

# 「付加価値論争」に関する考察 ～中山隆祐教授の批判論を中心として

大 原 昌 明

## 目 次

はじめに

- I. 「付加価値論争」の特徴
  1. 「一対多」の論争
  2. 管理会計領域での論争
  3. 企業観の相違に基づく論争
- II. 付加価値批判論の要約
  1. 付加価値の計算方法に関する批判
  2. 付加価値と利益の関係についての批判
  3. 付加価値を利用した経営分析の有用性に関する批判
- III. 論点再考
  1. 付加価値会計のフレームワーク
  2. 付加価値計算の方法
  3. 付加価値概念を利用した経営分析

おわりに

## はじめに

いわゆる「付加価値論争」は、1967年から1970年代初頭の数年間に行われた企業会計への付加価値概念の導入をめぐる行われた論争である。すでに30年あまりを経た現在、この論争で俎上に載せられた論点は整理され、日本企業における付加価値概念の利用は一般化し、それと同時に企業付加価値会計論は一定のフレームワークを持つ会計領域として地歩を固め、固有の会計領域として認知されたように見える。

しかし企業に対する実態調査や各種経営分析資料の考察から明らかになったことは、事実として付加価値計算が行われ、それが経営管理目的

で利用されている反面、付加価値計算が多種多様に行われている実状にあるということである。これは、付加価値会計理論に対する理解の程度に基づく「温度差」にもよるだろうが、付加価値会計それ自体の基盤整備が必ずしも十分ではないとも考えられる。

そこで、付加価値論争の特徴はどのようなことであったのか、論争における中心点は何であったのかを整理検討することを通して、付加価値概念の企業会計への導入をめぐる論点を考察し、なおさらに整備すべき課題を明らかにするために、改めて論争を振り返ってみようというのが本稿のねらいである。

## I. 「付加価値論争」の特徴

付加価値論争は、企業会計への付加価値概念の導入をめぐる論争である。この論争は、概括的に見れば「一対多」の論争であり、付加価値概念の利用領域を管理会計に限定した論争であった。ここでは、それらの特徴を跡付けてみたい<sup>(1)</sup>。

### 1. 「一対多」の論争

付加価値論争の口火を切ったのは、中山隆祐教授が1967年4月に『産業経理』誌上に発表した「主体性を喪失した管理会計」においてであつた<sup>(2)</sup>。その後1970年代初頭まで論争が繰り広げられることになるが、論争にかかわった代表的な論者とその論文を時系列的にまとめてみると次のようになる<sup>(3)</sup>。

1967年4月	中山 隆祐	「主体性を喪失した管理会計」
1968年4月	中山 隆祐	「企業付加価値論は迷信なり」
5月	中山 隆祐	「上げ底に気づかぬ付加価値論」
7月	後藤 弘	「付加価値こそ真の収益である」
7月	後藤 弘	「中山氏の付加価値論に答える」
7月	中山 隆祐	「付加価値の質的経時変化」
8月	阪本 安一	「付加価値に関する経営経済的概念について」
1969年1月	中山 隆祐	「付加価値の変動態様」
1月	山上 達人	「企業付加価値概念の生成と展開——最近の『付

「付加価値論争」に関する考察

- 加価値論争」によせて——」
- 1月 今坂 朔久「付加価値論争に対する私見」
- 1月 後藤 弘「付加価値論争をめぐって」
- 1月 金田健一郎「付加価値論争をめぐって——企業経営と付加価値論——」
- 1月 飯田 修三「『付加価値計算論』研究(1)」
- 3月 飯田 修三「『付加価値』論争についての管見——『付加価値率』をめぐる中山隆祐教授と後藤弘氏の討論を中心として——」
- 4月 栗村 哲象「付加価値は真の収益であるか」
- 6月 中山 隆祐「付加価値生産性と賃金の関係」
- 6月 中山 隆祐「付加価値——資源の立場と所得の立場」
- 7月 山上 達人「付加価値分析の成立と課題——『付加価値無用論』の問題点——」
- 7月 中山 隆祐「付加価値・不可価値の説」
- 12月 中山 隆祐「付加価値と企業利益との関連」
- 1970年1月 山上 達人「付加価値論争の問題点——企業付加価値概念の性格をめぐって——」
- 3月 中山 隆祐「企業付加価値論の文献考証(1)」
- 3月 山上 達人「付加価値分析の理論構造——利害調整側面と計画・管理側面——」
- 4月 中山 隆祐「企業付加価値論の文献考証(2)」
- 4月 上領 英之「収益性と生産性との関連——最近の『付加価値論争』によせて——」
- 5月 中山 隆祐「企業付加価値論の文献考証(3)」
- 5月 中山 隆祐「付加価値分配論について——日経連『基準原理』の批判」
- 7月 飯田 修三「『付加価値論』批判の基本的問題点(1)」
- 8月 山上 達人「経営計画の策定と付加価値思考——付加価値の管理能力をめぐって——」
- 9月 中山 隆祐「意思決定に役立たぬ付加価値分析」
- 9月 飯田 修三「『付加価値論』批判の基本的問題点(2)」
- 10月 栗村 哲象「企業の指導原則としての総資本付加価値率極大化原則について(1)——付加価値論批判——」
- 11月 栗村 哲象「企業の指導原則としての総資本付加価値率極大

化原則について(2)——付加価値論批判——

- 12月 中山 隆祐 「企業付加価値批判論の整理(1)」  
 1971年4月 飯田 修三 「『付加価値論』批判によせる小考」  
 5月 中山 隆祐 「平均傾向論としての付加価値論」  
 5月 栗村 哲象 「付加価値論の前提条件」  
 8月 山上 達人 「付加価値理念と付加価値分析——付加価値思考の経営的適用をめぐる——」  
 8月 山上 達人 「生産性分析論の展開——付加価値生産性思考によせて——」  
 11月 中山 隆祐 「企業付加価値批判論の整理(2)」  
 1973年6月 中山 隆祐 「企業付加価値論の崩壊(1)」  
 9月 中山 隆祐 「企業付加価値論の崩壊(2)」

注：ゴチックで表現した部分は批判論を展開した論者・論文

ここで、論争は初期(1967年～68年)と中期以降(1969年以降)と二つに分けることができる。つまり初期の論争は中山教授と後藤氏との論争であり、中期以降は中山教授を中心とする批判論者と、山上教授や飯田教授を中心とする肯定論者との論争に発展していく<sup>(6)</sup>。

上掲のように、質的にも量的にも、もっとも激しい批判論を展開したのは、中山隆祐教授であった。これに対して、付加価値概念の利用を企業会計領域で採りあげた論者は十指に余る。確かに、中山教授を中心とする批判論に真正面から応えたのは、後藤弘氏や今坂朝久氏らの実務家、そして山上達人教授や飯田修三教授であった。しかし付加価値概念の企業会計での利用を採り上げた多くの論者は、批判論とは無関係に付加価値概念を企業会計領域で採り上げたように思われる。これは、くしくも中山教授が「この数年来、出版された経営分析、管理会計の著書は、きわめて少数を除けば、すべて企業付加価値分析の有用性を論じている。私はこれら文献で述べられている付加価値分析一般について批判を試みようとするものである。」[1968c, 12頁]と述べていることからうかがえるが、これが付加価値論争の論点が定まらない結果を引き起こすことになった<sup>(7)</sup>。

ところで、付加価値概念が企業会計領域で採り上げられるようになった契機について考察したい。

山上教授は、付加価値会計の導入は、昭和30年代の外国付加価値会計

論の紹介と経営統計への付加価値指標の採用にあると述べている<sup>(9)</sup> [1976, 210～211 頁]。そしてこの時期の付加価値会計論は「付加価値会計の前提問題が主として論じられている」[山上, 1976, 212 頁]と特徴付けている。その「前提問題」の一つの会計問題が生産性の測定問題であったと思われる。

昭和30年代半ば、つまり1955年、日本生産性本部が設立された。それに先だって、諸外国において生産性センターが設立され、生産性向上運動が世界的規模で展開されていた。これらの流れに呼応するかたちで日本生産性本部が設立され、設立後すぐ、生産性連絡会議第1回会議において「生産性運動に関する3原則」が決定された<sup>(10)</sup>。

この「生産性運動に関する3原則」は生産性向上を目的とした雇用の増大、労使協力による生産性向上方式の研究そして生産性向上成果の公正分配を基本原則とするものであり、これによって生産性向上運動は国民的な運動として展開されることになるが、とりわけ、「生産性向上の諸成果」の測定方法、さらにつきつめていえば生産性の具体的測定方法が必要とされた。その測定をめぐって構築された会計領域が生産性会計であったと考えられる。そして、生産性会計の中心的概念として導入されたのが付加価値であったと見ることができる<sup>(11)</sup>。

つまり、社会的・経済的背景の中で、会計は生産性向上運動にどのようにアプローチできるのか、という課題に対して、付加価値概念をもって応えたといえることができる。

ところで、形式的には、生産性は投入量 (input) と産出量 (output) とをパラメーターとした割合を意味する。したがって、生産性は関係的に測定される。生産性の測定は、生産諸要素の効率性を明らかにするものであって、算出された値が高ければ高いほど生産性が高いことになる。つまり効果的に生産諸要素が利用されていることを意味する。このことから、生産性の測定を対象とする生産性会計もまた、投入量と産出量との関係を分析する手法が中心となる。

木村和二郎教授は、1960年に出版された『生産性会計』において、生産性会計が1950年代に入って諸外国で研究されるようになったが、生産性の具体的な会計記録は極めて困難な作業であって、「細部においては、必ずしも意見の一致をみない」[木村編, 1960, 序]と述べている。ここ

で「細部においては、必ずしも意見の一致をみない」という見解は重要である。このことは、生産性の測定についてコンセンサスが得られていない中であって、ひとつの測定尺度として採用されたのが付加価値であったことを意味する。もちろん付加価値論争は1967年以降の論争であり、日本生産性本部設立から10年以上経過しての論争であるが、付加価値それ自体の解釈あるいはその利用局面もまた、当時コンセンサスが得られていなかったと考えることは妥当なことである。

そのような中であって、中山教授は、批判論を展開したのである。

## 2. 管理会計領域での論争

付加価値論争の第二の特徴は、この論争において、付加価値概念の利用は管理会計（さらに分析技法としての経営分析）に限定されていたことである。1970年代中葉以降、付加価値概念を中心とした付加価値会計はもっぱら財務会計領域で議論されることになるが、付加価値論争では、財務会計領域での議論は皆無に等しく、管理会計に限定したかたちで論争が行われたのである。<sup>(12)</sup>

中山教授は、論争の出発点となった論文において「財務会計は経営の結果として生み出された業績がどのように僅少であろうと、また損失であろうと、これを清潔無邪に計算することに満足する無欲の聖者であった。これに対して、管理会計は、利益欲望飽くことを知らない皇帝でなければならない。」[1967a, 29頁]と財務会計と管理会計の性格を仕分けし、「法人は利益追求の途中の媒体物 (medium) にはなるけれども、利益追求者自体ではない。追求者自体ははじめに資本を提供した個人である。

こういうことはわかりきったことであるけれども、多くの管理会計論においては、利益追求主体者がだれであるか忘れられてしまっている。」[1967a, 29～30頁]と付加価値概念を採り入れた当時の管理会計論のあり方に警鐘を発し、続けて「主体者喪失論としての管理会計論のモデルは、付加価値生産性論と総使用資本利益率論であろう。」[1967a, 30頁]と主体者喪失論を特定している。そして「管理会計は、つねに資本投下者個人の利害を起点として論ぜらるべきである。」[1967a, 30頁]と持論を主張するのである。

つまり、管理会計は、資本投下者個人の利害を起点として、その利益追求者の目的を達成することに貢献する会計領域でなければならないという。こういった前提を反古にする管理会計領域の一つが付加価値生産性論であると主張する。

中山教授の主張をさらに聞いてみよう。

1967年5月18日に開催された日本会計研究学会第26回大会（福岡大学）統一論題研究報告第二部会（管理会計の本質）においては、次のように発言している。

「管理会計といえますと、これはやはりその社会性を忘れてはならないですけれども、個別企業の業績を改善するという立場、企業という主体性を忘れてはならないだろうと思うんです。従って国民経済的に意味のある付加価値というものが、個別企業という主体性に立って果して意味があるのかどうか、これが私の疑問であります。」<sup>(13)</sup> [日本会計研究学会、1967, 79頁]。

ところで、中山教授が思考する管理会計は、次のように表現されている。

「管理会計でいうところの『管理』とは、マネジメントであり、管理会計とは個別企業業績を改善するためのマネジメント技法をさがし出すための会計学であったはずである。そして管理会計は二本の柱によって支えられていることは広く知られている。その一つは計画設定会計であり、他の一つはコントロール会計である。

この二つの計量的管理の行動目標となるものは『利益』であったはずである。」 [1969a, 66頁]

管理会計は、経営管理職能に基づき計画会計と統制会計に分けてとらえられる、という体系論は伝統的に行われてきた事実である。つまり、計画と統制は「利益」を獲得するための計画であり、統制であると特徴付けるのである。

また、経営分析については次のように述べている。

「つぎに経営分析の立場を考えてみよう。経営分析におけるあらゆる分析項目、たとえば、利益率はもちろんのこと、もろもろの回転率、時間当たり賃金など、すべて利益率改善に指向されてその分析の意味を有したのである。そのなかえ、付加価値指向の実践をどのように介入させるこ

とができるのか。利益率に指向された経営分析では時間当たり賃金は低い方がよいが、これを高くすべきだという付加価値論をどのように介入させることができるのであろうか。この解答を経営分析学者から承りたい。」[1969a, 66 頁]

これらを受けて、次のように結論付けている。

「小稿の結論は、『分析された付加価値数字は経営管理実践の行動目標にならない、行動目標にならないものを分析することは無意味なことである。』ということである。行動目標にならないということは、賃金分配の方向づけをする資料にもならない、という意味も含まれる。」[1969a, 67 頁]

つまり、管理会計の対象とする経営管理の行動目標は利益であり、その目標のために、計画会計と統制会計という領域が管理会計の技法として役立つものとし、さらに、利益率改善の指標としてさまざまな経営分析が行われるとの見解が示されている。いいかえれば、利益極大化という目標に向かって、資本投下者あるいは企業のために経営管理が行われ、利益極大化にかかわる会計領域として管理会計が、そして利益極大化の分析手法として経営分析が有用性を持つと主張しているとまとめることができるだろう。

いずれにせよ、中山教授の付加価値批判は、管理会計領域あるいは経営分析領域における付加価値の有用性に限定したものであり、その結果、付加価値論争は、管理会計あるいは経営分析領域での付加価値概念の有用性をめぐって展開された論争であったと特徴付けることができるのである。

### 3. 企業観の相違に基づく論争

次の特徴は、付加価値概念の企業会計への導入のための前提となる企業観の相違である。ここで企業観とは、「会計する場」としての企業のとらえ方を意味する。

当時の付加価値論者、とくに経営分析領域での付加価値概念の利用を主張した論者すべてが同一の企業観を持って付加価値論を論じていたのかどうかは、なお不明な点がある。しかし、付加価値概念が国民所得計算領域から個別企業へ導入されたという出自から見て、企業付加価値は、



すぐれて個別企業と国民経済，そして翻って社会と密接な関係にある概念として特徴付けることができる。

個別企業と社会との関連を強く意識した企業観によって構築された理論は、「企業体理論」(enterprise theory)である。この理論は、アメリカにおいてはスーヤーネン (Suojanen, W.W.)、日本においては阪本安一教授の主張が代表である。概括的にいえば、企業体理論は、企業と社会との関係に着目した理論であり、社会的制度としての企業は利害関係者の意思決定の中心となり、そのように考えることによって、企業会計は包括的な「利益」の算定および表示、そして報告を行う制度として認識されなければならないというものである。そして、そのような企業観を採ることによって有用となる概念として付加価値、報告手段として付加価値計算書がスーヤーネンあるいは阪本教授によって提案され、付加価値論者の理論的支柱となった。

これに対して、付加価値批判論者は、先にも見たように、利益極大化という目標に向かって、資本投下者あるいは企業のために経営管理が行われ、利益極大化にかかわる会計領域として管理会計をとらえている。いわば個別経営的側面でのみ管理会計をとらえているのである。したがって、企業観に関して、両者の間には相当の隔たりがある。こういった企業観の相違に基づく議論が付加価値論争であったといえる。

このような「考え方」の違いは、論争当初より山上教授によって指摘されていた。山上教授は、論争における論点整理のためには、企業付加価値概念の生成過程および企業での具体的適用を明らかにする必要があるとし、企業付加価値概念を「社会経済的性格」と「個別経営的性格」という二面性を持つものであることを明らかにすることを通して論点整理を行っている [1969a, 52 頁]。ここでは企業体理論に基づく付加価値概念の企業会計への適用ということは、明確に示されていないが、「企業において付加価値が認識される根拠は、社会的存在としての企業にある」 [山上, 1969a, 53 頁] と述べていることから、企業体理論を意識していたと考えることができる<sup>(15)</sup>。

以上述べてきたように、付加価値論争の特徴は、まず「一对多」の論争であったこと、第二に、付加価値概念の有用性が管理会計領域で議論されたこと、また分析技法としての経営分析領域が俎上に載せられたこ

と、第三に、企業観の相違に基づいて論争されたことの三点を挙げる事ができる。

## II. 付加価値批判論の要約

付加価値批判論の中心は、ひとことでいえば、指標としての付加価値を利用した経営分析の有用性を否定することにあつたといえる。この点について中山教授も「私が批判する対象は付加価値そのものの意義ではなく、個別企業単位に分析された数字として示された付加価値比較の意義である。」[1968c, 12 頁]と述べているように、付加価値そのものあるいは付加価値会計を直接的批判の対象にしていたわけではない。とはいえ、付加価値比較の意義に対する批判は、結果として比較対象の基礎にある付加価値の計算あるいは付加価値概念に対する批判をも引き起こすことになる。現在から振り返れば、これらの批判は、散発的な批判で終わったように見受けられる。局地的批判や相当の誤解もあり、全体としての統一性に欠けた批判であつたように思われる。

しかし、付加価値会計の理論構築の上からは、付加価値の計算方法、付加価値と利益との関係あるいは付加価値を利用した経営分析の有用性という問題は改めて考察すべきことである。というのも、それらの中には、若干ではあるが（しかし重要な）未解決の項目が含まれているからである。

### 1. 付加価値の計算方法に関する批判

周知のように、付加価値の計算方法には控除法と加算法がある。そして、どちらの計算方法を採用しても同じ付加価値額が算定される。しかし、別稿で考察したように[大原, 1998, 164～166 頁], 付加価値の計算は控除法で行われることに妥当性があり、しかもそのように計算することが加算法に優先される。とはいえ、計算要素の把握の仕方あるいは計算手続きの明確さのため、とくに経営分析資料<sup>(16)</sup>などにおいては、加算法によって付加価値を計算しているものが多い。

中山教授の付加価値計算に関する批判は、時として計算方法の違いを混同して展開されているが、ここでは、控除法に関する批判と加算法に

関する批判とにわけて検討する<sup>(17)</sup>。

まず、控除法による付加価値計算に関する批判は、「上げ底」問題として展開される。中山教授によれば「上げ底」とは下請依存度の高さをいう。この問題については、とくに「上げ底に気づかぬ付加価値論」で展開されたが、批判論の当初から採り上げられている。つまり、1968年4月に公表された「企業付加価値は迷信なり」のなかで次のように批判が行われたのである。

「下請で発生した賃金も、社会的貢献という意味では同質のものであるのに、付加価値論者はなぜ社内賃金を価値として処遇し、これら下請賃金をマイナス価値（前給付）として控除するのか。」[1968a, 94頁]

この上げ底問題は、のちに内延的変動という言葉で表現されることになるが、控除法による付加価値計算の、とくに産出高から控除される中身つまり前給付原価の構成要素にかかわる問題である。

前給付原価は、付加価値を生み出すために利用された外部から購入した価値物によって構成される。前給付原価は産出高から控除される価値額であるため、この額が大きければ必然的に付加価値は小さくなり、反対に、前給付原価が小さければ付加価値は大きくなる。したがって、下請依存度の大きさを考慮せずに付加価値あるいは付加価値率を計算し、しかもそれを比較することは無意味であると主張するのである。

この主張については、論争当初より反批判が展開された。たとえば、後藤氏は、付加価値率は「製品に対する材料、購入品、下請依存度等によって業種別にも企業別にも著しく異なる比率である」[1968b, 33頁]と述べ、付加価値の増減が下請依存度ばかりに左右されるものではないと主張する。このことは、付加価値計算の条件が異なれば、付加価値あるいは付加価値率も変動することを当然のこととして認識していることを示している。また、山上教授は「否定論の見解は、付加価値だけを固定して抽出し、その前提条件を変えているので、全く無意味であると考えねばならない」[1969a, 60頁]と述べて批判している。

次に加算法による付加価値計算についての批判であるが、これは批判というより誤解といえるものである。

この点の最初の批判は次のような誤りに始まる。

「付加価値の内容の主たるものは利益と人件費とである。」[中山,

1967a, 30 頁]

これは、さらに発表された論文で次のように表現される。

「付加価値という外包概念の中身は、企業にとってプラス価値たる利益と、マイナス価値たる費用諸項目との雑居したものである。したがって付加価値とはプラス 1 という利益と、マイナス 4 という費用とを集合(合計ではない)させて、5 としているような数字概念である。」[中山, 1968c, 19 頁]

「加算法と称する付加価値計算法は、利益、賃金、支払利息などの間に、上記のような本質差(計算要素間のプラス性とマイナス性——大原注)を認めないで、それぞれの項目がそれぞれ同質のプラス性のものとして付加価値の構成物となると思い誤っているのではなからうか。」[中山, 1968c, 21 頁]

そして、決定的な誤解は次のように表現されたことである。

「付加『価値』内容の大きな部分は費用である。費用が多くなるように行動するような経営学と会計学は存在しない。」[中山, 1969e, 21 頁]

もちろん、こういった誤解は、中山教授のみならずとも抱くものである。先にも述べたように、付加価値は控除法によって計算されることに妥当性を持つ。しかし、多くの経営分析資料では加算法によって付加価値が計算されてきた。そしてこういった誤解を生み出す事実は、現在も存在する。そういった付加価値の計算が一般化している限り、誤解は解けない。この点については、付加価値計算の原因と結果の関係を強く意識してとらえなければならぬのである。つまり、控除法によって付加価値が計算される、その結果として付加価値が分配されるという意識である。付加価値の分配結果が、結果的に損益計算にいう賃金、支払利息そして留保利益という要素に結び付くものであって、それは本来的に、企業にとってマイナスの価値を持つものとしてはとらえないのである。あくまでも分配額としてとらえるのである。<sup>(19)</sup>

こういった誤解が解けないまま、中山教授の批判論の一つの中心領域として、終始一貫して付加価値と賃金の関係が採り上げられ続けたのである。<sup>(20)</sup>

## 2. 付加価値と利益の関係についての批判

第二の批判は、付加価値と利益との関係についての批判である。中山教授は、この関係についても一貫して論及している。ここでの焦点は、企業目標として付加価値を指向するのか、それとも利益を指向するのかという二者択一的議論である。

ところで、これは次のように表現されている。

「企業付加価値論が『企業はその経営行動として付加価値の増大を指向せよ』と述べていることが、迷信であるということの説明しようと思うのである。企業は利益を指向して行動するが、付加価値を指向する理由がない。」[中山, 1969e, 17頁]

付加価値論者すべてが上記のような視点（つまり、経営行動として付加価値の増大を指向する）で付加価値論を支持していたとは考えにくい。少なくとも中山教授が指摘したような見解を持って付加価値論を展開したものもある。しかしそれらは、決して利益追求を捨てて付加価値の増大だけを企業に求めたものではないことをまず認識すべきである。

この付加価値か利益かという批判論の誤りは、中山教授が示した次のような事例を引き合いに出すことによって指摘することができる[1970e, 14頁]。

その1 メーク・オア・バイ・デシジョンと、セル・オア・コンバート・デシジョン、いいかえればこれらは垂直深度に関係して付加価値の『増減』が起り、これに対して利益が反対に『減増』する例

その2 賃金、利息、地代等の付加価値内容を占拠する費目の投入によって付加価値がふえて利益が減る場合

この事例は、付加価値と利益との背反態様を指摘するために示されたものである。第一の例は自製か外注かの意思決定の結果、その意思決定によって付加価値が増加する場合、利益が減少することがあるという事例である。これは先に触れた控除法による付加価値計算に関連する事例である。第二の例は、加算法による付加価値計算の事例である。この第二の事例は、先にも見たように、基本的な付加価値計算の方法に関して誤解があり、付加価値か利益かという二者択一的議論に発展しない事例である。

さて、何らかの意思決定の結果、付加価値が増えて利益が減るという事例において、発想の違いをもう一度認識する必要がある。確かに、営利企業における目標は私的利益の追求であり、利益を最大化することである。しかし、それだからといってすべての意思決定が利益だけを指向して行われるといえるだろうか。<sup>(22)</sup>むしろ、目標の一つとして利益最大化は指向されるが、実際の経営行動にあっては、利益以外のさまざまな要因が考慮されて意思決定が行われると考えることの方が妥当であろう。そしてその要因のひとつが企業と社会との関連である。この企業と社会との関連を「会計化」<sup>(24)</sup>するひとつの写像が付加価値にほかならない。計算結果としての利益には、企業と社会の関係をとらえる、という発想は本質的に備わっていないし、備える必要も無かったといえすぎであろうか。

中山教授が指摘したように、付加価値が増え利益が減る場合、付加価値が減り利益が増える場合、付加価値も利益も増える場合、そして付加価値も利益も減る場合など、付加価値と利益の関係はさまざまである。そして経営者が私的利益の追求のみを考えて行動する場合、付加価値が増え利益が減るという意思決定を下さないことは自明のことであろう。

### 3. 付加価値を利用した経営分析の有用性に関する批判

ここではまず、中山教授の経営分析に対する考え方を考察することから始めたい。中山教授は、経営分析について次のように述べている。

「すべて経営分析に登場してくる数字というものは、より大きいことが望まれるか、より小さいことが望まれるような経営行動の指標性を具備した数字であるはずである。」[1968c, 16 頁]

そして、経営行動の指標性について、「分析数字というものは、それが大きいことが収益性の観点において歓迎されるか否かの判定に役立つから採りあげられる資格がある」[1968c, 16 頁]と収益性の観点からの分析こそ役立つとの私見を展開する。さらに、別稿においても「経営分析におけるあらゆる分析項目、たとえば、利益率はもちろんのこと、もろもろの回転率、時間当たり賃金など、すべて利益率改善に指向されてその分析の意味を有したのである」[1969a, 66 頁]と述べ、経営分析は利益指向で行われてきたし、それこそが経営行動の指標性を持ったものであ

るとの見解を示している。こういった見解に基づいて、付加価値を利用した経営分析批判が展開された。

中山教授の付加価値批判論の中心は、「私が批判する対象は付加価値そのものの意義ではなく、個別企業単位に分析された数字として示された付加価値比較の意義である。」[1968c, 12 頁]という表現からもうかがえるように、付加価値を利用した経営分析の有用性を否定することであった。

したがって、付加価値あるいは付加価値の計算そのものに批判の中心があったわけではなく、計算された付加価値の利用についての批判であった。もちろん、計算された付加価値額は、付加価値の計算プロセスに依存するため、批判論においても、先に見たように、付加価値あるいはその計算方法にも論及することになった。

さて、中山教授の指摘する付加価値を利用した経営分析は、つきつめてみれば、生産性分析に付加価値は役立つかどうかをめぐりものである。そして、中山教授は、生産性比較において、付加価値あるいは付加価値率は役立たないという論調を展開する。

付加価値を利用した<sup>(25)</sup>分析率はいくつかあるが、その代表的なものを挙げれば次のようになる。

$$\text{付加価値率} = \frac{\text{付加価値}}{\text{純売上高}}$$

$$\text{従業員一人当たり付加価値} = \frac{\text{付加価値}}{\text{従業員数 (平均)}}$$

$$\text{労働分配率} = \frac{\text{人件費}}{\text{付加価値}}$$

$$\text{設備投資効率} = \frac{\text{付加価値}}{\text{有形固定資産 - 建設仮勘定 (平均)}}$$

$$\text{総資本投資効率} = \frac{\text{付加価値}}{\text{総資本 (平均)}}$$

これらのうち、従業員一人当たり付加価値は労働生産性（付加価値生産性）の指標として、設備投資効率は設備生産性の指標、総資本投資効率は資本生産性の指標として分析される。このことは、付加価値が生産性分析のコアになることを意味する。

ところで、中山教授は、これらの比率のうち、とくに付加価値率と従業員一人当たり付加価値に焦点を絞ってその有用性を否定する。

付加価値率は、控除法によって計算された付加価値額が売上高に占める割合を示すものである。この比率が高ければ高付加価値製品が生み出されていることを意味し、収益獲得の機会が高いことになる。<sup>(26)</sup>

これに対して中山教授は、生産性との関連から「企業間比較において付加価値または付加価値率が等しいからといって、生産性が同じであるという結論は出せない。また付加価値率が違うとしても、その高い企業が低い企業よりも生産性が優れていると即断するわけにはいかない。」[1968a, 97 頁]と否定する。その根拠として、「日電の無線部門は下請依存度が非常に高いということを知る筆者には、このような付加価値率の比較はまことに無意味なものであるように思われる。」[1968a, 98 頁]として、計算される付加価値が下請の程度に依存するため、他企業との比較は困難であるし、これをもって生産性の尺度として考えることもできないというのである。

当然のことながら、付加価値率は、生産構造の異なる企業間での比較はできない。付加価値率が有用性を持つのは、生産構造がほぼ同じ業種における企業間比較に限定される。この意味で、付加価値率は万能比率ではない。

次に、業種内企業間比較の条件が整った場合、生産性測定尺度として付加価値率が有用性を持つかについてである。先にも述べたように、一般的な生産性概念は、投入量と産出量をパラメーターとした関係比率で表される。ここでいう投入量は生産諸要素であり、産出量は、その生産諸要素によって新たに付け加えられ、生み出されたものである。この関係を付加価値率に照らし合わせると、分子の付加価値は確かに産出量としての性質を持つが、売上高は投入量としての性質は持たない。したがって、一般的な生産性概念を持って付加価値率が生産性測定尺度の一つになると考えることはできないのである。経営分析の書物において付加価値率を採り上げる場合、多くは生産性分析の項で採り上げることが多いことも事実である。これは付加価値概念が生産性分析の中心概念となっているからである。しかし、飯田教授が指摘したように、生産性と付加価値率の関連とくに付加価値率によって付加価値生産性の判定を行いう



と考えている論者はいない[1969b, 226～227頁]。一方で、付加価値率は費用構造の指標であるが、そのような説明が行われて付加価値率を採り上げている書物は少ないようである。こういったことから、付加価値率を生産性測定指標と考え、批判の対象にしたと考えられるのである。

次に、従業員一人当たり付加価値についてである。

中山教授はその初期の論文において、「付加価値は従業員一人当たりとして分析するとき、はじめて企業業績としての生産性分析の意味を持つらしく思われる。」[1968a, 97頁]と、この比率分析に一定の理解を示しているが、その後の論文では「多くの付加価値論者は一人当たり付加価値額こそは生産性の比較になると思いこんでいるのではなからうか。」[1968c, 13頁]と従業員一人当たり付加価値による生産性比較に異論を唱え、「はたして一人当たり付加価値が多いことが企業生産性の向上を意味するだろうか。」[1969e, 20頁]と分析されたこの比率の持つ意味について疑問を呈している。

後藤氏は、中山教授の批判論に答えて次のように述べている。

「中山氏の付加価値論に対する批判の誤りは、付加価値率を生産性の指標と誤認し、その誤認にもとづいて付加価値批判を展開している点である。」[1968b, 33頁]

「付加価値率は、企業の費用構造の一部を示すものではあっても、生産性そのものを示す比率では決してないからである。私は生産性を示すものは一人当たり付加価値であると考えており、又、多くの統計や付加価値分析論者もそう考えている。」[1968b, 33頁]

ここでの論点は、一人当たり付加価値という指標の有効性である。

先にも見たように、生産性の測定は生産諸要素の効率性を測定することであって、その計算要素として投入量と産出量を利用する。一人当たり付加価値の計算においては、投入量を従業員数、産出量を付加価値とする。繰り返すが付加価値は、当該企業が生産や販売を通して新たに生み出した価値である。つまり企業はどのように価値を生み出したのかを、生産要素のひとつである労働力の投入量をもって関係的に示すものが一人当たり付加価値（労働力をもって生産性を測定するので労働生産性という）なのである。この意味で、一人当たり付加価値は生産性測定指標として有効であると考えられるのである。

### Ⅲ. 論点再考

付加価値論争の特徴とその論点については、前二章を使って考察したが、ここでは、なおさらに検討すべき課題について考察したい。

#### 1. 付加価値会計のフレームワーク

付加価値論争の当初(中山教授と後藤氏の論争)においては、付加価値概念の企業会計への導入をめぐる議論が行われた。より具体的にとらえるならば、付加価値の個別経営的な観点に限定した場合の利益概念と付加価値概念の優位性をめぐる議論であった。<sup>(28)</sup>

ここでは、利益に導かれて企業会計の枠組みが構築されるという前提で議論が行われた。いわば、損益会計の名のもとで利益概念と付加価値概念の優位性が問われ続けたのである。

しかし一方で、付加価値概念を中心とする付加価値会計という領域を企業会計の一領域として考える場合、本質的に、付加価値会計の存在基盤となる企業観が、伝統的な損益会計のそれとは異なるのである。異なる企業観のもとで利益か付加価値かという二者択一論を展開することは合理的ではない。適用される企業観にかなった会計の枠組みが構築される必要があるのである。

現在では、企業と社会との関係を取り扱う会計領域として、「社会関連会計」という領域が確立している。このような会計領域の一つとして付加価値会計がとらえられている。つまり、これまでの損益会計で捕捉しなかった側面を写し出す会計領域が「社会関連」会計であり、付加価値会計である。こういった企業観の違いや写し出す対象の違いを十分認識することが重要である。企業の社会的側面の会計化は、これまで会計の対象にはできなかった側面を積極的に会計化しようとするものである。そのための新しい切り口として付加価値概念が利用されるのである。

#### 2. 付加価値計算の方法

付加価値会計のフレームワークが明確化されて、はじめて具体的な付加価値計算が行われる。

企業付加価値は、当該企業が新たに生み出した価値である。これを計

算する方法としては控除法に妥当性が見いだせる。しかし、控除法と加算法が並列的に取り扱われることが多い。こういった控除法と加算法の並列的取り扱い、形式的には誤りはないが、中山教授のように、多くの誤解に導くことに注意しなければならない。

ところで、控除法による付加価値計算のシェーマは次のようになる。

付加価値＝総産出高－前給付原価

しかし、総産出高としていかなる数値を採るか（産出高基準の問題）、前給付原価の構成要素をどのように決定するか、とくに減価償却費をこれに含めるかどうか（付加価値概念の問題）など、現在でも議論が尽きない課題として残っている（そうであるがゆえに、比較的簡便に計算できる加算法で付加価値が計算される）。産出高基準としては、すべての企業で計算できる売上高（純売上高）を採用するという点については、妥当性を見いだせる。とりわけ問題になるのが前給付原価である。この点については、なおさらに検討すべき余地がある。

控除法によって計算された付加価値は、その価値を生み出すことに貢献した参与者集団に分配される。いわゆる成果の分配である。この点をめぐっても中山教授は、いくつかの問題点を指摘したことは先に見た通りであるが、ここでふたたび、付加価値と利益の関係について補足しておきたい。

付加価値と利益との関係は、個別経営的側面で検討される経営成果としての付加価値と利益との優位性をめぐる問題と、付加価値の分配要素として認識される留保利益の性質についての問題とに二分してとらえることができる。前者についてはすでに検討した。後者の問題についても加算法による付加価値と利益の増減変化をめぐる関係としては検討したところである。ここでは、付加価値の分配要素としての留保利益の性質を明らかにしておきたい。

付加価値会計は利害関係者指向の会計である。ここでの利害関係者は価値を生み出すことに貢献した参与者に限定される。一般的には、労働提供者、資本提供者そして経営者の協働作業によって価値は生み出される。したがって、その貢献度に応じて価値が分配されることになる。それは、損益会計の用語を使えば、労働提供者に対しては賃金給料、資本提供者に対しては配当金・支払利息ということになる。他方、経営者の

貢献度は、企業の安定的存続と成長という形で具体化される。加算法による場合、それを表現するものとして当期純利益あるいは経常利益などが使われる。しかし、当期純利益や経常利益は留保利益の構成要素にはなるが、イコールの関係ではない。つまり、留保利益は、労働提供者と資本提供者に対する成果分配の結果として、なお企業内に留保した部分なのである。そして、この場合、付加価値か利益かの問題は些末なものになる。ここでの利益は、付加価値の分配後の残余物でしかないからである。

### 3. 付加価値概念を利用した経営分析

企業と社会の関係を会計化するという視点をもって付加価値概念が企業会計に導入され、付加価値概念を中心として付加価値会計という会計領域が構築される。そして、この付加価値概念を利用した経営分析の一領域が生産性分析である。生産性分析においては、企業がどれだけ価値を生み出したのかということよりも、どれだけ生産性が高いかどうかが重視され、それを測定するために、一人当たり付加価値を中心とした生産性指標が利用されることになる。

しかし、企業（そして企業会計）における生産性測定問題を、伝統的な利益計算を上位にあるものとして位置付けてとらえる限り、労働生産性の有効性は低い。一人当たり付加価値が生産性測定指標として有効性を持つのは、生産性を向上しその成果を分配するという考え方のもとで、生産性測定の全体像のなかで一人当たり付加価値が計算されて初めて意味を持つ指標になる<sup>(29)</sup>。

この意味で、付加価値概念を利用した生産性分析は、他の経営分析領域（収益性分析、財務安全性分析、成長性分析など）とは異なる視点で構築された領域であることを十分に認識する必要がある<sup>(30)</sup>。

### おわりに

以上検討してきたように、付加価値論争は、付加価値概念の企業会計への導入の前提に関する見解の相違、批判論者の誤解に基づく批判という特徴をもって総括することができる。

付加価値論争は、少なくとも論争の当初においては（さらに限定すれば、中山教授と後藤氏の論争は）、もっぱら個別経営的観点から議論が行われた。しかし、本来的に付加価値は企業の社会的側面に力点を置いて導入される概念であって、これを十分に認識することによって、企業会計に新たな視点を提供する会計領域としての付加価値会計が意味を持つことになる。

論争から30年余を経た現在、日本においては、なおも内在する問題点を抱えながらも企業会計領域での付加価値概念の利用については異論がなくなったと<sup>(31)</sup>いっていいだろう。しかし、企業会計の一領域としての付加価値会計がどんなことに役立つことが期待されているのか、企業会計の中でどのように位置付けられるのか、そしてそれをどのように計算するのか、という古くてそれでいて本質的な事柄を、つねに認識すべき必要があるように思われる。

【注】

- (1) 広い意味で、付加価値概念の企業会計への導入は少なくとも1950年代半ばまで遡ることができる。たとえば、その初期の論文としては、「会計」1954年1月号に掲載された黒澤教授の「付加価値計算としての原価計算」がある。この論文では付加価値計算ではなく原価計算に主眼が置かれているが、黒澤教授は、原価意識は原価採算的思考と経営分配思想を内容にする付加価値計算とに求めるべきであると主張している【黒澤】。
- (2) 付加価値に限定した批判とはかかわらず、中山教授は1967年7月に管理会計の著書を上梓している。その中でも随所に付加価値に対する疑問点を採り上げているが（たとえば、中山 [1967b, 126~128頁]）、中山教授の管理会計の出発点が利益計画と利益管理にあり、これに基づいて「利益管理会計」を構築しようとしていることは、その後の論争がかみ合わないまま進んでしまうことになった一因のように思われる。
- (3) もちろん、付加価値を採り上げた著書・論文は枚挙にいとまがないほど発表されている。それらについては、中山教授自らがまとめている。ここでは、論争を理解する上で重要と思われる論文だけを挙げるにとどめている。なお、それぞれの論文の所収誌については参考文献

欄を参照のこと。また山上教授の一連の論文は、のちに、『生産性分析の理論〈経営分析と付加価値指標〉』(279～370頁)にまとめられた。また、飯田教授もこの論争について、『付加価値会計の基礎理論』(147～180頁)で総括している。

- (4) ここで興味深いことは、論争の初期においては、山上教授も飯田教授も否定論・肯定論とは一步引いたところで、論争を考察していることである。つまり、付加価値論争は、その初期の段階においては、中山教授と後藤氏との論争として発生したのである。
- (5) 中山教授以外の批判論者としては、一覧表示したように、金田氏や栗村教授らがいる。金田氏の見解は、企業経営の観点からの付加価値中心経営には意味がない、というものである。その論拠として付加価値の概念が利益、材料費を除く賃金その他の費用、損失を合計したものであるということに致命的欠陥があるという[金田, 73頁]。また、栗村教授は、まず後藤氏の論文に呼応して「付加価値は真の収益であるか」というタイトルで批判論を展開する。ただし、この論文は、後藤氏の「付加価値こそ損益計算書の貸方に記載すべき」という独自の見解に対する批判であって、かなり限定的批判である。また1970年の2本の論文は、付加価値を利用した比率である総資本付加価値率の利用に対する批判である。1971年の論文は、ほとんどが山上教授の論文に対する批判に終始しているが、やはり、中山教授と同じように、「前提条件」の誤解に基づく議論になっている。なお、いずれの批判論も局地的であり、この意味からも「一対多」といってもいいだろう。
- (6) もっとも山上教授は日本における付加価値論の先駆的存在として、論争以前から付加価値の有用性を主張してはいた。
- (7) もちろん、肯定論者の論調の中にも、否定論一般に答える形式のものもある。だが、そのほとんどが中山教授の指摘した批判論に対するものであった。また、付加価値論者の中でも、付加価値に対するとらえ方が異なっていることにも注意が必要である。あたかも「右に倣え」のごとくに付加価値概念の利用を同一のものとしてとらえていたのかどうかは疑わしい。たとえば、後藤氏は、中山教授の批判論に答えて「結論的にいえば、私は付加価値こそが、損益計算書の貸方に記載されるべき本来の数値であると考えているのである。」[1968a, 76頁]と独自の解釈を示している。付加価値概念の発展的利用方法を示しており興味深い意見であるが、これに関する議論は先に見た栗村教授の批判があるばかりである。これは付加価値概念の利用のひとつではあるが、

## 「付加価値論争」に関する考察

すべての肯定論者に共通の理解であるということではない。この意味で、付加価値論者すべてを対象とした批判はあまりにも大雑把すぎるように思われる。

- (8) 日本における付加価値会計研究に多大な影響を及ぼしたのがレーマン (Lehmann, M.R.) であるということは衆目の一致するところであろう。
- (9) 「付加価値会計」という用語が最初から使われ、その領域が明確化していたとは考えにくい。日本において「付加価値会計」という用語が使われ出すのは 1970 年代である。この意味で、1950～60 年代は、企業会計への付加価値概念の導入としてとらえるべきであろう。
- (10) この「生産性運動に関する 3 原則」とは次のようなものである。
  1. 生産性の向上は、究極において雇用を増大するものであるが、過渡的な過剰人員に対しては、国民経済的観点に立って能う限り配置転換その他により、失業を防止するよう官民協力して適切な措置を講ずるものとする。
  2. 生産性向上のための具体的な方式については、各企業の実情に即し、労使が協力してこれを研究し、協議するものとする。
  3. 生産性向上の諸成果は、経営者、労働者および消費者に、国民経済の実情に応じて公正に分配されるものとする。

[野田, 593 頁]

- (11) 付加価値会計論から見れば生産性の測定は前提問題のひとつである。生産性会計論から見れば付加価値概念は中心概念となる。日本への付加価値会計の導入の時期と生産性向上運動の展開は重なっているが、そして当然のことながら互いに影響を及ぼし合うことになるが、上述の点を認識する必要があるだろう。日本における付加価値会計論は外国文献の紹介と生産性向上運動の展開によって発生したと考えられる。他方、生産性会計論は、生産性の測定方法と成果の分配をめぐる会計領域として発生したと考えることができる。いいかえれば、生産性運動の展開→生産性の測定問題を対象→付加価値概念の利用 (生産性会計の発生) という流れを受けて、付加価値概念による会計領域として企業付加価値会計が生まれたと考えられるのである。
- (12) この点でも、「ボタンの掛け違い」が存在する。というのも、後藤氏においても、山上教授においても、付加価値概念の企業会計への導入は、必ずしも管理会計領域での利用にのみ限定したものとまでは考えていなかったのである。むしろ、財務会計領域での利用を意図していたこ

とがうかがえる。山上教授が経営管理目的での付加価値概念の利用を積極的に論じるようになったのは、1970年初頭からである。たとえば、山上 [1970b] [1970c] [1971a] および [1971b] を参照。一方批判論は、当初より、生産性測定指標としての付加価値概念の利用と企業の社会的側面の会計化のための付加価値概念の利用が混沌とした状態で論じられていたと思われる。

- (13) この発言内容はちょっとした混同が見られる。つまり、先に引いた論文において「法人は利益追求の途中の媒体物 (medium) にはなるけれども、利益追求者自体ではない。追求者自体ははじめに資本を提供した個人である」と述べながら、ここでの発言では「個別企業の業績を改善するという立場、企業という主体性を忘れてはならない」と企業の主体性を求めている。
- (14) もっともスーヤーネンは、付加価値概念および付加価値計算書について、管理会計での議論ではなく財務会計を主眼にしていることは注意すべき点ではある。これは、のちに、財務会計での付加価値情報ディスクロージャーをめぐる検討において、重要な理論的枠組みを与えることにも貢献する。
- (15) また、山上教授は、初期の付加価値論争（つまり中山教授と後藤氏との間の論争）が、付加価値概念の二面性を十分に認識せず、もっぱら個別経営的側面のみを論じていることも指摘している [1969a, 65 頁]。
- (16) ちなみに、日本における代表的経営分析資料のうち、社会経済生産性本部と中小企業庁のみが控除法によって付加価値を計算し、その他はおしなべて加算法を採用している。また、多くの企業によって採用されてきた日本銀行『主要企業経営分析』でも加算法によって付加価値が計算されてきたが、日銀による付加価値の計算方式（いわゆる日銀方式）について「誰が主体となって日銀方式を作ったか」「日銀方式はどのような資料を使って作ったか」「日銀方式はどのような経緯で作られたか」については、現在ではその理由は判然としない [中原, 259～260 頁]。なお、『主要企業経営分析』は、現在刊行されていない。
- (17) 中山教授の付加価値計算に関する批判論は、時として錯綜している。全般的には加算法による付加価値計算への批判が多いが、加算法による付加価値計算への批判論の中に控除法による付加価値計算の内容が含まれていることもある。たとえば次のような文脈にそれが読みとれ



る。「付加価値論者は、賃金は社会的寄与であるから、企業の造り出した価値であると主張するかもしれない。社会的寄与が価値であるならば、税金も企業にとっての価値であり、下請に払われた前給付内賃金も親企業にとっての価値とみらるべきものとなる。付加価値論者は、なぜ社内払賃金だけを価値視し下請払賃金をマイナス価値として控除計算するのか。」[1968a, 102 頁]

- (18) ここで、中山教授のいう付加価値の内延的変動は、下請依存度による変動と購入価格による変動をいう。また内延的変動と対にあるものとして外延的変動を示している。外延的変動は生産性による変動とその他原因による変動からなる。
- (19) このようなとらえ方は、個別経営的側面のみで会計を考える限り理解されない部分でもある。
- (20) しかし、中山教授の見解の一部は支持できるものもある。たとえば、付加価値分配論に付加価値論の意義を認めている点である[1967a, 30 頁] および [1968a, 99 頁]。
- (21) ただし若干注意しなければならないことは、この二者択一的議論が観念論として展開されている点である。ここで比較される「利益」が具体的にはいかなる利益概念を想定しているかは明らかにされていない。
- (22) もしこういった考え方が観念論であるとすれば、中山教授の次の見解に反することになる。「観念論としては、企業の目的論として利益追求目的だけでは、けしからぬというような議論が生じうるが、資本主義社会では利益の見込みのないところに、企業創立は行なわれない。したがって資本投下も行なわれない。これが厳然たる事実である。」[1971b, 5 頁]
- (23) たとえば、1970 年代の公害問題を考えればいだろう。一連の公害裁判では、個別企業と公害との因果関係をめぐって判断が下され、結果的には公害との因果関係が認められた企業は、多額の賠償そして再発防止策が求められたのである。この結果それに耐えきれず倒産した企業もあるのである [乾・平井編, 79~151 頁]。
- (24) ここで「会計化」とは、本体である企業を会計的手法で写し出すプロセスとその結果を意味する。
- (25) もっとも付加価値論者あるいは経営分析資料によって、その算式に若干の違いが認められる。代表的な経営分析資料における付加価値関連指標については、大原 [1996, 231~253 頁] 参照。

- (26) ただし、付加価値率の高いことが利益獲得の機会も高くなることを意味すると考えるのは早計である。
- (27) たとえば、論争以前に出版され、1969年に改訂された古川栄一教授の『経営分析』第八章第3節で付加価値分析が採り上げられている。そのなかで、古川教授は、「付加価値率を頂点として、企業全体の付加価値生産性の内容分析を行うようにする」と述べ、「それには付加価値額の構成内容にしたがって、資本付加価値、労働付加価値など、それぞれの部分付加価値額の売上高にたいする部分付加価値率を算出し、それによって売上高付加価値率の分析的測定を行うのである」[208頁]とその分析視角を解説している。ここにいう付加価値生産性の「内容分析」が費用構造の分析にあたる。しかし、前後の文脈からは付加価値率の費用構造の指標になるということについては必ずしも明らかではない。
- (28) この点について、山上教授は次のように表現している。「現実の企業活動においては、前にもみたように、収益性目的が中心となり、付加価値概念もその下に包摂されて考えられるが故に、そうした意味において、利益概念の下位概念となっているのである。だから、否定論が利益概念と比較して、その存在を下位におくのも理由のあることとなる。本来的には付加価値概念が上位にあり、それから企業利益が導出されるのであるが、個別企業の場合では、まず利益があり、それを説明するものとして付加価値が位置づけられるにいたるのである。だから、このような観点に立てば、否定論の見解は伝来的利益概念を確認し、それ以外の概念はすべて下位のものとして切捨てたとみることができる。他方、これに対して、肯定論の見解は、収益性分析のなかの一つとして、付加価値分析を位置づけようとしたものであり、いってみれば、利益をよりよく説明するためのものとして把握されているのである。その意味において、付加価値は利益そのものと考えられている。したがって、この論争は、このような観点から考察すれば、大同小異ということができ、前に述べたように、もっぱら、その個別経営的側面のみを論じているということができる。」[1969a, 64～65頁]
- (29) 生産性を広義狭義にわけてとらえるという点については、中山教授は理解を示している [1969b, 45頁]。
- (30) 入手可能な経営分析書をひもとけば、中山教授が抱いたような疑問をわきあがらせる構成になっているものも依然として多い。
- (31) 1960年代と現在とで、共通するエピソードがある。それは「付加価

## 「付加価値論争」に関する考察

値」という用語の使われ方である。1960年代の状況について中山教授が次のように紹介している。「わが社では、今後付加価値の多い製品を選ぶべきだと間違ったことをいう社長も現れた。」[1969e, 16頁]「近ごろはスーパー・マーケットの店主まで、『省力化によって付加価値を上げなければならない』などと、空念仏を唱えるようになった。」[1970e, 14頁]。そして最近事例としては、「高付加価値製品」や「付加価値のある製品作り」などと使われている。つまり、30年前も現在も、企業経営において付加価値という用語はつねに認識され続けているようである。ただし、経営者等が使用する「付加価値」なる言葉は、企業付加価値会計論における付加価値概念とは、必ずしもダイレクトに結び付かないように思われる。

### [参考文献]

- 飯田修三 (1969a) 「『付加価値計算論』研究(1)」『龍谷大学経済学論集』第8巻第3号 (1969年1月), 19~36頁。
- (1969b) 「付加価値論争についての管見——『付加価値率』をめぐる中山隆祐教授と後藤弘氏の討論を中心として——」『同志社商学』第20巻第5・6号 (1969年3月), 215~233頁。
- (1970a) 「『付加価値論』批判の基本的問題点(1)」『龍谷大学経済学論集』第10巻第1号 (1970年7月), 13~41頁。
- (1970b) 「『付加価値論』批判の基本的問題点(2)」『龍谷大学経済学論集』第10巻第2号 (1970年9月), 102~120頁。
- (1971) 「『付加価値論』批判によせる小考」『會計』第99巻第4号 (1971年4月), 90~104頁。
- (1978) 『付加価値会計の基礎理論』森山書店。
- 乾昭三・平井宜雄編 (1981) 『企業責任』第3版, 有斐閣選書。
- 今坂朔久 (1969) 「付加価値論争に対する私見」『産業経理』第29巻第1号 (1969年1月), 79~83頁。
- 大原昌明 (1996) 「経営分析資料における付加価値概念とその指標体系に関する一考察」『酒田短期大学研究論集』第15号 (1996年5月), 231~253頁。
- (1998) 「日本企業における付加価値計算の検討」『北星論集』第35号 (1998年3月), 149~173頁。
- 金田健一郎 (1969) 「付加価値論争をめぐる一企業経営と付加価値論一」『産業経理』第29巻第1号 (1969年1月), 68~73頁。

- 上領英之(1970)「収益性と生産性との関連—最近の『付加価値論争によせて』—」『會計』第 97 卷第 4 号(1970 年 4 月), 128~153 頁。
- 木村和三郎編(1960)『生産性會計』税務経理協会。
- 栗村哲象(1969)「付加価値は真の収益であるか」『産業経理』第 29 卷第 4 号(1969 年 4 月), 37~41 頁。
- (1970a)「企業の指導原則としての総資本付加価値率極大化原則について(1)」『産業経理』第 30 卷第 10 号(1970 年 10 月), 30~34 頁。
- (1970b)「企業の指導原則としての総資本付加価値率極大化原則について(2)」『産業経理』第 30 卷第 11 号(1970 年 11 月), 35~39 頁。
- (1971)「付加価値論の前提条件」『産業経理』第 31 卷第 5 号(1971 年 5 月), 20~27 頁。
- 黒澤 清(1954)「附加価値計算としての原価計算」『會計』第 65 卷 1 号(1954 年 1 月), 1~12 頁。
- 後藤 弘(1968a)「付加価値こそ真の収益である」『會計』第 94 卷第 1 号(1968 年 7 月), 75~84 頁。
- (1968b)「中山氏の付加価値論に答える」『税経通信』第 23 卷第 8 号(1968 年 7 月), 32~38 頁。
- (1969)「付加価値論争をめぐって」『産業経理』第 29 卷第 1 号(1969 年 1 月), 74~78 頁。
- 阪本安一(1968)「付加価値に関する経営経済的概念について」『産業経理』第 28 卷第 8 号(1968 年 8 月), 6~12 頁。
- 中原章吉(1981)「わが国企業と付加価値情報」『企業付加価値會計』所収, 有斐閣, 259~260 頁。
- 中山隆祐(1967a)「主体性を喪失した管理会計」『産業経理』第 27 卷 4 号(1967 年 4 月), 29~33 頁。
- (1967b)『利益管理会計』白桃書房。
- (1968a)「企業付加価値論は迷信なり」『會計』第 93 卷 4 号(1968 年 4 月), 90~102 頁。
- (1968b)「上げ底に気づかぬ付加価値論」『税経通信』第 23 卷第 5 号(1968 年 5 月), 9~18 頁。
- (1968c)「付加価値の質的経時変化」『商学集誌』第 38 卷第 1 号(1968 年 7 月), 12~26 頁。
- (1969a)「付加価値の変動態様」『産業経理』29 卷第 1 号(1969 年 1 月), 55~67 頁。
- (1969b)「付加価値生産性と賃金の関係」『産業経理』第 29 卷第

「付加価値論争」に関する考察

- 6号(1969年6月), 45~51頁。
- (1969c)「付加価値—資源の立場と所得の立場」『企業会計』第21巻第6号(1969年6月), 11~17頁。
- (1969d)「付加価値・不可価値の説」『経営実務』第191号(1969年7月), 2~5頁。
- (1969e)「付加価値と企業利益の関係」『税経通信』第24巻第12号(1969年11月), 16~22頁。
- (1970a)「企業付加価値の文献考証(1)」『會計』第97巻第3号(1970年3月), 1~24頁。
- (1970b)「企業付加価値の文献考証(2)」『會計』第97巻第4号(1970年4月), 92~110頁。
- (1970c)「企業付加価値の文献考証(3)」『會計』第97巻第5号(1970年5月), 85~103頁。
- (1970d)「付加価値分配論について—一日経連『基準原理』の批判」『企業会計』第22巻第5号(1970年5月), 11~18頁。
- (1970e)「意思決定に役立つ付加価値分析」『産業経理』第30巻第9号(1970年9月), 13~19頁。
- (1970f)「企業付加価値批判論の整理(その1)」『商学集志』第40巻2・3号(1970年12月), 103~118頁。
- (1971a)「平均傾向論としての付加価値論」『産業経理』第31巻第5号(1971年5月), 6~12頁。
- (1971b)「企業付加価値批判論の整理(その2)」『商学集志』第41巻2号(1971年11月), 1~17頁。
- (1973a)「企業付加価値論の崩壊(その1)」『商学集志』第43巻1号(1973年6月), 1~14頁。
- (1973b)「企業付加価値論の崩壊(その2)」『商学集志』第43巻2号(1973年9月), 1~13頁。
- 野田信夫監修日本生産性本部編(1981)『生産性事典(25周年記念版)』日本生産性本部。
- 日本会計研究学会(1967)「円卓討論『管理会計の本質』」『會計』第92巻第3号(1967年9月), 77~114頁。
- 古川栄一(1969)『経営分析三訂版』同文館。
- 山上達人(1969a)「企業付加価値概念の生成と展開—最近の付加価値論争によせて—」『會計』第95巻第1号(1969年1月), 52~65頁。
- (1969b)「付加価値分析の成立と課題—『付加価値無用論』の問

- 題点——『税経通信』第24巻第8号(1969年7月), 22~29頁。
- (1970a)「付加価値論争の問題点——企業付加価値概念の性格をめぐって——」『産業経理』第30巻第1号(1970年1月), 77~85頁。
- (1970b)「付加価値分析の理論構造——利害調整側面と計画・管理側面——」『會計』第97巻第3号(1970年3月), 77~92頁。
- (1970c)「経営計画の策定と付加価値思考——付加価値の管理能力をめぐって——」『企業會計』第22巻第9号(1970年8月), 46~65頁。
- (1971a)「付加価値理念と付加価値分析——付加価値思考の經營的適用をめぐって——」『産業経理』第31巻第8号(1971年8月), 15~22頁。
- (1971b)「生産性分析論の展開——付加価値生産性思考によせて——」『企業會計』『企業會計』第23巻第9号(1971年8月), 22~30頁。
- (1973)『生産性分析の理論〈経営分析と付加価値指標〉』白桃書房。
- (1976)「付加価値會計の導入と展開」青木茂男編『日本會計発達史』所収, 同友館, 210~220頁。