

## 管理会計・価値創造・社会構造

西村, 明  
別府大学 : 客員教授

<https://doi.org/10.15017/6788254>

---

出版情報 : 経済学研究. 89 (5/6), pp.1-20, 2023-03-30. Society of Political Economy, Kyushu University  
バージョン :  
権利関係 :



# 管理会計・価値創造・社会構造

西 村 明

## 1 はじめに

これまで管理会計を研究してきたのであるが、いま、その生成と発展、また機能・役割、社会・環境との関係などを総合的に考えるなかで、企業の価値創造を抜きにして管理会計の本質に接近しえないことを認識するに至った。会計そして管理会計が極めて深く経済の根源、そしてまた人間の本来的な営みに結び付き、さらに今日の国際経済の問題にも密接に関わっているが、これまで主として利益のための計算技法として企業経営の枠内で研究してきた方法を再検討し、本論文<sup>1)</sup>では、改めて管理会計を価値創造（価値管理、価値企画、共有価値）と社会構造との観点から考察し、管理会計の本質に接近する。

とくに長期化し、国際的に蔓延しているコロナウイルス、そのような中でロシアがウクライナに侵攻し、経済のグローバル化のなかでこれまで拡張してきた経済協力関係が寸断され、普遍的で、世界経済を前進させるものと思われていた価値創造と価値連鎖（value chain）が機能停止状態に陥っている。会計・管理会計もまた危機に直面している<sup>(1)</sup>。このことの意味の重大さを理解するためには、まず価値概念から考察をはじめ、その歴史的な展開、そして現代的な課題との関連を整理し、その中で管理会計が果たしている役割・機能を明確にし、それらと社会構造との結びつきを検討しなければならない。なお、取り扱う論者の論点を説明するために少々くどくなるが、できるだけ原典を引用し、議論を進めていきたい。

## 2 価値認識から価値管理（value management）・価値企画（value design）へ

### (1) アダム・スミスの「見えざる手」(the invisible hand) と価値認識

価値といえば、私たちはアダム・スミス（Adam Smith）の「見えざる手」を思い浮かべるであろう。彼は、これに関わる分業と交換についてつぎのように述べている。「分業とはじつに多くの利益を引き出してくれるものだが、もともとこれは人間の英知—それがもたらす一般的な富裕を予見したり、意図したりするような英知—の産物ではない。そのような広範な有用性などまったく予見しない人間本性のなかの一定の習性<sup>プロペンシティ</sup>が、きわめてゆっくりと徐々にもたらした結果であるとはいえ、これ（あるも

---

1) 本論文の作成に際して、問題点の指摘や内容の検討などにおいて、九州大学名誉教授大下丈平氏に大変お世話になった。

のを他のものと取り引きし、やり取りし、交換するという習性)は、人間に不可欠な行為なのである。」<sup>(2)</sup>そして価値について、スミスは、ある特定のものの効用を指す時には「使用価値」と、「ものを所有しているがゆえに生じる他財を購買する力を指す時」には「交換価値」と呼ぶことができると述べている<sup>(3)</sup>。人間の「モノ作り」とその成果を他財と取り引きする習性は、意味を異にする二つの「価値」として現れるが、「見えざる手」に導かれて、個人(或いは企業)が自己の「生産物が最大の価値を持つような方法でその産業を管理することにより」、「かれの意図にはまったく含まれなかった目的」(社会の便益)を促進することになる<sup>(4)</sup>。私たちは、このことから、個人(或いは企業)の価値創造への管理努力が「見えざる手」を通して社会的な便益・価値の最大化に結び付いていくことを知るのである。まさに、「人間の間では、似ても似つかぬ才能が、たがいに役に立つ。それぞれの才能が作り出すさまざまな生産物は、交渉し、交換し、取り引きしようとする一般的な気質によって、共同資産—誰もが他人の才能が生み出した生産物の一部を何でも購入することができるところ—へとまとめ上げられるわけである。」<sup>(5)</sup>

以上のように、アダム・スミスの価値概念を考える場合、人間の本性としての「モノ作り」とそれが交換を通して「共同資産」の一部を手にするだけでなく、自己の意図とは別にその社会的有用性が生み出されていくのである。アダム・スミスの労働価値論について、高哲男九州大学名誉教授は、的確につきのように指摘している。「スミスの経済学がマルサスやリカードのような「暗鬱な経済学」にならなかつた根本的な理由は、人間行動の本源的な推進力としてみれば、「利己心」と並んで「共感」が、そもそも本能として人間に組み込まれていると主張し続けた『道徳感情論』だけでなく、生物学的で進化論的な認識と方法論に立脚していたという事実にあることも、同時に分かってくるであろう。」<sup>(6)</sup>高教授が述べているように、人間の本性としての利己心 (self-interest) と共感 (sympathy) のなかに価値が生まれてくる根本があり、ベブレンの言う「モノ作り」の本性が人間社会での性癖としての「張り合い」と結びつき、「見えざる手」を通して社会的にはこれまでにない便益や価値が生み出されるのである<sup>(7)</sup>。

本論文では、この社会的な便益や価値を予め最大になるように予測・想定し、つまり各人(各企業)が「モノ作り」の過程をより合目的に、また能率的に管理し、「見えざる手」を「見える手」に取り替え、価値創造を管理しようとする社会的な意味とそこでの管理会計の役割が考察される。人間本性としての価値創造が利潤動機に刺激を受け、企業の組織・管理システム(「人間の英知」、とりわけ科学的なシステム)により体系化され、さらには社会構造の進化・発展と結びつき、新たな歴史的形態を採り始めるのである。価値と人間・社会との関係は、「見えざる手」を通しての価値認識からチャンドラー (A. D. Chandler) の「見える手」(the visible hand)による価値管理 (value management) を経てラングロア (R. N. Langlois) の「消えゆく手」(the vanishing hand)による価値企画 (value design) へと発展していくのである。さらにまた、企業の利益獲得という狭い視野から脱し、社会の便益 (benefit) との関連で経済活動を広く考えて、ポーター (Michael E. Porter and Mark R. Kramer) らは、経済価値と社会的価値とが一体化した「共有価値」(the shared value) 概念を提唱するのである。これらの価値創造に関わる議論から、価値というものの普遍性と具体性(特殊性)、さらにそれを通して価値創造を

支える会計・管理会計の認識統制機能の意味がより現実的に理解しうるのである。なお、ここで確認しておかなければならない点は、これらの論者が取り扱っている価値概念は、本質的には使用価値と交換価値との統一物ではあるが、具体的な形としては、「モノ作り」(生産者としての企業)の側面(例えば原価)から社会的価値(例えばその表れとしての収益)を捉えたものであり、原価と収益との関係で示されるであろう。後に述べる「共有価値」においても論理的には企業の経済価値と社会的な価値との統合が問題となるが、現在のところでは、企業の経済価値(例えば原価や利益)を通してしか数量的には価値は測定できないであろう<sup>2)</sup>。

## (2) チャンドラーの「見える手」と価値管理

チャンドラーは、19世紀後半から20世紀初頭にかけて経済の多くのセクターにおいて「見えざる手」の市場の力に「見える手」の経営の力が取って代わったと考える。彼によれば、経営組織の力が拡大する分業を市場に結びつけ、経営者(managers)が価値形成過程を予め想定し、分業及び経営過程をこれまでとは違って計画的に管理する可能性を認識し、価値管理の道を切り開いたのである。チャンドラーは、これに関してつぎのように指摘している。「市場は商品・サービスの需要を生じさせるものとして留まっているが、近代経営企業(business enterprises)は、生産と分配の現存の過程を通して商品の流れを調整する機能と将来の生産と分配の資金と人員を配置する機能を引き継いだ。近代経営事業が市場によってこれまで遂行された機能を獲得するにつれて、企業は、アメリカにおける最も強力な機構(institutions)になり、そして経営者たち(managers)は経済意思決定者の最も影響力のあるグループになったのである。」<sup>(8)</sup> 近代経営企業とそこでの経営・管理者層のもとでの経営は、「経営資本主義」(managerial capitalism)を招来するとともに、価値創造に結び付く資金や人員を配置し、商品(需要)の流れを調整することを可能にしたのである。「見える手」となった経営の力が管理を通して分業と需要とを結びつけて、これまで企業が依存していた市場の力に取って代わったのである<sup>(9)</sup>。そして、スマザーズ(Jack Smothers)らは、「特に、チャンドラーは、経営者たちが現実に全世界に広がる複雑な諸過程を調整するためにケパビリティ(capability)をいかに開発し、またいかに小企業の大企業への転換が経済成長に影響を及ぼしたかを研究したのである。」と述べ、そして、「チャンドラーの特別の貢献は、経営者たち(managers)が能率の改善と企業の成長に果たした重要な役割を認識したことである。」と結論づけている<sup>(10)</sup>。

また、「見える手」について、チャンドラーはつぎのように述べている。「経営的指揮(direction)の見える手は、原材料や半仕上げ材料の供給者から小売業者や最終消費者までの商品の流れを調整することにおいて市場の力の見えざる手に取って代わったのである。より重要なことであるが、会社(a firm)は、供給をより密接に需要に調整すること、その作業能力と資本設備をより集約的に使用する

2) 価値は商品価値のみならず、資産、さらに企業自体の価値を表すものとして用いられるが、ここでは商品価値に限定して議論している。その場合、田中雅康教授は価値の程度として以下の公式でこれを明確に説明している。

$$\text{価値の程度} = (\text{商品の機能} \div \text{価格}) \times (\text{価格} \div \text{商品の原価}) = (\text{商品の機能}) \div (\text{商品の原価})$$

(田中雅康『原価企画と開発購買戦略』中央経済社刊、2015年、95頁以下参照)

こと、そしてそれがゆえに、その（製品の）単位原価を低めることを可能にしたのである。最後に、その結果として生じた高い生産量のスループット（処理能力）と高い在庫の回転率は運転資本と固定資本との（単位）原価を引き下げるキャッシュ・フローを生み出したのである。】<sup>(11)</sup>

企業の吸収・合併を経て生産過程が資本集約的で、さらに分業が多様化した結果、企業はまた、大型市場商人や大型の小売商人を「調整し」、製造業者は販売や分配を援助しながら、これらの流れを調整・統制したのである<sup>(12)</sup>。「だが、調整（coordination）と統制（control）との二つの方法の相違は重要である。製造業者が調整者となったところでは、会社は大規模に成長し、現行の生産と分配に関する彼らの産業における決定と将来の生産と分配のための資源配分は少数の経営者（managers）の手に集中されるようになった。この意思決定の集中とそれに伴う経済力はとりわけ重要なことである。なぜならばそれが経済の成長と安寧（well-being）にとってかなめとなる産業において起こったからである。】<sup>(13)</sup> 企業集中と独占の結果、巨大な製造業者は生産と分配を調整する力（見える手）を確保し、そこでの経営者たちは、社会的な規模での生産と分配の一般化・標準化（統制）を可能にすることになる。価値創造過程が見えるというだけでなく、生産・経営過程を標準化し、広範な市場を一般化・標準化していくのである。

そこで、この過程を価値管理として市場に対応して計画し、統制する管理システムとその過程を企業の資本・資産等の流れとしてフォローし、ストック（資本・資産・負債）の状態とそのフロー（収益・費用）の結果（利益）を認識し、さらに価値創造過程を計画的かつ科学的に管理するために意思決定と統制のために管理会計が利用されることになる。まさしく科学的管理法に基づく標準原価計算や差異分析による評価システム等は価値管理の具体的な方法である。つまり、細分化し・拡大した分業が価値生産として計画され、それに基づいて統制されて、その生産物が大量消費化した市場に結び付けられる。そこでまた、この計画・統制のために会計情報システムとして管理会計、とりわけ標準原価管理が機能するのである。

チャンドラーが言及しているように、「デュボンにおける会計革新は意義深い成果であった。それらは、はじめて会計の3つの基本的形態（資金的なもの・資本・原価）を有効に結びつけて、連結することによって近代資産会計のための基礎を築くのに役立った。」<sup>(14)</sup>「回転率の概念を考案することによって、デュボンの経営者たち（managers）は、とくにそしてはじめてまた、収益性（profitability）と生産性への近代経営（management）によってなされた基本的貢献のこの部分、つまり生産と分配の過程を通して材料の流れの管理的調整によって達成される節約を明らかにしえた。これらの革新に伴って、近代経営者は、経済活動を調整し、モニターする場合に市場の力の見えざる手に取って代わることができたのである。」<sup>(15)</sup> 近代的な会計、管理会計は近代経営管理と一体となり、価値管理を支えるものとなったのである。

1920年代までに大経営企業（managerial enterprise）は強力なものとして確立し、第2次世界大戦後も発展し続けてきた。しかしながら、「見える手」は、ラングロアによれば、グローバル経済の中でサプライチェーン、モジュール化、市場の多様化と特殊化などによって「消えゆく手」に取って代われ、これまでの一般化・標準化が後退し、この特殊化に対応する価値企画が生起することになる。

### (3) ラングロアの「消えゆく手」(the vanishing hand) と価値企画

企業の垂直的な統合とそこでの経営 (management) の力の一般化・標準化を踏まえて価値管理の重要性を強調したチャンドラーに対して、ラングロアは「特殊化の力 (the forces of specialization)」を提唱する。「市場の範囲における一層の成長と交換を支援する諸制度の進化にともなって、垂直的に統合された生産諸段階の中核的な経営 (management) は、特殊化の諸力にますます負けている。」<sup>(16)</sup>「商品、そして機能の特殊化により少々大規模な範囲で、ほとんど通常は会社内部での特殊化というよりも特殊化した会社により、商人たちは大きく特殊化し」<sup>(17)</sup>、市場は「消えゆく手」となり、会社は、あらためて価値創造のあり方を検討せざるを得ないことになる。ラングロアは、会社についてつぎのように指摘している。「もしもある株式会社 (a corporation)、非コングロマリットの (非多角企業的な一著者注) 会社さえも事業部・モジュールの合成体 (division-modulers) であるならば、会社の特殊化という考え方の論理的な拡張によって、無関連的な諸事業部のみならず垂直に関連した事業部もまた分封することになるであろう。」<sup>(18)</sup>そして、「垂直的なものの分解と特殊化は、恐らく1990年代の最も重要な組織的な発展であろう。」<sup>(19)</sup>また、「これら (20世紀末の) 事柄において、市場支援的な諸制度の発展がチャンドラーの描いた会社に含まれていたケパビリティーズの存在していたシステムを創造的に破壊したことに留意せよ。」<sup>(20)</sup>と指摘している。

チャンドラーが描いた垂直的統合と経営管理の中央集権化が生み出した一般化と標準化は、いまやこれまでの企業の集積・合併という基礎の上に特殊化に転化し、グローバルに広がるこの特殊化と分散化が市場から価値の流れを見えなくさせていったのである。つまり、グローバル経済の中で広がる国際分業と激化する競争、さらにそれらを支えるサプライチェーン、モジュールシステムの発展は標準化を基礎とした特殊化を拡大し、企業は、改めて自らの価値創造の内容を明確にし、特色ある社会的な便益を創造する (特殊化の) ために、いかに価値連鎖を組み立てるかを企画しなければならないことになる。情報・伝達技術の進歩は、また、モジュール化・サプライチェーンで細分化する市場のケパビリティ (「人・原材料・施設等の」機能) を繋ぎ (他企業のそれを補完し)、不確実性を緩和し<sup>(21)</sup>、価値管理と価値企画を可能とするのである。同時に、それをさらに見える化し、企業の資本運動との関連を明確にし、企画管理するためには財務会計と管理会計が一層不可欠なものとなる。

まずモジュール化とサプライチェーンについて、ラングロアの視点を明確にしておかなければならない。かれによれば、「1990年代にクライスラー (Claysler) が先導したのであるが、アメリカの自動車製造業者は、彼らの生産物企画とサプライチェーン戦略をモジュール (基準単位) 化し、下請業者により大きく依存し始めた。」<sup>(22)</sup>「これは勿論特殊化 (specialization) である。しかし、またこれらの下請業者はゼネラリスト (多方面の知識・才能・技術のある人) でもある。」<sup>(22)</sup>。そして、「このゼネラルスペシャリスト (総合的専門家) への傾向は、また市場システムが不確実性を緩和する一つのメカニズムでもある。一人のゼネラルスペシャリストが一つの特定の生産物或いはブランドに結び付かないで、複数の生産物・ブランドを扱う多くの御用商人 (purveyors) から仕事を引き受けるので、この傾向は、そのポートフォリオをより有効に多様化することができる。これは、需要を滑らかにし、高度なスループット生産を促進するのである。」<sup>(23)</sup>チャンドラーの一般化・標準化に対して、ラングロ

アは単に特殊化を強調しているのではなく、チャンドラーの取り扱う時代の成果を止揚し、非常に広い知識と技術を備えた専門家あるいは企業の形成がサプライチェーンやモジュール化を踏まえて、グローバルな価値連鎖を生み出していくことを強調しているのである。少し長くなるが、重要な内容が含まれているのでラングロアの言葉を引用しておきたい。

「古典的な大量生産の高スループット技術がそうであったように、モジュールシステムは標準化を要請し、またそこから生まれてくるのである。しかしながら、生産物或いは諸生産過程それ自体を標準化する古典的な大量生産技術と異にして、モジュールシステムはより抽象的な何かを標準化するのである。つまり、ゲームのルールあるいはBulwinとClark(2000)が見える企画のルール(visible design rule)と呼ぶところのものである。モジュールシステムがこれらのルールを固執しているかぎり、参加者は、隠れた企画パラメータ(*hidden design parameters*)となるところの彼ら自身の活動の詳細を対話する必要がないのである。標準化をより抽象的なレベルに持っていくことによって、モジュール化は不確実性を緩和する管理(management)と統合の必要性を軽減するのである。それが為している一つの方法はただ高スループットを達成するために必要な生産物標準化の量を減らすことによる。これは、しばしばいわれている特注大量生産(mass customization)(Ox and Alm, 1998)の現象である。」<sup>(24)</sup>「しかしながら、中心的な傾向としては、管理(management)の緩衝的な(buffering)機能がモジュール化と市場の諸機構つまり、情報の分解、柔軟性及びリスク拡大に移っていくのである。」<sup>(25)</sup>

以上のように、「消えゆく手」のもとで、管理機能は、改めてサプライチェーンやモジュール化を企業戦略に組み込み、明確な価値企画のもとで品質と価格面において多様化・特殊化する顧客の便益を満たすような大量のカスタマイゼーションを行い、広範に特殊化した商品の価値創造を行うこととなる。そこでは、かつての情報の集中化・安定的な大量標準型製品製造、リスク回避とは異なって、分散されている情報の総合化・外部環境の変化に対応する柔軟性そして広がる機会に対応するリスク管理が前面に現れ、価値はグローバルな価値企画無くしては創造され得なくなる。会計とりわけ管理会計もまた、長期的でかつ広範に経営基礎単位(モジュール化したサプライチェーン)の財務構造や原価内容を考察・分析し、それらを利用して多様な特殊化した完成品製造を企画し、同時にまた原価工学等により各基礎単位での原価管理をも指導することとなる。広がる顧客の多様性・便益の特殊化に対応するように利益企画・原価企画を行い、有効に機会を掌握し、リスクを機会に変える価値企画(プロアクティブなリスクマネジメント<sup>3)</sup>)が展開されることになる。たとえば価値工学を踏まえた製品ライフサイクルコストリングもその一つである。チャンドラー理論を取引コスト論から評価する論者も多いのであるが、ラングロアは正当にも、「しかし、これらの取引コスト問題(transaction-cost problems)は組織変化を推進しなかった。変化を促したのは生産原価と生産技術に影響を与える諸要因で

3) リスクは将来的事象であり、その発生とその影響の確率を予測することで管理が可能となるのであるが、その管理は、さらにリスクの発生を予防し、また機会に転化しなければならない。さらに「利益機会の発見と開発が国際化すればするほど、リスク事象も拡大し、その影響も広範囲に波及し、それらの相乗効果も拡大し、価値創造基盤を根底から傷つけるから、リスク管理は事前予防的で、事前行為的(proactive)、つまりフィードフォワード統制でなければならない。」(拙稿「第12章 リスク・マネジメント」西村明、大下丈平編著『新版ベーシック管理会計』中央経済社刊、2020年1月、第12章、185頁以下参照。)

あった。』<sup>(26)</sup>と述べており、グローバルな戦略意思決定と環境の変化に対応する柔軟な過程の統制のために、管理会計もまた戦略的で、フィードフォワード的な情報・認識統制機能を強めたのである。

しかしながら、新しい時代のこの価値連鎖・価値企画も、コロナウイルスの国際的な蔓延、グローバル経済における価値連鎖の寸断、さらにはそのような情勢の中でのロシアのウクライナへの侵攻がすべてが当然のこととして組み立ててきた価値創造を崩壊させ、いま改めて危機的状況に直面しているのである。グローバルな価値連携に支えられてきた企業は、いかに価値を創造するかの新たな問題に直面している。この問題と同時に、我々は、環境破壊、地球温暖化、生態系の攪乱という価値創造を根底から困難にする問題にも直面しているのである。幸い、ポーターとクレイマーは、この問題に真正面から取り組み、新たな価値創造のあり方を提起している。つぎに、これまでの議論を踏まえて、価値管理、価値企画の先にあるものとしてポーターらの「共有価値」(shared value) 概念を検討することにする。

### 3 ポーターらの「共有価値」概念と価値創造

ポーターらは、「ビジネスと社会は長い間相互に対峙してきたのである。』<sup>(27)</sup>と考へ、いまこそ両者は協働して「共有価値」を創造しなければならないと提言する。そのためには、企業はまず、自らの企業経営戦略に社会経済・環境の価値(worth)を包含しなければならない。それゆえ、まず「共有価値」とは何かについて明確にしておかなければならない。彼らの説では、「この(共有価値という)概念は、経済進歩と社会進歩との両面が価値原理を用いて提起されなければならないという前提に基づいている。価値は、便益(benefit)そのものでなく、原価に関連する便益として定義づけられる。価値創造はビジネスにおいて長い間認識されてきた考え方であり、そこでは利益が顧客から稼得された収益(revenues)から発生した原価を差し引いたものである。しかしながら、ビジネスは、社会的な諸問題に価値という視点からほとんど接近してこなかったし、それらを抹消的な問題として取り扱ってきた。このことが、経済的な事柄と社会的な事柄との結びつきを不明確にしてきたのである。』<sup>(28)</sup>そして、「社会セクターでは価値という言葉を考えることはなおさら一般的でなく、このような観点は過去20年間経営思考(management thinking)を貫いてきた。会社は、自分たちの生産物をより多く買うように消費者を誘うことに集中してきた。経営者(managers)は、拡大する競争と株主からの短期的な業績圧力に直面し、事業再構築(reconstructing)、人事削減、そしてより低い原価の地域への移動の波に頼り、他方貸借対照表をてこに資本を投資家に還元してきた。これらの諸結果は、しばしばコモディティ化、価格競争、ほとんど適正でないイノベーション、緩やかな有機的成長、そして不明瞭な競争優位であった。』<sup>(28)</sup>

経営の国際的なグローバル化のなかで、多くの会社は「どの場所との接触をも失って」、「もはや故郷を思い出すこともなく、しかしながら自らをグローバルな会社と認めているのであろう。』<sup>(28)</sup>ポーターらはさらにつぎのように指摘している。「数十年間、ビジネスの関係者は、諸活動を企画し、それらを統合するために位置設定と最適方法を研究してきた。しかしながら、諸会社は、基本的な社会ニ

ズを満たすべき機会を見落とし、社会的な障がい者や弱者がいかに価値連鎖に影響を及ぼしてきたかを誤解してきた。私たちの視野はあまりにも狭すぎたのである。」<sup>(29)</sup> つまり、低コストと豊かな資源、目先の収益性に目を奪われきたのであり、ただ世界市場を見渡すだけでなく、平和で安定した社会、そして「障がい者や弱者」が求めるニーズ、さらに彼らが生み出す価値に目をやり、長期的に企業と社会が進化する道をまず考えなければならない。そのためには、まず会社自身の「価値創造への時代遅れの考え方」を明確にし、新たな価値創造への道を見つけ出さねばならないということになる。

「問題の重要な部分は、過去数十年に亘って現われてきた価値創造への時代遅れの考え方に陥ったままの会社自身にある。会社は、価値創造を狭く考え続けており、バブルでの短期的な財務業績を最適化しており、他方で最も重要な顧客のニーズを見失い、そして、会社の長い間の成功を決定づけているより幅広い諸影響を見落としている。会社は、ほかに、自分たちの顧客の安寧、自分たちのビジネスにとって極めて重要な自然資源の喪失、かなめとなるサプライヤーの生存能力、あるいは自分たちが生産し、また販売を行ってきた地域社会（communities）の経済的な苦痛をどうして見過ごしてきたのであろうか。」<sup>(30)</sup> ビジネス社会は、長い間社会的な便益と対立し、それ（社会改善のための要請、安全性、身体障がい者の雇用、公害等）に取り組む場合でも自分たちの経済成長を犠牲にしていると考えてきた。つまり、企業にとっては、経済成果に結び付かない外部コストの負担、あるいは国家・社会の規制による税金・罰金など、いわゆる「社会的責任」として自己の経済価値の犠牲において履行されていると思われているのである。それゆえ、「この視点は、また、社会的・環境的配慮を会社の経済的思考から大きく取り除く会社自体の諸戦略を形成してきたのである。会社は、自分たちの利益（interests）に常に矛盾する所与の、そして我慢しなければならない規制基準としてビジネスを行うより幅広い状況を受け入れてきたのである。」<sup>(31)</sup>

そこで、諸会社は、狭い「社会責任」論の思考態度から脱却し、ビジネスと社会の同時的な成長を追求する「知的に洗練されたビジネスと思慮深い指導者」の認識を踏まえて社会的な問題の核心に触れる全体的な骨格を掌握しなければならないのである。ポーターらはそこでつぎのように指摘している。「その解決策は共有価値の原理にある。それは、そのニーズと挑戦に取り組むことにより社会のためにもまた価値を創造するという方法で経済価値を創造することに関連している。ビジネスは、会社の成功を社会進歩に再び結び付けなければならない。共有価値は、社会的責任、慈善ではなく、なおさら持続性でもなく、経済成功を達成する一つの新たな方法なのである。それは、会社が経営している事柄の欄外にあるのではなく、中心軸にある。私たちは、これが経営思考のつぎの主たる転換を生み出しようとしている。」<sup>(32)</sup> そして、このことを「現実化するためには、社会的ニーズのより深遠な理解、会社の生産性の真の基礎をより十分に理解すること、そして営利と非営利との境界を越えて協力する能力といったような新たな技法と知識を開発することが指導者と経営者（managers）には要請されているであろう。そして、政府は、それに反して仕事をするというよりか共有価値を可能にする諸方法において如何に規制するかを学ばなければならない。」<sup>(32)</sup> したがって、「会社の目的は、まさに利益そのものではなく、共有価値を創造するものとして再定義されなければならない。これは、グローバル経済における革新と生産性の成長のつぎの波を引き起こすであろう。恐らく最も重要なことであ

るが、いかに共有価値を創造するかを学ぶことは、ビジネスを再び正当化する私たちの最善の好機である。」<sup>(32)</sup> 以上が、ポーターらの価値を考える場合の重要な視点であろう。

さて、以上のような視点から見れば、「共有価値」は会社がすでに創造した価値を社会に「分配」することではなく、「経済的・社会的価値の全体的なプールを拡大することに関わっているのである。」<sup>(33)</sup> 「共有価値の概念は、会社が営業している地域社会における経済的・社会的諸条件を同時的に前進させながら、会社の競争力を強化する政策と営業実践として定義づけられるような、共有価値の創造は、社会的進歩と経済的進歩との結びつきを明確にし、結びつけることに焦点を当てている。」<sup>(33)</sup>

共有価値は、また、機会とリスクを認識することに関わっているのである。「会社にとって、このような共有価値を創造するための出発点は、会社の生産物が包含する、或いは包含するであろう社会的ニーズ・便益 (benefits) そして害悪をすべて明確にすることである。機会は静止していない。すなわち、機会は、技術が進歩し、経済が発展し、そして社会の重要課題が変わっていくにつれて絶えず変化している。社会的ニーズの前進的な探究は、伝統的な市場における特殊性と再配置のための新たな機会を発見し、そして自分たちが以前看過していた新しい市場の潜在性を認識することに会社を導くであろう。」<sup>(34)</sup> 「共有価値は、新しい種類の利益 (つまり、社会的便益を消滅させるよりもむしろそれらを創造する利益) に会社をして注意を集中させるのである。資本市場は、疑いもなく短期の利益を生み出すことに会社に圧力をかけ続け、そしていくつもの会社は確かに社会的ニーズを犠牲にして利益を稼得し続けるであろう。しかしながら、このような利益は、しばしば結果として短命になっているし、遥かにより大きな機会が見失われているであろう。価値創造の拡張された考え方への時機が到来しているのである。従業員・市民の成長しつつある社会的な認識そして自然資源の拡大する希少化といったような多くの諸要因は、共有価値を創造する先例のない機会を投げかけているのである。」<sup>(35)</sup>

それでは、諸会社は、どのようにして経済価値を創造しながら、社会的価値を生み出すことができるのであろうか。ポーターらは、そのためには、質を異にする3つの方法が存在するという。つまり、生産物と市場を再考すること、つぎに価値連鎖における生産性を再定義すること、最後に会社の所在地における支援的な産業クラスターを構築することである。そして、「これらの各々は共有価値の好循環の一部であり、一つの領域における価値の改革は他の領域での機会を生み出すのである。」<sup>(36)</sup> 続けて、彼らは述べている。「社会のニーズは巨大なものである。健康、住宅事情の改善、栄養摂取の改善、高齢者の支援、経済安定の強化、これらは、恐らく間違いなくグローバル経済において未解決な最大のニーズである。ビジネスにおいて私たちは如何に需要を解剖し、作り出すかを学び取るのに数十年を費やした。その間に、最も重要な需要を見失ってしまった。余りにも多くの会社は、この諸問題の根本的なことを見落としてきたのである。つまり、私たちの生産物は顧客のためになったのであろうか。あるいは私たちの顧客の顧客のためになったのであろうか。」<sup>(36)</sup> 価値連鎖についても、深く自然環境、安全、雇用条件等と深く結びついている。ポーターらは、つぎのように述べている。「会社の価値連鎖は、不可避的に自然資源と水使用、健康と安全、労働条件そして職場での平等な取り扱いのように多くの社会問題に影響を及ぼし、そしてまた影響されているのである。社会的な諸問題が会社の価値連鎖において経済コストを創造しうるために、共有価値を創造する機会が生じてくるのである。

多くのいわゆる価値外部性 (externalities) は、現実には、規制或いは資源税がない場合にさえ、会社に内部コストを負わせるのである。生産物の過剰な包装や温室効果ガスは正しく環境にとって費用のかかるものではなく、ビジネスにとって費用のかかるものなのである。」<sup>(37)</sup> それゆえ、過剰包装の縮減・改善や輸送通路の再検討による燃費節約は企業コストを引き下げのみならず、環境改善にもつながるのである。以上のように、共有価値という新たな考え方は、価値連鎖における社会的な前進と生産性との調和が私たちがこれまで考えてきた以上に重要であることを明らかにしているのである。また、共有価値の創造は、企業（またサプライチェーン）及び製品ライフサイクル全体において環境負荷軽減・福祉・安寧等の視点から製品コスト・収益性のあり方を総合的に再検討しなければならず、管理会計の一層の改善を要請することになるであろう。

日本企業もまた、実質的に「共有価値」に繋がる社会的価値を高めるために積極的に取り組んでいる。原価企画と価値工学、環境工学を結び付け、製品ライフサイクルとサプライチェーンにおいて環境負荷のみならず、原価を低減し、収益性を高める利益企画や環境配慮型原価企画を実施している<sup>(38)</sup>。例えば、NEC は、サプライチェーン全体の二酸化炭素の排出量についてのデータを積極的に測定し、公開することにより、エコロジーとコンプライアンスを製品開発段階で品質、原価、及び納品の伝統的な概念に加えて、製品企画から生産過程を通して廃棄に至る製品ライフサイクルに互って環境負荷の軽減に取り組んでいる<sup>(39)</sup>。たとえ「社会的責任」やコンプライアンスの遵守からであっても、利益企画や環境配慮型原価企画は、原価・利益企画と価値企画、環境保護（或いは社会福祉）との統合により社会の安寧・福祉、環境保護、生態系の維持などの目的を実現し、同時に原価・利益を管理し、収益性を高めようとするもので、「共有価値」の実質化を狙ったものと言えるであろう。さらに、管理会計と価値工学、環境工学・社会福祉とが結びついたモデルは開発されていくであろう。これらは、ラングロアの時代における管理会計と共通性をもちながらも、多様な社会的価値を体現したものの（例えば環境配慮型原価企画、利益企画に包摂された原価企画、製品ライフサイクルとサプライチェーンの両面における環境負荷軽減の管理とその成果の公開等）であり、社会経済・環境をまず第一に配慮した管理会計なのである。つまり、ラングロアにおける価値企画に加えて、管理会計は製品ライフサイクルとサプライチェーンにおける環境配慮、社会厚生、さらにはリスクと機会を総合的に管理する利益企画などと結びついていくのである。

これまでの諸説を踏まえて、最後に価値創造と管理会計、さらにその社会構造との関係を検討しておきたい。

## 4 問題の整理：価値創造と管理会計

### (1) 価値概念

以上、価値認識をめぐってアダム・スミス、チャンドラー、そしてラングロアの考え方を整理し、価値創造に会計認識・統制が如何に関わるかを筆者なりの見解を整理してきたのであるが、特にチャンドラーとラングロアが企業の収益性や外圧としての社会的責任から価値創造を捉えてきたのである

が、ポーターとクレイマーは、企業の経済価値と社会・環境に関わる社会的価値との統合、つまり共有価値の観点から、企業がまさに社会的な価値を自己の経済価値と統合的に捉えるところに、企業と社会が同時的に成長・進化しようとするのである。つまり「共有価値」(shared value)こそがこれからの価値創造のあり方なのである。たしかに、企業は多くの消費者、そして社会に便益(benefit)を与えてきたのであるが、企業もそこで働く従業員・管理者そして投資家も、つねに社会経済・環境から多くの便益を受けており、価値創造においてまずそれらのあり様を考えなければならない。私たちも、「見えざる手」、「見える手」そして「消えゆく手」をも意識しながらも、それらから一步超えて社会的価値をまず検討しなければならない。チャンドラーやラングロアは「市場」を媒介にし企業の経済価値(例えば利益)の視点から社会の便益を如何に拡大していくかを論じているのに対して、ポーターらは、市場の媒介による以前にこれまでの「人間の英知」(科学的な管理システム等)の成果に基づいて社会経済・環境の進化(「便益」)に結びつく企業の経済価値のあり方を提言しているのである。

アダム・スミスは細分化する分業と広がる顧客の間を「見えざる手」(交換・市場)が結びつけ、価値(使用価値・交換価値)を私たちに認識させたのである。そこで、重要な点は、人間が本来的に有する「モノ作り」と共感の習性が価値として現れ、個々の生産者が予想もしなかった社会的な便益・効用を生み出していく点である。そこに利己心と共感が併存する経済活動の意味を理解しなければならない。この利己心と共感は利益追求に繋がるとしても、膨大な社会的価値を創造する動機でもあり、後に明確にするように、この社会的価値のあり方は利益追求をより動機づけ、或いは拘束・抑制させるのである。さらにまた、これは、価値創造への機会とリスクに結びついて新たな管理会計を発展させることになる。

チャンドラーは、19世紀末から20世紀初頭にかけての「経営の力」に注目するのである。つまり、企業の集積・集中、そしてそこで形成されたピラミッド型の管理階層が広範囲に広がる商人たちとの連携を踏まえて企業内で細分された分業と統合を計画し・統制する状況は、この分業体系を社会的な便益に意識的に結びつけ、価値を創造する力、つまり「見える手」を確保したかのように映るのである。現に標準化を踏まえた大量生産とグローバル市場における連携と独占のもとで、経営者階層が意識的に価値創造と実現の過程を統制・管理しているのである。ここで、近代的な経営管理とそれに奉仕する管理会計が成立し、価値管理において重要な役割を演じることになる。かつては価値創造過程を記録計算し、その情報をフロー(収益・費用・損益)とストック(資産・負債・資本)に整理し、フィードバック情報として次期の経営に役立つ会計システムも、20世紀になると巨大化した生産・経営そして市場を予測し、目標を設定し、それに基づき生産・経営を管理する管理会計と一体となり機能し始める。さらに、管理会計は、ケパビリティ(「生産に関わる人・原材料・施設等の」機能)をストックとフローの両側面から認識し、さらにそれを踏まえて価値創造を企画し、その計画実施過程を会計的に認識し、統制するのである。

## (2) 価値概念と会計・管理会計の機能

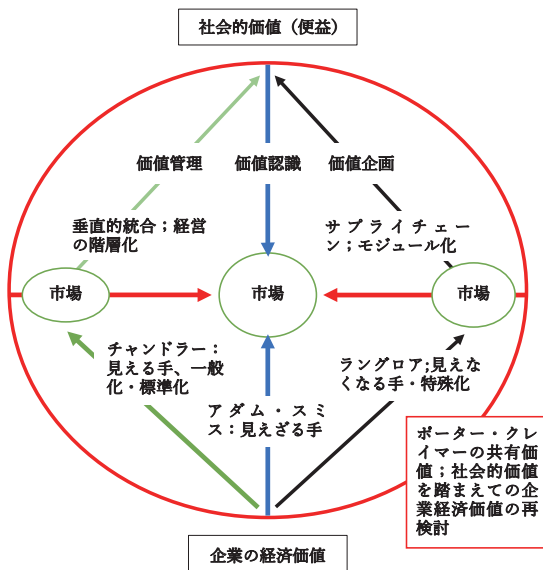
以上、企業の価値創造に関わる価値概念に関する所説を簡単に整理してきたのであるが、最後に、

管理会計の本質を明らかにするために、筆者のこれまでの管理会計研究をこれらの諸説に関連付けながら価値創造と管理会計との関係を整理しておきたい。

図表1に示すように、企業の価値創造（つまり人間のモノ作りの習性）が、社会（他の人々とのモノ作りとの交わり）との共感を得る中で社会的な形態をとっていくのであるが、それらは社会的な便益の実現であり、企業はモノ作りに際してこの社会的便益を如何にどの程度実現するかを前もって考えるようになるのである。これが、企業にとって利益獲得に動機づけられているとしても、自らの原価支出と同時に社会的便益への貢献を検討せざるを得ない。そこで、価値認識と共に価値管理や価値企画が生じてくることになる。

アダム・スミスの価値認識は、客観的には企業（特に有限会社）においては価値創造のために自己の財産状況とそのフロー（損益）を系統的に認識し、モノ作りの確実性と社会性を社会（特に投資家）に公表し、継続性を確保する時代の幕開けを意味していたであろう<sup>(40)</sup>。管理会計の形成との関係では、19世紀末から20世紀初頭にかけて、企業は合併や集積を強める中で、モノ作りの独占的な支配とその経営のために膨大な経営管理者階層とそれを方向づけるピラミッド型の経営指導体制が確立する。同時に、広大な市場の消費者にこれまで手に入らなかったような価格で大量生産された標準化した製品を売却することが可能となる。そこで、価値創造過程は経営管理組織により計画され、統制され、上記のような標準製品を生み出し、社会的価値の姿を取るのである。このような過程を、チャンドラーは論理的に整理し、アダム・スミスの見えざる手を自らの経営の力で「見える手」に企業経営を変えたと述べたのである。図表2と図表3に示す通り。この価値管理は、また、会計や管理会計という新たな経営方法（計画・統制のための会計認識と統制）を生み出すことになるのである。予算統制や標準原価計算、原価差異分析等はその代表的なものであろう<sup>(41)</sup>。

20世紀後半から21世紀現在に至る期間には、ラングロアが指摘しているように、企業の垂直統合と経営階層の力によって価値は管理されるかのように見えたが、国際市場は広がると共に、単に最終消費者、生産者の効用が多様化するばかりか、生産構造も国際的な分業・下請け化が極度に広がり、それを支えるシステム（サプライチェーン、モジュール化）も発展してきた。完成製品を最終的に製造する企業も単に企業規模を拡大するだけではそれに対応しきれず、国際的な価値連鎖をいかに構築するかを検討せざるを得なくなった。幸い国際情勢は主として平和で安定していたので、体制の違いを超えて、企業は国際的なサプライチェーンを構築し、自ら海外に子会社や完成品工場を設け、それらの生産・財務を総合的に管理・統制し、これまでにない多様化・特殊化した製品を大量生産し、国際



図表1 価値創造と価値の認識・企画管理

的な社会的便益に応える価値を創造することになる。

しかしながら、企業の完成品の製造、つまり価値製造に際してもはや市場は見えなくなっており(vainishing)、市場や経営の力以外に、自ら世界的な顧客の便益、そのための生産支援体制(自然資源・労働資源、生産力配置等のケパビリティ)を認識し、価値連鎖のために経営を企画し、国際的な生産支援体制を管理しなければならない。そこで、企業は、それらを統合的に推進し、長期の成長と収益性の確保のために、機会とリスクを基底に据えた経営管理と管理会計を構築しなければならない。機会・リスクを軸にした戦略管理会計(例えば包括的機会・逸失機会統制モデル:COLCモデル)、さらに原価管理では製品の特性を引き出す活動基準原価計算、サプライチェーンとモジュール化を取り込んだ製品原価企画が検討されることになるであろう<sup>(42)</sup>。このように考えた場合、伝統的な管理会計はチャンドラーの価値管理に、戦略的な管理会計はラングロアの価値企画に対応するであろう。この対応関係を表に整理すれば、図表2のようになるであろう。

図表2 管理会計と価値創造(価値管理・価値企画)

管理会計	<ul style="list-style-type: none"> <li>・伝統的管理会計 予算統制、標準原価計算、計画値による統制、差異分析と差異の解消のための統制と行動、直接原価計算、損益分岐点分析</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・戦略的管理会計 日本的な管理会計(JIT、ゼロ在庫、全員品質管理、原価企画と改善) アメリカの管理会計(活動基準原価計算、数量的管理会計)</li> </ul>
その目的と方法	<ul style="list-style-type: none"> <li>・科学的・経験的な計画値(目標値)の設定・絶対的真実としての計画値</li> <li>・計画値を実際値との差異分析、差異の修正のための統制と行動</li> <li>・差異勘定における目標原価と実際原価との差異(不能率・非効率による費用)を認識し、原価管理を行い、同時に損益勘定において差異と利益との関連を認識する。また差異を通して次期の計画値を改訂する。</li> <li>・採算思考</li> <li>・フィードバック管理</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・戦略的観点からの条件に対応した目標値の設定と事前における修正行動と改善・プロアクティブな柔軟な計画編成と統制活動</li> <li>・グローバルで、総合的な目標値の設定と価値・物量両面での改善行動(工学・数学と会計数値との結合による目標値設定と改善)</li> <li>・原価企画・利益企画</li> <li>・総合的管理(品質と原価、意識改革と原価節約、アクティビティと原価)</li> <li>・機会とリスクの統合管理(包括機会・逸失機会管理モデル:COLCモデル)</li> <li>・フィードフォワード管理</li> </ul>
価値創造との関連	<ul style="list-style-type: none"> <li>・最適目標価値の管理と実現 社会的な便益と企業価値(利益・原価)を包含した最適目標値の設定と実現・そのための差異分析を通しての絶えざる事後的な修正行動と次期における目標価値の修正により最適な目標値の設定とその実現・目標価値の絶対信頼性と科学的な価値管理</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・戦略的・総合的な価値企画と実現(競争優位・グローバル競争戦略)</li> <li>・国際的なサプライチェーンと製品ライフサイクルを統合した価値創造</li> <li>・条件に対応した柔軟な社会的便益の実現による企業の経済価値の拡大</li> <li>・目標価値の相対的な真実性、条件に照応した柔軟な価値管理</li> </ul>

以上のように、企業は、社会・企業規模・経営構造の変化、さらにはサプライチェーンの発達などに伴って、自己の分業体系を合理化し、同時に広範で、多様な社会的な便益を吸収し、その生産物に結び付け、価値創造を行ってきた。ここに形成された社会的価値は自己の経済価値の実現であり、根本的には利潤動機に基づくものであった。もっとも、環境保護・社会の安定・平和など社会意識の変化にともって、公的機関は企業経営を規制し、政府はそれに対する税金を企業に課した。しかしなが

ら、こうした動きを企業は「社会的責任」として捉え、これに関わる支出（コスト）を自己の経済価値を拘束するものと受け止め、自らにとっての社会的価値とは受け止めなかった。そこで、ポーターらは、環境・社会経済の諸問題（CO<sub>2</sub>の排出抑制・労働条件の改善・雇用確保・全ての人の雇用機会均等など）を自己の経済価値の外にあるものと考えることなく、そこに潜んでいる機会を積極的に活用し、また社会的価値を経済価値のなかに取り込み、企業が新たな社会的価値を創造する中に企業の経済価値のあり方を位置づける「共有価値」概念を提起している。この価値は、経済価値の社会への分配ではなく、経済価値も社会的価値も共に拡大し、企業自体にとっても社会にとっても積極的な意味を持っているのである。共有価値は、環境・社会・ガバナンス（ESG）や持続可能な成長目標（SDGs）が広く意識される時代を反映する考え方であり、会計や管理会計もまたその考え方を自らのシステムに包摂しなければならない<sup>(43)</sup>。いまや企業は、まず自らが存立している社会経済・環境のあり様を認識し、そこでの便益を考えること無くしては自らも存立しえないことを認識しなければならない。管理会計もまた、単なる利益のための計算技術ではなく、社会経済・環境の進化のために独自の認識・統制技術として機能するのである。現実には、共有価値的な意味を認識している企業は、グリーン会計や社会的な価値と機会・リスクを結び付けた利益企画・原価企画に取り組んでいるのである。

共有価値は企業の経済価値と社会的価値との統合と考えられるのであるが、これまでの考察から分かるように、価値創造とはモノ作り（自らの創造の喜び・利益）とその他者との共感を意味しており、個別的であると同時に社会的なものであり、本来的に価値は「共有価値」であると言えるのである。しかしながら、ポーターらの提唱する「共有価値」はそのような一般的で、普遍的なものでなく、現代における企業の価値創造のあり方を論じているのである。むしろモノ作りと共感という人間の本性が生み出してきた社会経済・環境における歪み（貧富の格差、浪費、社会格差、差別、不平等、環境破壊、地球温暖化、生態系の攪乱等々）をまずモノ作りに先立って意識し、それを解決・改造するなかで新たな共感を生み出し、またモノ作りへの新たな機会を創造していくことの中で社会的価値を拡大・進化させ、同時にまた企業自身の経済価値を拡大・進化させることを意図しているのである。共有価値は、その意味で、すべての人々が満足できるような社会経済・環境の進化を齎すような経済価値の創造、つまりモノ作りへの道なのである。それゆえ、チャンドラーやラングロアの経済価値（利益）を機軸に据えた価値理論に対して、アダム・スミスのモノ作り（分業）と共感（原点）への今日的な意味での回帰である。つまり、市場を越えて、まず社会経済・環境への便益の中に経済価値のあり方を考えようとするものである。これまで考察してきた価値創造と会計・管理会計、市場との関係を総合的にみれば、図表3のようになるであろう。

以上みてきたように、価値は基本的には「モノ作り」と「共感」との結びつきにおいて認識されるもので、その関係及び結果を測定することは極めて困難であり、価値を真に測定できるかどうかは分からない。ただ「モノ作り」を維持・発展させるという視点から考えた場合には、現在のように流通と情報が発展した社会では、それに関わる人或いは企業は経済性や能率のみならず、共感を生み出すであろう、物を使用・消費する人（また企業）の便益を予め配慮しなければならない。そこで、生産者（すなわち企業）はモノ作りに投下したコストと消費者（顧客）がその便益に支払う代価（収益）

図表3 価値創造、経営管理・会計と市場

備考	見えざる手 アダム・スミス	見える手 チャンドラー	見えなくなる手 ラングロア	共有価値 ポーター
価値	価値認識	価値管理	価値企画	社会的価値を基底に 据えた経済価値の再 検討
根拠 (市場の役割)	市場の力による分業 と社会的便益との統 合：モノ作りと共感 との統合	垂直的統合、管理の 階層化と経営の力； 企業内に多様化した 分業と標準化した大 量消費との結合	グローバル経済、サ プライチェーン・モ ジュール化：企業外 部に水平化した分業 と価値連鎖、多様な 顧客ニーズとの結合	企業行動の再検討： 社会経済・環境の進 化のための価値創 造；社会的便益を基 礎とする企業の経済 価値の拡大
管理システム	組織結合のための経 営・指揮	計画と統制（標準化・ 基準化）、科学的管理 法；フィードバック 統制	戦略意思決定；統合 的な企画管理；フィ ードフォワード統制	価値連鎖全体におけ る社会経済・環境を 根本に置く管理体系
管理会計システム	財務会計によるコス ト認識	伝統的管理会計：予 算統制、標準原価計 算；差異分析による 原価統制、損益分岐 点分析、直接原価計 算	戦略管理会計（機会・ リスクを踏まえての 管理会計）；連結予算 と統制；原価企画； 活動基準原価計算	グリーン会計（例： 環境配慮型原価企 画）、環境・リスク・ 機能と原価との統合 した利益企画

をもって価値を測定することになる。つまり、価値は社会的な現象でありながら、問題となるのは「モノ作り」側から測定されたもので認識されているのである。さらに、価値創造過程という側面から言えば、企業は、価値創造過程を継続的に遂行していくためには、合目的的に計画を設定し、それを有効かつ能率的に統制し余剰を生み出していかなるを得なく、自己資本のストックとフローを測定し、同時に余剰（スラック）を確定するために、財務会計と管理会計が不可欠である。とくに、価値という現象と実体が会計概念（資産・負債・資本、費用・収益）と財産のストックとフローを統合的に計算するシステム（貸借複式勘定と貸借対照表と損益計算書）によって明確に認識され、また価値創造過程が管理会計によって計画・統制され、このような会計システムが社会的にも取り上げられ、学問の一分野として成立するのである。その意味で、経済学で問題とされる価値概念と会計で測定とされる価値とは同一物ではないのであるが、基本的には切り離しがたく結びついているのである。

このことは、「共有価値」の測定問題を考える場合に、一層明確になるであろう。「共有価値」は企業の利益の視点ではなく、企業の経済価値と社会的価値との統合であり、ただ利益の追求ではなく、生産の起点において社会経済・環境の効用を検討しなければならない。そこでは、「社会的責任」や「奉仕」ではなく、企業が自ら社会的便益における機会を創造し、自らも利益をえて、同時に社会的効用を高めることで、利益の分配でも社会のためのコスト負担でもないのである。この「共有価値」を如何に測定するかが問題となっているのであるが<sup>(44)</sup>、もしも計量的に測定すると考えるならば、やはり「モノ作り」と共感の原点に立ち戻り、モノ作りの企画（例えば、環境企画・機能企画・原価企画）から始めて、製品ライフサイクルに関わる原価・費用を詳細に測定し、それらを社会便益から生み出される収益と対比し、利益を計算し、共有価値創造を行う前の利益を基準にその後の利益を比較し、その増加分を共有価値と考えることになるであろう<sup>(45)</sup>。しかしながら、この考え方は企業利益の視点

に立っており、ポーターらの言う「共有価値」そのものを直接認識するものではない。また、価値創造においては、財務会計と管理会計はさらに社会的価値の生産に結び付き複雑になるであろう。共有価値と言えども、価値を数量的に認識するには、いまのところは企業サイドにおいて「モノ作り」に投下したコストを社会的な便益のために支払われた価格（収益）と対置するほかないのではないだろうか。共有価値を認識することとそれを測定することとは、いまの段階では大きな隔たりが存在し、社会現象をそのものを計量的に計算する経済学が必要になるが、その場合の価値は企業の測定する価値とは異なるかもしれない。現在では、物量的な数値と会計的な数値との併用とその公表が「共有価値」の理解に役立っている。

かつてマルクスの『資本論』における価値の現象形態として原価を考え、個別資本の循環過程の反映として原価を捉えてきたが、この方法は余りにも抽象的であり、原価の意味内容や歴史的な発展形態を十分に説明しえなかった。いま価値概念を具体的な企業のモノ作りと共感を踏まえてこの企業行動を社会的な便益との関係で認識し、その行動が社会の便益に関わっていくあり様のなかに原価の持つ機能・役割を分析していくことにより、具体的な原価の意味内容が明確になり、その本質に接近できるのではないかと考えている。これまで考察してきたように、経営管理と会計（とりわけ管理会計）は、主観的には利潤追求のためであるとしても、客観的には、社会と自然の法則を正しく認識し、それに照応して価値を創造し、社会進歩と経済進歩に寄与してきたのである。この意味において、自由競争と民主主義の社会では、価値創造と結びついた管理システムと管理会計との関係そしてその発展は、科学的認識（いわゆる「人間の英知」）の進化を表しているのである。さらに、私たちは、その進化した学問を社会経済・環境の進化に役立てなければならない。本稿は、そのための初歩的な取り組みである。最後に、会計が否定されるような社会では、価値創造はどうなるかに少し言及しておきたい。

## 5 社会主義社会と会計・価値

いま私たちは、価値と管理会計との研究を通して、モノ作りと共感という人間の本性に立ち戻り、すべても者が自由で、平等で、平和で、民主主義を重んじ、豊かな自然環境のなかで生活し、価値創造に取り組む意味の重要性を再確認するのである。会計研究への私自身の動機は「利益追求支援」への道を直接意図したものではないが、これまで利益計算の技法と論理のなかを徘徊し続けてきた結果、いま価値創造と社会の安寧・豊かな自然環境の進化の中に会計や管理会計が息づいていることを教えられているのである。

また、中国の文化大革命の時機であったが、会計が否定され、会計無用論が叫ばれたことを思い出す。当時、貸借複式簿記は労働者・農民には分かり難く、利用し難いということで、増減記帳法が提唱された。しかし、現実には経済は停滞し、会計を否定するものが、会計に否定されてしまった<sup>(46)</sup>。そして、再び貸借複式簿記が取り入れられた。その後、経済改革と開放が叫ばれるようになった時、管理会計の講義のために中国に招かれ、多くの若い学生や会計担当者は初めて聞く私の話に真剣に耳を傾けていたことが思い出される。そしてまた、中国はグローバル化する国際市場に向けてモノ作り

を始めていたのである。

中國がその経験を手本とした旧ソ連でも、会計はブルジョア的なものと否定された。改めて「モノ作り」と共感、価値創造と社会構造のあり方が考えさせられるのである。旧ソ連では、会計が簿記（或いは単なる記帳システム）に取り替えられ、或いは統計の優位のもとで軽視されるような状況がみられた<sup>4)</sup>。森章教授は、このことに関してつぎのように述べている。「—確かに、ソビエト会計制度には強度の中央集権的計画経済体制が痛々しいまでに反映されていた。—もっとも、企業へ設置されたこの統一会計制度は厳密な損益計算を包含した企業会計（マイクロ会計）制度ではなかった。なぜならば、企業の独立採算制をより完全な機構をもたらすことが常に検討されながらも、依然としてその中身は当初から「空っぽの箱」で経緯し、少なくとも88年以前には実質的な内容をもつものではなかったからである。」<sup>(47)</sup> さらに、ベイリー（Derek. T. Baily）は、そこでの企業経営についてつぎのように述べている。「企業は国家の計画立案者と市場の需要によって割り当てられた目標を達成するために仕事をしているので、その指導者（directors）は企業家的な責任を負わされていない。戦略計画編成は企業経営の権限の領域にはない。この指導者たちは、商業上における存続可能性の諸問題（つまり、十分な流動性、収益性、そして売上注文を保持し、企業の生き残り確保すること）に直面することもない。1965年の経済改革から起こったのであるが、企業指導者の事業意思決定権が移譲され、自由裁量となり、そして市場経済における彼らに対応する人（counterparts：経営者）の権限とは異なって、広く一般に存在するものではなく、指令的である。」<sup>(48)</sup>

上に見たような、会計が簿記と考えられたり、統計に取って代わられるような社会において、価値創造に繋がる「モノ作り」と共感はどのように変化するのであろうか。もっとも価値やアダム・スミスの考え方そのものが否定され、国家が定めた計画値に向かってのモノ作りとその達成感がそれに取って代わるのであろうか。それでは、1980年代半ばにどうして商品経済や市場経済が導入されなければならなかったのであろうか。旧ソ連の経済停滞と崩壊は、単なる政治体制の問題によるものであったのか、それとも市場経済の導入にもかかわらず、それを超える経済構造に根本的な問題があったのか、研究課題は残っているのである。アダム・スミスの価値認識を否定しても、経済には人間の本性（習性）としての「モノ作り」と共感という否定しきれない問題が潜んでいる。一人ひとりの創造とそれが隣人に結び付いていく喜びは社会的な生産力として経済を支えているのである。会計・管理会計のあり様は、価値創造の進化とそれを支える社会構造のあり様を映し出しているのである。

旧ソ連体制の崩壊後のいま、他国への侵略という事態は他国の価値創造・「モノ作り」と共感を暴力で破壊するものであり、崩壊前と後におけるロシアにおける「価値創造」と会計・管理会計のあり様が改めて研究されなければならない。その意味でも、強固な中央集権化の下で、国際的な市場経済との結びつきを強めている中国社会主義社会における「価値創造」と会計・管理会計のあり方がまた注

4) 「ソビエト社会主義共和国連邦では、会計は国家の経済行政の道具に変えられた。—これら二つのシステム（統計データ処理システムと会計データ処理システム）の全体的な指揮（direction）は中央統計局（the Central Statistical Administration）によって行われている。」（D.T. Bailey, *Accounting in the USSR*, In *Accounting in Socialist Countries*, edited by D. T. Bailey, Routledge, London & New York, 1988, pp.134~5.そして、現実には、会計よりも統計が重視されていた。（森章「ソビエト会計の終焉と旧ソ連会計学会の混迷」『経営知識』（明治大学）71号、1992年2月、8頁参照）

目されるのである。

人間の習性としてのモノ作りと共感、そして英知（科学）を基底に進化してきた価値創造と管理システム、それを支援する会計・管理会計は、今日では、社会経済・環境（公害、地球温暖化、生態系の変化等）の諸問題のみならず、戦争という深刻な危機的な問題に直面しているのである。

## 参考文献

- (1) 西村明「コロナウイルス時代における価値創造と管理会計」『経済学研究』第88巻第5・6合併号、77-93頁参照。
- (2) Adam Smith, *An Inquiry in the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, 1776、『国富論 上』（1789年 第5版訳）、高哲男訳、2020年4月刊、講談社学術文庫、44頁。
- (3) 前掲訳書、63頁。
- (4) 前掲訳書、649-654頁参照。
- (5) 前掲訳書、48-49頁。
- (6) 高哲男「アダム・スミス労働価値論の再構成—労働、共感および穀物の栄養的価値—」『東京経大会誌』第273号、25頁。
- (7) 西村明『管理会計の挑戦』中央経済社刊、2021年1月、8-9頁参照；A. Nishimura, *Management, Uncertainty, and Accounting, Case Studies, Theoretical Models, and Useful Strategies*, palgrave macmillan, 2019, pp.6~9.
- (8) Alfred D. Chandler, *The Visible Hand, The Managerial Revolution in American Business*, The Belknap Press of Harvard University, 1977, p.1.
- (9) 前掲書（注8）372頁参照。
- (10) Jack Smothers, Mario Hayek, Leigh Ann Bynum, Milorad M. Novicevic, M.Ronald Buckley, and Shawn Carraher, Alfred D. Chandler, Jr: historical impact and historical scope of his works, *Journal Management History*, Vol 16 No4, 2010. pp.521-526.
- (11) 前掲書（注8）286頁。
- (12) 前掲書（注8）339頁、373頁。
- (13) 前掲書（注8）372頁。
- (14) 前掲書（注8）447頁。
- (15) 前掲書（注8）448頁。
- (16) Richard N. Langlois, The Vanishing Hand: the Changing Dynamics of Industrial Capitalism, *Industrial and Corporate Change*, February 2003, pp.3-4.
- (17) 前掲書（注16）12-13頁。
- (18) 前掲書（注16）41頁。
- (19) 前掲書（注16）42頁。

- (20) Richard, N. Langlois, Chandler in a Larger Frame: Markets, Transactions Costs, and Organizational Form in History, *Economics Working Papers*, June 2003, p.13: [https://opencommons.edu/econ\\_wpapers/200316](https://opencommons.edu/econ_wpapers/200316)
- (21) 渡辺直樹「ラングロア「消えゆく手 (vanishing hand) 仮設の批判：ポスト・チャンドラー・エコノミーと歴史法則主義」『三田商学研究』（慶應義塾出版会）、第50巻第3号、2007年、63－4頁参照。
- (22) 前掲書（注16）44頁。
- (23) 前掲書（注16）45頁。
- (24) 前掲書（注16）46頁。
- (25) 前掲書（注16）50頁。
- (26) 前掲書（注20）11頁。
- (27) Michael E. Porter and Mark R. Kramer, Creating Shared Value, *Harvard Business Review*, Jan./Feb. 2011, p.4.
- (28) 前掲書（注27）6頁。
- (29) 前掲書（注27）6－7頁。
- (30) 前掲書（注27）4頁。
- (31) 前掲書（注27）5頁。
- (32) 前掲書（注27）4頁。
- (33) 前掲書（注27）6頁。
- (34) 前掲書（注27）8頁。
- (35) 前掲書（注27）17頁。
- (36) 前掲書（注27）7頁。
- (37) 前掲書（注27）8－9頁。
- (38) 西村明『管理会計の挑戦』中央経済社刊、2000年、259頁参照。
- (39) 前掲書256頁。
- (40) 西村明『財務公開制度の研究』同文館出版、1977年、第1節第3章、36頁以下参照。
- (41) 西村明『会計の統制機能と管理会計』第2部第4章、107頁以下、同文館出版、2000年、『管理会計の挑戦』中央経済社刊、2021年、4～32頁参照。
- (42) 西村明『管理会計の挑戦』中央経済社刊、2021年、第5章、第6章参照。
- (43) 前掲書、第7章、第11章参照。
- (44) Michael E. Porter, Greg Hills, Marc Pfitzer, Sonja Patscheke, and Elizabeth Hawkins, Measuring Shared Value: How to Unlock Value by Linking Social and Business Results, [Fsg.org/resource/measuring-shared-value/](https://www.fsg.org/resource/measuring-shared-value/); FSG, June 2011.
- (45) 西村明『管理会計の挑戦』中央経済社刊、第7章173頁以下参照。
- (46) 具体的な事例については、西村明『中国企業会計の構造と分析』九州大学出版会刊、1989年、第6章参照。
- (47) 森章「ソビエト会計の終焉と旧ソ連会計学会の混迷」『経営知識』（明治大学）71号、1992年2

月、4頁。

- (48) Derek T. Bailey, The Business of Accounting: East and West, in *Accounting in Socialist Countries*, Routledge, edited by Derek T. Bailey, 1988, p.23.

〔別府大学客員教授、九州大学名誉教授〕