

会計責任・環境保全・価値創造

－企業社会関連会計のくありよう＞小考－

飯 田 修 三（兵庫大学）

I はじめに

〔会計〕について小考する意向を副題してはいるが、ここでは〔会計〕概念自体について根本的に再考しようとする改まった意図などは、さらさらない。さりとて、それに干渉ではすまされまい。すでにひどく込み入ってきた「企業と社会」関連のさらなる進展・深化は、いよいよ企業〔会計〕のいろいろな社会関連性を濃化・重化させて止まないであろう。¹⁾

「企業と社会」の関係悪化の、いまどきの象徴的かつ致命的ともいえる一事象（自然環境の劣化）が、皮肉なことに、なにも勝る教材となつて、あのく企業社会関連会計＞を産生したのは「知れた事」である。いよいよ企業環境会計の登場である。

かくしては、企業会計への大きい改新の役割期待が、いやがうえにも広がり高まる道理であろう。わずか半世紀の間に、そのような期待に応じて機能する企業社会関連会計の開発・改良・実用は、まことに目をみはるばかりの進捗ぶりをみせてきたのである。ここはひとたび、かかる異相・奇相をとった企業会計のくありよう＞を再思してみるとしよう。現代企業会計の改進をさらに図るべき、いままさに好機到来である。²⁾

この小文の表題につらねた3題は、いずれも現代企業の企業会計理論における重要命題である。研究対象とした新しいものから古いものに遡るという格好である。いま企業社会関連会計のくありよう＞を開題するにさいして、それらの3題をつらねて新しい企業会計思考の視点をつらぬくように努めてゆきたい。³⁾

ちなみに、まずは企業会計の会計責任（会計的アカウントビリティ）論であり、ついで当の会計責任の最新版（グリーン・アカウントビリティ）にもとづく企業環境会計論となり、古くは経済成長の「申し子」然として通行した企業付加価値会計論であった。昨今ふたたび劣悪経営の「反面教師」として価値創造指向を唱導し、まるで生き返ったかの企業付加価値会計論の現在である。現下の「企業経営のサバイバル」には「企業付加価値会計のリバイバル」がうまく適合する、というところだろうか。

あらためて従来の小考の諸所について自己点検してみれば、その正確さ・適切さを主張しきる自信はあまりない。さらに自己評価をまでするとなると、必ずしも小見の条理や論結の明快・透徹は保たれず、じつに内心忸怩たる思いである。そういう「飯田・企業社会関連会計論」史

略の、それも一部にしかすぎない本稿である。⁴⁾ つぎには、まず斯論の考究にあたって持ってきた基本的なスタンス、すなわち企業会計としての伝統と異端の対立 (= 融合) 関係の把握について略言してはじめるとしよう。

II 企業の社会関連志向と企業会計の転生

「企業と社会」の関係は、いよいよ深まり纏れる状況下に立ちいたった。つれて、企業による広狭の社会関連活動を会計対象として写像する小さなさざなみも、しだいに大きなうねりと化した。そのように「会計する」という独自固有の〈ありよう〉は、すでに企業社会関連会計の諸種に明らかである。もっとも、それは現行制度会計の旧套とは乖離または背反するところが少なくないのは当然のことであろう。

周知のように、企業社会関連会計として「会計する」うごきは、たかだか半世紀あまりの履歴を有するものでしかない。それでも、少しずつ徐々にであるが、極超長の会計史を綴ってきた「正統」を自認した「会計する」うごきにすら、それはもろもろ微妙な影響を与えつつあるようにみうける。⁵⁾

上述のように「事とする」類の会計思考は、もともと伝統的なそれとは「似ても似つかぬ」ものを内包している。企業会計としては異端的部分を帯びていて、一見するとじつに異様・異型とも、さらにきわめて異質のものときえ思わせる社会関連会計たるに相違はない。

しかし、そこはよくしたもので、いくたの会計環境の激変に晒されゆくうちに、やはりそれへの応変が進みゆくことになる。いまでは企業会計思考における伝統と異端が擦り合わされ、実際また現行制度会計との馴染みも少しずつ深まりつつある。そうした伝統と異端の相互乗り入れなどが向後もつづくであろう。

会計アカデミズムの世界における先進・急進の兆しならば普通にあるが、会計プロフェッショナル（職業会計人）の世界にみる現行制度会計と社会関連思考の連係指向の走りは「会計の進化」にとっての貴重なクライテリアとして注目しなければならない。

なににしても、異端の会計思考を土台として出立した企業社会関連会計である。とはいえ、とにかく異端的であろうと、それは立派に「わけあり」の生い立ちにある。後述するように、それ相応諸様に「会計する」企業社会関連会計の進みで、ここまできている。そして、その後景をなしていたところの諸事情・諸事由が、このいまもお跡形なく消え失せているわけではまったくない。

企業社会関連会計の諸種もまた生まれるべくして生まれてきたようである。その出生の事情・事由は不変ではありえず、その再生・交代・累増は絶えないであろう。それどころか、折々まったく新たな発生もみうけられる。そんなこんなで、上述のような伝統と異端の相克・対立は、ひょっとしていつかな終息すべくもないかもしれない。⁶⁾

節々では企業社会関連会計の展開にはずみをつけるモメントが大きくクローズアップされる。ちなみに、つぎのような場合がある。あるときは、生産効率（生産性）と成果配分（分配性）の関係把握にもとづいた情報活用への有益な会計的関与が、そのモメントとなった。そして、またあるときは、利益効率（収益性）と環境保全（公益性）の関係状況について有効に情報化する応分の会計的貢献が、そうであったのである。

もとより、伝統的会計思考を体現する現行制度会計の確然たる存立は、いわずもがなのことである。企業の本性、とりわけ経済的組織体の特質にねざした、その正統・安泰・重厚は、ただの平板なイデオロギー的批判に対して十分に耐えることができるであろう。とすれば、伝統的会計思考の、したがってまた現行制度会計の堅韌は、とうていゆるぎ弱まらないだろう。

それにもかかわらず、伝統的会計思考に対して結構きついゆさぶりをかけることになりうる異端的会計思考が入り交じってきたとなれば、じつに容易ならざる会計事情とまともにうけとめるむきも出よう。もちろん、対極的にきびしい批判言も聞かれる。たとえば、そのような突出を「噴飯もの！」呼ばわりして憤慨したり、また「く似而非>会計！」と目して蔑視するむきも出てこよう。

いずれにしろ、そのような事態の推移は歴史ある企業会計思考に生じた前代未聞の展開といつてよかろう。確かにそうではあるのだが、企業〔会計の本質〕たる財務会計（制度会計）の正統性をなんら傷つけはしない。企業会計史上の道統を塗り替えるものでもなければ、またその会計史の伸長的展開を無意味に抑制したり不当に惑乱したりするものでもないのである。

現行制度会計を中心とする現代企業会計は社会関連会計思考の浸透がつづく現段階で、まだまだ検査未了の個所または整備不良の部分を残している。しかし、そのような進みようは、名実あいともなう〔現代〕企業の現代〔会計〕となりゆく一里程のものともてよかろう。

もつというならば、現代企業会計としての社会関連会計の現在状況はく良性混迷>ないしく一過性混濁>の途中経過であるといえなくはない。企業社会関連会計の、いまだ斑もようの全容は、またモザイク状あるいはアナーキー様と形容しても、それほど誇張・過激にはならないであろう。

企業会計としては一見して異様・異型・異質のものと思わせる社会関連会計に違いはない。しかし、そこはよくしたもので、いくた会計環境の激変に晒され過ぎゆくうちに、いまでは企業会計思考における伝統と異端の間の交渉や交流は、けっこう進んできているといえるだろう。実際、なんとか両者は擦り合わされ、うまく馴染んでもきている、と観察できる。

あの強靱な現行制度会計のなかにすら、多様な社会関連性を内包する異端的会計思考の侵襲をうけはじめつつある部分や領域が、微妙ながら、うかがい知られるようである。そのように流入した社会関連会計思考の受容あるいは体内化は、それこそ極超長の会計史上に突然出来した、たかだか一変化にすぎないかもしれない。ではあろうが、このような継起的前進的な変化は、おそらく不可逆的とみてよいのではなからうか。⁷⁾

後述するとき企業社会関連会計の〈ありよう〉を洞察するかぎりにおいて、卑見はつぎのようになる。すなわち、現代企業の企業会計なるものは、あまねくその〔企業〕の社会関連会計ではなからうか、と思考する。

極論であろうが、あえていうと、つぎの通りである。あの厳然とした制度会計すら、まこと企業の社会関連性から自由でありえない。それゆえに、広義に規定しうる社会関連会計の範疇たることも排除できないはずである。ただし、「厳然とした」とはいえ、所詮、企業会計は「経験の蒸留」たる「アート」(G.O.May)であり、もともと柔構造のものとしてあるのである。⁸⁾ 企業の本性に逆らう、ないし逸れる企業会計の自由奔放なくありよう〈ありよう〉などあるべくもない。

ここまできた現代企業の企業会計は、はたしてどのような会計計算目的のもとに、いかなる形振り(計算体系・計算構造・計算方法など)のものとして、またどのような会計機能の遂行をはたすものか。すでに企業会計の〈ありよう〉は、まったく旧態依然の会計形式で、またすっかり旧套墨守の会計内容でもってすませるほど安穩な事情下にはないことに反応する。

現行制度会計に伍して、早くも固有の企業社会関連会計の、後述するあれこれが進発して、それなりに占めた地歩を固めてきている企業会計の諸事情が、なににもまして有力な言明となっているのである。有意義に制度会計をも包摂した広義の企業社会関連会計の内実がともなうようになれば、そのままで有意義な現代企業会計としての新生ないし転生と認識できよう。

やや安直な論法・まま粗笨な仕様でもって、あらかた既述したような会計学研究(学問遍歴)に終始してきた。いまにして思えば、ほんとうに「汗顔の至り」と深く自省するほかない。ではあるが、社会関連会計思考を巧みに吸収同化する、そしてその〔現代〕性を少しでも滲出させる、さらにはできるだけはっきり表出させる現代企業会計の構築または更生に努力してきたつもりである。

企業会計に〔現代〕を冠する微妙な含蓄とともに、制度会計を巻き込んで企業社会関連会計を措定しようとする少々やっかいな思念でもって、やっそこまで辿りついた。この間、新しい企業社会関連会計の会計思考の「生まれ出ずる悩み」も小さくはなかったが、むしろ現代企業〔会計の大枠〕のもとでの多くの〔生まれ変わる苦しみ〕の、なんと大きかったことか。

現代企業の〔現代〕性は、いましも強められた「企業と社会」の関係状況に由来して表出する。いまや多数・多様・複雑な、それでいて不可逆的に深まりつづける多様な社会関連に巻き込まれざるをえない現代企業である。くわえて、それへの対応の良否・巧拙が、いまやことによっては〔現代〕企業の盛衰を決めてしまいかねない。企業内外から求められる社会関連情報の出力機構としての企業社会関連会計の貢献は、まったく他をもって代えがたいほどである。

財務会計であろうと管理会計であろうと、上述のような現代企業の企業会計は、ひとり「資産＝資本」関係の変化についての関連情報を出力するだけの会計メカニズムであってよいものだろうか。しだいしだいに、そのような情報出力の保持水準では不適応・不十分のそしりを免れにくくなりゆくのは明らかである。とりわけ制度会計の基本構造などは不易と覚しいとすれ

ば、超長期の伝統をもつ頑丈な財務会計にとって、この問題はなかなか重苦しい。

実際、いまでは広く現代企業の社会関連をも会計対象として、よりいっそう会計内容を改新するような現代企業会計の新生ないし更生することが求められている。これに応じるべき現代企業会計というものは、如上の意味において、まこと<企業社会関連会計>と規定してよいし、またそうしなければならないであろう。ここに立ちいたっては、企業会計の〈ありよう〉の変化、それに必随する会計内容の相応する変容をきっちり認識するに如かずであろう。

そういう経過となった以上、やはり企業〔会計〕の定義を相応に修正する必要も生ずるはずである。その〔会計〕はまず素朴な原初的定義をすると、すなわち企業における単なる「ゼニ勘定」「損得計算」である。もっといふならば、受託（調達）した企業資本の運用（＝経営財務）と結果（経営成果）に関する、いわゆる財務情報の報告責任をはたすことが〔会計〕である。企業〔会計の本質〕は財務会計・損益会計の2つの必須要素で成ると考えられるゆえんである。⁹⁾

本論としては、一般的に〔会計〕の概念内容それ自体を詮索することに格別の深い関心はない。しかし、ここに主題・副題を掲げるかぎりには、私的企業の「資産＝資本」関係の変化（投下資本の姿態変化）を捕捉するところのみ企業〔会計の本質〕をみるに止むのは、いかにも視野が狭いのではないかと考える。

上記の〔会計の本質〕観は、元来、伝統的な企業会計思考において普遍的であつた。企業会計の生い立ちに即して「会計する」となれば、会計内容がその〔本質〕に規定されるものたるのは不思議ではない。次段からは、主題する3つの命題の連係を重視しつつ、現代企業の会計思考を思案して、企業社会関連会計の〈ありよう〉を概観し、これについて一考をめぐらしてみよう。

Ⅲ 企業社会関連会計の〈ありよう〉の変化

1. 企業会計における伝統と改進黨

いまでこそ世上一般の強い抵抗感もあまりなしに、ここまできて吾人一統はさほど気がねもせず、〈企業社会関連会計〉の新称を持ち出すことができる。先駆けて異端的な企業社会関連会計論を主張した少数派では、ありていにいって、いくらか肩身の狭い思いがしないでもなかった。

ちょうどそのころ（1950年代）のこと、まだまだ少数意見に止まっていた企業付加価値会計について、その基本的な計算原理をも含んだ基礎理論を組み上げて、かなり精力的に説き出したのである。¹⁰⁾ 初期の企業社会関連会計といえは、もっぱらこの企業付加価値会計を意味していたのである。

激しい時代の移り変りとその時局下における企業経営の切迫感・切実感・危機感の亢進を訴えて、いかに高く〈企業社会関連〉の会計思考を謳い上げようと、長らく容易には企業会計の

範疇として広く認知をうけるにいたらなかった企業社会関連会計である。この会計思考や会計原理のかなり新奇な形質に想到すれば、それはそうかもしれない。

それどころか、「いったいぜんたい、それは企業の〈会計〉なのか、それとも別物なのか？」と素朴な疑いを投げかけられ、ときには新説について度外視ないし無頓着さながらの体で「論外の沙汰」などと嘯かれたりもしたのである。

さらに、なおも未決着の問題が残存する。すなわち、企業の会計体系における企業社会関連会計の位置づけ、これである。その巧妙な体系化を図るための軸心をどのように定立するのか。これの理論化が、まずもって難航するに違いない。

思うに、然くそれほどの難題となる基本要因は、なんといっても、企業会計の「企業概念」規定や「企業の本質」観の〈もつれ〉や〈よじれ〉であろう。「企業とは、なにか」に関して意見が分裂していれば、おそらくは企業会計の軸心がしっかりと定まらないだろう。また、「企業を構成する基本的要素」の捉え方に精粗が所在する見方の混在に引きずられてしまうと、会計体系内における秩序ある整理が難渋するであろう。

いまだに企業会計の伝統（正統）からすれば、その改進黨（異端）に対して「そちらはそちらで、ご勝手ご自由に」といった素っ気ない距離の取り方、あるいは頑なにも「もともと生まれ育ちが違う」といったけじめの付け方をするのが一般的であった。そして、当初の相互関係は、やはりとげとげしいものであった。それでも、いろいろ相互の交渉が積み重なるにつれて、ぼつぼつ関係改善がみえはじめたようである。¹¹⁾

上述のようなりゆきが追い風となって「伝統と改進黨」の頻繁な行き来が重ねられるうちに、しっくりと「伝統の改進黨」も進行してゆくに違いない。その行程はある種の〈永続革命〉であろう。当然、先進的なわが社会関連会計学派は、そのような進みを弛みなく促しつつける任務を自覚する。新時代における企業の会計責任を絡ませて、今日にいたるまでの「行き来」と「進行」を少しく回顧してみよう。

かえりみると、ほぼ半世紀の間における企業社会関連会計の様態変化の諸相には、ごくわずかだが、飯田〔会計学研究〕の小さな足跡がついている。斯論の先達と後継によって蓄積されてきた多大の業績には、かなり難解な「様態変化」の解析が納められている。以下、それらの再習もかねて、企業社会関連会計の〈ありよう〉にみられる主だった移変を略解するとしよう。

2. 企業の損益会計と付加価値会計

企業会計の基本的特質は、自明のように、企業の〈損益会計〉たるところに存する。この意味では、企業損益会計こそは〈企業会計そのもの〉である、といてよい。別言すれば、企業の最も中心的な経営目標とかかわらせて、過程としての利益稼得と結果としての稼得利益について「会計する」ところの〈収益性会計〉と称えらるべき本性のもの、これこそ企業の企業会計である。

生まれながらにして〈収益性会計〉の特性を具有して失う（拭う！）ことなどあるまじき〔企

業] 会計ではないのか。さきざきも、おそらくこのことはうごくまいと診る。それを生成させた根本の根本は、いくた諸様の〈まぎれ〉や〈あや〉をみせる諸現象の本質でみるならば、もっぱら収益性志向でつらぬかれる企業の経済的活動である以外にないのである。簿記技術を適用し、それを対象として情報出力する企業会計である。

企業会計の対象となる経済的活動は、ほかでもない「資産＝資本」関係の変化、すなわち個別資本の形態変化（資本の増殖運動）である。「資本の増殖」が企業目的か管理手段かの区別は問わずにおこう。企業資本の所有関係が、どのようなものであろうと（私的資本・公的資本のいずれであらうとも）、投下資本の維持や増殖と完全に絶縁できるわけがない。あまねくステイクホルダーは「資本の増殖」に無関心でありうるわけがないし、また「資本の維持」を不問に付しうるわけもない。¹²⁾

当然のことであるが、広く企業の内外において、資本増殖あるいは資本維持の成否に一喜一憂するわけである。個別企業の利益稼得であらうと、はたまた損失発生であらうと、多様なステイクホルダーが、ほとんど例外なく大なり小なり関心をよせる。とりわけ投資家やその集団が同様の状況にきつく神経質であること、くどくいうには及ばない。

個別企業のステイクホルダーが、それぞれの関心から企業損益の有無・大小に目を向けるのは、あたりまえである。直接的にか間接的にか、そのステイクホルダーには損益状況の好悪で決まる経済的利害が絡んでくるからである。だが、個別企業の発生損益は、大きくみると、一国社会における国富の増減に相当する。これについても言明しうる企業会計総体の〈ありよう〉に、なおなお切なる望みをかけたい。¹³⁾

上述のように、企業損益に関する会計情報の重要性の大きな広がりを理解するならば、いっそう関係情報ニーズが高まるのは必然とも自然ともいえよう。如上の「会計する」機能を基軸から外してしまえば、企業会計の基本的特質は失われたも同然であり、少なくとも薄められてしまう。[企業] 会計の明確な同定は難航するだろう。企業損益会計は、文脈において、いかほどゆるくとも、とにかく〈排他的〉である以外にない、と考えるゆえんである。¹⁴⁾

もし企業損益に関する会計的言明の内容が、ときに決算政策や経理操作などのために不正・不明・不適となることがある。こういうケースは埒外である。企業損益会計の資質不良・機能不全・権威失墜などなど、あらゆる非難や罵声を浴びてもやむをえない。だが、それでは十全な会計責任の遂行は覚つかなくなる道理である。さらにいうと、適切適合いいうる会計責任をはたすのが難しくなる。そもそも会計責任の「会計」内容に問題があるのだから、企業「会計」の認識を改め深めることを要するわけである。

かくて、いっそう十全に会計責任をはたせる工夫をすることが大事であって、損益会計の会計計算（＝収益性の追求活動の写像）において、また〈別様〉に「会計する」（別角度から描写する）のも、企業行動に対して啓発的であり、また企業人・経営者にとって開明的であらうと考える。

このようなく別様>志向にマッチする新工夫、それが「生産性会計」（生産性測定可能な会計）としての企業付加価値会計なのである。現時、これは企業社会関連会計の一類となっている。さきがけていうならば、ごく初期（1940年前後）の飯田・会計学研究は、その種の企業社会関連会計をテーマとして始められた。¹⁵⁾ もっとも、当時、企業社会関連会計という呼称は生まれていなかったのである。

企業損益計算でもって道統をつらぬく会計思考、これはこれとして企業会計の、いわば正統にして不易のものであると考える。新たに社会関連の会計思考と関係づけるという努力のなかで台頭した新種が周知の企業付加価値会計である。企業社会関連会計の原初的形態の一種類であって、ことに生成後の一時期、この付加価値会計の理論的研究は、その否定論をも巻き込んで、ずいぶん盛行していた。

そういう新種の会計思考の固まりきらないうちは当然のなりゆきか、企業付加価値会計を唱える所説は多様である。企業付加価値会計の基礎理論と基本技法の両分野では、いろいろな論者がいろいろと論究していた。卑見の場合は、あくまで企業損益は「これはこれとしてあるべきもの」でありつづけ、なにも企業付加価値でもって「代替・代位されはしない」し、またそのように「さるべくもない」と考える立場で一貫してきた。¹⁶⁾

そういう立論で進めるなかに会計責任を差し込むと、どういうことになるか。もしあくまで伝統的な「財務会計責任」を固執するならば、まるで付加価値会計の出番はなかる。しかし、本来的な企業損益の<生成と配分>と、また企業付加価値の<創造と分配>の両側面からいっそう情報の豊富化することは、現代企業の会計責任の遂行を充実させるに違いない。今日の<社会化された>企業にふさわしい会計責任の拡充された概念内容に適應することに、なにがしか裨益するであろう。

飯田・企業付加価値会計論の文脈において、斯論を展開する3つの基点それぞれについて略言しておこう。¹⁷⁾

(1)まず、その1つは個別企業における稼得利益の基底である<価値創造（価値付加）を写像する>ことである。このように唱導する卑見のポイントは、どういうものか、それが大事な問題である。この価値創造こそ、いわば最も素姓のよい利益の源泉をなしていて、本来の利益原資とはそうであるに如くはない。そこのところに、企業付加価値を「会計する」古典的意義も現代的含蓄も存するようである。

もっとも、企業における利益稼得の全過程は実際にきわめて幅広く、企業損益計算の総行程に入りくる利益種類は制度化された区分により数種にまたがる。しかも、費用・損失の諸項目の裁量的な区分変更などによる損益計上が可能である。極言になるが、「黒字であれば、なんでもよい」「利益が出れば、それでよい」のである。それが堂々と罷り通る日常性のなかで安堵するのも、格別に不可解とはいまい。

利益内容の問題を別とすれば、小見としては上述のところにまんざら無理解ではない。「それ

はそうである」とみるのだが、「それはそうでもない」のである。近ごろよく聞く企業経営者の繰り返言や反省言がある。ポストバブルの長期大不況に懲りて、「売上はそこそこあるのに利益が出ない」と嘆息を漏らし、やっぱり「本業からの利益稼得こそ大事である」との反省しきりである。このようなしだいは、一時の企業付加価値会計の下火から脱して、その回生へのうごきへ繋げるのだろうか。¹⁸⁾

(2)つぎの2つ目の基点は<生産性測定可能な会計>へ接近するところに置かれる。企業会計が企業の収益性測定を本分とする計算体系たることは分明である。企業収益性の水準と変化を情報化する損益計算の重みについては、なまじい縷説を要しない。では、企業次元における生産性測定という新しい役割期待を企業会計にかけようとするのは、どのようなわけがらによるものなのか。

わが國の経済運営の困難とともに、わが國の企業経営が難渋するのは、もはや利益内容のいかんを吟味する余裕も乏しい[利益枯渇]からの脱却である。どこに生き残りの活路を求めめるのか。経済成長の最盛期のような経営の舵取りは、もう通用すべくもない。この反面教師に背くならば、悪くすると命取りになるだろう。

では、向後における企業<生き残り>策を立てる要諦は、どうなのか。<深い生産性意識><強い生産性志向>のもと<確たる生産性向上>による[利益源泉]の探索・開発・創成に賭けるより他に道はなかろう。この道をゆくうちに多くの[利益機会]の発見・捕捉・活用に成功するのである。さてこそ、まずは個別企業の<生産性測定可能な会計>となる方向の有理を模索しなければならなくなる理屈ではないか。

そこで、投入/産出比の生産性測度の、まずは産出高の測定法の工夫が、その<会計>理論の課題である。個別企業の次元における産出高は、市場からそこへく吸い上げた>モノ(前給付費用)>と、そこから市場へく吐き出した>モノ(総産出高)との差額で測定するのが最も合理的と考える。その差額こそ付加価値である。これはまた、生産的に消費された「前給付」にくモノ>作りの過程において付加された(創出された)価値部分を付加価値と定義することもできる。

企業付加価値を企業次元の生産性測度として独自に会計情報化する、しかして収益性追求の基底を明らかにする企業会計としての言明能力を向上する(会計情報の拡大・情報内容の致富)斬新なうごきなのである。会計メカニズム固有の作動能力というより、会計情報について不信・不審が弥漫したことが大きいようである。実際、決算での計上損益の実質や実体について、かねがね懐疑の念と驚愕の体を隠せなかったのではないか。

あのバブル期には容易に浮利を追いえて、また安易に巨利を貪りえて、すっかり正常な利益感覚・正当な採算意識を麻痺させてしまったのか。下って、ポストバブル期には巨額損失の発生という憂き目にあい、さらに膨大な損失累積に打ち拉がれるしまつなどあり、さながら茫然自失の体もあつたらうか。ある意味では、企業損益会計の道統を誇るせつかくの言明も、つい

に面目を失いかけているというところか。

(3)3つ目の基点は、すぐれて現代的なく成果配分に適合的な関連情報>を出力できることである。現行制度会計にみるように、企業損益会計の大事な機能は、なににもまして配当可能利益の測定把握である。この観点からみれば、会社株主への限定された「経営成果の配分」状況についての会計情報を出力する一種である。株式会社の企業会計として、それ相応に対株主の利益配分関連をのみ明らかにする会計として通行しても、なんら不思議ではない。

しかし、損益測定のための総計算行程にこもごも現れる利益源泉は、結局のところ、配当可能利益へ収斂してゆく定めにある。企業資本の委託者、また法制上の企業所有主であるところの株主へ利益源泉からの主流がゆきつくという筋は、なんら不当でも非理でもないだろう。たとえ個別企業の資本の所有関係が、純粹に私的であろうと公的であろうと、はたまた半官半民の形態であろうと、一様に前出の「定め」にしたがう主流が大きく変わるはずはなからう。

さりとて、つねに株主への利益配当に〔専用〕の源泉であることもない。現実には源泉の柔軟な使い様ができるのである。たとえば、従業員に対する賃金原資として、また経営規模の拡大資金として、さらに企業自体の内部留保として処分することの他にも、いろいろと利益源泉の活用は可能である。しかして、これらの処分と活用の決定は、トップマネジメントが企業内部や四圍の諸事情を勘案して裁量しうる事案なのである。¹⁹⁾

要するに、上掲のような諸事例は株式会社に独自固有の利益配分（株主配当）とは異なるようだが、最広義における経営成果の配分であるといえるであろう。ただし、そのような成果配分は、もちろんトップマネジメント裁量権の発動として賢明にバランスをとれるように案配しないといけない。

企業損益会計の関係情報を加工（分割・再編）するなどしてゆけば、現代的な経営成果の配分状況を把握できないというわけではない。しかし、前出のような諸種諸様の配分成果は、臨時・特別の場合を除くと、普通・一般には企業付加価値たる配分原資を本元とする他に出所はない。しかも、旧価値（前給付費用）ならぬ創造された（創発する）²⁰⁾新価値で満たされた配分原資である。これ以外には、これに優に勝るほどの配分原資があるだろうか。

まさに現代企業の内外から大切な分配状況（分配性）の良否を分析する拠り所となる指標、すなわちステイクホルダーもろもろの各付加価値分配率である。とはいえ、これら分配関係の諸指標でもってする分析は、そう安直には進められない。

ここにこのようにいうわけは、経営成果の配分に際しては、その配分成果の定性を析出し、企業付加価値の生成・稼得状況（生産性）とのかねあいに無頓着ではすませないからである。実際、この「かねあい」が悪いままだと、このかぎりでの「放漫経営」に墮してしまう。また「かねあい」を下手につけると、ついには「破綻経営」に傾くのだから、これは厄介である。

かりに分配性と生産性の両水準の不釣合ないし不釣合な変動（両方の変化の不調和）があったとしよう。それにもかかわらず、いたずらに無為のまま、または不合理な対応をなすだけで、

そうした不具合の看過あるいはその上辺を糊塗するに止むならば、どういう拙い事態を招くことになるのであろうか。両者間のアンバランスの無視・軽視、その果ての放置は、遅かれ早かれ、企業維持・経営遂行は否応なしに強弱の咎めをうけるだろう。

そういうしだいと化してしまえば、可及的に早期の是正や改善をするよう迫られる羽目に陥るであろう。²¹⁾ かくては、企業付加価値の分配性と生産性のバランスを巧みにとることを要する事態である。両者が著しく乖離する経過や乖離した結果は、なるべく避ける努力を払うことである。中期的には少なくとも前者の水準とその変化が後者のそれらと同調するように図らうのが、その場合の要諦である。

個別企業の次元における経営成果（＝経済価値）をめぐる分配問題は、やはり会計情報にもとづく解法を基本としてゆくのが、やはり便宜・適切・妥当である、と考えられる。その問題への対応には、好便にも、より適合的適応的と覚しい会計操作が可能な企業付加価値会計が大変に役立つのである。

なにもまして、現代の経営成果の分配は、その多面性・多様性を特徴とする。（なにも金銭的な成果分配につきるものでもない。）ましてや、それをシステム化するという段になると、さらに公明性・公開性・持続性をも深慮しつつ、この成果配分の円滑な実施をはかる必要があるだろう。ここにおいて、成果分配に直接タッチせしめられる企業付加価値会計を通じた会計責任の履行問題が俎上に上ることとなる。

元来、「人間の物欲に障る」「人情の機微に触れる」「人間のモラルに影響する」など、なにしろく微妙きわまる配分問題である。ここでの成果配分の主体は、自明のように、経営サイドにある。とするも、なにぶんにも配分の相手（客体）のあることである。配分主体の側が配分をうける被配分客体の側に、とにかくただ経営成果を分与してしまえば、それで万事ことなく万全を期しうるというものでもなからう。

もとより、成果配分の結果も小事ではないが、その一連の経過（関係情報の流れ）が大事なのはいうまでもない。²²⁾ できるだけ円滑・平穏に、少しでも成功裡に、諸様の成果配分を進めようとするのは自然であり、また当然のことでもある。ここにおいて所要というよりは、必須の情報開示は「拡充された会計責任」を発現するものとなる。

その「拡充された」は、周知のように、スチュワードシップの解除ともなう旧套的な（対資本出資者の）会計責任概念を「拡充」する謂にほかならない。そして、その範囲は「企業の社会化」につれたステイクホルダーの拡大によって決まってくる。もしステイクホルダーと企業の関係（＝企業の社会関連）が変貌するならば、「拡充された会計責任」概念もまた、それに相応した変化を遂げるに違いなからう。²³⁾

上述したところは、企業付加価値という経営成果の配分に会計的に貢献する企業社会関連会計の〈ありよう〉の1つである。これをとくにく企業付加価値分配性会計と呼称してよい。現代企業の企業会計のなかに滲出させるべき、また滲出させることができる〔社会関連思考〕

としての成果分配をその分に応じて担うに足るものである。²⁴⁾

しかしながら、今日の成果配分なるものは、そもそも「宛行扶持(あてがいぶち)」になじまない。それに際しては、ステイクホルダーに対する説得をこころみ、その納得をうる努力を欠かせないであろう。²⁵⁾ そういう説得の手段・納得の契機をなすものは、独自に出力される分配状況の関連情報と内外へのタイムリーな情報開示である。

このようにして企業社会関連会計の〈ありよう〉としての会計責任をはたすことが必須となる。そうならなければ、現実に組織内部の一体感など培われるはずもなく、内外のステイクホルダーの信頼感も育ちにくいし高められもしないであろう。そのような始末では真に成果配分の実を上げることは、とうてい容易ではない。²⁶⁾

いずれにせよ、現代企業の経営成果の配分というものは、やはりこれまで述べきいたった〔公平と公正〕を確保する諸策を必要とする。そして、この諸策の実施によって成果配分の成功が期せられるのである。このあたりのことに十分介意して有力な〔分配性〕会計としての企業付加価値会計の優性を活かすに如くはないと考える。

企業社会関連会計のあるべき〈ありよう〉の一面が、経営成果の配分に関して応分の会計責任をはたすところに存する。付加価値〔分配性〕会計には、そのように機能する資性が具わっているのである。ことに個別企業の次元における成果配分の関係処置に際して、ただ「依らしむべし」では拗れるばかりであろうし、その関係情報を厳に「知らしむべからず」では揉めるに揉めるのみである。

とにかく、複雑にして微妙きわまる経営成果の配分となるのが通例である。成果配分をめぐるステイクホルダーの利害関係は、こととしだいによっては、〈二律背反〉もどきの、または〈自己矛盾〉まがいの様相を呈するであろう。企業付加価値会計による会計責任の履行が非常に重くなること、まことにみやすい事理である。

3. 企業付加価値会計論の今昔の差

もう昔話に入るが、企業社会関連会計の草分けたる企業付加価値会計は、舌鋒もするどく「〈不可価値会計〉である！」と論断された。それ以後、斯論は名実ともに後退・沈滞の20年を過ごしたたろうか。もちろん、企業付加価値会計の実践面にも目立った進展がほとんどなかった。それが近年にいたってどうであるか。俄然、多くの企業経営者や現場管理者の口の端に付加価値という言葉が上ぼりはじめたのである。

その大まかな事情はこうである。わが國がポストバブル期に入って現れた出した「市場の飽和」「利益機会の減少」「稼得利益の縮減」「損失の拡大・累積」などである。ここにおいて新しく唱えられた経営志向 (business-oriented) のうごきがある。すなわち、企業「付加価値の追求」を向後の経営志向の重点とすることである。折りから、トップマネジメントが高調したモットー、すなわち「これからは営業利益(業務純益)を重視する経営の舵取りに努める」とも符合するところがある。²⁷⁾

それで、今次みられた企業付加価値の再現に接してみて、いくぶん唐突に見えるし、やや異なる感じがしないではない。いってみれば、企業収益性の向上のための付加価値〔経営志向〕を意識する企業〔付加価値思考〕にはかならない。簡単にいって、利益稼得の目的達成に資する付加価値追求、これ以外のなものでもない。「付加価値をつけることが今後の企業経営にとって至要である」という趣意が多くのトップマネジメントから「異口同音」で唱えられたのは、前述のような経営困難の長期継続という事情による、とみてよいであろう。

すでに20世紀の半ばあたりには、企業付加価値会計を名乗る会計思考の新しい波が、あちこちからつぎつぎと寄せきたりはじめた。「社会のなかの企業」を觀念する潮流に乗って、「企業と社会」の関係を重視する<新進>企業会計の台頭するなかで、企業社会関連会計の、いふならば走りとても例えられる企業付加価値会計であったのである。

会計アカデミズムにおける限定された〔市民権〕獲得(?)と認識してよからうが、初期の企業付加価値会計の理論は相当もてはやされた。レーマン(M.R. Lehmann)『創造価値計算論』(1954年)への傾倒を嚆矢として、斯論の支持・同調は、わりと順調に広がったのである。

イギリス・ドイツ・日本の会計アカデミズムにおいては、少なからず交錯する「付加価値論争」があり、いくたの紆余曲折もみられていた。また、それぞれの産業界・実務者集団のなかでは、付加価値計算・付加価値分析の基本技法や活用方法をめぐる工夫の試行錯誤が盛んになされていたのである。

企業付加価値会計の主張者は決して少なくなかったし、その追従者・同調者もかなりの数に上るけれども、他方には懐疑派や強硬な批判派もけっこう存在したことはいうまでもない。これはこれで、あるいは一種の〔会計革命〕にも匹敵する大きな出来事であったにちがいない。²⁸⁾

Ⅲ 環境関連志向・付加価値志向・収益性志向の連接

「未必の故意」であろうがなかろうが、また全然不可測の事態であろうと、企業活動による社会的費用の発生という惨害の結末がもたらされれば、現今における「企業と社会」の関係状況からして、どういふことになるのか。どうにもこうにも、それについての有責から逃れる弁解の余地は当の企業には絶対ない。

ところが、である。上述のようなく負の社会的インパクト>その他を結果的に慮外とする、はたまた黙殺同然で看過してしまう利益追求過程が、しっかりと企業損益会計によって写像化され、平然と罷り通ってきているのである。しかして、それでもって「知らせる義務」は果たされ(会計責任の遂行)、それをうけてステイクホルダーの「知る権利」は満たされたことになる(会計責任の追及)。かくては、この一件落着である。

いまから思えば、それはずいぶん不可解なことかもしれない。しかし、そのようにして損益状況に関する<個別企業の会計責任>をそれなりに果たすことはできる。古来そのように実行

してきたのは別に不自然でもなんでもなかろう。とにかく明確な財務会計責任の所在は明白きわまる。だから、損益会計関連情報の開示による対出資者の会計責任の遂行は、なんの問題も起こさない無事平穏である。

自然環境の激甚な劣悪化（巨額の社会的費用の発生など）をきたすまでは、うまい具合に自然生態系の損傷・破壊と回復・復元の良循環が保たれていた。換言すれば、エコノミィーとエコロジーのせめぎあいが、なんとなく自然に和解して納まっていた。さらにいえば、自然環境容量に相当の余裕がある間は、〈モノ作り〉の生産的消費もくモノ遣い〉の絶対的消費も自然生態系のバランスを壊さずにすんだだけのことである。

上述のような場合は、企業会計の従前にならった会計的言明が無意味であるとか、またそのままを通した会計責任の遂行が無責任であるなどと指弾されるほどではない。しかるに、「企業と社会」の関係の「予定調和」もどきであろうと、それがひとたまりもなく崩れるしだいとなつては、伝統ある会計的言明を鵜呑みにする、また由緒ある財務会計責任の遂行を信認してしまうごとき「脳天気」をつづけられるわけがない。

当代の自然破壊の惨状、今後の予測される惨害発生は、取り立てて社会的文脈からくこと〉の善悪を問うというような次元の問題ではすでない。いやしくも即応すべき環境保全・環境改善に怠慢であったり、それらの黙過・黙殺に終始するならば、このくこと〉が個別的問題としてゴーイングコンサーンを終止形に嵌め込むことになる蓋然性は、けっこう高いのではないだろうか。

いかほど生産単位体たる企業の経済的意義が重大であろうと、そして、どれほど経済組織体たる企業の経営的意義が広大であろうと、劣化した自然環境の復元・改善、自然資源の保護などを直接・間接の社会的企業責任と措定することは、もはや固い社会的合意となっていて、そうやすやすと緩みはしない。

このような社会的責任の積極的負荷が、広く企業の経営理念に謳われているのは当今の事実である。さらには、とりわけ公害関連の社会貢献へのコミットメントについては、いくらかの温度差がついているものの、ついには企業活動の日常性に良い意味で巻き込まれた、またはその方向性の確認はつけられたとみてよかろう。

「まるで止め処もない」といえば、大袈裟だろうか。だが、「宇宙船地球号」の一大危機は絵空事などではなく、いつかな凋みそうにない。いまだに“creeping pollution”のシャットアウトもできていない。また、その性質上、進行の抑止は容易ではない。原価節減にも利く「ゼロエミッション」への懸命な企業努力も払われてきたが、例の「総量規制」の困難も与って、その捗りは必ずしも芳しくない。

企業制度と企業体制の存続が掛かる対環境問題の不安は、いつかな尽きそうにない。それでも、さすがにただいまの限界状況にきて、それこそ「大変」と認識する大勢で固まった。どうやら企業は環境関連志向を明確に打ち出し、賢明にもすべからく経営遂行のなかで具現する「こ

こ一番！」の選択に出たのである。

収益性志向に多面多重の環境制約が課せられることになると、ゴーイングコンサーンの破綻回避を至上とする企業には耐忍できる、それは辛抱である。さらにまた、付加価値志向を統合する（integrate）収益性志向を採ろうと、そのような事情に変わりはない。統合する究極の利益志向は、なにほども失調しないからである。

みずから招来した「大難を小難に逃れる」という懐の深い人間の知恵のみせどころが、上述のところにあったのである。それでも、熾烈なサバイバルゲームであればこそ、なんとかして生き残りを賭して「小難に逃れる」苦渋満面の生きざまをみせる。してみれば、公私の企業「資本の論理」はくやわ>ではないが、生きとし生ける「人間の論理」はそれ以上にくやわ>ではないのが救いである。

企業会計の資本会計・損益会計たる基本的特質を持ちながらも、ついにその会計的言明の限界は、そして会計責任の限度も露にされた。客観的には環境悪化の元凶（？）の一味につらなる企業であろう。それでも、ここまでくると、まずは具体的な環境改善・環境保全のための費用（支出）支弁を、しかるべく再整理した会計的言明を通じて明らかにすることになる。これすなわち、企業環境会計の第一歩にほかならない。

顧みると、企業環境会計に関する公的「ガイドライン」の版が重ねられ、また諸種の機関による企業環境会計への支援がなされ、じつに多くの企業から『環境報告書』が開示されるなど、多くの貴重な経験を積んできたのである。

いまでこそ洗練かつ精巧のメカニズムを内蔵した企業環境会計にまで成ってはいるが、そのはじまりは、ごく単純素朴な形式と内容のものに過ぎなかった。企業環境会計と呼称しうるものかどうかは別にして、またそのメカニズムの未整備・未完成であるか否かは措いて、とにかく環境関連志向の観点から企業損益計算に施す一種の修正計算といえる程度のものであった。

たとえそうであるにせよ、個別企業の収益性追求が反社会的ないし非社会的でもありうるという現実に鑑みて、企業損益会計の会計的言明をつねにそのまま通行させ、ただ単にそれでもってする会計責任の遂行を単純に許容しうるはずがないではないか。

「社会的費用の無視・黙過」の自省、それに対する批判の取り込み、また測定把握の可能な限られた「公害関連費用の表示」へと、そろそろ一步を踏み出した企業環境会計であった。当節における『環境報告書』の開示の大盛況を目の当たりにして、「隔世の感」を禁じえない。

如上のところは、まずは環境関連志向の成果のく自己評価>を行ない、やがてそれを含めてく第三者評価>に委ねるため、「拡充された会計責任」の遂行を企業内外に向かってなすべきこと、これの十分な確認に費やされたわけである。企業環境会計の導入の妥当性・正当性・合理性などに関する根本的な疑念の表明が、いまなお会計アカデミズムの一角には見出されるからである。「根本的な疑念」が少しずつ晴らされつつあるとはいえ、である。

「会計の本質はく会計責任>にある」ともいわれる。会計責任とは、そのように規定される

くらいの重みを持つ会計上の概念なのである。かくして、その〈会計責任〉を元にして企業環境会計の定立を固める一法を採ったゆえんである。〔財務〕（と冠する）会計責任になぞって、ここは〔環境〕（と冠して）会計責任としよう。いっそ〈グリーンアカウンタビリティ〉と定式化してもよい。²⁹⁾

どちらにしても、企業活動（企業行動）が自然環境に与えた正負のインパクトに関する「説明・報告の義務」である。この「正負のインパクト」の認識・測定・伝達とつらなる会計の精度の向上は、まだまだ今後の研究開発に俟つところが多いといえ、企業環境会計のプレゼンスを鮮明化・強靱化する基をなすのである。

では、そのような環境会計責任・グリーンアカウンタビリティは、そもそも個別企業の負うべき義務なのか否か。進んでいけば、およそ企業に環境〔会計責任〕なる責務が所在するものかどうか。もし義務ではなくて、もし責務がないなら、そもそも会計責任はないことになる。とすれば、企業環境会計には「有るか無きか」まるで薄弱なレーゾンデートルしかないことになろう。

しかるに、企業内外に向けて明白な「説明・報告の義務」がある場合はある。企業活動の経過と、もたらされた結果に関する「説明・報告の義務」の所在するときである。企業資本の受託責任に由来する『年次報告書』の開示は〔財務〕会計責任の遂行である。いうまでもなく、企業組織化の主要な財務面は企業資本の委託・受託である。そして、ここの受託責任の解除のための一手段が、その資本委託者に対する会計責任の遂行である。

しからば、企業の環境会計責任・グリーンアカウンタビリティの場合は、どうなのか。既述のように、企業〔会計〕を企業資本の管理運用に関わるところのみに狭く限定して捉えるのであれば、環境関連の〔会計〕責任は、頭から否定されないまでも、その所在は不鮮明きわまる。ひいては、企業環境会計の〈ありよう〉の展望を不透明なものとすることになるであろう。

しかし、現代企業にとっての環境問題は、一手の応手を誤り、対応の一步に後れをとるならば、「自らの首を自ら絞める」という重苦しい展開に追い込まれる可能性は大である。もっぱら企業活動に起因する「負の社会的インパクト」は、必ずや多数多様なステイクホルダーの「知る権利」意識を刺激せずに措かない。産業公害拡大の学習効果の累積は、まず間違いなく、まずは企業に対する会計責任の迫及を迫らせることであろう。

もともと、長期の大不況・事業の大不振に紛れてしまつて、ステイクホルダーの「権利」意識がやや薄弱になることもないではなかろう。また、企業の方でも、環境会計責任の「義務」感覚が麻痺したり鈍化したりするかもしれない。³⁰⁾ だが、わが国企業は先年来の苦境下にありながら、小輩の調査や資料収集などで判明しているが、むしろ企業環境会計の導入・実施は漸進しつつあるのである。環境会計責任の前途の心配が杞憂であるなら幸いといわねばならぬ。

企業会計における伝統的な〔財務〕会計責任の場合、その所在については、いわずもがなである。だが、あえて言及しておく、こうである。すなわち、そのような会計責任の特徴は、

いうならば〈生得的〉である。企業組織化における企業資本の投下時点から、つまり企業組織体の生成とともに所在する〔財務〕会計責任なのである。追言しておこう。生まれながらにして、企業はこの種の会計責任を負っている。

それでは、企業環境会計における〔環境〕会計責任に関して、つぎはその所在を考える順序となる。周知の通り、企業環境会計の会計形式・会計内容は、いまのところまったく不揃いに近い。それらが不揃いであろうとなかろうと関係なく、環境会計責任の所在は不明でも不審でもないのである。

環境会計責任論の小括として〔環境〕会計責任の所在を根本的に考えてみることにする。少しだけ「まえおき」をしておこう。ただし、通説にある〔財務〕会計責任を引き合いにして追言しよう。

まず、〔財務〕会計責任が企業に所在することは大方が自明のことと認める。そして、それは所在するがゆえに遂行される定めにある。しからば、なにゆえ「自明のこと」なのか。それは企業という資本組織体の誕生にともない、いわば胎生しているものだからである。

要するに、このような〔財務〕会計責任は、とくに企業金融あるいは経営財務に関連して、企業が内外に対して負うべき説明・報告責務にほかならない。しかして、企業資本の投入・集中・集積とともに重みを増し、また資本の所有関係の複雑化につれて幅を広げゆくことになる、それである。証取法から窺えるような会計責任は、そういう内変をば遂げた〔財務〕会計責任なのである。

その点で、〔環境〕会計責任の所在は少しく別の事情でもって明らかにできるものとする。もっとも、さきと類似の論法により、たとえば〈公共財の受託責任〉を宛ててする説明も通じると思われる。だが、〈公共財の委託〉を規定するのが少し苦しくはないか。無数の公共財について「当事者適格」を認定する困難がありそうである。

如上の説明の限りでは少々無理なような気がする。そこで、こう考えれば、どうであろうか。「くたばれGNP！」ものかわ、大量生産して大量消費させて、個別企業も企業体制もさながら得意顔であった。ありていにいって、まこと多様で多岐な多数の「負の社会的インパクト」を出来せしめたのは、じつに冷厳で冷酷な目前の現実ではないか。

あえて直言しておく、こうである。その原因者がどのように取り繕っても、人命損傷・環境破壊などの惨憺たる限界状況についての「説明・報告の義務」は免れえない。会計的であろうがなかろうが、とにかくそれを履行する責務が、そう勝手簡単に自然消滅することなどありえない。とうてい大義の立つべくもない〈説明の忌避〉〈報告の放置〉や、それらの遅滞・怠慢など決して許されはしない。³¹⁾ これこそが企業の〔環境〕会計責任の歴然たる所在を示す明証となるのである。

上来、〔環境〕会計責任の所在をみすえて、ほぼ確認できる〔企業〕環境会計の定立に言及してきた。学界・業界・官界こぞって企業環境会計の始動・前進・展開に注力できたのは幸いで

ある。それは予想以上の盛行ぶりをみせるが、まさか「ファッション」ではあるまい。それでも、日頃、一抹の前途不安を禁じえない。あい変わらず社会的な会計責任の基礎理論的研究にこだわっているゆえんである。いましばらく、それでゆくつもりである。

IV おわりに

企業環境会計と企業付加価値会計は、ともに企業社会関連会計のあるべきくありようを体現している。この小文では、現代企業の会計責任の所在確認を進めながら、それら両種の企業社会関連会計のあるべきくありようによせて、いささか論究に努めてきたわけである。

どうやら新しい企業社会関連会計が積んできた少なからぬ実績が、会計アカデミズムにおける挙績の大層な上乘せにも支えられて、じわじわ現行企業会計の実体に浸透してゆきそうな気配である。どちらかといえば、保守的な企業会計である。とりわけ、その制度会計はそうであるから、かかるうごきを加速・加重させるであろう会計アカデミズムの若手俊英に期待するところ、きわめて大である。³²⁾

そうこうするうちにも、企業の制度会計と環境会計との間の、比喩的というならば「親身な干渉」>「手厚い交渉」などが継続していくだろう。「社会化された企業」の制度会計すら社会関連会計の基本思考に同調・同化する部分が出てくるのではなかろうか。これが企業の管理会計であるならば、もっとフリーハンドでの進出・進化が可能であると信ずる。

注

- 1) それもこれも、企業会計の「会計」が問題化する以前に、どだい現代「企業」の本質観なり概念内容なりを新たに重く問題視することに淵源している。「企業の社会化」あるいは「社会化された経営」などの粗笨な姿形（日本的経営など）は、とっくの昔から見参している。この「社会化」の進行は、いまや環境問題の深刻化につれて極限にまで立ちいたっている。となれば、企業の企業会計である以上、その「会計」が旧態依然たるさまを持しつづけるはずがないではないか。
- 2) 20世紀の後半、社会関連会計思考を体現するいくつもの部類が、さまざまな会計構造を具して、それぞれ会計情報としての効力と精度の高低を競ってきている。会計の常識人が、その「常識」の打破を目にして啞然ないし憤然たる面持ちとなるほどの企業会計の変容・変質である。企業会計史上、これ以上の画期的な出来事といえるものは、おそらくなかったのではなかろうか。
- 3) 小輩の40年あまりに及んだ会計学研究の内容は、いったいどのようなものだったか。かえりみると、本論に表題した3つを主題とするもの以外には、じつはさほどめぼしい研究成果があまりなかった。その大方は、多かれ少なかれ企業社会関連会計の会計思考と会計実践にかかわった研究成果で占められていたわけである。
- 4) この小稿は、2002年度「日本社会関連会計学会・全国大会」（奈良産業大学）における公開講演の演題「会計責任・環境保全・価値創造」（飯田）の趣旨をまとめたものである。ただし、本誌所載の論文とするため語用・表現にかなりの修正と加筆を施した。

- 5) もともと両様をとる固有のうごきに、あたかも混ざり合うような、ないし擦り合わさるようなところすら出来しはじめたのである。表題に掲げた「環境保全」「価値創造」に關係する企業会計のくありよう>は、ゆっくりゆっくり制度会計に親和するようすを呈してきたのではなからうか。
- 6) 思うに、そのような数々の「せめぎあい」の連続・断続こそが、企業社会関連会計の普及化・活発化や、さまざまな先進・発達を遂げさせる素因や、そのさらなる革新へいたる原基をなすのである。そのように、つねに大小の矛盾を抱えながら、しばしば強弱・抑揚をつける、またはやりすたりをみせるうごきの企業社会関連会計である。そのようにみてゆくと、極論になるであろうが、企業社会関連会計の更新は、およそ無限の広がりで行きつづき、というものである。
- 7) 広狭両義の企業社会関連会計の基本思考は必然の生成ともいえるだろう。伝統的な企業会計の限界外における独自のプレゼンスには、なかなか重大な意義がある。いまや企業社会関連会計を生成せしめた素地は、もはや容易なことではゆるぎそうにはないようである。いわんや企業社会関連会計の崩壊などの想定は無用である、と断じてよからう。
- 8) 考えてみれば、企業会計が企業の会計である以外にないのは当然である。企業の本性と齟齬するような企業会計のくありよう>はないだろう。もともと俊敏で適切な環境適応という融通無碍や臨機応変は、まさしくゴーイングコンサーンたる企業の本性の一面を成すものである。とすれば、その企業会計のゆくえのくありよう>もまた、とことん既定的・固定的でありうるわけがないではないか。
- 9) 安藤英義「会計と統計の間―統計と区別される会計の本質―」森田哲彌先生選歴記記念論文集刊行委員会編『会計学研究』中央経済社、1993年、I章、参照。
- 10) わが国における企業付加価値会計論の「事始め」に従事したのは、小輩に前後して阪本安一・青木脩・山上達人・小川冽・中原章吉・鎌原英訓(旧・日本生産性本部)などの先輩諸賢であり、それぞれ精力的に活動されてきた。ちなみに、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―社会関連会計の指針―』(中央経済社、1991年) V・5に所載された「わが国の社会関連会計・付加価値会計」(鈴木一成稿)を参照されると、初期のわが国における斯論の水準概況を知ることができよう。
- しかし、1970年代を過ぎ、その後の20年間ほどは斯論の沈静期であった。ところが、ここ数年来、企業会計・経営分析の分野というよりは、むしろ経営戦略の分野において「付加価値経営志向」が大いに取り沙汰されるにいたった。この上は、企業社会関連会計としての付加価値会計における「経営付加価値志向」の具現の成否が、ほどなく斯論の「鼎の軽重」を問うことになりそうである。
- 11) そうこうするうちに、企業会計の〔伝統と改進〕は、やっとな全面的な離れ離れを解消する、そして部分的または領域的にも〔伝統の改進〕への進みとなりゆくこととなる。このような現代企業会計の変容がじわじわと進展してゆくにつれて、むしろ後者の〔改進〕の方が〔伝統〕を引きよせて同化してしまうことにもなるか。いずれにしても、〔伝統と改進〕の隔壁は、しだいしだいに柔らかくなり、または低まりゆくともみとおして、さほどの日違いにはなるまいと信じる。
- 12) 企業資本の増殖運動の担い手というのは、いろいろと大いに罪業深い、なにさま生身の人間に違いないのである。これは明白に生々しい現実の事実である。なにも恣意的に曖昧化したり、あるいは変に隠し立てなどしたりする必要はさらさらない。
- たとえ公有企業の企業会計であろうと、きわめて世俗的なくどろどろした採算計算>の徐外例とすることは不能である。また、半官半民の「第三セクター」企業であるならば、なおさら採算計算の無視同然をつづけられる道理がない。純然たる私的企業の利益追求と同類とはならないにせよ、少なくとも採算無視のゴーイングコンサーンは成り立たない。
- いずれにしても、要は、採算意識・原価意識のもとに企業利益を上げうる程度に効率的・効果的である

ことを要する。このことを排除・忌避・拒否するような企業経営は、その維持存続をすら絶たれることを覚悟しなければならないであろう。

- 13) 単に個別企業の次元でだけでなく、さらには国民経済の視点からも、企業損益会計の出力情報の有意性をわきまえておきたい。まるきりのくあぶく>ではない、まるで<真水>ともいえるような、なるべく<純なる>企業利益に収斂する経過についての会計的言明が発せられること、これこそ現代企業会計に対する大いに大切な要求水準であると、かねてより考え巡らせてきた。
- 14) もっぱら企業損益会計を通じる従来の会計的言明は、未来永劫という自信はないが、いつかなその必要性は消失しないと考える。ただ、企業（経済組織体）がコペルニクス的な変性をみせれば、また話は別である。とはいえ、損益関連の会計情報の必須性は持続されるとみる。〔現代〕を冠すると否とにかかわらず、厳然たる企業会計のプレゼンスは、やはりそこにこそ見出されなければならない。
- 15) 拙稿「東独における労働生産性計算方法－リヒターの比較係数による生産量指数算出の問題を中心として－」（木村和三郎編著『生産性会計』税務経理協会、1960年、10章）をみられたい。
- 16) 「社会責任会計としての付加価値会計」と題した「結言」（拙著『付加価値会計の基礎理論』森山書店、1978年、247ページ）において付加価値会計は「損益会計に対する有能なレフェリーとして機能する」との見解を公にしていたし、とくにそこには〔企業〕の付加価値会計論である点にこだわりがあった。
- 17) すでにこの小文のなかで示唆してはいるのだが、あくまでも企業付加価値会計は企業の企業会計としての枠組（企業の会計体系）のなかに位置するものとする。直截的にいえば、それとは不羈の別物でもないし、その枠外に存する疎遠なものでも、じつはないのである。企業の損益会計と付加価値会計は、いうならば「不即不離」で絶ちがたい、いわば「主・副」の関係にあるとみてよからう。
- 18) 1990年ころから、「経済的付加価値(economic value added, EVA)」という新概念を企業経営の目標に組み込もうとする産業界の動向がみられ、これを「無関心ではおられない状況」と把握する付加価値会計論者たちが現れてきた。これらのうごきの評価に関しては予定の拙稿において論及するつもりである。水野一郎稿「付加価値会計の現代的展開－EVAとスループット会計に即して－」（奈良産業大学『産業と経済』第18巻第1号、所収）を参照されると、前述のような新動向の概要が明らかになるであろう。
- 19) このような利益源泉の分割処分のしわ寄せが、ことによっては、株主配当の圧縮につながってゆくかもしれない。もちろん、それとは逆の推移も十分ありうる。ちなみに、いわゆるリストラ効果（ヒトとモノの削減）が、逆境下に増益へ漕ぎつき、株主配当の源泉確保に貢献するなどが、それである。
本来的にいちばん肝心なのは、やはり株主配当としての利益配分である。しかるに、そうであるはずのところ、「賃金原資」「拡大資金」「内部留保」などを先決し（利益源泉の先取り）、あるいはそれらと株主配当とのバランスを勘案し、株主配当にまわす利益源泉を確定する裁量的経営が現実にはありうるであろう。もっとも、やたら喧しくなってきた「株主と企業統治(corporate governance)」問題の先鋭化・深刻化につれて、企業損益会計の権威のゆりもどしがくるかもしれない。
- 20) 永田晃也編『価値創造システムとしての企業』学文社、2003年、第1章、参照。
- 21) もう昔話になった。賃金分配における「生産性基準原理」適用をめぐる争論の沸いたことがある。企業付加価値とその生産性をベースとするこの「原理」は、経済論理的には合理性があると考えられる。ところが、戦後一時期のとげとげしい賃金闘争は、「風前の灯火」と化した経済・経営と大不況の嵐に吹き消された格好である。生産性と分配性のバランスが自然と復元された、ということか。企業付加価値会計が分配性問題に関わりうるだけの資質を具えていることを高唱した卑見である。およそ基本的な「会計の特質」とこの分配問題は、じつは究極のところで分かちがたいようでもある。この点からいうと、<対労働>の分配問題の深刻化を契機にして企業付加価値会計の台頭したことを強調すべきかもしれない。つ

まり、企業付加価値会計の成立動機にこそ、その本質を捉えなければならない、ということである。

- 22) その相手側に受信される分配関係情報は、ただに整然と合理的であれば「万事よし」とも、さらには経済的（貨幣的）であれば「十分とみる」ばかりではない。もちろん、〈経済的利害〉の確認と耐忍に繋がるであろう。しかしまた、〈微妙きわまる〉神経に触るであろうし、さらにはく機微を探りにくい〉心奥にも響くであろう。
- 23) たとえば、高名で古典的なレーマン「創造価値（付加価値）計算論」を聞けば、労働・資本・公共の3つの利害関係が挙げられている。このような社会関連の3種それぞれの自立と相関は、これからもそうは変わるものでもない。これら3種に分かれる企業付加価値の分配関係が、その創造価値計算によって明らかにされ、さらにそれを活用して配分関係の予定なり計画なりが立てられるはずである。
- しかし、労使関係の激激の変容・資本所有の混成模様・公共関連の様相変幻など、いまだきろろ変化不断の「不透明な時代」下では、いつなるとき分配関係を一変させるとどんな時変が生起するやも計りしれない。そのような場合にこそ、企業付加価値会計の配分関係情報は余計に有用となるはずである。
- 24) 成果配分にいたる手順を踏むという経過が、じつはその結果に勝るとも劣らないほどの肝要事なのである。もし合意としての成果配分システムが運用されているならば、なおさらそうでなくてはならない。
- 25) 企業会計の領域でいわれる会計責任は、あい変わらず、企業資本の出資者への財務会計的な「説明・報告の義務」を中心とするものである。このような考え方は依然として根強く支持されている。企業〔会計〕の固くて狭い限定を前提にして「それしかない」「それ以外にはない」とみる向きが、いまだに跡を絶たないのは事実である。だが、現状を直視すると、いささか時局認識または時代感覚がずれているのではなかろうか。
- 26) ししばく自己矛盾〉をも露呈する、あるいは折りにステイクホルダーがく二律背反〉の権利要求をさえる、そのような「利害輻輳点」としての現代企業である。諸様をみせつつ時には暗礁にも乗り上げかねない現実の経営成果の配分ではある。外見的には明瞭な成果配分の体をなしていなくとも、その実質を具有することはありうる。
- 27) 1つのうごきは、「スーヤーネン企業付加価値会計」以来といえるであろうが、珍しいアメリカ発の企業付加価値会計が「商標登録」とともに唱導されたのである。さきに短く注(18)で記した「経済付加価値(EVA)」が、それである。後者の所論は別の機会をえて論及するつもりであるけれども、とりあえず、ごく短くコメントしておこう。年来、小見などにおいて主張してきた付加価値思考や付加価値志向とは本質的には異なるものであると。
- 28) 企業の経営成果としてのく真贋〉をめぐって勃発した「付加価値論争」は、あまり生産的なものとはならなかった。また、く企業利益 vs. 企業付加価値〉の綱引きに参入するあれこれの議論は、どちらかといえば、一方的な肯定ないし否定に終わがちで、なかなか決着のつかないまま、いつしかほとぼりも冷めてしまった、という具合であった。
- 29) 飯田修三・山上達人編著『現代会計とグリーン・アカウンタビリティー環境会計の理論と展開―』森山書店、1998年。それにつけても、ここのグリーンアカウンタビリティーを本書の表題に入れるかどうかで大いに腐心したことを思い出す。というのは、類書や関係論文の題名などには、この「グリーンアカウンタビリティー」の語用が、ほとんどなかったからである。
- 30) 考えてみれば、奇妙なことには、経済社会の不活発・企業経営の不活性は、一面、自然環境の破壊活動の一時低下でもある。ある意味では、その限りにおいて、それがく主体性のない〉自然環境の保護になっているともいえるか。まことに皮肉なことである。
- 31) いうまでもなく、確かに少なからぬ「正の社会的インパクト」をも与えてきた企業社会ではある。それ

ほどの貢献すらなさないのでは、とてとても企業社会は持つわけがないのである。だが、そのような他を益する利益（りやく）が、これまた一切「罪障消滅」の護符になるはずもなかろう。

- 32) 本稿を脱稿する直前に学兄・山上達人監訳『会計とアカウンタビリティー企業社会環境報告の変化と挑戦』(白桃書房、2003年)をありがたく落掌した。本訳書の原本は高名なR・グレイ＝D. オーエン＝C. アダムスの編著である。あとわずかの勉学年限しかないが、大いにご高教をえたいものである。末筆ながら、ここに記して監訳者および共訳者の諸氏に深い謝意を表するしだいである。