

【記念講演】

CSRと会計

—その意義と課題—

野村 健太郎（愛知工業大学）

I 社会関連会計と研究対象

1. 所有主理論会計と付加価値会計、社会責任会計、環境会計、CSR会計

会計学を研究する際、各種のアプローチが存在している。各種アプローチにあつて会計を行う場合の主体は何か、主体を決めたときにどのような主体から会計を行っていくのか、その会計体系はどうなるのか等を考察していく主体論的アプローチがあり得る。

この主体論的アプローチから会計を眺めてみると、「所有主理論(資本主理論)」(proprietary theory)と「制度的企業体理論」(institutional entity theory)との対立・相克がみられる。前者は、会計を行う場合の主体、つまり会計主体としては所有主(株主)の立場を重視してその観点の下で会計を行っていくものであり、当該会計主体を基軸として会計システムを把握するものである。この所有主理論としての会計は、日本のみならず、海外諸国の商法・会社法の中に導入されており、グローバル次元の会計となっている。上記法制度の中にとり入れられているので制度会計の主流を形成しているといえる。

損益計算の中心が所有主(株主)に帰属する利益を最終目的として構想し、収益・費用の認識・測定も当該目的を達成するという内容となっている。

それに対して、「制度的企業体理論」とは何を意味しているのか。制度的企業体理論というのは、「制度的(institutional)」という用語から明らかなように、実際行われている商法・会社法などの制度として行われている制度会計ではなく、会計主体を広く把握して、所有主(株主)のほか、債権者、従業員、地域住民、国・自治体などの各種利害関係者(ステークホルダー)もとり入れて、その下で会計システムを考察するものである。従つて、その場合の損益計算は、単に所有主(資本主)に帰属する損益を意味するのではなく、これら各種利害関係者に帰属する付加価値を損益計算としてとり入れるのである。付加価値計算を成果計算として重視していく。

各種利害関係者は、企業の経営活動の展開に貢献しているのであつて、当該利害関係者が協働して成果を産出している。それら貢献分のすべてとしての付加価値計算が重要と考えている。このようなすべての利害関係者が産出している付加価値を損益計算体系として商法・会社法に

とり入れているわけではないが、それをとり入れるとすればどうなるかとか、とり入れて欲しいというように願望・要求の意味も込めて、制度的企業体理論といっているのである。

しかし、制度的企業体理論は、今日でもなお、「願望」「要求」の段階にとどまっており、現実の法制度の中にとり入れられるに至っていない。とはいっても、その成果計算システムはなお優れたものがあり、捨て難い内容となっていて、依然として根強い支持を集めている。

実際の企業の経営活動においては、これらすべての利害関係者・ステークホルダー全体としての参加・協力を得て成果を産出しているという構造が存在しているからである。付加価値を産出することが、企業が社会に貢献している証しともなり、社会的な富の創出という点でいえば、経営成果として付加価値が重視されるべきこととなるからである。

従って、企業が付加価値を増加させていくことが社会的責任となり、それを重視する会計が社会責任会計であると強調されてきた。付加価値会計と社会責任会計とを密接に関連させて把握していくことはごく自然なことであり、かつ付加価値会計は、「社会」との関連を重視するので、「環境」の要素をも重視していくことになり、付加価値会計・制度的企業体理論と「環境会計」が極めて密接に関連づけられて把握されるのも自然に受け入れられるのである。

しかし、制度的企業体理論は優れた内容をもつ理論ではあるが、商法・会社法など実際の法制度の中には採用されていない。法制度においては、結局、企業における権利者は誰か、実権を握っている者は誰かということを中心とし、その実権者（所有主、資本主）に帰属する成果を利益として考えざるを得ないからである。そうすると所有主ないし株主に帰属する成果のみを利益計算と位置づけて考慮していかざるを得なくなる。今日でもなお、運用上で長い伝統を保っていて、しかもグローバル次元で制度として行われてきた商法・会社法の制度会計においては、所有主理論が採用されてきた理由がここにみられることを見落としてはならない。

しかし、このように、制度会計において、最終的に所有主ないし株主に帰属する利益を重視するシステムにおいても、付加価値業績データは重要であるので、株主に帰属する最終利益を算定する過程の中間段階として付加価値表示を要求している国もあり、フランスはその最も代表的なものである。

アメリカ、イギリス等のアングロサクソン系諸国の会計制度においては、もっぱら株主に帰属する成果の算定表示しか重視していないことと比較して、際立った特徴をなしている。つまり、フランスの場合、企業の利害関係者として株主を重視していくことに変わりはないが、株主のみに限定せず、債権者、従業員、地域住民などその他多くの利害関係者を重視し、これら利害関係者が産出した業績としての付加価値の測定も求めているのである。

フランスの場合、商法・会社法などの法制度において所有主理論をとり入れてはいるが、制度的企業体理論の特徴点を軽視することなく、損益計算構造の中に組み込んでいることに真骨頂をみることができるのである。

社会関連会計として、上記のごとく企業の多くの利害関係者を重視して、これらの者が産出

した付加価値の測定・開示は極めて重要であることが理解されたわけである。それはまた、環境やCSRを重視していくことにも関連しているものである。

2. 社会保障をめぐる社会関連会計、暮らしやすい社会を目指す会計

社会関連会計としては、さらに社会保障との関連で考える会計も研究対象としなければならない。人間が生まれてから死ぬまでの社会的な事象、つまり、出生、育児、教育、就業、失業、年金、医療、介護などの社会的な事象・側面に光を当てる会計がこれである。少子高齢化現象の進展という環境変化にあって、この社会的側面に光を当てる会計は一層重要となっている。

1990年代以降、バブルが崩壊してから、景気を活発化する必要が生じてきたことと、少子高齢化の進展に伴って、特に年金、医療、介護の重要性が高まってきたこととによって、国や地方自治体の予算がこれらに充当していくことを強いられ、公的予算財源が逼迫してきたことにより、国債・県債などの発行が膨大なものとなってきた。公債の発行残高が1,000兆円を超える状況となり、これを削減することに知恵を絞り、かつ削減実行すべきときとなってきた。

実行しなければ、次の若い世代に負の遺産を残し、重圧感を与えるからである。公債を増発していくことは政治上での罪悪と知らなければならない。年金、医療、介護などの社会保障に会計の側面から改善・改革できる点がないかどうかを探求していくことは極めて重要な課題となっている。社会関連会計は、「社会」に対して深く関心を払う学問であり、社会保障の持続的発展にいかにか貢献できるかを追及していかなければならない。

現代に対しては保障が充足されていても、次世代・将来世代にツケを回していくことに対しては深い関心を寄せ、極力阻止してかなければならない。持続可能性 (sustainability) ある社会保障とはならないからである。年金・医療・介護などの社会保障の実態を会計上で分析のメスをいれ、病原を摘出していかねばならない。社会関連会計学会は、この分野で十分機能し貢献していける能力を有している。「公平性」、「誠実性」、「均衡性」などの諸原則を尊重して、世代会計の展開を図っていくことは、弊学会の強味である。

3. 会社はもちろんそれ以外のあらゆる組織体を分析する会計

社会関連会計としては、どのような組織を研究対象としていくべきか。これについては、会社とくに株式会社はもちろん、しかし、これのみに限定しない組織を研究対象とすべきと考えている。

組合、ベンチャー組織、SOHO組織、LLP、PFI、病院・介護施設等NPO組織、NGO組織、政府・自治体、公益法人、特殊法人、独立行政法人、マクロ組織としての国家（この次元の会計は「社会会計」とか「国民所得会計」といわれているが、この分野の会計に対して社会関連会計の視点から分析するのは弊学会の貢献領域といえる）などを対象とする会計をとり入れていくべきである。会計は説明責任 (accountability) に関与できる唯一のツールであり、会計に

期待されていること大である。

日本会計研究学会は、会社とくに大規模上場株式会社を中心に研究報告がなされているが、日本社会関連会計学会としては、大規模上場株式会社に研究対象を限定することなく、上記のごとき数多くの組織を研究対象とすべきである。

弊学会は「社会」との関連を重視するので、年金、医療・介護などの社会保障を分析対象とする以上、組織としても株式会社に限定して研究対象とすべきではなく、その他多くの組織に関わって分析していく必要性が生じてくるからである。

さらに、上記のごとき組織を分析する際、個別組織中心を考える個別会計ではなく、関連する企業集団を総括する連結会計を優位とする会計であることが必要である。ビッグバンを経験し、すでにグローバル化の社会に突入していることを知らなければならず、グローバル環境においては連結会計の重要性が強調されるからである。

日本の証取法会計においても、すでに1977年の「改訂連結原則」において、個別企業会計に対する連結会計の優位（「連結優位」）が確立しており、個別会計中心の運用ではなくなっているからである。

「連結優位」は、日本の経済社会に様々な構造変化を与えており（拙著『連結経営の衝撃』中央経済社刊、2001年、『連結経営と構造改革』2003年などを参照されたい）、連結会計中心に経済事象を分析していかなければ、国際的研究の視点からも立ち遅れてしまうからである。とにかく、社会関連会計学会に期待されている役割は大きいことを知らなければならない。

II 従前の社会責任会計や公害会計と直近のCSR会計との相違点は何か

従前の社会責任会計は四日市喘息、水俣病の生起などとの関連で、公害処理との対策として公害会計が注目された。さらに、企業の短期的な利潤追求活動が強調されすぎた反面としてメセナ（芸術文化支援）、フィランソピー（慈善的寄付等の社会的貢献）、公害防除等の諸項目の改善・開発を目指すものとしての会計であった。

しかし、直近の2000年に入ってからCSR会計は、日本語の「企業社会責任会計」といわずに、ローマ字の「CSR会計」といっていることに注目すべきである。つまり、日本だけでなく、21世紀になって、グローバル次元で、各国でCSRとか、CSR経営、CSR会計について一定のコンセンサスが形成されてきている証左であり、広くかつ根深いものであり、定着しつつある概念、思考であるとして受けとめなければならない。

その意味で、従来とは異なり、長期展望を勘案しても、息の長い長期的視野で把握さるべき研究対象として捉えられるとみられる。CSRについて、一定の理解、グローバル次元での理解が形成されつつあり、グローバル基準が形成されてきているとみられる。日本でも、これを重視すべきであり、日本社会関連会計学会でも重要な研究課題として取り組んでいくべきもの

と考える。

CSRが息の長い課題として実務界で把握されているように感じられるのは、それがSRI (Socially Responsible Investment；社会責任投資)と結びついていて、CSRについて高い評価を受けた企業や組織が、SRIとして高い評価・業績と関連づけられているからである。つまり、CSRは単なる思いつきや空想・期待の領域に留まっているのではなく、それを実行することが広く社会的に高い評価を得たり、ひいてはその企業や組織の経営発展に波及していくからである。

このことは、ひいてはCSRを企業や組織の内部にオペレーショナル（実行可能）なように組み入れ・ビルトインして、実際に効果的に運用していくことを求めるようになってきているのである。CSR向上が息の長い課題となることの意義が理解されるであろう。

アメリカにおいては、すでに1980年代後半から社会的責任を果たしている企業、環境に配慮している企業等々を評価・スクリーニングする行動が始まっているが、日本では1999年に「エコファンド」が出現し、SRI時代が到来した。従って、CSRも日本では直近の課題として位置づけられるのである。

Ⅲ 環境会計とCSR会計（「環境報告書」と「CSR報告書（持続可能性報告書）」）

直近強調されているCSRについて、その実態を開示する報告書、つまりCSR報告書において、サステナビリティ（持続可能性）が重視され、これを保証する要素は、「経済的側面」、「環境的側面」、「社会的側面」とされている。（米国NPO組織のセリーズ（CERES）の国連と連携して作成した1997年GRIガイドライン）。「環境的側面」のほか、「経済的側面」、「社会的側面」を重視している。

これによって、長期的持続可能な誠実な企業であって長期的キャッシュ・フローの増大を目指す企業価値増大（連結ベース）を目標とする経営が強調されていると解される。これら三つの要素の最低限の要求、いわゆるトリプルボトムラインを達成していくべきこと、これが最近注目されているのである。これを側面から支援する投資活動としてSRIが挙げられる。

SRIに組み入れられる企業となり得るかについては、スクリーニングを満たしていく必要があり、上記の経済的側面、環境的側面、社会的側面の一定水準をクリアしていくことが求められる。上記三つの側面には、それぞれ評価項目として、企業の持続的な発展に寄与するか否かを考慮してとることができるが、日本、アメリカ、ヨーロッパでそれぞれ重点を置くべき要素が異なっていることに注目される。

まず、日本については、1990年代以降、バブル崩壊に絡んで、数多くの経営失敗に関する事例が生じた。総会屋への利益供与事例、山一証券をはじめとする証券会社の損失補填事件、乳製品メーカーの食中毒事例、三菱自動車のリコール隠蔽事例、食品メーカー偽装事例など枚

挙にいとまがない。環境的側面の項目も多いが、それ以上に経済的側面の項目が多かったのである。消費者・顧客関連事項の重要性を認識させられた。

アメリカについては、エンロン、ワールドコム不正・粉飾決算事例が勃発し、株価暴落を惹き起こし多大の社会的損失をもたらしたことから明らかなように、経済的側面の項目が多かった。そして、コーポレート・ガバナンスの重要性が強調されたことが大きな特徴である。会計処理不正事例が多大の社会的損失を及ぼすことに驚かされ、当該不正を防除するため新たに立法がなされたほどであった。

ヨーロッパについては、CO₂規制、酸性雨、水質汚染などの絡んだ環境的側面の諸項目が目される一方で、失業率の高さから由来する雇用確保、雇用対策の重要性や、従業員に対する情報開示の充実（例えば、フランスの場合、社会報告書の中で従業員関連諸項目の記載が圧倒的に大きい）などの社会的側面の重要性が強調される。

以上のように、トリプルボトムラインとはいっても、それに関わる評価対象として「経済的側面」、「環境的側面」、「社会的側面」それぞれに対して、国や地域によって重点の置きどころが相違していることに関心が寄せられる。しかし、いずれにしても、これら世界各地において、上記三つの側面に配慮した経営展開を行っていくことに留意していかなければ、持続可能な企業とはいえなくなっていることを知らなければならない。

IV 「経営」と「会計」との関係性の考慮

最後に、日本社会関連会計学会として、気にかかる点の一つがある。それは、「経営」と「会計」との関連、両者の相違・両立に関することである。

周知のように、日本社会関連会計学会は、日本学術振興会において、研究団体として認定されている団体である。そのこと自体は、大変好ましいことである。しかし、弊学会は、会計学の分野に属するものであって、経営学の分野に属していない（広義には、会計学は経営学の分野に属するものとみられるが、学術振興会や科学技術研究費申請分野においては、会計学の分野に属していない）。

そこで、「経営」と「会計」との関係について考察しないわけにはいかない。例えば、環境会計に類似する用語として環境経営（環境経営学会という学会もある）、CSR会計に類似する用語としてCSR経営が存在しているからである。そもそも、「経営」と「会計」の違いは何か。私見によれば、「経営」とは、ヒト（人材）、モノ（物財）、カネ（資金）、情報（知識）という4つの経営資源の最適組合せを目指す行動のことを指す。これら4つの経営資源の最適組合せが達成されていなければ、何らかのムダを生じ資源の浪費を招くことになる。持続可能な経営とはならない。

他方、会計は資金の側面を重視し、それによって経営の実態を説明・開示し、改善への基礎

的役割を果たす行動を指している。貨幣的測定を重視するのである。(会計では、物量的測定も取り入れるが、最終的には貨幣的測定を重視する)。

従って、「経営」と「会計」とは矛盾するものではなく、両立する関係のもつと理解される。ただ、「経営」は資金のほか、ヒト(人材)、モノ(物財)をもとり入れ、広範囲に研究対象を考えている。「会計」も、ヒト、モノを重視してはいるが、最終的には、カネ(資金)の側面を重視し、貨幣的測定を尊重して、その測定によって全体構造を説明・開示を行って、分析することを強調する。

会計は「測定」ということを真骨頂としているので、経営学にみられない特徴を有しているのである。「測定」とともに「勘定」という「器」を活用するので、業種・業態が異なっても相互に比較可能性をもたらし、相互の比較分析を可能にし、改善点を見つけ出していくことができる。環境経営という言葉よりも環境会計、CSR経営という言葉よりもCSR会計(最近の出版業績においてはCSR経営のタイトルが増えてきているが)がより強調される。

日本社会関連会計学会としても、これら類似の学会の侵食のおそれに気にすることなく、積極的に学会活動を展開し、サステイナブルでありたいと願っている。

(注記：本稿は2004年11月6日、日本社会関連会計学会第17回全国大会(開催校：沖縄大学)での記念講演を要約したものである)