに付加価値は企業の総生産量ではなく純生産量を価値量として計量しているというまさにその限りにおいてその企業の形成した一定の社会的成果量といえないこともない。しかしそれにしても、企業の社会的業績評価において重要視されねばならぬは、生産量(物量, 価値量)についてはもちろんのことであるが、それに加えて、生産量と生産諸条件との内面的連繋についての解明である。この点については、付加価値情報の言明能力はそう高いものとはいえない。

一例を上げて説明してみよう。一般にこれまで高付加価値を生み出すためには、社会のニーズの変化に対応する戦略的経営計画に基づいて、一方では新製品の開発により売上高の増大を計り、また他方では、技術革新による歩留まりや原単位の向上を図っていくことであると指摘されてきた。そして、この高付加価値経営の論理が今日の「大量生産・大量消費・大量廃棄」の時代を創ってきたといえるのである。だが、今日の「消費社会は、単なる大量消費の時代と言うことではなく、生成し消滅する、大量の多様なモノのフローによって特徴づけられる。それは、デザイン/モードの論理によって規定される……モードの論理が支配する空間では、(社会的な)生産を価値の源泉とし、労働が価値を生むとする神話は急速に色あせる。生産されたモノのうちにあるべき価値——それは一般的等価物によって測られる——は、モードの空間の中では伸び縮みしたり、また消失さえするからである。モードの論理は合理的な価値法則に従う生産と蓄積の論理に深い影響を及ぼすことになる²⁶⁾」。このような見解に即して考えてみるならば、今日のような販売政策を起点とし、しかも大量生産体制を基盤とした経営から創出される付加価値には、社会的なるものと恣意的なるものが矛盾的に内在化せしめられているといえるのである。とするならば、このような点を十分に考慮に入れず、ただ付加価値の量的大きさをもって企業の社会的業績として評価することは全く非科学的な態度といえよう。

また第二に、付加価値計算書の分配面において、各利害関係者にどれだけ

の価値分配がなされたかは一応知ることができるであろう。しかし、それがいかに合理的な基準によって配分されたか不明であるし、またその分配価値が利害関係者にとって社会的に公正なものであるかについても依然不明のままである。さらに、その他の消費者や地域社会に対してどのような貢献がなされたかは、付加価値会計ではまったく明らかにできない問題である。

しかし、それでもその開示形式だけを見れば、従来の損益計算書に比べて、伝達・表示形式における社会的便宜性が一段と高まっていることは事実であろう。だが、そのことをもって直ちに付加価値会計の進歩性と評価するわけにはゆかない。なぜなら、そう評価することは、あたかも民主主義の本質を多数決原理という形式性によって規定するというのと同じ過ちを犯すことになるからである。これまでの考察から明らかのように、付加価値会計の特質＝矛盾は内実的には私的損益計算という性格を保持したままで、外装的にはより多数の利害関係者を考慮に入れた社会的開示形式を志向するものという点に求められるのである。この意味では、付加価値情報の開示は資本にとっての恣意性の強い一種の広報政策の域を出るものではないとの消極的な評価しかできないかもしれない。しかし、それが高度情報化時代における企業情報開示要請に対しての現段階での資本の回答であることは間違いのない事実である。

もっとも、付加価値会計情報のみから企業の社会的業績に関する何らかの判定を導き出すことは到底無理なことであろう。有効な結論を得るためには一定の理論的予見のもとに、付加価値計算書に加えて各種の社会測定データ、物量データ、叙述データなどによる総合的かつ弾力性のある分析が進められねばならないであろう。しかし、その場合においても会計データの没主体的な分列配列操作に終始することは許されないであろう。あくまで、それは、事実「意味」を付与しつづける知的営為でなければならない。そしてそのために必要なことは何よりも分析主観の形成である。

注

- 1) 中谷哲郎他編『経営理念と企業責任』ミネルヴァ書房、1979年、第4章参照。

中谷教授は「経営者の従来の職務責任と区別された意味での社会的責任が問題となるのは個別企業の維持・発展のための経営者の意思決定と行動とが、そのまま直ちに社会的利益とならないという事実の発生を物質的根拠としている」とし、「経営者は職務責任を果たすために、その手段として「社会的責任」を考慮する」という。さらに「はじめ社会的責任にかかわる事項として職務責任と対立していたものが、後に職務責任へと包摂され、その限り職務責任に対立した意味での社会的責任が消えてなくなる」という社会的責任の経営者職務への包摂論を展開されている。

- 2) 森本三男教授は社会業績測定・評価法についてつぎのように分類される。
 1. 名声評価 社会調査法を応用して、特定多数の企業の企業社会責任遂行状況を一群の人びとによって評価してもらうこと。
 2. 企業考課 特定の外部測定・評価主体が、被評価企業自身を含む各種情報源から被評価企業の社会業績関連情報を広範に収集し、一定の方法で操作して当該企業の社会業績を総合的に測定・評価すること。
 3. 内容分析 特定の外部測定・評価主体が、被評価企業の開示する年次報告書等に含まれている社会業績関連情報を抽出し、それを一定の操作により分析し、測定・評価すること。
(森本三男「企業社会業績の測定・評価」『国際政経論集』17, 1990年, 177ページ)。
- 3) 馬場克三「経営分析論覚え書」『経済評論』3-7, 1954年, 66~67ページ。
- 4) 辻厚生「情報企業論の動向と問題点」『企業会計』28-1, 1976年, 46ページ。
- 5) National Association of Accountants, "Report of the Committee on Accounting for Corporate Social Performance", 1974, Ralph W. Eastes; "Corporate Social Accounting," John Wiley & Sons, Inc. 1975. (名東孝二監訳『企業の社会会計』中央経済社, 1979年, 24ページ)。
- 6) Cf. A. A. A., "Report of the Committee on Measurement of Social Costs," The Accounting Review, Supplement to Vol. XLIX, 1974, pp. 101~102.
Cf. AICPA, "The Measurement of Corporate Social Performance," 1977, p.44.
- 7) S. C. Dilly & J. J. Weygandt, "Measuring Social Responsibility," Journal of Accountancy, September 1973, pp. 63~64.
- 8) R. W. Estes, "Corporate Social Accounting", 前掲翻訳書, 26ページ。
- 9) 山上達人『社会関連会計の展開』森山書店, 1986年, 39ページ。
- 10) R. W. Estes, "Corporate Social Accounting", 前掲翻訳書, 8ページ。
- 11) 同上, 第4章参照。
- 12) 同上, 第5章参照。
- 13) 津曲直躬「企業社会会計論の展開起点」(諸井勝之助編『現代会計とディスクロージャー』中央経済社, 1979年, 94ページ)。
- 14) 飯田修三『企業社会報告会計』中央経済社, 1983年, 65ページ。
- 15) 関谷登「費用一便益分析の限界」『東北学院大学論集』85, 1981年, 103ページ。
- 16) 同上, 102ページ。
- 17) K. W. Kapp, "The Social Costs of Private Enterprise", Harvard University Press, 1950. (篠原泰三訳『私的企業と社会的費用』岩波書店, 1981年, 16~24ページ)。

企業の社会的業績評価と会計情報の拡充化

- 18) K. マルクス『資本論(6)』(向坂逸郎訳) 岩波文庫, 1973年, 43ページ。
- 19) 山形休司「ソーシャル・コストの原価性」(岡本清『原価計算基準の研究』国元書房, 1981年), 70ページ。
- 20) 秋岡芳夫『割ばしから車まで』 柏樹社, 1981年, 146~149ページ。
「誤生産」とは, 兵器生産などのような経済再生産外消耗品の生産を指し, また「準誤生産」とは, 社会的にみてあってもなくてもどちらでもよいような商品の生産を指している。
- 21) 青木脩・小川冽・山上達人編『企業付加価値会計』有斐閣双書, 1981年, 82ページ。
- 22) 付加価値概念または創造価値概念の利用発展段階については, つぎの論文に要領よく整理されている。亀井孝文「社会関連報告書としての価値創造計算書」『鹿兒島経大論集』21-4, 1981年, 87~93ページ。
- 23) 山形休司「付加価値会計批判」『会計』106-3, 1974年, 59~60ページ。
- 24) 山上達人「企業付加価値概念の生成と展開」『会計』95-1, 1969年, 61ページ。
- 25) 山上達人「情報会計と付加価値会計—『付加価値会計』の体系化に寄せて—」『会計』105-6, 1974年, 17ページ。
- 26) 内田孝三「高度産業化におけるシステムの論理—逸脱とゆらぎ—」『思想』730, 1985年, 131~136ページ。