

松 山 大 学 論 集
第24卷第4 - 1号抜刷
2012年10月発行

損益会計へのアンチテーゼ
—— 付加価値会計の設計 ——

神 森 智

損益会計へのアンチテーゼ

—— 付加価値会計の設計 ——

神 森 智

はじめに—制度的損益会計のもつ問題

いわゆる制度会計は、もともと、資本主理論 (proprietary theory) に基づく損益会計 (損益計算とその報告) を目的としてきたし、現にそれを目的として行われている。すなわち、制度的企業会計は、企業の所有者または資本主 (以下、「または資本主」を略す) に帰属する純資産額の一定期間における増減額 (以下、「一定期間における」を略す) を、取得原価または公正価値等によって、および、インカム・アプローチまたは資産・負債アプローチによって、「当期純利益」または「当期純損失」 (以下、「または『当期純損失』」を略す) として計算し、企業の所有者に報告することを以て目的としてきたし、現に目的としている。

そして、このことは、一般的には、企業の所有者による財産の醸出によって企業が生まれるという企業成立の財務的条件からして、また、株式会社においては、株主の出資によって社団である株式会社という法人が成立するという会社設立の法的条件からして、当然または必然のルールであると考えられるであろう。会社法の求める損益会計が、株主または社員 (以下、「または社員」を略す) に帰属する純資産額の増減額を計算し、これを株主に報告することを予定していることは、何ら、違和感のあることとはいえないことではある。

このように、企業成立・会社設立の条件からすれば、損益会計が企業の所有者・株主に帰属する純資産額の増減額を計算し、企業の所有者・株主に報告す

るものであることは、十分に整合性のあることではある。そして、会社法会計が、このような立場に立つこともまた、当然のことではある。

しかしながら、会計報告の現実をみると、現代経済社会における企業の損益会計に社会的関心の集まる具体的な姿は、それが上場企業の証券投資家の意思決定のためのものとされているという実態にある。

そして、このことは、制度的・形式的には、かつて経済学においていわれた「機能資本家」を報告対象として考えているのに対して、現実的・実態的には、投資家という「無機能資本家」が報告対象とされていることを意味する。わが国の「討議資料 財務会計の概念フレームワーク」においても、財務報告の目的は、「投資家の意思決定に資する」ための情報提供にあると示されている（第1章本文2項）¹⁾

（補） 上記に関連する補足であるが、資本主理論的な「当期純利益」に代えて、「利子控除前当期純利益」とか、「税引前当期純利益」といった表示のなされることがある。たとえば、ペートン親子（W. A. Paton & W. A. Paton Jr.）の著書には、「社債利子控除前利益」をもって Net Income とする損益計算書のひな型が掲げられている²⁾ 同じようなことは、EBIT（Earnings Before Interest and Tax）すなわち「利子および税金控除前利益」という、いわゆるプロ・フォーマ（形式）利益（pro-forma earnings）に属する利益³⁾ にも見られる。後者のうちの「利子控除前利益」は、ペートン親子のいう「社債利子控除前利益」より広い利益概念であって、「総資本利益」と呼びうるものであり、資本主理論的利益概念に対して、一つのアンチテーゼをなす企業主体理論（entity theory）的の利益概念と呼びうるであろう。なお、後者のうちの「税引前利益」⁴⁾ は、「利子控除前利益」とは異質なものであり、それと同類視しうるものではあるまい。また、現行の税引前利益の「税」は自己資本利益に係るものであるが、総資本利益を課税対象とするときの「税」は当該総資本利益に係るものとなるはずである。

ところで、アメリカ会計学会のモノグラフ No. 3, ペートン・リトルトン(W. A. Paton / A. C. Littleton)の「会社会計基準序説」(An Introduction to Corporate Accounting Standards 1940)によれば、大会社は「準公共的な制度 (quasi-public institutions)」であって、出資者大衆、労働者大衆、顧客大衆、政府、市民大衆に対して義務 (duty) を負っているとして、「企業経営の公共的性格 (Public Aspects of Corporate Administration)」を強調している⁵⁾。なお、このような認識は、上記(補)で紹介したペートン親子の示す Net Income を導く企業主体理論的思考パターンとは、異質のものと思われる。

また、ドイツの碩学シュマーレンバッハ (E. Schmalenbach) も、その「動的貸借対照表論」(Grundlagen dynamischer Bilanzlehre od. Dynamische Bilanz 初版 1919・最終版 13版 1962)において、「著者が属する傾向の経営経済学者が興味をもつのは、共同経済の機関としての経済的経営のみである。私経済的営利企業としての経営には惹かれるものはない」と述べて、「共同経済の機関」といういい方によって、企業のもつ性格の社会的・公共的側面のみを対象とした議論を展開しようとしているようにみえる⁶⁾。

このように、ルーツは違うが、また、内容も同じではないが、企業のもつ社会性・公共性を重視する意見は少なくない。そして、そうであるならば、企業成立時の財務的・法的条件にも拘わらず、現に行われている資本主理論的損益会計に依ることには、いささか違和感を感じざるをえないところがある。むしろ、企業体理論 (enterprise theory) 的な会計システムに依るべきではないのかとの思いを強くせざるをえないように感ずるのである⁷⁾。資本主理論的損益計算に依ったのでは、企業のもつ社会性・公共性の認識とはコンシステントな会計システムにはならないのでないか、ということである。ペートン・リトルトンも、「すべての関係ある権益について釣り合いのとれた考慮に基づく決定を行うよう努めることは経営者の至上の義務である」⁸⁾と述べているが、資本主理論的損益計算は、こうした考え方に照らして、果たして整合性あるものとなるのであろうか。かつて日本会計研究学会が設けた付加価値会計特別委員会

の「第1回報告」(昭和49(1974)年)も、その結論において「自己資本を中心とする利潤会計は…反省の時期にきている…企業会計が…社会的機能を果たそうとすれば、利潤会計から付加価値会計へ移行することが必要である」と述べている(Ⅳ むすびー利潤会計から付加価値会計へ)。

もっとも、企業成立の財務的・法的条件からして、損益会計は資本主理論的なそれ以外には成り立ちえない、というアプローチもあるであろう。ただ、企業成立時の財務的・法的条件はともかく、成立した後の企業活動のもつ、さまざまな社会的・公共的な機能・影響を考えると、企業の損益会計システムを考えるについては、その成立時の財務的・法的条件の束縛から解放される必要があるように思われるのである。この問題については、開業貸借対照表の本質・性格と決算貸借対照表のそれらとの相違を引合いに出して説明することもできるかも知れない。世上、CSR(Corporate Social Responsibility)ということが強調される現代社会における企業に係る新たな会計システムの構築を考えると、企業体理論の考え方は、その有力な拠り所となりうるのではなからうかと思考する次第である。

I 制度的付加価値会計へのアプローチ

前節においてみたように、現行の制度会計における資本主理論的損益会計は、現代社会における企業とくに大企業のもつとされる社会性・公共性からすると、大きな違和感があると思わざるをえない。強調される企業のもつ社会性・公共性にマッチした会計システムとするためには、企業体理論の考え方に依るべきではないかと考えるものである。そして、ここにいう企業体理論に依った会計システムは、すでにふれたように、これを付加価値会計(value added accounting)に求めることとなるはずである⁹⁾。

すなわち、前節においてふれた通り、資本主理論的損益会計は企業の所有者に属する純資産の増減額を計算し、企業の所有者に報告する会計システムであるが、大会社の損益会計は、わが国の「財務会計概念フレームワーク」が述べ

ているように、証券投資家の意思決定のための情報提供を目的とすることに特化されている、というのが現代社会における実態となっている。大会社を「準公共的な制度」とし、「企業経営の公共的性格」が強調されるのであれば、企業を取り巻く利害関係者の一つに過ぎない証券投資家の意思決定のための情報提供のみを「財務報告の目的」とすることには、明らかに問題があるといわなければなるまい。そして、この問題を解決してくれるのは付加価値会計を措いて他にはないのではないかと考えようとしているわけである。

(補1) 関連して補足すれば、わが国においては、付加価値会計といえば、実践的には、もっぱら、経営分析の領域に属するものと認識されてきたようにみえる。また、その分析結果は、旧大蔵省、旧通産省、中小企業庁、日本生産性本部、日本銀行、三菱経済研究所等が、それぞれに公表してきた。なお、先にふれたように、日本会計研究学会は付加価値会計特別委員会を設置したが、その「第3回報告」(昭和51(1976)年)も、その全体が付加価値分析を扱っている。——これに対して、本稿においては、経営分析の領域における付加価値会計または付加価値分析ではなく、既存の資本主理論的損益会計に代わるものとしての付加価値会計を考えようとしているわけである。

(補2) もう一つ、関連して述べれば、わが国においては、課税標準額の計算に付加価値計算(以下、付加価値税務計算という)を用いる制度が、かつてあったし、現在もある。すなわち、第2次大戦敗戦後間もない時期のシャープ(C. Shoup)税制使節団による報告書(Report on Japanese Taxation 1949, 1950)によると、地方税である事業税の課税標準を事業利益から付加価値に変更することを勧告していた(13章A)。日本政府は、この勧告に従って地方税法の中にこれに関する規定を設けはしたが、結局は実施されないまま、昭和29(1954)年に廃止されるに至った。しかし、その後、税制調査会の「長期税制のあり方についての答申」(昭和43(1968)年)において、事業税のあり方として付加価値を課税

対象とすべきことを述べたのを皮切りに、付加価値税導入の議論が復活し、平成16(2004)年、外形標準課税の名の下に日の目をみることになった。現在の法人事業税は、課税標準として付加価値割・資本割・所得割の三者を対象としている(地方税法72条の12)。

また、付加価値税務計算を法人税に導入すべしとの意見もある。すなわち、日本税理士会の北陸会は、その平成21(2009)年6月の研究会の意見として、法人税制の限界を意識して、一部に応益課税の導入の必要性を検証し、法人税の一部に外形標準課税を導入すべきとの結論を出したという¹⁰⁾。ただ、この問題については、現行法人税法の依っている法人擬制説的課税理論の立場からする税法側の強い抵抗があるかと推測される。

*

また、シュミット(F. Schmidt)の「有機的の時価貸借対照表論」(Die organische Tageswertbilanz)¹¹⁾にいう「有機的」とは、企業の国民経済との間の有機的関連を考えるものであるが、企業付加価値会計の内容はマクロ数値であるGDP(Gross Domestic Product)を構成するもの——ただし、GDPと企業付加価値会計とは、「全体と内訳」という関係にはない——でもあり、一国国民経済とその構成単位の一つである企業を有機的に結び付ける意味をもつものともいえるであろう。従って、付加価値会計は社会会計の側面をもっているといえることができよう。ただし、GDPは減価償却費を含む「粗付加価値」であるから、それを含まない本来の付加価値概念とは異質のものであるという違いがある。

GDPが粗付加価値概念に依っているのは、減価償却費は企業会計において計上されるものであるため、その金額が恣意的に左右される可能性を否定できない¹²⁾ところに理由があるとされる。ただ、この点については、企業における付加価値会計にあっても、同様に考えられうる側面がある。すなわち、企業の場合には、減価償却費の計上が恣意的に左右される可能性とともに、そのもつ財務的機能・性質に影響されうる側面があるといえるからである。世上、付

加価値分析と呼ばれるものの多くが粗付加価値をその対象にしているのもその故であろう。なお、計上に係る恣意性は減価償却費の他にも見られる。公害処理費とか引当金繰入額等はその例である。日本会計研究学会の付加価値会計特別委員会の「第3回報告」においては、これらについて「比較障害を伴う項目」として、粗付加価値分配項目から外して、「粗付加価値支弁高」というセクションを設けて扱っている（次節第2表参照）。

なお、付加価値概念は近代経済学上の概念ではあるが、それはマルクス経済学という可変資本（variables Kapital）と剰余価値（Mehrwert）の総和であり、マルクス経済学における価値論や資本の循環公式の中に、会計におけると同様の期間計算の概念を取り入れるとすれば、それによって生ずるであろう減価償却費は不変資本（konstantes Kapital）の減価部分を補う価値であって、可変資本にも剰余価値にも属さない。それは本来の意味での付加価値を構成する要素とはなりえない¹³⁾

このように、付加価値会計と称されるものには、文字通り本来の付加価値会計と粗付加価値会計の二つのものがあることになるが、以下、この二つの付加価値会計を含んで一般的に扱うときには、たんに「付加価値会計」と表すこととする。本来の付加価値に限定して問題にする場合、あるいは粗付加価値に限定して問題にする場合には、「純付加価値」または「粗付加価値」ということにする。「純付加価値」は、すでに何回かふれた日本会計研究学会の付加価値会計特別委員会の「第2回報告」（昭和50（1975）年）において使われている用語によったものである。

*

さて、付加価値会計は、それによって、企業において創造された付加価値分配の事実関係を直接に明らかにすることができるという点で、既存の損益会計では示しえない内容を明らかにしてくれるものである。また、それは、構成比を加えて表現すれば、付加価値分析あるいは付加価値生産性分析ともなる。

注(9)において触れたことだが、ラッカー・プラン（Rucker Plan）も付加価値

会計の一種であるが、それは、製造業 24 万を対象として 1914 年以降 30 数年間を対象とした実証的研究によって、工場労働者に分配される粗付加価値（生産価値 production value）の割合（ラッカー係数）が、長期にわたって平均約 40% であり、かつ標準偏差も小さいことを実証した上で、こうした粗付加価値労働分配率（賃金分配率）を予め労使間で決めておけば、労使協調と労働者のモチベーション向上に役立つであろうと主張したものである。これは、付加価値会計・分析の将来計画への応用ないし適用といえよう。なお、同様の発想は、アメリカ鉄鋼労組のスキャンロン（J. N. Schanlon）によるスキャンロン・プラン（Schanlon Plan）にもみられるところである。

わが国においても、個々の企業の付加価値分析を「有価証券報告書」により、また、全産業や業種別の付加価値分析を日本銀行の「本邦主要企業経営分析」によってするラッカー式の実証分析が、日本会計研究学会の付加価値会計特別委員会のメンバーの一人である後藤幸男教授の研究にみられる。それによると、昭和 34（1959）年下期から昭和 48（1973）年下期までの対粗付加価値労働分配率は、全産業で 38%～42%、製造業で 39%～45%、鉄鋼業で 37%～45% となっている¹⁴⁾ 調査の時期・年代には相違があるが、前記の製造業を対象としたラッカー係数は約 40% であるから、上記の後藤教授の調査によるわが国の全産業・製造業・鉄鋼業 3 者の粗付加価値労働分配率からみる限りは、きわめて大雑把にいて、日米とも、タイミングを不問にすれば、似たような賃金分配率によっていたといえるかもしれない。ただ、付加価値の賃金への分配比率は、業種・業態によって異なるし、また、同業種・同業態であっても、労働集約度によっても相違するはずであるから、上記の比率の似通った姿は、あくまで結果論であるというべきであろう。

*

しかし、付加価値会計は、付加価値の労働者への分配額だけではなく、その金融機関への分配額、地主・家主・レッサー等への分配額、株主・証券投資家への分配額、経営者への分配額、国や地方公共団体への分配額、また、社内留

保の額などをも示しているから、それらから、それぞれの分配率を求めることができる。また、これらの分配率は、これを複合して、付加価値の社会への分配率（付加価値に占める「賃金・給料+企業負担の社会保険料+国税・地方税等」の割合）とか、株主・経営者への分配率（付加価値に占める「株主配当金+経営者報酬・賞与等」の割合）などとして求めることもできる。

*

そして、こうした個別企業の、いわばミクロの付加価値分配割合を産業別・業種別等に統計化したり、また、国民経済計算における GDP の内訳を解釈すると、それは一国国民経済における付加価値分配の傾向や特徴を示すものとして有意義な数値となるであろう。ただ、GDP の分配内容とここでいうミクロの企業付加価値会計とは、前にもふれたが、「全体とその内訳」という関係にはない。ミクロの企業付加価値会計の総和は GDP とは一致しない。

なお、富岡教授の研究によると、OECD の統計からみると、わが国における「企業の社会的負担率」（「賃金・給料+企業負担の社会保険料+国税・地方税」の粗付加価値に占める割合）は、平成 8（1996）年の 59% から平成 16～17（2004～2005）年の 56% 台まで、逡減しながら主要先進国中の最低位を低迷しているという。このことは、これを裏側からみると、わが国においては、粗付加価値の「株主・金融機関等への分配率」、 「経営者への分配率」および「社内留保率」の総和が、この期間において、逡増しながら主要先進国中の最高位を推移していたことを意味することになる。なお、最近、指摘されていることであるが、わが国においては、支払配当は 2 倍（企業の受取配当は 4.6 倍）に、社内留保は 3 倍に増えたといわれる一方で、国税庁の調査によれば、平成 12（2000）年から平成 22（2010）年までの 10 年間に、35～39 歳の年収は 495 万円から 431 万円に 64 万円 13% の減少、また、30 歳から 34 歳の年収は 431 万円から 384 万円に 47 万円 11% の減少をきたしているという。この国税庁の調査の結果は、調査期間にはズレがありはするが、いみじくも、前記の富岡教授の OECD の統計からの研究結果と符合するものがあると認識できそうである¹⁵⁾

*

そして、上のような付加価値分配の現状分析は、個別企業すなわちミクロ的にも、また国民経済すなわちマクロ的にも、望ましいまたはあるべき付加価値分配率を求めることに進むこともできるかも知れない。それは、ミクロ的には、付加価値管理会計と名付けることができる（後藤幸男教授は、「粗付加価値予算書」のフォーマットを示しておられる¹⁶⁾）し、マクロ的には、社会管理会計と呼ぶこともできるかも知れない。もっとも、いずれの場合にも、何を以て「望ましいまたはあるべき付加価値分配率」とするかという難問がある。それは、ミクロ的には、労使間の力関係や経営者対株主の利害関係に左右されるであろうし、マクロ的には、政治や行政における利害の力学の影響を免れえない。しよせん、「望ましいまたはあるべき付加価値分配率」なるものは、絶対的な意味においては求めうるべくもあるまい。…求めうるとすれば、それは、いわゆる「利害調整論」にでもお願いする他はあるまいか？

とは云え、前記のような、ミクロ的には企業間比較、業種間比較、国際比較によって、自らの企業や業種のポジションを、また他国における同業者・同業種の付加価値分配率と比較した自らの企業や業種のポジションを知ることができるほか、マクロ的にはGDP分配の国際比較から、わが国におけるGDP分配のポジションを知ることができるという意味においても、それなりの意義を有するものと期待できようかと思う。

Ⅱ 付加価値計算書の設計

さて、付加価値会計における「付価値計算書」は、控除法により、基本的には損益計算書の営業損益計算（製造原価計算を含む）および営業外費用の中の支払利息および支払利息と同等の項目並びに剰余金処分計算から、その内容を組み換えて作成できるが、そのさい、まずは、付加価値額を算出し、ついで、その分配内容を示す、という形式によることとなる。

この場合、第1段の付加価値額の計算は、売価で測定した生産高を出発点と

すべきであるが、売上高を出発点とするものもある。期首・期末の製品・半製品・仕掛品の売価棚卸高が同額であって、いわゆる中和化（Neutralisierung）すれば、売上高によっても生産高と同一の結果にはなる。

また、剰余金処分計算は、本来なれば、処分対象を当期純利益——現行制度における繰越利益剰余金ではなく——においた配当および社内留保額を示すべきではあるが、日本会計研究学会・付加価値会計特別委員会「第2回報告」（昭和50（1975）年）のように、その内訳を示さず、営業純益（損益計算書の営業利益から支払利子・割引料，社債利息等を減算したもの¹⁷⁾）止まりのものもある。ただし、この「第2回報告」では、「利益処分の計算を行うと…いっそう有意義である」としてはいる（同報告Ⅲの最後）。付加価値の株主への分配額やその社内留保額は付加価値分配項目として重要な項目であるはずであるから、当期純利益処分の内容を付加価値計算書において報告することは、情報開示のうえで有意義かつ必要なことではないかといえるように思う。

*

次に示すもの（第1表）は、イギリスにおける実例として紹介された図解式のものを、筆者において、金額を簡単（ただし、元の金額におおむね比例的）にし、一部科目名を変え、また、形式を計算書らしく変更したものである¹⁸⁾。売上高から始めていること、および粗付加価値とその分配に関するものであることが特徴である。

また、次の第2表は、日本会計研究学会・付加価値会計特別委員会の「第2回報告」（昭和50（1975）年）に付表として示されたもののうち、小項目を省いて掲げたものである。その構造は、第1段で粗付加価値額を求め、第2段でその「分配」を明らかにするという基本的な点では、前掲のものと同様であるが、①生産高を出発点としていること、②粗付加価値の分配高の他に粗付加価値支弁高という概念と区分を設けていること、また、③営業純益を最終項目としており、そのために配当金と社内留保に関する情報が示されていないところに、第1表との相違がみられる。

(第1表)

付加価値計算書			
—計算期間を記載—			
売 上 高	10,000		
材 料 費	<u>4,000</u>		
付 加 価 値			6,000
付加価値分配額			
賃 金 ・ 給 料	2,000		
賃 借 料 等	2,200		
減 価 償 却 費	230		
支 払 利 子	300		
税 金	700		
配 当 金	70		
社 内 留 保	<u>500</u>		
付加価値分配額計			6,000

(第2表)

付加価値計算書			
自 年 月 日 至 年 月 日			
(A) 粗付加価値産出高の計算			
I 生 産 高			10,000
II 前 給 付 価 値			
1 材 料 費	3,000		
2 製 造 経 費	500		
3 販 売 費 お よ び 一 般 管 理 費	<u>500</u>	<u>4,000</u>	6,000
(B) 粗付加価値支弁高・分配高の計算			
III 粗付加価値支弁高			1,000
IV 粗付加価値分配高			
1 人 件 費 (労働分配高)			
1) 製造関係人件費	1,500		
2) 販売・一般管理関係人件費	<u>1,000</u>	2,500	
2 租 税 公 課 (社会分配高)			500
3 地 代 ・ 金 融 費 用 (資本分配高)			
1) 地 代	100		
2) 支払利息・割引料	600		
3) 社債利息	500		
4) 社債発行差金償却	50		
5) 売上割引その他金融上の費用	100		
6) 社債発行費償却	<u>20</u>	1,370	
4 営 業 純 益		<u>630</u>	6,000

(付加価値会計特別委員会「第2回報告」原文への備考)

(備考) 上表中のⅢ、2 (減価償却費)・3 (賃借料)・4 (修繕費・修繕料)の諸科目は、製造経費・販売費・一般管理費のすべてにわたる。(カッコ内の科目は上表で省略したため、筆者において補足したものである。)

うえの②粗付加価値支弁高については、前節でも触れたが、「比較障害を伴う項目」すなわち、その計上について恣意性の存する項目に係る概念であって、上記の「第2回報告」によれば、公害処理費、減価償却費、賃借料、修繕費・修繕料、保険料、広告宣伝費、交際費、貸倒引当金繰入額・貸倒損失の諸項目を挙げている（第2表のⅢにおいては、その内訳の記載を省いた）。なお、これらのうち、減価償却費と賃借料をⅣの分配高に移し、他の項目を(A)Ⅱの「前給付価値」に含めれば、(B)は「粗付加価値分配高の計算」となり、Ⅲの「粗付加価値支弁高」は消え、ⅣがⅢに繰り上がることとなる。

また、③営業純益については、その概念に関してはさきほどふれたが、そのさい、併せて、前記の日本会計研究学会特別委員会の「第2回報告」も、営業純益に代えて、配当金と社内留保に関する情報を示すと「いっそう有意義である」と述べていることについてもふれた（本節第3パラグラフ）。

なお、第2表に記載した金額は筆者において仮定のうえ、記載したものである。金額は、日本会計研究学会の特別委員会報告には示されてはいない。

また、前述した通り、日本会計研究学会の付加価値会計特別委員会の「第2回報告」では、営業純益が最終項目となっていて、配当金と社内留保に関する情報が示されていないが、この点を補正するとすれば、「Ⅳ 粗付加価値分配高」のセクションは次の第3表のようになるであろう。

この場合、「Ⅲ 粗付加価値支弁高」に含まれている賃借料（上掲の第2表末尾の「原文への備考」中のカッコ内の表示を参照）については、「Ⅳの3」を「地代・賃借料・金融費用・配当金（資本分配高）」とした上でⅣの内訳項目とした。

なお、「Ⅲ 粗付加価値支弁高」中の減価償却費については、利益留保額とともに、「4 社内留保」の内訳項目またはそれと並ぶ項目とするという考え方も成り立つであろう。事実、これを社内留保の内訳項目とした実例もみられる¹⁹⁾。減価償却に係る財務的理解または利益償却という考え方によれば、このような表示方法も成り立つであろう（後掲第4表はこのような考え方によった）。

(第3表)

IV	粗付加価値分配高
1	人件費(労働分配高)
2	租税公課(社会分配高)
3	地代・賃借料・金融費用・配当金(資本分配高)
4	社内留保

次に、第2表の説明のさいふれた「粗付加価値支弁高」のうちから、賃借料を「粗付加価値分配高」に移し、賃借料および減価償却費以外の粗付加価値支弁項目を「前給付価値(材料費・製造経費・販売費および一般管理費)」に含め、また、営業純益から配当金を「粗付加価値分配高」のうち資本分配高に含め、残高を「社内留保」とし、さらに、減価償却費を「社内留保」の内訳項目とする形で表示するとすれば、その形式は第4表のようになるであろう。なお、粗付加価値の分配率を付記すると、一そう情報価値が高まるものといえよう。

この第4表は、すでにお分かりのように、上記において紹介した実例や先行研究を参考にさせて頂いたうえで、筆者の拙い考えに基づいて、わが国において、その制度会計の中に持ち込みうる可能性を考えた上での一つの私案であり試案である。

なお、次節に関することでもあるが、現行の制度会計における損益計算書を直ちに付加価値計算書によって置き換えることは、現実問題としては、難しいことであるので、付加価値計算書を制度会計の中に取り入れる場合において、付加価値計算書と損益計算書との関連を明らかにするような工夫を施す必要があると思われる。たとえば、付加価値計算書の「生産高」と損益計算書の「売上高」との関係について、付加価値計算書の脚注において、「売上高」から「生産高」に至る計算を示すなどである。付加価値計算書の「前給付価値」の製造経費や販売費・一般管理費が損益計算書のそれらと一致しないのは、損益計算書計上項目の一部が「粗付加価値分配高」に計上されているためであることについても同様である(第4表(注1)(注2)参照)。

(第4表)

付加価値計算書					
		自 年 月 日	至 年 月 日		
(A)	粗付加価値算出高				
	I 生産高				XXXX
	II 前給付価値				
	1 材料費		XXXX		
	2 製造経費		XXXX		
	3 販売費および一般管理費		<u>XXXX</u>	<u>XXXX</u>	XXXX(100%)
(B)	粗付加価値分配高				
	I 人件費(労働分配高)				XXXX(%)
	II 租税公課(社会分配高)				XXXX(%)
	III 地代・賃借料・金融費用・配当金(資本分配高)				XXXX(%)
	IV 社内留保(資本分配高②)				
	1 減価償却費		XXXX		
	2 利益処分による社内留保		<u>XXXX</u>	<u>XXXX(%)</u>	XXXX(100%)

(注1) 生産高=売上高-売価による製品・半製品・仕掛品の期首棚卸高+売価による製品・半製品・仕掛品の期末棚卸高

(注2) 前給付価値の製造経費並びに販売費および一般管理費には、粗付加価値分配高に計上されている項目・金額は含まれていない。

おわりに一現行制度会計との調整

さて、以上、本稿においては、現に制度会計として定着している資本主理論的損益会計には、企業のもつとされる社会性・公共性の観点からすると、基本的な疑問があり、むしろ、企業体理論的立場から付加価値会計に転換されるべきではないかと考え（I節）、そうしたスタンスの上で付加価値計算書の内容を考えてみた（II節）。

しかし、現に行われている会社法会計とか有価証券発行会社に係る金融商品取引法会計とか銀行法会計・建設業法会計などの業法会計といった、いわゆる制度会計における損益計算書および株主資本等変動計算書の一部を、ただちに付加価値計算書に転換させることには、現実問題として大きな壁の存することを認めざるを得ない。この問題に関しては、会社のもつ社団としての法的性格の認識からする強力なバリアーによって護られていると思われるからである。

そこで、考えられることは、企業の社会性・公共性に配慮しなければならないのは、大規模企業に関してであるから；

まず、金融商品取引法会計の適用会社については、その法定財務諸表の一つとして付加価値計算書を加える。すなわち、金融商品取引法会計に依る財務諸表を、貸借対照表、損益計算書、株主資本等変動計算書、付加価値計算書およびキャッシュ・フロー計算書とし、連結財務諸表を、連結貸借対照表、連結損益計算書、連結株主資本等変動計算書、連結付加価値計算書および連結キャッシュ・フロー計算書とする。また、付加価値計算書の作成方法については、財務諸表等規則および同ガイドラインに依り、連結付加価値計算書の作成方法については、連結財務諸表規則および同ガイドラインに依ることとする。

次に、会社法上の大会社（資本金額が5億円以上または負債の総額が200億円以上の株式会社）については、会社法に規定する計算書類の一つである注記表（個別注記表・連結注記表）（個別注記表については会社法435条2項および会社計算規則59条1項、連結注記表については会社法444条1項および会社計算規則61条4号）の記載事項の一つに加えるというルールを設けることとする。具体的には、会社計算規則98条1項に列挙する個別注記表及び連結注記表記載事項に「五の二」を新設して付加価値計算書の作成を追加し、その形式・内容については、僭越ながら、前節の第4表を参考にして頂いて、同規則に106条の2を新設して規定することとする。注記表であれば、株主総会招集通知を通じて株主に情報伝達が行われるからである。なお、この試案は、スジャーネンの補助財務諸表とするという提案も参考にしたものである。

（補）付加価値計算書を計算書類の附属明細書（会社法435条2項）の記載事項とすることも考えられないことではないが、附属明細書に依ったのでは間接開示となり、注記表による場合に比して情報提供力が弱くなるざるをえない。すなわち、附属明細書は、株主総会招集通知には含まれず（会社法437条）、また、株主総会に提出・提供する書類にも含まれていない（同法438条）。それは、本支店への備え置き（本店には原本を、支店には

写しを＝同法 442 条 1 項・2 項) および株主・債権者等からの閲覧請求に応ずる書類に含まれている(同法 442 条 3 項・4 項)に留まるからである。なお、連結計算書類を作成しなければならない場合(同法 444 条 3 項)およびそれを作成する場合(同法 444 条 1 項)の連結計算書類には附属明細書は含まれていない(上記した 444 条 1 項および会社計算規則 61 条)。

なお、会社法上の大会社以外の会社については、そのもつ社会性・公共性は大会社に比して格段に低いと考えられるところから、付加価値計算書の作成は任意とし、作成する場合は大会社に準ずるものとする、としてはと考えている。

注

- 1) わが国の「討議資料 財務会計の概念フレームワーク」のルーツともいえるべき「FASB 概念報告書」第 1 号(財務報告の目的)(Statements of Financial Accounting Concepts No. 1 Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises 1978)は「現在および将来の投資家、債権者その他の利用者の合理的な投資、融資その他の意思決定に資する有用な情報を提供」することをもって「財務報告の目的」としており(34 項)、また「IASC のフレームワーク」(Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements 1989・2001)は「財務報告の目的」を「さまざまな財務諸表利用者(a wide range of users)が経済的意思決定をするに当たって有用な…情報を提供すること」と述べている(12 項)が、わが国の「概念フレームワーク」のいう「投資家のための意思決定に資する」という表現は、財務報告の実態に照らしてみても、最も要点を捉えた表現であるといえるであろう。尤も、「それ以外の使われ方を無視できるわけではない」(第 1 章序文)と断ってはいるが。
- 2) W. A. Paton & W. A. Paton Jr.; Corporation Accounts and Statements 1955 p. 382
- 3) EBIT と並ぶプロ・フォーマ利益であって、アメリカでみられる EBITDA(Earnings Before Interest, Tax, Depreciation and Amortization) という名の利益は、一部は企業主体理論の概念、また一部はキャッシュ・フロー的な観念による利益概念といえることができるであろう。なお、企業主体理論の会計理論は M. Moonitz の連結財務諸表論(The Entity Theory of Consolidated Statements 1944)にもみられる。白鳥庄之助教授による本書の第 2 版(1951)の訳書「ムーニッツ連結財務諸表論」(昭和 39 (1964) 年)あり。もっとも、連結財務諸表においていう資本主理論は少数株主持分を負債とするのに対して、企業主体理論は資本または純資産とする理論であり、一般にいわれる資本主理論・企業主体理論とは相違がある。
- 4) わが国の「企業会計原則」では、その制定当初(昭和 24 (1949) 年)から昭和 49 (1974)

年修正前までは、「税金」は利益処分項目とされていた。これは、法人税法が法人税をもって「損金不算入」としていることと平仄を合わせたものかとも思われる。(因みに、昭和15(1940)年より前には損金に算入されていた。)

序ながら、わが国の「企業会計原則」は、昭和49(1974)年の修正前までは当期業績主義によっていたため、今日の特別損益は、それまでは、「剰余金計算書の利益剰余金計算書」のちには「利益剰余金計算書」に「繰越利益剰余金増加高・減少高」として表示され、今日のルールである包括主義による「損益計算書」の「経常利益」が、当時の当期業績主義による損益計算書に「当期純利益」として表示されていた。そして、当時の「剰余金計算書の利益剰余金計算」もしくは「利益剰余金計算書」の最後に掲げられる「当期未処分利益剰余金」または「損益計算書」の最後に示される「当期純利益」は、上述のことからして、共に「法人税等控除前」のものであった。なお、当時の証券取引法会計(現在の金融商品取引法会計)も、こうした「企業会計原則」の定めに従ったルールに依っていた。

- 5) W. A. Paton/A. C. Littleton; *An Introduction to Corporate Accounting Standards* 1940 p. 2 (中島吾吾教授訳「社会会計基準序説」(昭和28(1953)年) p. 3~4)

なお、public aspects は、訳書では「公共的性格」とされているので、これを使わせて頂いた。企業のもつ私的性格のことを考えると、「公共的側面」として「公共的性格」よりは弱含みにする方がよいかとも思っている。

また、ペートン・リトルトンの「序説」にある Public Aspects of Corporate Administration の記述からは、むしろ、企業体理論を感じさせるものがあるように思われる。ペートン親子の著書の Net Income からは、企業主体理論を感じるのであるが。

- 6) E. Schmalenbach; *Dynamische Bilanz* 3 Aufl. S. 68, 4 Aufl. S. 94, 7 Aufl. 94, (第3版の表題は *Grundlagen dynamischer Bilanzlehre*) 第7版訳書 土岐政蔵教授訳「動的貸借対照表論」では p. 74

- 7) 企業体理論は、資本主義理論の損益会計を、付加価値会計にシフトさせるだけではなく、資本金にも影響が及ぶように思う。それは贈与剰余金の資本性の説明に関してである。すなわち、贈与剰余金の資本性は、資本主義理論では説明できないことは自明なことであるし、負債と資本(純資産)の性質を同一視する企業主体理論をもってしても説明はできない。その資本性を説明するとすれば、企業体理論を持ち出してする他はないようにみえる。

- 8) Paton/Littleton op. cit. p. 3 中島訳 p. 4

- 9) 企業体理論を根拠とする付加価値会計は、周知のとおり、アメリカでは、スジャーネン(W. W. Suojanen)にみられるところであるが、付加価値概念そのものは、ヘンドリックセン(E. S. Hendriksen)やラッカー・プラン(Rucker Plan)で有名なラッカー(A. W. Rucker)にもみることができよう。また、付加価値会計は、つとにドイツにもみられる。ただし、ドイツにおける付加価値会計は、企業の社会性・公共性の認識に根拠を置くというよりも、スミス・リカード・マルクスあたりの経済学における価値論・分配論に発するかと思われる。

るレーマン (M. R. Lehmann) の価値創造計算 (Wertschöpfungsrechnung) という概念に由来するものといえよう。なお、ドイツにおける付加価値会計は生産性分析という側面と特性を持ったものでもある。また、フランスの付加価値会計では成果計算 (comptes de resultats) と呼ばれ、ドイツ的な思考パターンを共有するところがあるようにみえる。

わが国においては、実践的には付加価値分析に重点があったこと (補1) の通りであるが、付加価値会計に学界の関心の集まった時期があり、日本会計研究学会は、付加価値会計特別委員会を設置、昭和49 (1974) 年、同50 (1975) 年および同51 (1976) 年の3回にわたって報告書を出している。1回目は「利潤会計から付加価値会計へ」という理論面、2回目は付加価値計算書の設計、3回目は付加価値分析・付加価値計画を内容とした。因みに、この特別委員会の委員には青木 修教授、飯田修三教授、木内佳市教授、後藤幸男教授、武田隆二教授、阪本安一教授 (委員長)、野村健太郎教授、安平昭二教授および山上達人教授のお名前がみえる。委員長の阪本教授は、企業体理論を基礎とした付加価値会計を唱えたことで有名である (下記の高松教授も同じ)。上記の方々の他にも、小川 溯教授、高田 馨教授、高松和男教授、中原章吉教授、本田利夫教授、中山隆祐氏などのお名前が浮かぶ。漏れがあるかと思うが、お赦し頂きたい。

- 10) 「TKC タックスフォーラム 2009」TKC 会報 8 月特別号 No. 23 (平成 21 (2009) 年 8 月) pp. 34 以下
- 11) F. Schmidt; Die organische Tageswertbilanz, 1 Aufl. 1921 旧彦根高商山下勝治講師による第3版 (1929 年) の訳「シュミット有機観対照表学説」(昭和 9 (1934) 年) あり。
- 12) 企業会計上の減価償却費はその金額が恣意的に左右される可能性があるとは、会計の内部からみても肯定せざるを得ないところがある。すなわち、会社計算規則によると、「償却すべき資産については…相当の償却をしなければならない」(5条②)とあり、また「中小企業の会計に関する基本要領」(平成 24 (2012) 年) においても、「相当の償却を行う」(各論 8) とされており、共に、昭和 37 年改正商法 (285 条ノ 3) に現われた後、昭和 49 (1974) 年改正のさいに削除され、総則の 34 条に規定された「相当ノ償却」という用語が用いられている。そして、その意味は、とくに後者 (中小会計要領) の解釈上いわれていることであるが、法人税法における「法人が計上した償却限度額以下の金額の損金算入を認める」すなわち「償却限度額以下の償却額ならば法人所得金額の計算上は認められる」というルールを税法基準として、企業会計上の基準に含むと解されている (TKC 会報 2012 年 6 月号別冊 pp. 17 以下) からである。
- 13) マルクス経済学の価値論における商品の価値構成「不変資本 (c) + 可変資本 (v) + 剰余価値 (m)」の理論や資本の循環公式「 $G - W \left\langle \begin{matrix} A \\ P_m \end{matrix} \right\rangle \dots P \cdot W' - G'$ 」には、このままでは期間計算の概念は含まれてはいないものと思われる。

工業簿記の説明に、この資本の循環公式を使う例があるが、期間計算を前提とする企業会計の説明に期間計算の概念のないマルクス経済学における資本の循環公式を用いるの

は、厳密に言えば疑問があるように思われる。工業簿記手続きの流れを説明する一つの方法としては便利なものかも知れないが。すなわち、「 $G-W < \frac{A}{P_m}$ 」の貨幣資本が商品資本に転化する取引は、労働力 A を購入（賃金支払）し、生産手段 P_m （労働用具（機械設備等）と労働対象（原材料））を調達・購入する取引を示しており、次の「 $\cdot P \cdot$ 」は生産過程で A と P_m を結びつける製造勘定（仕掛品勘定）への原価の集計を表し、次の「 W 」は製品勘定を、最後の「 G 」は、製品の売上によって、製品が現金性資産に転化することを表す、とするわけである。

14) 青木・後藤・山上編「付加価値会計」（昭和52（1977）年）p.297。なお、後藤教授の調査は昭和49（1974）年の下期までを含んでいるが、ここでは、49年分は除外したものに依った。その理由は、昭和49年は前年の第1次石油ショックに起因するいわゆる狂乱物価の後始末の年で、春闘の賃上げ率32.9%に象徴されるように、賃金・給料もまた大幅に上昇した異常な年であることによる。

15) 富岡幸雄教授「税金を払っていない大企業リスト〈文芸春秋2012年5月号〉考」（漁火新聞226号平成24（2012）年5月1日付け経営者漁火会発行）。それによると、主要先進国（日・英・米・独・仏・スウェーデン・デンマーク）中、わが国企業の社会的負担率は、平成8（1996）年以來平成17（2005）年まで最低を続け、かつ通減の一途を辿っている。その負担率は、その後の平成18～20（2006～2008）年は少し上昇して57～58%を示しているが、ドイツとともに最低グループに位置している。なお、上記の主要先進国の負担率は、平成8（1996）年においては59%から65%の間に集中しているが、わが国が最低の平成16（2004）年では56%から67%と拡大しており、さらに、平成20（2008）年においては、57%～70%と一層の拡大をみせている。因みに、最後の平成20（2008）年における企業の社会的負担率の最高はデンマークで70%、次はスウェーデンで65%、次いでイギリス64%、フランス61%、アメリカ58%、ドイツ57%と続いている。

そして、以上のことは、「粗付加価値×(1-上記の割合)」が、経営者・株主・地主・金融機関などおよび社内留保（この場合、減価償却費は社内留保に含む）に向けられていることを意味している。先進主要國中、わが国の企業の社会的負担率が最低であるということは、逆に、経営者・株主・金融機関などと社内留保に向けられている割合が最も高いことを意味しているわけである。

なお、以上は、各年の粗付加価値に占める企業の社会的負担率の比較であるから、その増減は必ずしも金額の増減と直接に結び付くものではない。粗付加価値の金額が増えれば、社会的負担率は低下しても、社会的負担の金額は増えるし、逆に、粗付加価値額が減少すれば、社会的負担率が増加しても、その金額が減少することはありうることだからである。

しかしながら、本文において触れたように、国税庁の調査によると、サラリーマンの年収は平成12（2000）年から平成22（2010）年の10年間に、11%から13%も減少している

という。また、わが国においては、不況の続く昨今、法人所得課税を受けている法人は全法人の3割程度に過ぎず、残りの7割ほどは納税に無縁の法人であるという。また、課税法人の割合は、好況のときでも5割前後にとどまるという。それに、これも国税庁の統計から知りうることであるが、法人の課税所得金額に対する税率30%のところ、資本金額1億円以上の企業では実効税率は28%、10億円以上では27%、50億円以上では23%、さらに、100億円以上では、実に16%という実情にある。その主要な原因は、法人擬制説的課税理論を根拠とする受取配当の益金不算入制度にある（富岡幸雄教授「税金を払っていない大企業リスト」(文芸春秋平成24(2012)年5月号 p.116)。

先に触れたように、社会的負担率と社会的負担額とは直結はしないが、上のような実態は、わが国の企業の社会的負担率が主要先進国中最低であることと無関係ではないといえるように思われる。そしてまた、わが国企業の社会的負担率が最低であり、しかも逐年低下の傾向にあったということは、しばしば指摘されている「支払配当は2倍になっている、社内留保は3倍になっている」ということとも無関係ではなさそうに見える。また、上記の富岡教授稿「税金を払っていない大企業リスト」によると、企業の実効税率は、平成15(2003)年～平成19(2007)年の間に4.6倍にもなっているという(p.118)。

16) 青木・後藤・山上編「付加価値会計」p.68 後藤幸男教授稿による。

なお、飯田修三教授の「付加価値会計の基礎理論」(昭和53(1978)年)に、付加価値管理会計という用語がみられる(p.161)。

17) 支払利子および支払利子の性格を有するものは、今日の会計基準では営業外費用とされているが、戦後改正の「製造工業原価計算要綱」(昭和23(1948)年)においては、「一般管理及び販売原価」の一要素とされていた(第21)。これはドイツ的な原価概念に由来するものと思われる。すなわち、ドイツ的な原価概念によると、原価は財貨の消費と用役の消費とから生じ、前者は原材料費と減価償却費から成り、後者は労働用役の消費(労務費)と資本用役の消費(支払利子)から成るといふ。

18) 青木・後藤・山上編 前掲書 p.213 山上達人教授稿による。

19) 同上書 pp.211～212 山上達人教授稿による。なお、配当金・社内留保を含む剰余金処分項目は、これを上掲の付加価値計算書の資本分配高に含める考え方も成り立つ。それはドイツの創造価値計算書のひな型にもみられる。(同上書 p.150) 飯田修三教授稿による。

(2012. 9.30)

(追記)

本稿は、筆者の記憶にある知識と手元にある文献・資料のみに基づいて執筆したもので、松山大学の図書館にまで出向いて文献・資料の検索をする余裕のないままに執筆した充たされぬ思いの残る論文ですが、戸口教授とは、共に大学法人の仕事をしたご縁から、餞別代わりに、あえて書かせて頂いた拙稿・拙論です。