

損益計算書におけるアカウンタビリティ概念の
拡大に関する一考察
～ 付加価値概念を中心として ～

Study on the Expansion of Accountability regarding
Profit-and-Loss Statements:
Focusing on the Concept of Added Value

加 納 輝 尚
KANOU Terumasa

はじめに

近年、国際化の潮流の中で国際財務報告基準（IFRS）による会計基準の統一化や財務諸表等の改変が急速に進んでおり、その中でアカウンタビリティ概念も変化を遂げている。

本稿では、情報提供を主たる目的とする現代会計における損益計算書のアカウンタビリティ概念の拡大について、特に利益概念の質的变化の下における古くて新しい概念である付加価値の展開形態に焦点をあてて検討をしてみたい。

1．発生主義会計と損益計算書の基本思考

1 - 1 企業会計の発展と発生主義会計への経緯

財産計算目的の下における企業会計は、財産法に基づき、一定期間の期末と期首の純資産を比較することにより、純資産の増加分として企業利益を算定する。これに対し、損益計算目的の下においては、主に損益法に基づいて一定期間の収益と費用との差額として企業利益を算定表示する。そして、期間損益計算は今日の制度会計においても依然中心的な会計目的として捉えられる。

企業会計は、このような期間損益計算において、現金主義会計（cash basis accounting）から半発生主義会計（obligation basis accounting）へ、そこからさらに発生主義会計（accrual basis accounting）へと発展してきた。

すなわち現金取引中心の経済から信用経済への移行に伴い、金銭の収入・支出の計算を主目的とする現金主義会計から、収支に関する権利・義務の成立・消滅の計算を中心とする半発生主義会計に移行した。さらに、企業の大規模化に伴い固定資産の増大したことにより、資産の利用にともなう経済価値の減耗の事実に従って費用を認識計上する

発生主義会計へと移行していったといえる。このようにして、経済社会の発展につれて適正な期間損益計算を行うために、発生主義会計の適用が重視されるようになった。

1 - 2 発生主義会計の構成

発生主義会計の意義

発生主義会計とは、現金の収支とは無関係に企業に属する財貨や用役といった経済価値の増加・減少の事実を対象とし、発生主義や実現主義の原則に基づいて費用や収益を認識し、計上することを会計処理の一般的指針として採用する会計である。

さらに、費用収益対応の原則、費用配分の原則などの損益計算の基本原則を適用することによって、現金の収支に関係なく経済活動にともなう経済価値の増減変動の事実に関心を合わせることによって、企業の期間利益を算定し、企業の財政状態を確定しようとするものである。

発生主義の原則

発生主義とは、取引その他の事象の影響額は、その発生時（現金又は現金同等物の収支時ではない）に認識され、会計帳簿に記録され、それらの帰属する期間の財務諸表に計上される。発生主義に基づく損益計算書は、利用者に現金の収支を伴う過去の取引だけでなく、将来の現金支払債務と、将来の現金受領をもたらす資源について情報を提供する。したがって、発生主義に基づく損益計算書は、過去の取引その他の事象について、経済的意思決定を行う利用者にとって最も有用な種類の情報を提供する¹。

実現主義の原則

実現主義とは、発生主義による収益の認識のもつ計算の不確実性という欠点を除き、計算の期間的帰属の正確性を確保するために設定されたものである。この原則は、収益の認識を金額的に確実化する時点、すなわち販売の時点をとるものである。このように、販売を行うことにより、給付（有形・無形の財）が外部へ提供された時点で収益を認識計上することから、販売基準とも呼ばれている。

費用収益対応の原則

この原則は、期間損益計算に当たり、一期間に実現した収益と同期間に属する費用を相互に因果関係をたどって対比させた上で期間損益の計算を行うことを要求する会計処理の原則である。またこの原則は、発生主義によって計上される費用と、実現主義によって計上される収益との間に生まれる期間的ずれを調整する役割を果

¹ The International Accounting Standards Committee (1989), *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, p.23.

たすものである。

1 - 3 損益計算書の基本思考

損益計算書には、当期業績主義と包括主義の二つの考え方があり、これらの違いによって、損益計算書の様式およびそこに計上される収益や費用の範囲が異なってくる。本節では、現行のわが国損益計算書の意義を確認した後、両主義についてみていきたい。

損益計算書の意義

わが国企業会計原則において、「損益計算書は企業の経営成績を明らかにするため、一会計期間に属するすべての収益とこれに対応するすべての費用とを記載して経常利益を表示し、これに特別損益に属する項目を加減して当期純利益を表示しなければならない」（損益計算書原則一）と述べられている。

すなわち損益計算書は、企業の経営成績すなわち企業が一会計期間に得た利益を、その原因を明らかにし費用と収益とを対応させて表示し、これを利害関係者に報告するために作成するものであり、財務諸表の中で最も重要な報告書の一つである。

当期業績主義

当期業績主義（current operating performance concept）とは、包括主義に対立し、損益計算書に計上される企業利益の本質観の1つで、企業の正常な収益力にともない毎期反復的で規則的に発生する収益・費用項目のみが計上され、比較可能な利益を算定するという考え方である。災害による損失のような臨時損益（特別損益）や、前期以前の損益計算の見積り誤差等により当期に生じる前期損益修正（過年度損益修正項目）は、当期の正常な経営成績とは関係の無い項目であり、損益計算書には記載されない。

こうした当期業績主義の論拠をまとめると以下のようになる。

毎期経常的な損益項目だけを表示することによって、同一基準による期間比較が可能となる。

経常的な損益項目と臨時的な損益項目とを識別する必要性をなくすことによって、経営者が恣意的に利益を操作する余地をなくすことができる。

専門的な知識をもたない情報利用者にも理解可能であり、また、企業の正常な収益力の評価を誤らせる余地をなくすことができる。

なお、日本の企業会計原則は、昭和24年の制定当初より当期業績主義の立場に立っていたが、昭和49年に商法との調整のため改正され、包括主義へと移行した。

包括主義

包括主義（all-inclusive concept）とは、当期業績主義に対立し、損益計算書に計

上される企業利益の本質観の1つで、損益計算書にはその期間中に発生したすべての損益項目がその性質に関わらず、計上されるという考え方である。

この考え方は、企業の経常的な収益力を明らかにするというよりは、むしろ、その期において処分の対象となる損益の算定を重視している。処分性という観点からすれば、損益を構成する諸項目について、その発生原因や期間的な属性を問う必要はない。そして、その期において処分の対象となる包括主義の損益を算定するにあたっては、当期業績主義の損益を算定する時に対象となった営業損益項目および経常損益項目はもちろんのこと、過年度損益修正項目および特別損益項目をも含むことになる。

その結果、剰余金計算書には、損益計算書で算定された未処分損益の処分の過程だけを示すことになる。こうした包括主義の論拠をまとめると以下のようになる。

損益計算書上の最終損益額は、投下資本の回収余剰額および不足額と一致すべきである。

すべての収益および費用項目を示すことによって、完全な記録が行われる。

継続企業を前提とするかぎり、その期間損益額は過去の企業努力が反映された結果である。したがって、企業の収益力を判定するためには、当期の企業活動の結果として生じた収益および費用だけでは充分ではなく、むしろ期間外収益および費用項目をも含めて判断する必要がある。

当期業績主義にもとづく損益計算書では直接的に処分の対象となる損益額が把握できない。

このように、損益計算書に計上される企業利益の本質観である当期業績主義や包括主義によって、2つの利益が経営の結果として明らかにされる。

当期業績主義と包括主義の損益計算書上における相違

今日のわが国損益計算書上における「当期純利益」は、一会計期間における企業の経済的効果としての収益と、これを達成するために要した経营的努力としての費用との対応による経営成績を記載することによって算定される「経常利益」と当該「経常利益」に「特別損益（臨時損益および過年度損益修正）項目」を加減して算定される。

当期業績主義の損益計算書の最終項目である当期純利益は、今日のわが国損益計算書における「経常利益」に相当するものであり、当期業績主義の剰余金計算書に収容される項目は「特別損益項目」にあたる。

いいかえれば、当期業績主義の損益計算書は、今日のいわゆる「経常利益」を算定表示する。一方で、包括主義の損益計算書は、今日のいわゆる「当期純利益」を算定表示するものとなる。なお、包括主義による当期純利益は、本来の経営成績というよりも、企業の所有主からみた広い意味における処分可能利益（配当可能利益）

としての経営成績を示すという見方ができる。

このように、損益計算書における経営成績は、当期の業績測定利益（経常利益）と処分可能利益（当期純利益）の意味において理解することができる。

2. 損益計算書の国際的類型

2 - 1 売上原価法と総原価法

損益計算書は、包括主義損益計算書に経常損益と特別損益の区分計算表示を用いて当期業績主義の長所を取り入れることによって、新たに売上原価法と総原価法という2つの形式へと展開することになった。下記図表に、損益計算書上における売上原価法と総原価法の項目の比較分類を示す。

この図表から明らかなように、売上原価法は、材料費、人件費および減価償却費を、製造、販売、および一般管理という経営活動の種類に係わらせ細分化して記載して示すのに対して、総原価法は、これらの原価を費目別に示している。

図表 損益計算書の項目分類

〈売上原価法〉	〈総原価法〉
1. 売上高	1. 売上高
2. 売上原価	2. 製品および仕掛品在高増減高
3. 売上総利益	3. その他の資産計上された自家生産物
4. 販売費	4. その他の営業収益
5. 一般管理費	5. 材料費
6. その他の営業収益	a) 原材料、補助材料、貯蔵品および仕入商品に関する費用
7. その他の営業費用	b) その他の購入役務費
8. 資本参加からの収益、うち関係企業からのものを区分表示	6. 人件費
	a) 賃金および給料
	b) 社会的負担金および老齢年金・扶養手当のための費用、うち老齢年金費用を区分表示
	7. 償却・価値修正
	a) 無形資産・有形固定資産及び資産計上された開業準備および拡張費の償却
	b) 会社の正常価値修正額を超過する流動資産の価値修正額
	8. その他の営業費用
	9. 資本参加からの収益、うち関係企業からのものを区分表示

〈売上原価法〉	〈総原価法〉
9. 有価証券、貸付金およびその他の財務固定資産からの収益、うち関係企業からのものを区分表示	10. 有価証券、貸付金およびその他の財務固定資産からの収益、うち関係企業からのものを区分表示
10. その他の受取利息および流動資産に属する収益、うち関係企業からのものを区分表示	11. その他の受取利息およびこれに類する収益、うち関係企業からのものを区分表示
11. 財務固定資産および流動資産に属する有価証券の価値修正額	12. 財務固定資産および流動資産に属する有価証券の価値修正額
12. 支払利息およびこれに類する費用、うち関係企業からのものを区分表示	13. 支払利息をおよびこれに類する費用、うち関係企業からのものを区分表示
13. 経常損益	14. 経常損益
14. 特別収益	15. 特別収益
15. 特別費用	16. 特別費用
16. 特別損益	17. 特別損益
17. 所得税および収益税	18. 所得税および収益税
18. その他の税金	19. その他の税金
19. 年度損益	20. 年度損益

(出所：郡司〔2000〕36頁を一部改変して使用)

売上原価法と総原価法の特徴

売上原価法は、日本や英米諸国の会計実務で一般に行われてきた形式であり、売上高と売上原価との対応表示による販売業績の表示が重視される。そして、費用分類にあたり主として機能別分類が採用されることにより、経営的努力とその効果が機能別に把握されるという利点がある。

これに対して総原価法は、損益計算書において生産高ベースの粗付加価値近似値が算定されうることに一つの特徴をもっている。すなわち、総給付高たる総生産高から前給付費用たる材料費を差し引くことにより粗付加価値近似値を計算し、費用分類に関しては、物件費(材料費)、人件費のいわゆる発生源別分類ないし形態別分類を採用している。それとともに、総原価法による損益計算書からは人件費等への粗付加価値の分配および支弁の状況が明らかにされるようになる。このように、総原価法では生産および粗付加価値分配業績の表示に重点が置かれている。

売上原価法における生産高(総原価法)の計算

総原価法における総給付高(生産高)の算定においては、売上高は売価基準で測定されるのに対し、製品・仕掛品有高増減高は原価基準で測定される。したがって、売上原価法によっても、以下のような生産高の計算は可能である。

$$\begin{aligned} \text{売上高} - \text{売上原価} &= (\text{売上高} + \text{製品・仕掛品有高増減高}) - \text{当期製造費用} \\ &= \text{生産高} - \text{当期製造費用} \end{aligned}$$

この場合、発生源泉別に分類するのは損益計算書だけでは困難であるが、機能別に分類するには、当期製造費用（当期仕入高）、販売費、一般管理費に関してはそのままの分類がなされる。

なお、総原価法による損益計算書と売上原価法による損益計算書とは、営業損益の計算において結果的に一致する。すなわち、製品・仕掛品有高増減高および自家生産物が原価基準に基づいて測定されることにより、売上原価法と総原価法の両方法は、経常損益および年度利益に関して結果的に同じ内容を報告することになる。この場合、損益計算書は特別損益をも含むより広い概念が採用されることになる²。

2 - 2 英米型会計と独仏型会計

近年世界的にみると、各国の会計制度では、世界標準の会計基準としての国際財務報告基準（IFRS）の直接導入もしくは収斂のために、会計基準・法規の改訂が急務となってきた。ただ、各国の会計制度はもともとはそのお国柄の商習慣などを反映したものであることが多い。ここで企業会計の制度を、大きく英国・米国型の企業会計とフランス・ドイツ型の企業会計、すなわち「英米型会計（Anglo-Saxon Accounting）」と「独仏型会計（Continental Accounting）」の2つに類型化して、両者の特徴をみていきたい。

英米型会計の意義と特徴

英米型会計（アングロ・サクソン型会計）は、イギリスやアメリカ等³を中心とする類型であり、法規制の方法として慣習法主義の採用や株式会社制度が普及・発達し、資金調達はおもに証券資本市場において行われる。

すなわち、投資家からの直接金融（株式・社債発行）方式が中心となり、そこでは投資家による企業の収益力判断のための情報として、販売業績（売上高）や実現利益が重視されてきた。つまり投資家保護を目的とした適正開示の要請、企業会計の税務からの分離などにその主要な特質が見出されている。

英米型会計は、売上高から出発して売上原価・営業費・営業外損益といった機能別分類を中心とするものであり、いわゆる売上原価法による損益計算書の形式をとる。日本の損益計算書もこれと同様の形式が採用されている。

² A.G.Coenenberg (1991), Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, 12.Aufl., München, S.287.

³ 英米型会計には、イギリスやアメリカの会計の他に、日本、カナダ、オーストラリア、ニュージーランド、南アフリカ、オランダなどの会計が属している。

独仏型会計の意義と特徴

独仏型会計（フランコ・ジャーマン型会計）は、ドイツやフランス等⁴の欧州大陸系国を中心とする類型であり、法規制の方法として成文法主義を採用している。

そこでの会計制度は、商法（株式法）の債権者保護のための保守主義的経理の要請、確定決算主義の採用による税務との結びつきなどにその主要な特徴が認められる。さらには、立法機関や政府機関のようなパブリック・セクターにより会計基準が設定されるという点もその特徴として挙げられ、労使協同・経営協同体思考（ドイツ）や社会会計目的（フランス）のもとで、生産業績（生産高）や付加価値が重視されてきた。

独仏型会計は、主に売上高に製品等期首期末有高増減高・その他の自家生産物を加えた生産高から出発して材料費・人件費・減価償却費等の形態別分類（性質別分類）に基づいて費用が区分表示される。いわゆる総原価法による損益計算書である⁵。

そして、英米型会計における売上原価法すなわち販売指向性をもつ損益計算書と、独仏型会計における総原価法すなわち生産指向性をもつ損益計算書とは、次にみる販売付加価値と生産付加価値の概念に対応していく。

3．損益計算書のアカウンタビリティ概念の拡大

3 - 1 付加価値計算書への展開

付加価値の意義

近年、今日の企業を取り巻く環境は大きく変化してきている。すなわち、株主との関係が中心におかれてきた企業環境から、企業のさまざまな利害関係者との関係が重視される環境に変化してきている。それに伴い企業の目的である利益に関し、その概念が株主所有一辺倒ではなく、各種利害関係者を考慮したものへと変化している。

そのため従来の損益計算体系では、提供する情報が不十分となる場合がある。そして、このような現代企業の目的である利益概念の質的变化の下では、付加価値概念が重要視される基盤があると考えられる。

⁴ 独仏型会計では、ドイツ、フランス、イタリア、スイス、オーストリア、スウェーデンなどの会計が属している。

⁵ ドイツにおける1965年株式法に基づく損益計算書は、生産高または総給付高（Gesamtleistung）から始まり、費用の形態別分類または性質別分類を中心とする包括主義損益計算書として作成されてきた。そして、1985年改正商法典に基づく損益計算書は、生産高と形態別分類や性質別分類を中心とする総原価法（Gesamtkostenverfahren）による損益計算書と売上高と機能別分類を中心とする売上原価法（Umsatzkostenverfahren）による損益計算書の2つの形式が認められるようになった。

付加価値の計算方法

まず付加価値の計算方法には、通常、加算法と控除法とがあると考えられる。これらは一般的に以下のような算式によって求められる⁶。

加算法

賃金 + 地代 + 利子 + 利潤 + 租税公課の額 = 一期間にあげた付加価値の額

減算法（控除法）

期間生産高（売価） - （購入材料費 + 購入消耗品費 + 購入燃料費 + 購入役務費）
= 期間付加価値発生額

付加価値の種類

付加価値の種類としては、売上高を基準とするものと、生産高を基準とするものと考えられる⁷。この区分から付加価値は販売付加価値（実現付加価値）と生産付加価値（産出付加価値）とに分類される。

粗付加価値と純付加価値の区分

付加価値が減価償却費控除前のものか控除後のものかにより、粗付加価値と純付加価値とに区分することができる。減価償却をどう扱うかは付加価値会計上重要な課題である。

この点に関し山上達人教授は、「減価償却費はある意味では材料費と同じような性質を持つと考えられるので、付加価値の算定においても材料費と同じように減価償却費も控除した純付加価値をとるのが正しい。しかし減価償却にはある程度の会計操作の可能性があるので、それによって増減する減価償却費を控除した付加価値は、そのような会計操作の影響を直接受けてしまうため、これを控除しない粗付加価値を計算するのが良い」⁸と述べられている。すなわち、理論的には純付加価値を採用すべきであるが、実務的・便宜的には粗付加価値を採用するのが現実的ということである。

総原価法による付加価値計算書

総原価法（生産高）に基づく付加価値計算書に関しては、スーヤーネン（W.W.Suojanen）が、売価基準によって算定された生産高から財貨および用役の外部購入高を控除するという控除法で、生産による粗付加価値を算定している。そして付加価値の源泉として、賃金・給料、税金、利子、減価償却費、利益が算定表示されている。これは諸利害関係者への分配を示すものであり、加算法により付加価

⁶ 阪本〔1989、147頁〕の区分および算式による。

⁷ 郡司〔1989、157頁〕の区分による。

⁸ 山上〔1984〕96頁。

値を算定表示する結果となっている。また、この源泉の欄に減価償却費が含まれていることから、ここでの付加価値は、減価償却前の粗付加価値を表していると考えられる⁹。

売上原価法による付加価値計算書

イギリスの『コーポレート・レポート (The Corporate Report)』によれば、売上原価法による損益計算書に基づく付加価値計算書は、売上高から購入材料などを控除して付加価値を計算するという方法がとられており、その付加価値がそれを創造するのに貢献した人々にいかに分配されたかが示されている¹⁰。また売上高をベースとした減価償却費控除前の付加価値という販売粗付加価値が計算されている。そして減価償却費は、留保利益とともに資産の維持準備として表示され、企業の自己資金ないしキャッシュ・フローを示すこととなる。

3 - 2 付加価値計算書の環境会計への拡大

付加価値計算書と損益計算書との関係

付加価値計算書と損益計算書との関係について二つの相対立する主張がある。

一つは付加価値計算書を損益計算書から独立したものとして考えるものであり、上述した「コーポレート・レポート」等がこの立場をとっている。すなわち、付加価値計算書は企業の諸利害関係者への分配関係の開示が目的とするものとは異なるものであると考え、それぞれ独立すべきであるという主張である。

今ひとつの立場は、レンシャル (M.Renshall=R.Allan=K.Nicholson) らのとする立場で、付加価値計算書は損益計算書と結合されてこそ制度的に意味をもつものであり、独立した付加価値計算書は制度的な財務諸表とは別のものを示すためにその価値を減ずるとする主張である¹¹。

どちらの立場をとるにせよ、付加価値概念を利用した付加価値計算書は、従来の伝統的な企業会計の限界や一面性を克服するために、付加価値財務会計という重要な財務報告の一つの報告手段として位置づけられることができよう。

⁹ W.W.Suojanen (1954), Accounting Theory and Large Corporation, *The Accounting Review*, p.396

¹⁰ Accounting Standards Steering Committee-ASSC (1975), *The Corporate Report*. これは1975年に会計基準検討委員会 (ASSC) の研究結果として討議資料の形で公表されたものであり、従来よりも広範なアカウンタビリティの概念に基づき、株主、債権者、政府さらには一般大衆まで含めた財務報告の必要性が要請されている。そして、このコーポレート・レポートの影響により、イギリスでは販売付加価値の計算が主に展開されている。このコーポレート・レポートの考え方にそった付加価値計算書に、イギリスICI社の付加価値計算書などの事例がある (北村 [1993] 18頁)。

¹¹ M. Renshall, R.Allan, K.Nicholson (1979), Added Value in External Financial Reporting - A Standards Committee, *The Institute of Chartered Accountants in England and Wales*, p.47.

環境会計への重点移行

ところで企業をとりまく環境について振り返ってみると、従業員をめぐる問題をはじめ、消費者関係・地域社会関係そして取引先関係など様々なものが考えられるが、最近、特に重要となってきたのが自然環境との関係である。地球全体でのグローバルな環境問題が、企業にとっても大きな関心事となっている。このような企業の環境問題への関心の高まりとともに、社会関連情報開示も環境報告へ重点移行してきた。すなわち、社会の中での企業のあり方が問題視された1970年代以降、社会に対する企業のプラスの影響及びマイナスの影響を貨幣単位で測定・表示する動きがみられ、特に1990年代以降、実務的にも環境報告を行う企業が増加している¹²。そして、財務報告の一環としての環境報告は、付加価値計算書のように少なくとも会計資料に基礎をおくか、これに連携した環境計算書として展開されることが望ましい。

事実、ヨーロッパにおいては付加価値計算書が、企業の社会性を貨幣的に表現する指標として用いられている。例えば、年次報告書の中で付加価値計算書が、主に状況報告書や追加情報の箇所においてセグメント情報や資金計算書あるいは要約貸借対照表等とともに開示されており、企業が活動した結果、環境に及ぼす負の影響を計算体系に組み込んで公表した例もある¹³。

このように付加価値計算書は、環境コストをどう取り扱っていくか等の本質的な課題を依然として残しつつも、ある意味において資金計算書に次ぐ財務諸表または会計報告としてその可能性を見出すことができるように思われる。したがって、なんらかの環境付加価値計算書が作成公表されるなら、環境報告にとってもまた財務報告においてもその意義は大きいとみられる。

3 - 3 付加価値税の課税ベースとの関係

付加価値税は、企業が生み出した付加価値に課税される租税であるが、これまでみてきたように付加価値そのものの概念はさまざまである。付加価値は通常国民所得と同じ概念のものとされているにもかかわらず、両者は同じ場合もあるがそうでない場合もある。

付加価値の計算に加算法と控除法があることは前述の通りであるが、税額計算の際は、

¹² わが国では1990年代以降、会計上環境問題を扱う議論は、排出権取引等のように伝統的制度会計の枠内で捉えられるものや、環境省の「環境会計ガイドライン」やマテリアルフローコスト会計の手法を用いたもの等がある。これらは、IASBが固定資産の除去債務に関わる会計基準や会計指針などを公開した影響も受けている。

¹³ 伝統的会計の枠中で開示した事例としてBSO/ORIGIN社の環境（付加価値）計算書があり、同社の報告では、付加価値計算書に企業活動により排出される廃棄物や排出物質などの環境要因を計算体系に取りこんでいる（上妻義直（1993）「オランダBSO社の環境計算書」『社会関連会計研究』第5号、29-38頁）。

控除法の一種として税額控除法が用いられるケースがある¹⁴。

さらに、機械設備等の投資財の購入費を、その減価償却分だけを控除するか、もしくは購入費全額を即時一括控除するかによって、所得型付加価値と消費型付加価値が導き出される。わが国の付加価値税（消費税）の場合、税額計算の簡易化と資本蓄積の増大をはかる必要性から、投資財購入費用は減価償却控除という手間のかかる方式ではなく、支払時一括控除による税額控除法方式が採用されている。

付加価値は、その概念・規定の違いで投資財控除の仕方、棚卸資産の評価方法が異なり、その結果異なった金額の付加価値が計算される。さらに具体的な税額計算になると、前段階取引高控除と前段階税額控除といった区別の違いによって算出される税額が異なってくるため、損益計算書におけるアカウンタビリティ概念の拡大としての付加価値を考える場合には、会計と強く連動して国の財政・経済に大きく影響する付加価値税の課税ベースとの整合性を、一定程度視野にいれて検討する必要があるだろう。

おわりに

これまでみてきたように損益計算書の多様性は、アングロ・サクソン系諸国の商慣行を反映する売上原価法や、ドイツやフランスといった欧州大陸系諸国の商慣行を反映する総原価法を確認することで理解できるだろう。

また発生主義会計、特に純粹発生主義会計の見地からは、生産業績を算定表示する総原価法が注目される。ただし、そこでは製品・仕掛品有高増減高が原価基準によって測定されるため、結果的に実現主義に基礎をおく、伝統的・慣行的な発生主義会計の適用にとどまることとなる。ただし、総原価法によるときは、生産高および粗付加価値・人件費・減価償却費等に関する情報が得られ、この損益計算書からは、付加価値計算書が容易に作成されうる¹⁵。そこには、企業業績の多面的な測定という発生主義会計の1つの精緻化を伴う損益計算書のアカウンタビリティ概念の拡大、すなわち付加価値計算書の環境報告書としての展開が認められる。地球規模での環境問題が大きな関心事となっている現在、付加価値を用いた環境情報の開示は、今後一層注目されるに値するであろう。

¹⁴ この方式は、古くはシャープ博士の『財政学』の中でtax credit methodとよばれて、今日のわが国付加価値税計算の基になっている（C.S.Shoup（1969）, *Public Finance*, p258.）。

¹⁵ 近年の会計の国際標準化や持株会社の解禁等により、会計情報開示がある種の後退をし、付加価値の計算が困難となるケースもある。会計の国際標準化は、いわば金融市場向けの時価情報重視の思考である。それは生産性重視の付加価値概念とはなじまないともいえる。

主要引用参考文献

- Accounting Standards Steering Committee-ASSC (1975) , *The Corporate Report*.
- A.G.Coenenberg (1991) , *Jahresabschluß und Jahresabschlußanalyse*, 12.Aufl., München.
- BSO/Origin (1991) , *Jaarverslag 1990*. (上妻義直 (1993) 「オランダBSO社の環境計算書」 『社会関連会計研究』第5号)
- C.S.Shoup (1969) , *Public Finance*.
- Gunji, T (2010) , *Sustainability Reporting and Development of Value Added Statement*, The Japan Corporate Social Accounting and Reporting Association, *Research Project of Corporate Social Accounting and Reporting*.
- R.H.Gray (1993) , *Accounting for Environment*. (山上達人 (1996) 『環境会計の構築 - 社会関連会計の新しい展開 - 』白桃書房)
- IASB (2007) , IAS 1, *Presentation of Financial Statements*.
- ICI (1997) , *Safety, Health and Environmental Performance*. (山上達人 (1999) 『環境会計入門』白桃書房)
- M. Renshall, R.Allan, K.Nicholson (1979) , *Added Value in External Financial Reporting - A Standards Committee* , *The Institute of Chartered Accountants in England and Wales*.
- The International Accounting Standards Committee (1989) , *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*.
- W.W.Suojanen (1954) , *Accounting Theory and Large Corporation*, *The Accounting Review*.
- 石崎忠司他編著 (2009) 『公共性志向の会計学』中央経済社。
- 北村敬子 (1993) 「会計環境の変化と財務報告の課題」 『会計』第143巻第1号。
- 郡司健 (1989) 『現代会計の基礎』中央経済社。
- 郡司健 (2000) 『連結会計制度論』中央経済社。
- 河野正男・小川好昭編著 (2010) 『会計領域の拡大と会計概念フレームワーク』中央大学出版部。
- 河野正男・上田俊昭・八木裕之・村井秀樹・阪智香編著 (2009) 『環境財務会計の国際的動向と展開』森山書店。
- 阪本安一 (1989) 『情報会計の基礎』中央経済社。
- 富増和彦 (2010) 「付加価値会計情報開示の危機」 『日本社会関連会計学会の検証 - 過去・現在・未来 - 』日本社会関連会計学会。
- 向山敦夫 (2003) 『社会環境会計論』白桃書房。
- 山上達人 (1984) 『付加価値会計の研究』有斐閣。

(平成23年10月26日受付、平成23年11月11日受理)

