

概 要

1. 高付加価値経営の重要性と会計的にみた付加価値をめぐる現状と課題

政府は、「日本再興戦略」(改訂 2015)において「未来への投資・生産性革命」を重要なスローガンとして掲げ、その後も主要な政策テーマとして「人づくり革命」や「生産性革命」を打ち出している。

このような状況の中で、ESG(環境・社会・ガバナンス)やSDGs(持続可能な開発目標)に配慮しながらも、国民経済や個別企業の生産性を向上させなければ、日本経済の発展や豊かな国民生活、充実した社会福祉もあり得ないことを共通認識として確認すべき時期にきている。

特に人口減少社会に突入し、生産年齢人口の増加が期待できなくなっている日本では、女性や高齢者の活躍の場を広げながら、国民経済全体の生産性を向上させていくことが必要である。そうした観点から政府も企業も付加価値を拡大させていくことで生産性を向上させる高付加価値経営が求められている。

高付加価値をベースとした生産性向上が喫緊の社会的要請となってきた一方、生産性を測定する基本概念である付加価値とその分析方法は、必ずしも時代と環境の変化に対応した検討がなされてきたとはいえない。1960年代から80年代にかけて公刊された日本生産性本部「付加価値分析」を含む統計資料の多くが廃刊され、労使交渉や経営計画策定でも付加価値指標の活用が少なくなり、さらに会計報告制度の変更により人件費の開示が少なくなったことで、従来のような上場企業の付加価値計算が難しくなってきた。

本研究会では、こうした生産性と付加価値をめぐる状況を踏まえながら、これまでの付加価値概念と付加価値分析を「不易流行」の視点から歴史的・理論的に再検討し、新たな発想のもとで今日的な付加価値概念とその分析方法を探求し、実践的にも付加価値分析を活用可能なものとして提案を行っている。

2. 今日的な付加価値概念としてのCVA(Creating Value Added)

付加価値指標を経営管理に活用する付加価値管理会計は、①企業の生産性および社会性(分配性)の分析に必要な会計情報を継続的に経営管理者に提供し、意思決定や業績評価、成果配分の改善に役立てられる、②人件費を単なる原価・費用とはみなさずに、付加価値から分配される労働成果と考へ、労使が一体となりうる経営共同体理念を本来的に有している、③従来の利益管理会計の伝統的手法をかなり多く援用することが可能なこと、が特徴として挙げられる。

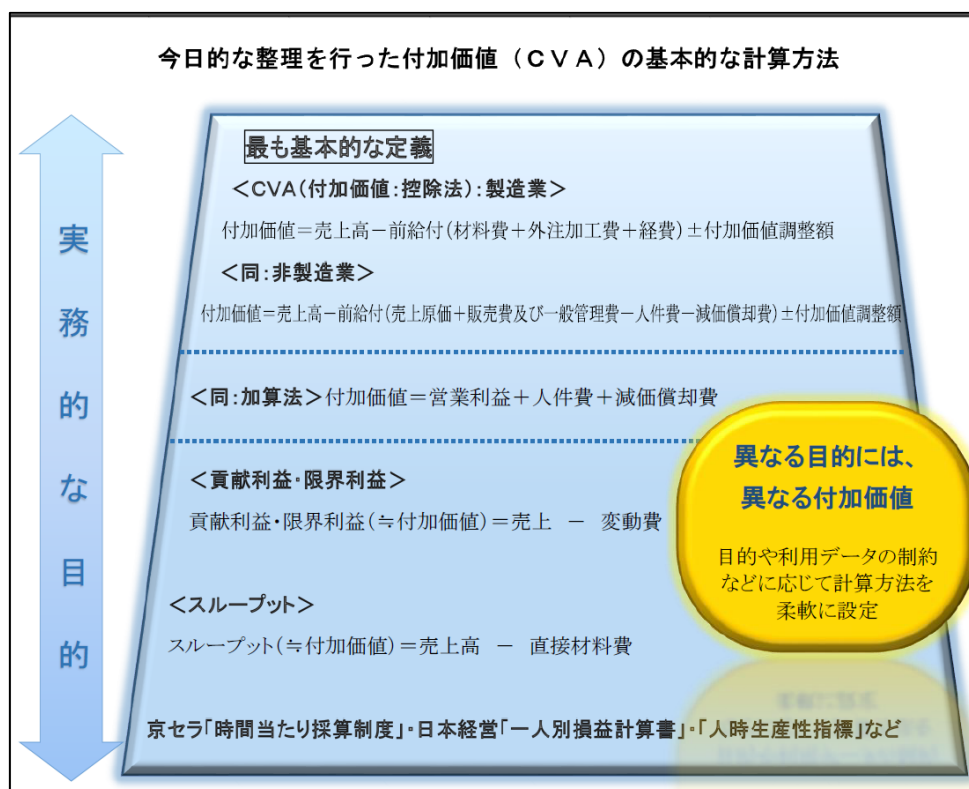
こうした特徴を踏まえ、現在の企業における今日的な付加価値概念の核心的なコンセプトがCVA(Creating Value Added: 付加価値の創造)である。CVAは以下の考え方を元としている。

①控除法による粗付加価値を基本とする

付加価値の計算にあたっては、総産出価値から前給付（外部購入の財・サービス）を差し引く控除法を基本にすることによって、付加価値は企業が創出した価値であることを誤解させないようにすることが重要である。また、市場において実現した売上高を採用し、付加価値計算の出発点とする必要がある。

付加価値計算の主要な論点である減価償却費については、キャッシュフローを構成して企業の再生産を担っていることや、取得原価の回収に多様な計算方法が認められることなどを勘案する必要がある。そのため、実務的には減価償却費を付加価値に含める粗付加価値概念とすることが適切である。実務的に幅広く利用されている限界利益や貢献利益などと結びつける際にも、粗付加価値の方が有用であり、利用可能性が高い。

大企業だけではなく中堅・中小企業においても実務的に利用可能にするためには、できる限りシンプルであることが重要であり、最も基本となる付加価値の定義を日本生産性本部方式の付加価値概念を参考にして**控除法による粗付加価値**計算とする。



②多様性を考慮する

付加価値計算においては、多様な産業や企業の特徴を考慮して、実務で利用されている多様な付加価値概念を再検討し、整理することも必要である。かつて1930年代の原価計算・管理会計の発展に重要なインパクトを与えた「異なる目的には、異なる原価(Different Costs for Different Purposes)」というスローガンを、付加価値会計でも「異なる目的には、異なる付加価値」という考え方の下で経営を展開することが重要である。

付加価値の基本的定義も、事業活動の目的に応じて変化させる必要があり、まず企業内部の経営管理目的では控除法を用いることが望ましい。高付加価値の実現には売上高を向上させ、前給付を引き下げる努力が必要となってくるのが、会計の専門家ではない従業員にもわかりやすいため

ある。そして、可能であれば付加価値を時間で割った人時生産性の測定を目指すことも重要である。

また、理論的には控除法によっても加算法によっても付加価値は同じである。自社のカンパニーや事業部の付加価値、あるいは他社の付加価値などの計算や比較などにおいては、加算法による付加価値計算の方が付加価値情報を獲得するのが容易なことも多い。

中堅・中小企業では、貢献利益を付加価値として理解し、貢献利益＝付加価値を生産性分析や成果配分のために活用する事例も多いが、それも付加価値分析の範疇として考えることは可能である。1970年代のイギリスの付加価値会計でも管理会計的には限界利益として結びつけて付加価値概念が用いられてきた。「異なる目的には、異なる付加価値」の観点から、TOC (Theory of Constraints : 制約理論) における意思決定や業績評価で用いられるスループット (売上高－直接材料費) も粗付加価値の一つと理解することができる。

3. 今日の付加価値概念(CVA)の展開

CVAの基本的な活用方法としては、企業の経営管理のために活用する側面と企業の外部報告のために活用する側面が考えられる。他社や業種平均などとの比較を可能にする仕組みも重要である

①企業内部での付加価値分析の活用 ～「付加価値構造マップ」に関する提案～

有形固定資産と労働装備率に分解するなどの付加価値分析の伝統的な枠組みは現在も有効であるが、一方で経営環境の不確実性が高まる中、市場環境や技術環境、IoTの発展などの変化に柔軟に対応してビジネス・モデルの再定義を行い、自身のコア・ケイパビリティを強化・拡張するとともに、他社の経営資源を効果的に活用できるか(資源結合)が、付加価値創出力を持続的に維持・強化するためには不可欠である。

このような前提に立ち、付加価値分析にあたり、従来の分析枠組みを尊重しつつ、付加価値の質に着目した分析枠組みとして「付加価値構造マップ」を提示する。「付加価値構造マップ」は付加価値の質を分析するため、「残余粗付加価値」を「粗付加価値」と「加重平均資本コスト」に分解し、「粗付加価値」を「事業」、「製品」、「コア・非コア」、「市場」の4要素に基づいて細分化する。そうした推移を把握することで、市場環境の変化への適応能力を自己点検することが可能となる。(詳細は報告書Ⅲ章参照のこと)

②企業外部の利害関係者に向けての付加価値分析の活用 ～生産性向上と人件費総額開示の視点から～

生産性向上に関する外部への報告は、生産性分析に資するため人件費総額の開示が必要となる。開示媒体としては、広範な利害関係者に対するアカウンタビリティを果たす機能を持つCSR報告書等や、財務資本提供者を主たる報告対象とする統合報告書がある。

また、生産性向上に取り組むにあたっては、人件費総額の増加に伴う利害が短期的に生じるため、関係者間の分配状況を示す付加価値計算書が有用である。

CSR報告書等で付加価値計算書を開示することは歴史的事実を鑑みると妥当性を有する。国際統合報告フレームワークに準拠する統合報告書では、基本的に非財務情報や財務情報とあわせて人件費総額を含む付加価値情報を開示することが望ましい。ここにおいて、統合報告と付加価値計算書との親和性を示す先行研究がある。これは、付加価値計算書を統合報告書において採用する理論的根拠を示すものである。