

《書 評》

飯田 修三著

『企業社会報告会計』（現代会計学選集）

中央経済社（昭和58年9月刊）

村 上 仁 一 郎

（龍谷大学経営学部教授）

I はじめに

会計における研究領域の分岐化現象は、今日では際限のはかり知れないものがある。いわば会計理論整備の新成長期を迎えようとしているといっても、過言ではなからう。このような時期に飯田修三著『企業社会報告会計』が刊行されたことは、会計理論の確立基盤を重視する評者（村上）はもちろん、会計研究を志す人々にとって、新たな登山路の開拓がなされたものといえることができる。

学問の道、きわめて遠いものを思うとき、飯田氏の日頃コツコツと研究されるいわば“職人”的とさえいえるような本書の刊行に讃意を表明するものである。しかし評者の学識不十分さを思うにつけ、評者の役割りを果たしうるか疑問におもう次第であるが、あえて非力を顧みず本書を構成する各章ごとに内容の概観およびそのまとめという意味で、その特徴を明らかにして評とするものである。

II 企業社会報告会計の現実的展開（序章）

現代企業の社会的責任は、多側面からの要求に応えなければならないという厳しい環境におかれている。著者はこの点の考察に一段と苦慮した。その苦心の程は、「企業社会報告会計」という名称からもうかがい知ることができる。さらに、内容的な苦心については

K. ゲーラートの所説, W. フィッシャー・ピンケルマンの説明, K. ファルトルハウザーの所説を中心に叙述されている。これらの所説を通じて著者は、マクロ経済の構成単位でかつミクロの企業経営経済体である企業の社会的責任を（社会における生活の質的向上）という意味での質的成長を提示する。そして、これこそが従来よりいわれてきた量的経済成長にとって代わるべきであるという。そのための一手段が、本書の中心課題の重要な柱の1つとなっている、企業によって作成されたゾチアル・ピランツの開示であるという。加えて、ゾチアル・ピランツのみならず、営業報告書の併用という事実を「西ドイツ企業社会報告会計の実施状況」の資料的裏付けを通じて周到に配慮しつつあらためて問題提起を試みている。

### Ⅲ 企業社会報告会計と企業環境志向（第1章）

著者の主張せんとすることを要約したとおもわれるのがゾチアル・ピランツの定義である。すなわち、“ゾチアル・ピランツはまた社会関連計算書などとも称している。さらにその内容に即して名づけるならば、企業社会報告会計あるいは企業社会責任会計というのが、むしろふさわしいようである。”（同書10頁）というのがそれである。つまり、企業の環境志向の拡大（企業の新システム観）という大勢のなかで、これに応じる関係枠（企業の社会的責任論）を設定し、社会関連的企業指揮の前提として企業会計と成果分析をブードイスの所説を中心にゾチアル・ピランツの実際例へと展開していく手法をとる。このあたりは、わが国では未だ論ぜられることの少ない領域への指標ともなろう。

ついで、社会関連全体計算についてD. F. リソウズ「社会・経済活動計算書」、C. C. アプト「社会監査」、P. アイヒホルン「共同経済的成果計算」の諸例を掲げ、それぞれの特徴および共通点を明らかにしている。これらはやはり本書の柱の1つである「企業付加価値会計」へのいわば導入という前提的論述とみることができる。企業付加価値については著者のもっとも力を入れてきた研究業績であり、著書・論文で発表されてきた事情もあるので、ここでは、「企業とは生産と分配のシステム」であるという、これまで会計学上あまり強調されなかったと思われる立場に評書としては関心をもつものである。

このようなシステムという考え方は、ドイツではシュマーレンバッハ「共同経済的思考」にうかがえ、これは19世紀から20世紀にかけての経済システム全体の転換期において、自由経済に代わるべき新経済システムの中心的思考にはじまり、20世紀初頭にニックリッシュュが「共同体」概念を唱えシステム全体のセキュリティという共同体的目的をめざす相互依

存関係の理論的表現とすることができる。であるとすれば、このあたりの突っ込みが欲をいえばのぞまれる。

しかし、著者の論述が社会的なディスクロージャーを企業付加価値会計と密接に関連させようとするにおかれている趣旨は、最近の西ドイツ企業付加価値論をもとにして、実際に行われている企業付加価値計算をヘキスト社、ジーメンス社、ロバート・ボッシュ社の諸例をもって具体的な理解をたかめようと図っている。それらの展開はM. R. レーマンを中心とした諸説を生かすかたちをとっている。

#### IV 企業社会報告会計と企業付加価値会計・企業損益会計（第2章・第3章）

付加価値計算書の作成と開示が企業の自由裁量にまかされているという事実は、2つの時点のくさびとなろう。それは1つは過去の企業付加価値会計がその生成以来、模索をつづけてきた経緯であり、他の1つは現在から将来にかけての制度化への前兆としての予測をある程度可能ならしめる推移とのくさびとなることを推量することができる。

著者自身の言葉をかりれば“付加価値（生産性会計）は、たしかに損益（収益性）会計に対する会計思想上の有力なチャレンジャーである。しかし、それは損益会計に対する有能なレフェリーとして機能することによって、この側面から企業の社会的責任の履行をあきらかにする一つの用具として至大の意義を担うに足るものであると信ずる”（同書130頁）という態度が、このことを示している。しかし、それは2つの問題が前面にクローズ・アップされてくることを指摘することによって、企業付加価値会計の前進を試みようとするものでもある。①つは、企業付加価値会計基準の形成であり、②つには、企業付加価値会計の位置づけについてである。

これに答える内容は結論的には、現在、統一されない表示様式や公表資料などは、いずれ解決に向かうという楽観的姿勢と見うけられるが、いささか安易にすぎている印象をうけざるを得ない。また、内容的に重要なものを含む前掲の②は財務会計制度と企業付加価値会計との関係を問わねばならないものとする。この点について著者は“企業会計における企業付加価値会計の立場、いっそうすすんでいえば、企業社会報告会計としての企業付加価値会計・企業損益会計とならぶ両者の位置関係を確認することに、それはつきるのである。”と見解を示す。しかし、あえていおう。われわれ財務会計を歩むものにとっては両者（付加価値をめぐる）からのアプローチがなされるべきではないかという単純な疑問をもつとするならば、全社会的な会計シェーマについての提示があれば会計の発展へとつ

ながる課題の指摘へと拡大されたのではないかと感ずるものである。

ただし、制度的企業利益と企業付加価値との関連について、イギリス会計基準委員会『会社報告書』において“……付加価値計算書こそは損益計算書を精巧なものにするために役立つ、やがては業績表示の望ましい一方法とみなされることになろう。……”（同報告書、6・8、6・9）の引用、イギリス商務省『会社報告書の将来』、技術経営者協会『付加価値の実践的適用』、E. G. ウッド『付加価値と生産性—企業繁栄の鍵—』、あるいはM. レンシャル、R. アラン、K. ニコルソン『外部財務報告における付加価値』における“付加価値というもの、伝統的損益計算書に代わる非常によい業績指標であるのかどうか。これは議論のあるところである。市場経済との関係において、また、現行イギリス会社法がつづくかぎり、その答えは否定的である。……”あるいは“付加価値は損益計算書に代位しないけれども、それを補完するのである。”などの紹介は、わが国における向後の付加価値会計の研究を志さんとするもの、あるいはすでに研究に従事している人々にとっても好個の資料の提示であろう。とりわけ、イギリス『諸計算書にかんする実態調査・1980～1981年』は、あたかも、わが国でも「情報開示」が行政レベル・企業レベル……と論議されている現状を考慮するとき、1つの指標の提供になりうる。

併せて、『わが国企業の付加価値経営—現状と今後の方向—』（関西生産性本部、1981年）はアンケート方式を採り、企業側の応答をまとめたものである。それゆえに、付加価値に関するホットな資料であり、その整理されている項目とともにきわめて興味の深い結果を示している。かくして、著者は付加価値計算書の強調を行なうが、それは企業損益計算に対する限界についてふれている。その論点は企業利益の尺度性と利潤動機におかれている。論調は従来の企業観を脱却することが、企業周辺の批判とともにするどく追求されているのが特色であろう。

#### V 企業社会報告会計と経営参加志向（第4章）

株式会社形態の企業の出現以来、その主要な経営活動をめぐって、経営者対従業員という、いわば労使の対立基調が大なり小なり続いてきたという歴史をもつ。しかし、現代での企業運営についてみると、産業民主主義という考え方は経営に従業員参加という風潮を少しづつかもしだしてきている。著者はかかる潮流に企業社会報告会計とのかかわりで取り組んでいる。

その出発点となるものが経営参加と労使関係という序説的論題である。会計と経営参加

と、どこで、何が直接的にかかわるのかという一見奇異な感じがしないでもない。しかし、著者はこれを巧みにこなし、共同利益の追求と分配というテーマで第一歩を踏みだしている。すなわち、従業員の社会的・経済的・文化的諸利益を対象とする経営参加の広い範囲であり、他のものは従業員が経営政策の策定にどれほどの程度をもってかかわるかという側面である。これらは経営参加のパイロットとなった西ドイツの経済的共同決定であると論じ、さらに従業員にたいする賃金分配を中核とした経営成果配分ないしは制度化への動きを大きなメルクマールとしていたと説く。つまり、従業員の成果参加についてである。この目ざすところは労使の賃金交渉というフィルターを通じて、ひいては社会経済政策と結合した国民所得の公正分配を目指すという社会的意義につながる。

さらに、その中身について、著者は従業員の経済的利益を対象とする経営参加について支払賃金およびそれ以外の社会的賃金など、フローたる成果の分配を豊富にしようとするもの、他方、ストックすなわち勤労者財産形成を促進し従業員所得の安定的な増大を図ることを念頭におく。

では、付加価値との関連はどこに求めているかに注目せざるを得ない。それは分配成果として選択されるもののうち、とりわけ、各会社企業の間期的収益状況を表わすような経営成果が基準値となる。この経営成果の配分は、企業利潤と付加価値という概念によって具体化されていく。つまり、伝統的な考え方は企業利潤は会社企業の所有者への帰属分であり、安定配当を必然的に志向する。また、企業収益状況が、賃金決定交渉の一大要因となっている事実を指して実質的には企業利益への分配参加がおこなわれているという。企業付加価値配分プランがここで強調されることになるが、この理論と実践は、根本的には参加諸社会集団の構成する組織体として現代企業を把握するシステム観に基礎づけられていると説く。

その論述の多くが外国の事情を基にしたものであり、日本における同じ事情については「日本の経営」と成果参加でふれられている。いうまでもなく経営参加の形態は日本企業の経営的特性にできるだけよく適合すべきは当然の事である。著者もちろん、この事をふまえて経営参加をもっとも包括的にとらえ、とりわけ、「労働収益」の形成となる労働分配に的をしばって論じている。ここに焦点をおいたのは、日本型経営参加の定着した形態が団体交渉と労使協議制にみられるものであり、その2つの型の分離ないしは、連結および混合型などがあるが、いずれを問わず、その付議事項の多くのものが企業内部における諸

資源の配分を基底にしているものであるという見解にもとづく。この見解は企業社会報告と経営参加志向のむすびつきを意図するための手がかりともなる。それは諸外国の例、とくにイギリス企業社会報告会計の「雇用報告書 (employment statement)」やフランス企業社会報告会計「ビラン・ソシアル (bilan social)」などの開示内容にその適例を引用する。

かくして、その延長線上として「労働の固定化」と賃金分配という、いわば特殊「日本的」な様相をもつ問題に出会う。著者は、この考察のために「労働の固定化」をとらえることから始まる。この問題はきわめて複雑なものであり、いわば現代世相の一断面でもあろうと思う。なぜなら、「企業利潤」と「賃金アップ」という原則的には対立する関係の解決にほかならないからである。それについて著者は、“制度会計上の期間利益といった最終結果は、もっぱら企業主体の追求目的であるものの、その利潤追求を過程的にみれば、利潤なる〈新価値〉は、労働者をもその構成メンバーとする会社組織メンバーの共同目的とみることも、成り立つのではないであろうか。”と考え方を明らかにしている。

この考え方は、もちろん企業利益の概念が社会化していくという展望のもとに導びかれているようである。ところで、上掲のテーマである本章の焦点は「現代企業と成果参加」、「企業付加価値志向と成果参加」、「企業付加価値会計情報と成果参加」にまとめられているが、それらをトータルとして感じたものを述べておきたい。すなわち、日本の経営の育成されてきた背景、経済高成長期を経た日本企業が生産設備の飛躍のもたらす社会的公害をいかに解決すべきかをせまられたことが契機となって、従来の経済的社会問題から社会的社会問題としての企業のあり方に注目されるようになってきた。これが現代企業であり、また企業外部環境でもある。著者は、もちろん、これらの事情を深く考慮に入れたうえで、企業内部環境を「企業付加価値会計」という専門的研究から考察の論理を進めてきたようである。もちろん、随所に強調しすぎのきらいがないわけではない。しかし、この点を乗り越えて、すなわち、外部環境との調和的接点を求めてきた熱意を深く感ずる一書である。