

**Vol.17**

2005 December

# 社会関連会計研究

***Research in Corporate  
Social Accounting and Reporting***

日本社会関連会計学会

The Japan Corporate Social Accounting and Reporting Association

# 会 長 挨拶

松 尾 聿 正 (関西大学)

「現代企業は「社会のなかの企業」であり、企業の立場にたつて「企業と社会との関係」を補足・解明する」ことを目的として、1988年9月に本学会が創設されてから（日本社会関連会計学会『社会関連会計研究』創刊号「創刊にあたって」より）17年が経過した。

その間、会員数も増大し、今や240名余りの会員を擁する協力学術研究団体登録機関として、名実ともに独立した一研究団体に発展・成長するにつれて、学会会則を整備して、明日を担う若手研究者を育成すべく院生規程を明記すると同時に、本機関誌掲載論文にレフェリー制を本号から導入した。

企業活動の拡大と社会情勢の変化につれて、企業行動が社会に与える影響は、日々、多様になりつつある。本学会では、当初、付加価値研究の「企業生産性研究会」を母体にして、付加価値会計の研究から出発した。その後、企業行動の社会的インパクトの増大に応じて、本学会の関心領域が「企業と社会との関連性」へと広がる現象として、主として環境問題に対する会計学的解明を課題とする議論が頻繁に取り上げられた時代があった。企業と社会の係わりの更なる広がりとともに、今日では、企業の社会的責任活動に視座を広げる企業が増大しつつあることに呼応して、本学会の研究テーマも、環境問題はもとより、それに止まらず、企業の社会的責任(Corporate Social Responsibility, CSR)、医療・福祉問題等、広範な広がりを見せはじめている。いままさに、日本社会関連会計学会の活動とそこから産まれるいくつかの提言が、21世紀を迎えて変遷の度合いを激しくする社会に不可欠になりつつある、と言っても過言ではない。

下記の本号掲載論文はすべて、こうした社会の負託に応えるに十分な研究成果である。

- ・ CSRと会計—その意義と課題—
- ・ 環境・CSR報告と付加価値環境会計
- ・ 企業実践にみるエコ効率指標とその動向—エコ効率における三つの視点から—
- ・ 日本企業の環境報告における情報開示と規定要因：2003年発行の環境報告書分析を中心に
- ・ バランスト・スコアカードにおける環境配慮
- ・ 社会福祉法人会計基準に関する一考察
- ・ 社会関連会計の再構築

上記論文は、いずれも変容する社会に何某かのインプリケーションを提示している。そうした示唆が、変貌する社会に一役果たすことを願うばかりである。

2005年11月3日

# 目 次

## 会長挨拶

## 記念講演

### CSRと会計

- その意義と課題— …………… 野村健太郎 …… 1

## 研究論文

- 環境・CSR報告と付加価値環境会計 …………… 郡司 健 …… 9

### 企業実践にみるエコ効率指標とその動向

- エコ効率における三つの視点から— …………… 大坪 史治 …… 19

### 日本企業の環境報告書における情報開示と規定要因：

- 2003年発行の環境報告書分析を中心に …………… 東田 明・國部 克彦 …… 29  
川原 千明

- バランスト・スコアカードにおける環境配慮 …………… 長岡 正 …… 39

- 社会福祉法人会計基準に関する一考察 …………… 須藤 芳正・谷光 透 …… 49

## スタディ・グループ報告

- 社会関連会計の再構築（中間報告） …………… 黒川 保美 …… 59

---

## 学会行事

- 日本社会関連会計学会 会則  
日本社会関連会計学会 役員選挙規則  
日本社会関連会計学会 スタディ・グループ規程  
『社会関連会計研究』 投稿規程  
『社会関連会計研究』 執筆要領

# Research in Corporate Social Accounting and Reporting

---

Volume 17

December, 2005

---

## Commemoration Lecture

CSR and Accounting	..... <i>Kentaro Nomura</i>	1
--------------------	-----------------------------	---

## Articles

Environmental and CSR Reporting and Value Added Accounting	..... <i>Gunji Takeshi</i>	9
--	----------------------------	---

Eco-efficiency indicators on corporate report and its trends -three viewpoints on eco-efficiency-	..... <i>Fumiharu Otsubo</i>	19
--	------------------------------	----

Environmental Reporting in Japan: Information Disclosure and Its Determinants of Environmental Reports Published in 2003	..... <i>Akira Higashida</i> <i>Katsuhiko Kokubo</i> <i>Chiaki Kawahara</i>	29
---	---	----

Environmental Considerations in Balanced Scorecard	..... <i>Tadashi Nagaoka</i>	39
--	------------------------------	----

A Study on the Accounting Standard of Social Welfare Corporation	..... <i>Yoshimasa Sutoh</i> <i>Toru Tanimitsu</i>	49
--	---	----

## Study Group

Rebuilding of Corporate Social Accounting and Reporting(part I)	..... <i>Yasuyoshi Kurokawa</i>	59
---	---------------------------------	----

---

Published by  
**The Japan Corporate Social Accounting and Reporting Association**

Osaka City University  
Faculty of Business

3-3-138 Sugimoto, Sumiyoshi-ku Osaka, 558-8585 Japan



**【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。従って、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って、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、捨てる内容となっていて、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・会社法などの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ん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なければならない。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きているからである。

「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）、フィランソロピー（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」といわないで、ローマ字の「CSR会計」といつ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り上げることができるが、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係する事例が生じた。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、CO<sub>2</sub>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注目される一方で、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)





**【研究論文】****環境・CSR報告と付加価値環境会計**

郡 司 健（大阪学院大学）

**I わが国環境・CSR報告と付加価値計算書**

近年、わが国各企業の環境報告書は、環境経営報告書さらには環境・社会報告書等の名称のもとに、たんに環境報告だけでなく、その一部を構成してきた社会的側面に関する報告もまた拡充されてきた。とくに、GRIガイドラインにみられるような持続可能性報告書の提案により、企業活動の環境的側面に加えて、社会的側面、経済的側面の調和ある発展が期待されるようになり、企業もまたこれに応じて環境報告を中心に社会・経済的側面に関する報告を拡充するようになった。

とくに、2003年以降、そのような報告書のなかには、「CSR（企業の社会的責任）」の重視のもとに、社会的側面を一層重視して、報告書の名称を「企業の社会的責任報告書」・「CSR報告書」等に変更し、あるいは環境報告書と併行してこれを別途作成し、さらにはCSR会計を作成公表する企業もみられるようになった（郡司，2004c参照）。

いわばCSRを指向した、あるいはCSRへの配慮を含む環境報告書において環境経営指標とくに環境効率や環境負荷集約度の展開にあたり、付加価値を用いる企業がみられる。しかし、その場合の付加価値の内容は必ずしも一致していないし、そこにはなんら統一性・共通性がみられない（郡司，2004b，24頁参照）。そこで環境経営指標における付加価値の使用にあたって統一性と共通性を持たせ、より実効性・比較可能性のあるものにするためには、付加価値計算書を作成公表し、この付加価値数値を基礎とすることが望まれる。

ところで、環境会計においてみなし効果（推定効果）からさらには社会コスト・社会効果をも算定公表する企業もみられる。かかる環境会計は、いわゆるコスト・ベネフィット分析を適用するものであり、費用対効果計算書型の環境会計と位置づけられるであろう。付加価値と環境影響コスト・環境影響効果とを結びつけて環境付加価値計算書が作成されるなら、かかる環境付加価値計算書は、環境経営指標と環境会計とをより一層緊密に結びつける連結環の役割を果たすと考えられる。

---

キーワード：環境・CSR報告、GRIガイドライン、環境会計、CSR会計、  
環境付加価値計算書

他方、CSR報告書とくにCSR会計においても、2つの注目すべき方向が見いだされる。一つは費用対効果計算書型のCSR会計の展開であり、もう1つは、付加価値計算書型のCSR会計である。CSR報告およびCSR会計の展開にあたっては、従来の環境報告・環境会計との兼ね合いのないし関連性が重要な検討課題となる。さらに、CSR指標と環境経営指標との整合性・体系性も問題となるであろう。

以下、このようないわば環境・CSR報告書における環境会計・環境経営指標とCSR会計・CSR指標との関連性を踏まえて、そこにおける環境付加価値計算書の意義を明らかにし、総合的なCSR会計の展開におけるその可能性と課題について検討してみたい。

## II 環境・CSR報告書とGRIパフォーマンス指標

環境・CSR報告書の作成にあたり、多くの企業が依拠する、GRIガイドラインにおいては、持続可能性報告におけるパフォーマンス指標について、経済・環境・社会という3つのセクションにわけて検討されている（現代環境会計研究会誌，2002，48-49頁）。

経済的パフォーマンス指標は、財務会計の伝統的な測定だけでなく、財務諸表には体系的には現れてこない無形資産や、組織の経済的行為のすべての側面を対象とする。持続可能性の一部としての経済的指標は、組織の収益性よりもむしろ、その組織が直接・間接的に行った経済的行為がどのようにステークホルダーに関わってくるのかという点に重きがおかれる（現代環境会計研究会誌，2002，50頁）。その直接的な影響に関しては、金銭的フロー指標を中心に、ステークホルダーに対する経済状況への影響を示すことに主眼がおかれる。その場合のステークホルダー・グループとして、顧客、供給業者、従業員、投資家（債権者・株主）、公共部門が挙げられている（現代環境会計研究会誌，2002，50-52頁）。

環境パフォーマンス指標については、絶対値と標準化された値（例えば生産量当たりの資源利用量）との両方の値で提供されることがとりわけ重要視される。絶対値は、利用者が製品の使用やそれによる影響の程度ないし規模を把握し、より大きなシステムのなかでパフォーマンスを検討するのに役立つ。標準化された値は、組織の効率性を明らかにし、規模が異なる組織間の比較の助けとなる（現代環境会計研究会誌，2002，53頁）。

他方、社会的パフォーマンス指標の測定に関しては、環境パフォーマンスの測定ほどに総合的な合意が得られていない。このため、協議プロセスを通じて、労働慣行や人権、消費者・地域・その他ステークホルダーに影響を与える広範囲な課題に関する主要なパフォーマンス要素を中心に、指標が選択されている（現代環境会計研究会誌，2002，56頁）。

このようなGRIガイドラインにおいて、環境パフォーマンス指標は、当然環境報告・環境会計に関連する。他方、CSR報告書は、むしろ、経済的パフォーマンス指標や社会的パフォーマンス指標にも関連するとみられる。もちろん、環境・CSR報告書は、総体において持

続可能性報告書として、これら3つのパフォーマンス指標のすべてに関わることとなる。

### Ⅲ CSRへの会計的アプローチ

#### 1. 環境・CSR報告と会計情報

わが国の環境・CSR報告書では、多かれ少なかれなんらかの財務データが記載されている。それは、営業収益（売上高）、経常利益、当期純利益（税引前・税引後）、事業別・地域別売上高、総資産等の単年度額あるいは推移を中心とするものである<sup>1)</sup>。また、環境会計は、この経済報告ないし財務データに含まれていない場合が多いが、経済報告の箇所において要約環境会計を参考資料として詳細版とは別に表示している企業もある（富士通，2004，12頁）。さらには、とくにCSR報告書において、固有のCSR会計・CSR計算書を公表する企業も若干みられるようになった。

#### 2. CSR会計の現状

CSR報告におけるCSR会計の類型としては、次の3つのものを挙げることができよう<sup>2)</sup>。

- ①総収益分配計算書型
- ②費用対効果計算書型
- ③付加価値計算書型

それぞれの代表例として、ここではコクヨ、三井住友海上火災保険およびイトーヨーカ堂をとりあげて検討しよう（詳細に関しては郡司，2004c参照）。

##### (1) 総収益分配計算書型－コクヨCSR会計

コクヨでは、同社の連結損益計算書、連結剰余金計算書の簡易な内訳を、表示区分を適宜組み替え、収入と支出の内訳ごとに、とくに関係の深いステークホルダーをグラフと計算書とによって明示する方法が採られている（コクヨ，2004，26頁）。コクヨのCSR会計は、企業の総収益ないし総収入（企業給付）の各ステークホルダーへの分配を示したものである。この計算はいわばステークホルダー別の総収益分配計算書型とでも称することが出来る。

##### (2) 費用対効果計算書型－三井住友海上火災保険のCSR会計計算書

三井住友海上火災保険は、企業の社会的責任（CSR）活動の費用と効果を定量化するCSR会計を作成・公表している。その計算は、廃棄物削減など環境保全活動の費用および効果を算定表示する環境会計の枠組みをベースとして、これをコンプライアンス（法令遵守活動）や社会貢献・福祉活動等の社会関連活動にまでその適用対象を拡張する方法を採用している。CSR関連コストとしては、財務会計上の費用・損失だけでなく、安価で商品・サービスを提供した場合の通常価額との差額（値引き等の金額）を加算する方法が採られる。また、CSR関連効果は、紙使用量の削減等財務会計上のコスト削減による利益向上につながる内部効果と、

自動車保険の割引のような一般社会に与える外部効果とに区分して算定表示されている（三井住友海上，2004，44頁、日経新聞，2004）。

三井住友海上のCSR会計は、環境保全活動を含む社会関連活動別に費用対効果を算定表示するものであり、環境会計の計算手法をCSR会計計算書に拡張するものとみることができる。したがって、これは環境会計対応一活動別費用対効果計算書型とでも名付けることができるであろう。ここでは、各活動項目の小計数値のみを要約して示せば、図表1のように示される（三井住友海上，2004，44頁、日経新聞，2004参照一部補充）。

図表1 三井住友海上火災保険のCSR会計計算書

(2004年3月期、単位百万円)

	CSR 関連コスト	CSR 関連効果	
		内部効果	外部効果
社会貢献・福祉（フィランソロフィピー）活動 （寄付、施設提供、社会貢献・支援活動など）	1,164	40	662
倫理・コンプライアンス活動（法令等遵守、教育・ 研修、モニタリング、商品・サービス提供活動など）	1,446	177	—
環境保全活動（事業エリア内、上・下流、管理活動、 研究開発、社会活動）	4,689	363	140
CSR共通コスト	3	—	—
総計	7,302	580	802

このCSR会計計算書において、環境保全活動の計算は、環境会計の計算に相当する。その物量的なデータは、同報告書の「環境報告」の箇所に記載されている（三井住友海上，2004，40-41頁）。また、CSR会計の参考資料として、CSR活動により創出された企業価値推計たるCSR価値（CSRV）と、「ステークホルダー別分配とCSR会計との関連に関する計算」が示されている。前者は、GRIガイドラインによる財務諸表では体系的には現れてこない無形資産について取り扱うものとして評価されるであろう。後者の計算表は、コクヨの総収益ステークホルダー別分配計算に相当するものである（三井住友海上，2004，47頁、郡司，2004c，46頁参照）。

### (3) 付加価値計算書型—イトーヨーカ堂のCSR会計

イトーヨーカ堂は、CSR指標とCSR会計を公表している。「CSR指標」に関しては、顧

客、取引先、株主、地域社会、社員、環境というステークホルダー別に説明責任項目を選んで各項目の推移（4年）を数量表示している。ここではとくに財務指標よりもむしろ物量（非貨幣数値）的な指標に重点がおかれている（イトーヨーカ堂，2004，8-9頁）。

CSR会計として、同社は、企業の総収益（営業収益・その他の収入）とその前給付（売上原価・販売費など）および付加価値とに関する棒グラフ、付加価値分配（%表記）に関する円グラフと分配項目明細表を開示している。そこには地域社会・NPO・社会貢献とともに環境への分配も示されていることが注目される（イトーヨーカ堂，2004，10-11頁）<sup>1)</sup>。

### 3. CSR会計の展開方向

CSR会計の計算類型について、3社の例を中心にみてみた。ここにはすでに今後のCSR会計の展開方向ないしあり方をうかがうことができる。コクヨや三井住友海上の参考資料にみられる、いわば総収益分配計算書型は、ある意味で損益計算書の単純な組み替えにすぎないし、かつてのドイツにおける社会計算書に近い内容として位置づけられる（郡司，1998，92頁）。この形式は付加価値計算書型への変換が容易であり、環境・CSR指標や環境会計との関連性・可能性を考慮すればCSR会計としては付加価値（生成・分配）計算書の方が望ましいと考えられる（郡司，2004a，16-21頁）。

三井住友海上のCSR会計は、環境会計対応一活動別費用対効果計算書型ないし費用対効果計算書型と称することができる。これは、環境会計との関連において有力な方法として高く評価できる。しかし、この場合には、まず、環境と社会とくに社会活動の範囲をいかに画定するかの問題と、その効果の測定の問題があげられる。とくに経済効果の測定に関しては、環境会計の場合と同様、実質的效果のみに限定するか、それともみなし効果（推定効果）にまで広げるかが問題となるであろう。経済効果の測定の問題に関しては、環境会計の場合と同様、企業によって異ならざるを得ないであろう。

また、社会活動の範囲の問題に関しても、ある程度共通の基準が設定される必要があると思われる。しかし、同時にこのようなCSR会計は、環境会計の場合と同様、全社的ないしグループ全体における活動といかなる関係にあるのかに関する（会計）情報が必要である。それは、コクヨの場合と同様、総収益分配計算書よりも付加価値計算書の方がより望ましいと考えられる。

付加価値計算書の場合、付加価値分配図表のみでは、ステークホルダーとしての供給業者を配慮することができず、十分ではない。付加価値生成・分配計算書の場合は、とくに控除法に基づく付加価値生成計算は、付加価値の生成（算定根拠）について明らかにするとともに、ステークホルダーとしての供給業者をおもに前給付項目（一部は支弁項目）として取り扱うこととなる。（環境）付加価値計算書では、環境に関して独立の区分を設けることが可能であり、これによって環境パフォーマンスとの関連性をみることができる。しかも、付加価値計算書は環

環境計算書としての役立ちがこれまでも期待されてきただけに、さらにCSR会計との結びつきが一層注目されるところである。

#### IV 環境付加価値計算書

環境報告・環境会計において、環境経営指標とくに環境効率は、アウトプットに対するインプットの割合としてとらえられる生産性あるいは効率性の、環境事象への適用であると考えられる。環境効率の分母に関しては、基本的には、環境負荷が用いられる。これに対してその分子には、産出量、生産高、売上高、付加価値等が考えられるが、付加価値が最も適切と考えられる(山上, 2005, 16頁、Nebl=Dikow, 2003, シャルテガー=バーリット, 2003, 41-42頁、郡司, 2004b, 25-26頁)。環境効率の測定にあたって、付加価値の使用はとくに注目されるところである。そこで、比較可能で、ある程度共通する付加価値の認識・測定と付加価値計算書の作成が重要な課題となる。しかも、その場合の付加価値計算書は、環境会計さらにはCSR会計に結びついた形で展開されることが望まれる。つまり、付加価値計算書の発展形態である環境付加価値計算書の導入である。

そのような環境付加価値計算書のひとつの例としては、図表2aに示されるような(粗)付加価値生成計算と分配計算とに区分する方法が考えられる。その場合の、粗付加価値分配計算においては、企業維持発展(減価償却費・研究開発費)、社会(社会活動費用)、環境(環境費用)といったいわば粗付加価値分配・支弁項目と、従業員(人件費)、債権者(金融費用)、国・公共(税金)、企業・所有主(純利益)等のいわば純付加価値分配項目とが表示される<sup>3)</sup>。そこからさらに、環境影響効果と環境影響コストとが加減されて(企業)社会的利益<sup>4)</sup>が算定される(郡司, 2004a, 21頁)。

このような環境付加価値計算書は、BSO/ORIGIN社(1991; Gray, 1993, p.231)の「粗付加価値-控除価値=純付加価値」の計算と山上達人博士(1996, 302-303頁)および阪本安一博士(1988, 166頁、170頁)の所説から着想されるものである(郡司, 2005, 210-212頁)。この場合、粗付加価値は環境費用控除後の粗付加価値分配高である。控除価値は環境影響コストから環境支出(環境費用)を差し引いたものである(控除価値=環境影響コスト-環境支出(環境費用))。また、同式における純付加価値はいわゆる減価償却費控除後の付加価値ではなく、山上博士が示唆されるように、企業の社会的負担達成後の「社会的利益」に相当するものである。これより、次のような計算式が導き出される。

[ (粗)付加価値分配高 + 環境支出(環境費用) ] - 環境影響コスト = 純付加価値(社会的利益)

図表 2 a 環境付加価値計算書

<粗付加価値生成計算>
総生産高（または売上高） ー 前給付 （減価償却費・研究開発費・社会活動費用・環境費用控除前）
粗付加価値
<粗付加価値分配計算>
企業維持発展（減価償却費・研究開発費）  社会（社会活動費用） 環境（環境費用）
従業員（人件費） 債権者（金融費用） 国・公共（税金） 企業・所有主（純利益）
粗付加価値分配高 環境影響効果 ー環境影響コスト
社会的利益

（郡司，2004a，21頁、2005，212頁）



図表 2 b 企業社会利益計算書の独立化

粗付加価値分配高 環境影響効果 （ー）環境影響コスト 社会的効果*1 （ー）社会的コスト*2
（企業）社会的利益

（\*1 環境影響効果を除く。\*2 環境影響コストを除く）

この環境付加価値計算書においては、粗付加価値分配高からさらに環境影響効果と環境影響コストとを加減することによって「社会的利益」を算定表示しようとするものである。環境付加価値計算書とくに「社会的利益」の計算にあたっては、環境影響コスト・環境影響効果を如何に組み込むかが重要な問題となる。ここで、粗付加価値分配項目としての環境（環境費用）は、いわば内部費用（企業の環境保全努力）としての環境費用である。これに対し環境影響コストは、社会コストたる外部環境費用としてとらえられる外部環境費用であり、その測定にあたりさまざまな測定方法が考えられるであろう。たとえば、BSO/ORIGIN社（1991）のように、これを環境基準の達成に必要な費用として算定することが考えられる。他方で、環境負荷総量を金額に換算して、社会コストを算定し、環境負荷削減量を金額に換算した社会コスト削減額をもって環境保全効果（環境影響効果）とするリコーの試みは、環境影響効果の把握に関して注目にあたいする（リコー、2004a, 33-34頁、郡司、2004b, 17-22頁、2004c, 32-33頁）。

このような環境付加価値計算書は、一方でまさに現行の環境会計実務・環境報告と企業会計（財務業績）との連結環となることが期待される。また、他方で、環境経営指標における付加価値の使用を通じて、1企業のみならず地域経済、1国経済における付加価値と環境費用及び環境影響コストとの関係を通じて環境影響分析も可能となるように思われる（郡司、2004b, 7-10頁、キリンビール、2002, 13頁）。

## V 環境付加価値計算書の拡充と総合的な環境・CSR会計の展開

付加価値計算書は、GRIガイドラインやイトーヨーカ堂のCSR会計に見られるように、CSR会計計算書としてもその役立ちが注目される。環境付加価値計算書では、環境活動と社会活動の結果が全社あるいはグループ全体の業績とどのような関係にあるかを明らかにするのに役立つ。したがって、付加価値計算書として環境付加価値計算書が用いられるならば、費用対効果計算書型のCSR会計および環境会計との接合が可能であり、より包括的なCSR会計の構築が可能となるであろう。

環境付加価値計算書に基づけば、とくに付加価値を中核とする環境効率あるいは環境負荷集約度の体系的展開をつうじて環境経営指標の体系化が可能となる。それとともに、CSR指標の体系的展開にあっても、環境経営指標と整合性があり、最終的にこれを包摂しうるCSR指標の展開が期待されるであろう。その場合に、物量指標も重要であるが、会計的な観点からは価値指標も同等以上に重視されるべきである。価値指標としては、CSR Vのような企業価値評価指標の導入も注目されるが、それと併行して、付加価値を中核とする指標（付加価値分配指標等）が展開されることが望まれる。それは、付加価値に基礎をおく環境経営指標と整合的であるとともに、これを包摂する総合的なCSR指標（環境・CSR指標）の展開を可能ならしめるであろう。



とりわけ、環境会計を含む費用対効果計算書型CSR会計と環境付加価値計算書との連携を考慮すれば、環境影響効果と環境影響コストからより一般的な社会的効果と社会的コストにまで拡張することが考えられる。さらに、このような社会的コストと社会的効果の測定がより充実し体系化されるならば、社会的利益の計算の区分を独立の計算書とし、分離独立させることも考えられる。その場合に、社会的効果（環境影響効果）と社会的コスト（環境影響コスト）を完全に把握することは不可能に近いし、完全なる社会的利益というよりも不完全なる（企業の立場よりする）社会的利益にとどまるという意味で、それは「企業社会利益」の計算として位置づけられるであろう（図表2b参照）。

そこにおいて、（狭義の）環境付加価値計算書と企業社会的利益計算書とは、粗付加価値（分配高）によって結びつけられる。それとともに、（狭義の）環境付加価値計算書は、おもに発生主義会計に基礎をおく環境・CSR会計要素と環境経営・CSR指標に関わるのに対し、企業社会利益計算書は、費用対効果計算的な環境・CSR会計要素（環境影響コスト・環境影響効果を含む社会コスト・社会的効果）に関わることとなる。このような環境付加価値計算書の拡充により、一方で企業会計との連携が一層保持されるとともに、他方で、より包括的な環境・CSR会計の展開が可能になることが期待される<sup>4)</sup>。

#### 注

- 1) わが国有力企業の環境・CSR報告の重点移行と開示内容の詳細に関しては、郡司，2004c，21-40頁参照。
- 2) これに関しては、日本社会関連会計学会第17回全国大会（於沖縄大学，2004年11月7日）配付資料および郡司，2004c，42-50頁参照。日経CSR研究会もまた、CSR会計として付加価値分配計算書を提案し、各種のCSR活動計算書を提案している（日経CSR研究会，2004）。また、小池裕子氏は、CSR会計の類型を付加価値計算書型・収益分配型とコスト対効果型に区分し、それぞれについて次のような企業をあげられている（小池，2004，34-38頁）。付加価値計算書型・収益分配型＝イトーヨーカドー、大和証券グループ、日興コーディアルグループ、コクヨ、JR東日本グループ、コスト対効果型＝三井住友海上、ユニ・チャーム。これに対し、筆者は、付加価値計算書の社会関連報告書（社会貸借対照表）における歴史的意義と今後の展開可能性を重視するが故に、これを総収益分配計算書型つまり収益分配型と區別して類型化している。
- 3) その意味では、この付加価値分配計算は、付加価値支弁・分配計算ともいうべきものであるが、支弁を含めて広い意味で（粗付加価値）分配計算と称している。
- 4) もとより、ここでは、社会コスト・社会的効果のより合理的な測定が、重大な課題となる。当面、環境会計における経済的效果の実質的效果と推定的効果（みなし効果等）の区分表示とともに、費用対効果計算書型のCSR会計の展開にあたって、その効果に関しては実質的效果と推定的効果さらには内部効果と外部効果とが算定表示されることが望まれる。とくに企業社会利益計算を巡っては、社会的コストと社会的効果の測定に関して多くの困難さが存在するが、不完全ながらも企業社会利益の観点からそのような測定が如何にあるべきかが重要な課題となるであろう。

## &lt;引用文献&gt;

- BSO/ORIGIN (1991) *Jaarverslag 1990*, in Gray (1993) pp.223-231.
- Gray, R.H. (1993) *Accounting for Environment*, ACCA.
- Nebl, T. (2002) *Produktivitätsmanagement*, München.
- Nebl, T. und A Dikow (2003) Produktivitätsmanagement—Theoretische Konzeption und Analyse von Praxisunternehmen—, *Osaka Gakuin Corporate Intelligence Review*, Vol.3, No.2. (郡司健 (2003) 訳・解説「Theodor Nebl = Andreas Dikow 生産性管理—理論的構想と実際企業の分析—」『大阪学院大学企業情報学研究』第3巻2号.)
- S.シャルテガー・R.バーリット (2000) 『現代環境会計—問題・概念・実務』宮崎修行監修、ICU環境会計研究会訳、五紘舎。(Schaltegger, S. und R.Burritt, *Contemporary Environmental Accounting—Issue, Concept and Practice*, Greenleaf Publishing Ltd, 2000.)
- 環境監査研究会監訳(2002) 『GRIサステナビリティリポーティングガイドライン2002』(Global Reporting Initiative (2002) Sustainability Reporting Guidelines, Amsterdam, GRI.)
- イトーヨーカ堂 (2004) 『企業の社会的責任報告書—社会・環境活動報告2004』イトーヨーカ堂.
- キリンビール株式会社 (2002) 『キリンビール環境報告書—持続可能な社会を目指して— 2002年版』キリンビール株式会社.
- 郡司健 (1998) 『現代会計報告の理論』中央経済社.
- 郡司健 (2004a) 「付加価値会計と環境思考—環境付加価値計算書の展開可能性—」『大阪学院大学企業情報学研究』第3巻3号.
- 郡司健 (2004b) 「環境報告・環境会計実務における付加価値の適用」『大阪学院大学企業情報学研究』第4巻1号.
- 郡司健 (2004c) 「環境・CSR報告の現状と課題—環境報告から持続可能性・CSR報告へ—」『大阪学院大学企業情報学研究』第4巻2号.
- 郡司健 (2005) 「環境会計と付加価値思考—付加価値計算書と価値の生産・分配・社会的費用—」コクヨ株式会社 (2004) 『Corporate Social Responsibility Report 2004』コクヨ株式会社.
- 小池裕子 (2004) 「CSR会計の最新事情—付加価値計算書型・収益分配型とコスト対効果型」『旬刊 経理情報』1066号.
- 阪本安一 (1988) 『情報会計の基礎』中央経済社.
- 日経CSR会計研究会ホームページ (2004) (<http://www.nikkei.co.jp/csr/enquiry/index.html>)
- 日本経済新聞記事 (2004) 「CSR会計を作成—三井住友海上金融機関で初」(2004年9月12日付)
- 富士通株式会社 (2004) 『2004 富士通グループ環境経営報告書』富士通株式会社.
- 三井住友海上 (2004) 『CSR Report 2004 企業の社会的責任報告書』(<http://www.ms-ins.com/csr/index.html>).
- 向山敦夫 (2003) 『社会環境会計論—社会と地球環境への会計アプローチ—』白桃書房.
- 向山敦夫 (2004) 「CSRの数量化と測定方法」『企業会計』第156巻8号.
- 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.
- 山上達人 (2005) 「環境会計の視座と体系化の方向—環境会計の新しい展開—」山上達人・向山敦夫・國部克彦編著 (2005) 『環境会計の新しい展開』白桃書房.
- リコー (2004a) 『リコーグループ環境経営報告書2004』リコー株式会社.
- 山上達人・向山敦夫・國部克彦編著 (2005) 『環境会計の新しい展開』白桃書房.

(2005年9月15日採択)

**【研究論文】****企業実務にみるエコ効率指標とその動向**

—エコ効率における三つの視点から—

大 坪 史 治（獨協大学大学院博士後期課程）

**I はじめに**

日本の環境会計は、貨幣計算体系を中心とした体系からはじまり、環境報告書のなかで語られてきた。さらにその体系は、内部目的と外部目的に画定され、とりわけ外部環境会計を中心に議論が及んできた。近年になり企業は、環境コストをいかに効率良く削減するかについて、内部管理目的の取り組みへと関心が高まった。

一方で、欧州（特にドイツ語圏）で研究、実践されている物量計算体系を中心とした環境会計は、「会計」の垣根を越え、革新的発展を遂げた。これらの貨幣計算体系と物量計算体系は、二つの方向で展開し、その精度を高めてきた。

この二つの環境会計の体系は、物量情報と貨幣情報の密な相関性をみることにより、新たな方向へと進みはじめている。その一つの手法が、エコ効率である。エコ効率は、資源生産性や持続可能な発展（Sustainable Development）のマクロ的視点においても、経済、環境および社会を包摂する概念として注目されている。

このような流れのなかで、エコ効率は、わが国企業においても環境報告書にみられるようになり、その件数も増えている。エコ効率は、従来、製品設計・開発や製造プロセス改善などの環境パフォーマンス分析に活用され、内部管理目的として発展してきた。日本企業で実践されているエコ効率は、「環境経営度指標」に表わされるように、外部開示目的とした環境会計の延長上に萌芽しつつある。

本稿は、第一に日本企業で外部開示されているエコ効率の実態を探ることにより、その特徴と活用目的を明らかにした。このことから、本稿では、日本企業のエコ効率実践を「環境経営度指標」および「製品別エコ効率指標」にその役割を定めた。さらに理論的指摘から企業と社会との関係を見る「社会的エコ効率指標」を加え、エコ効率を三つの視点から検討をおこなった。

---

キーワード：経済効率、環境効率、エコ効率、エコ効率分析、環境経営度指標、社会的エコ効率指標

## II エコ効率 (Eco-Efficiency)

エコ効率は、90年代中葉に持続可能な発展のための世界経済人会議(WBCSD)の世界的な呼びかけにより広く認知されるようになった。これを契機にエコ効率は、国際機関や研究機関において注目される概念となった。現在、国連貿易開発会議(UNCTAD)や経済協力開発機構(OECD)、カナダ環境・経済円卓会議(NRTEE)、欧州環境保護庁(EEA)をはじめとする国際機関では、持続可能性の視点と企業の環境パフォーマンスの視点からエコ効率研究に取り組んでいる<sup>1)</sup>。エコ効率は、エネルギー効率性や資源生産性の向上にむけた実践的手法として考えられており、現代経済社会および多くのビジネスケースにおける基本的概念に位置づけられている。

エコ効率は、シャルテガー(Schaltegger, 1990)とシュトゥルム(Sturm, 1990)により研究がなされ、環境会計(環境に特化した伝統的企業会計と環境負荷会計)の統合化(統合化された環境マネジメント)のなかで提唱されている。わが国内では、ドイツ語圏のエコ効率(Oko-Effizienz)および企業実践にみるエコ効率研究に関しては、宮崎(2001)、湯田(2001)、山上(2002)、をはじめとして、既に理論的考察がなされている<sup>2)</sup>。

企業におけるエコ効率の実践例を挙げれば、BASFやダウ・ヨーロッパ(Dow Europe)に代表される「エコ効率分析」やABBおよびロッシュ(Roche)のエコ効率情報の開示などがあり、これらの企業は、古くから実践しているリーダー企業といえる。近年、エコ効率を導入する企業は、WBCSD主導のプログラムを背景に増加し、環境報告書に関する各種ガイドラインでも、有効な環境パフォーマンス指標として取り上げられている。

エコ効率は、大観すると環境会計領域からのアプローチ(企業活動を対象としたミクロ的視点)とエネルギー効率性・資源生産性や持続可能な発展のアプローチ(経済社会と地球環境を対象としたマクロ的視点)の二つのアプローチがみられる。

## III エコ効率の意義と目的

環境会計領域におけるエコ効率研究の先駆者であるシャルテガーらは、エコ効率の式を、 $\text{エコ効率} = \text{付加価値} / \text{環境負荷量(Environmental Impact Added)}$ と求めている(Schaltegger, Muller, Hindrichsen, 1996, p125)。

シャルテガーとバーリットは、「エコ効率は、「環境パフォーマンス指標」(Ecological performance indicator)と「財務パフォーマンス指標」(Economic performance indicator)の間の割合を示したものである」(Schaltegger and Burritt, 2000, p358; 宮崎監訳, 2002, 444頁)としている。またシャルテガーらは、エコ効率を、環境効率(ecological efficiency)と財務・環境効率(economic-ecological efficiency)を包括するとして定めている(Schaltegger, Muller, Hindrichsen, 1996, p123)。シャルテガーらの展開するエコ効率は、エコ効率と環境効率を区

別し、環境効率および財務・環境効率をそれぞれエコ効率に内包する構造となっている。

本稿では、各国際機関とシャルテガーらの所説を踏まえ、効率性指標の構成要素に軸を置き、三つの領域に整理する。

- (1) 経済効率：経済効率は、通常、経営成果や財政状態を分析する経営分析の領域で語られるが、環境会計の範疇においては、環境に関連する財務パフォーマンス指標で示す効率性である。経済効率は、企業活動に関わる環境パフォーマンスの財務的把握・評価ないし改善計画を財務的数値で表わした戦略的指標といえる。経済効率の目的とするところは、環境コストおよびエネルギー・水・廃棄処理コストの削減にある。ミューラー（Müller）らは、財務的評価としてのエコ効率指標を付加価値あたりのエネルギーコスト・水コスト（用水・排水）・廃棄コストにより表わしている（Muller and Sturm, 2001, p33）。企業の実践を挙げれば、環境コスト単位あたりの売上高などがある（中国電力, 2003, 19頁）。また経済効率は、環境投資や環境保全コスト等の環境コストが与える財務的影響に関わる評価指標として活用される<sup>3)</sup>。
- (2) 環境効率：環境効率は、インプットとアウトプットの関係を物量単位（エネルギー・マテリアル・水・環境負荷）で表わした効率性である。例を挙げれば、資源利用に対する環境負荷値の割合や、エネルギー利用量あたりのCO<sub>2</sub>排出量の割合などがある。環境効率は、企業の環境パフォーマンスの改善に力点を置き、直接的に経済的損益へ関連付けない効率性指標である。しかし環境効率を高めることは、同時に環境コストと材料費、エネルギーコストを削減することにつながり、経済的便益を得られる可能性がある。
- (3) エコ効率：エコ効率は、財務パフォーマンス（経済活動）と環境パフォーマンス（資源使用量、環境負荷）の関係を説明する効率性指標であり、企業の営利性と環境を考慮した統合的指標として位置づけられる。

図1 経済効率・環境効率・エコ効率

経済効率：M/M 指標：環境コスト・売上高・エネルギー・水・廃棄コスト
環境効率：P/P 指標：環境負荷・資源使用量・エネルギー使用量
エコ効率：M/P 財務パフォーマンス/環境パフォーマンス

(M：貨幣単位 P：物量単位)

一般的にエコ効率は、環境負荷量や資源使用量などの環境パフォーマンスを分母に置き、売上高や付加価値などの財務パフォーマンスを分子に置く式により導かれる。この計算方法は、エコ効率を実践する大部分の日本企業が活用している。この計算方法は、環境負荷量の制約（例えば法規制、自主目標）のもと、どれだけ利益を伸ばせるかの割合を示す。この種のエコ効率指標は、数値が増加することで、エコ効率の高まりを示す。

またエコ効率は、分母に財務関連指標、分子に環境負荷指標を置いた計算方法もある（NRTEE, 1997, p11）。この計算方法は、ある財務関連指標を基準として、どれだけ環境負荷を縮小していくかの割合を示す。得られたエコ効率は、数値が減少すればするほど、エコ効率の高まりを示す。つまり分母と分子の関係は、環境パフォーマンスと財務パフォーマンスのどちらか一方を基準にして、他方の変動に注目することである。

多くの日本企業の実践にみられるエコ効率＝利益（売上高・付加価値）／環境負荷を例に挙げれば、従来、環境に配慮しない企業経営は、利益拡大のもと生産量を増加していくことにより、結果的に環境負荷もそれに伴って増加する。エコ効率の求めるところは、環境負荷を削減しつつ利益を増加させていくことである。

エコ効率＝環境負荷削減量／環境コストを例に挙げれば、従来、エンド・オブ・パイプ技術に代表されるように、環境コストを投下し、環境負荷やエネルギー・資源消費量を削減することが90年代の日本企業で盛んに行なわれてきた。エコ効率の目的は、環境コストと環境負荷削減量をゼロに近づけることが理想的である。エコ効率＝環境負荷削減量／環境コストの式は、どれだけ環境コストを投下し、結果、物量的改善がなされたか、その投資効率を示す指標である。

企業が実践するエコ効率は、従来、経営管理や製品設計・開発など経営者の意思決定に活用されてきた。最近にみる企業におけるエコ効率は、財務パフォーマンスと環境パフォーマンスの成果指標として外部開示情報の特徴をもつ。

エコ効率の外部開示への働きかけとして、WBCSDの「エコ効率プロフィール（eco-efficiency profile）」と称したエコ効率報告書フレームワークがある（WBCSD, 2000, pp28-29）。本プロフィールは、①組織概要、②価値側面情報、③環境側面情報、④エコ効率、⑤情報の信頼性、⑥環境パフォーマンス報告、以上6項目で構成されている。

- ①組織概要：企業名・業務内容・報告書対象期間・報告書対象範囲・従業員数・インターネット情報・追加情報への連絡先・データ収集方法などの組織の基本情報
- ②価値側面情報：一般的に適応可能な指標として販売した製品の質量と総売上高や付加価値、税引き前利益、経常利益等のいわゆる経済的価値創造に関する情報
- ③環境側面情報：一般的に適応可能な指標として、エネルギー、水、資源、温室効果ガス、オゾン破壊物質等の物量情報と業種上特殊な指標情報（例えば、電力会社であれば、SO<sub>x</sub>やNO

xの排出量を記載)

- ④エコ効率：販売した総量当たりの各環境負荷項目と総売上当たりの各環境負荷項目を数値と時系列で表記
- ⑤処置情報：指標の選択の経緯、情報収集の方法や情報利用に関する規約
- ⑥環境報告：環境パフォーマンスの目標と成果等の記述

ここで留意しておきたい点は、②価値側面情報で一般的に適応可能な指標として製品の販売総量 (kg・t) と総売上高や付加価値、税引き前利益、経常利益などの指標による増加分を明確にすることである。環境側面情報では、業種上の特性を考慮した物量情報を求めている。②の価値側面情報と③の環境側面情報は、④の段階でエコ効率指標を求めらるうえでの基礎的情報となる。エコ効率は、販売総量 (kg・t) あたりの各環境負荷項目および総売上あたりの各環境負荷項目を数値と時系列で表記することを掲載している。

企業の実践するエコ効率指標は、内部管理を目的とした指標と外部開示を目的とした指標があり、この二つの指標は、質的に異なる。

#### IV 企業におけるエコ効率実践（日本企業を中心として）

環境省や経済産業省、GRI (Global Reporting Initiative) のガイドラインでは、エコ効率指標を取りあげている。環境省の2000年報告書「事業者の環境パフォーマンス指標ガイドライン」では、経営関連指標（エコ効率）をサブ指標として簡約している。2002年度版では、詳細な説明がなされるとともに、日本企業における指標の活用事例を参考資料として掲載している。またGRIの「サステナブル・リポーティングガイドライン」2002年度版では、エコ効率についての説明がなされている。

日本企業がエコ効率を外部開示する背景の一つには、こうしたガイドラインの影響が一要因として考えられるが、エコ効率は、どの程度、企業の外部開示情報としての浸透しているのか、定かではない。

そこで本稿では、2003年度の358組織体（非営利団体や法人、自治体、共同組合、RC報告書、サイトレポートを含む）における環境報告書の調査をおこない、その実態を探った。エコ効率の開示件数を調べるにあたり、本稿では、エコ効率を財務パフォーマンス指標と環境パフォーマンス指標の割合として求め、これを判断基準としてカウントした。

結果は、358組織体のうち、45の組織体（うち全てが企業）がエコ効率情報を外部報告しており、全体の13%である。エコ効率は、全体として少数であるが、着実な増加をみせている（表1）。

2001年1月時点でWBCSDのエコ効率プログラムに参画する日本企業は、19社であった(WBCSD,

2001, pp32-33)。2003年1月時点では、32ヶ国の企業が、同プログラムに参画している。日本企業は20社であり、その他の主要国は、アメリカ(32社)、イギリス(14社)、スイス(9社)、ドイツ(11社)である(WBCSD, 2003, pp29-31)。同プログラムに参画し、かつエコ効率情報を開示する企業を挙げれば、デンソー、関西電力、NTT東日本、ソニー、東京電力、トヨタ自動車、以上の6社である。同プログラムに参画する企業は、必ずしもエコ効率情報を外部開示していない状況がみうけられる。

表1 エコ効率指標を外部開示する組織体件数

	2001年以前	2002年	2003年
組織体件数	8	26	45

(調査対象：日本の組織体が発行する環境報告書/n：358)

業種別件数(2003年度)

電気機器：10 電気・ガス：9 化学：5 商業：4 輸送用機器：3 情報：3 建設：3

日本企業が外部開示するエコ効率指標の特徴は、①家電業界や電気・ガス業界、化学会社が主であること(24/45社)、②環境経営度を測る成果指標として活用していること(41/45社)、③企業によって計算手法が異なること、④環境報告書内における環境会計の追加情報として記載していること(26/45社)、以上の4つの点が挙げられよう。

このうち、③については、環境パフォーマンス指標に個別環境負荷を使用した場合と、統合的指標を使用する場合と大きく二つの傾向がみられる。④については、エコ効率情報が環境報告書のどこのセクションに置かれているかに着目した。その結果、エコ効率情報は、環境会計のセクションに掲載されている(26社)、独立したセクションに掲載されている、他のセクション(中期目標・環境マネジメント・製品設計等のセクション)に掲載されている、以上の三つに開示方法がみられる。本調査は、第一に企業実践におけるエコ効率の実態を探るに留めたが、調査結果から得られたエコ効率指標の詳細な分析(エコ効率の問題点を含めた分析)が必要であり、今後の課題としたい。

わが国企業(45社)におけるエコ効率指標の特徴を踏まえ、エコ効率指標は、その活用目的を整理すれば、次のとおりである。

- (1) 製品設計・開発：(三菱電機、パナソニックコミュニケーションズ、松下電器、日立製作所) 製品設計・開発を目的としたエコ効率は、製品ライフサイクル全体を視野に入れ、研究開発の段階で役割をもつ分析指標である。エコ効率は、個別製品の環境パフォーマンスと財務パフォーマンスの二方向から、新旧の製品比較や他社製品との比較を目的とする。



エコ効率を製品分析に活用する点で、WBCSD/UNEPの共同研究「クリーナープロダクトプロジェクト」やBASF、ダウ・ヨーロッパ (Dow Europe) をはじめとする欧州先進企業の実践に類をみるが、分析手順や方法、評価については異なる。

- (2) 環境マネジメント改善：(コマツ) コマツのエコ効率は、工場別にエコ効率を算出している。計算式は、環境負荷量/生産金額によって導かれている。その他、組織全体や部門別、事業所別、サイト別、製造プロセス別といった各事業単位・活動単位に視点を合わせ、各層経営管理者への情報として活用可能であると考えられるが、実践事例は、確認していない。
- (3) 企業パフォーマンス成果指標：(日本企業40社) 企業パフォーマンス(環境パフォーマンスおよび財務パフォーマンス)の成果指標を示すエコ効率は、自社内における両者の成果を時系列比較・評価を主たる目的としている。エコ効率を開示する日本企業(40社)の多くは、環境報告書に掲載される環境会計(費用対効果)の副次的指標に活用されていること、目標を設定し、時系列比較によってその改善効果を示していること、以上から環境・財務パフォーマンス成果指標として活用しているといえよう。海外企業では、ロッシュ(Roche)が代表に挙げられる。

エコ効率は、こうした活用方法がある一方で、いくつかの問題点を抱えている。その一つとして、エコ効率性の向上と社会・環境における総環境負荷削減量の関係がある。フィゲ(F. Figge)は、エコ効率を高めることは、成長を促し、環境資源の使用の増加を引き起こすリバウンド効果(Rebound effect)が考えられると指摘している(Figge and Hahn, 2004, p176)。

また、ディリック(Dyllick)は、エコ効率は社会的持続可能性を考慮しない指標であるとした見解から、環境-社会効果(Eco-Socio-Effectiveness)の必要性を説き、エコ効率を実践する企業は、社会や環境容量に言及するべきと提唱している(Dyllick and Hockerts, 2002, pp24-26)。

フィゲとディリックは、これらの課題を踏まえ、経済と環境の関係をみるエコ効率に社会的側面を加えた指標を考案している。この複合的指標は、持続可能な発展の概念に論拠を置き、企業活動とそれによって生じた環境パフォーマンスおよび社会パフォーマンスの比率をみていくことにより、エコ効率のひとつの発展形態として議論の及ぶところである。

## V ライフサイクルからみるエコ効率の三つの領域

企業の実践事例および諸説から、エコ効率は、3つの領域に整理することができる。

一つめに多くの日本企業で実践されている「環境経営度指標」は、資源調達から製造、販売における企業活動のインプットとアウトプットの関係を示す評価指標である。「環境経営度指標」は、企業活動におけるプライベートの部分であり、消費から廃棄、最終廃棄の段階、すなわち企業活動の外側の部分におけるインプット/アウトプットについては、計算範囲が及ばない指

標である。

二つめにBASFやダウ・ヨーロッパに代表される「エコ効率分析」は、製品のライフサイクル全体にわたる全段階の環境負荷データと貨幣データの比較と評価を分析範囲とする。「エコ効率分析」は、BASFのエコジカル・フィンガープリント (Ecological Fingerprint) と環境影響データと経済性データのX/Y軸におけるプロット分析<sup>4)</sup>、ダウ・ヨーロッパのエコ・コンパス分析 (Eco-Compass) などの評価・分析手法がある。

三つめは、社会的側面を包括する考え方であり、基本的に二つのアプローチがある。すなわちエコ効率性に社会的側面を包括する多面的・複合的指標「社会的エコ効率性」(Eco-Social-Efficiencies)<sup>5)</sup>と経済・社会の関係をみる「社会効率性」指標(Socio-Efficiency, Social-Efficiency)がある。「社会効率性」は、「企業の付加価値と社会への影響との関係を描写する」(Dyllick, 2002, pp20-21)と定義されている。「社会的エコ効率性」は、エコ効率の諸問題を補填する延長上で生まれ、企業が与える複合的影響(環境影響と社会的影響)と付加価値の割合をみる指標として表している (Figge and Hahn, 2004, pp181-182)。

両者のアプローチに共通するところは、付加価値を分子に置く点である。付加価値は、古くより議論されているように生産構造と分配構造の二面から企業と社会の関係を貨幣単位によって写像する価値創造指標である。付加価値概念のもつ意味とその重要性は、企業と社会との間を測るうえで、大きな役割をもつ。具体的な考察については、今後の課題としたい。

## VI おわりに

エコ効率の現状と展望について、以下の二点にまとめる。

- 1 現在、既にエコ効率を実践している日本企業45社においては、固有のエコ効率パフォーマンスを展開している。これは、導入目的から計算方法、活用方法、名称に至るまでそれぞれ異なる。またエコ効率は、比較可能性において多くの課題が残されている<sup>6)</sup>。エコ効率に期待されることは、規模的格差を解消し、企業間比較を可能にすることである。現状では、自社内の改善指標やベンチマーキングとして期待するところに留まっている。
- 2 企業が実践するエコ効率は、経済性と環境性の効率性を測る指標である。エコ効率は、社会性を含む分析手法への拡張や経済性と社会性の効率性、すなわち社会効率性を検討することで、より精度を高められると考えられる。エコ効率は、企業の持続可能性と社会・地球の持続可能性との連携が今後の課題となろう。

エコ効率は、財務パフォーマンスと環境パフォーマンスの両者をも高めることによって、向上させていくことが望まれる。しかしエコ効率は、環境パフォーマンスが低下しても、財務パフォーマンスを高めることにより向上させることができる。こうした場合、エコ効率は、地球環境容

量ないし資源使用量の説明が十分になされない。

エコ効率は、それ自体、不十分な指標であると考えられ、新たな工夫と補足が不可欠である。例えば、製品の総生産量あるいは総環境負荷量などの絶対値<sup>7)</sup>は、エコ効率指標の補足的情報として重要である。エコ効率は、異なる二つの要素の比率を示すものであり、絶対値と照らし合わせることで企業の財務・環境パフォーマンスの実態が明らかになる。

#### 注

- 1) 持続可能な発展のための世界経済人会議 (WBCSD)、国連貿易開発会議 (UNCTAD)、経済協力開発機構 (OECD)、カナダ環境・経済円卓会議 (NRTEE)、欧州環境保護庁 (EEA) をはじめとする国際機関では、国レベル、コミュニティレベルおよび企業レベルにおけるエコ効率研究がなされている。各国国際機関のエコ効率研究は、基本的にWBCSDのエコ効率に歩調を合わせたものであり、数多くの調査や事例を土台にした成果である。エコ効率は、経済と環境のパフォーマンス指標、あるいは経済と環境および社会のパフォーマンス指標を相対的に評価する比率分析と概観することができよう。定義については、各々異なる。詳しくは、以下の文献を参照のこと。World Business Council for Sustainable Development (WBCSD), *Eco-Efficient leadership for improved economic and environmental performance*, 1996, OECD, *ECO-EFFICIENCY*, 1998 (OECD, 樋口清秀監訳 (1999)), 『エコ効率―環境という資源の利用効率』, インフラックスコム), The National Round Table on the Environmental and the Economy (NRTEE), *Eco-Efficiency Indicators, Calculating Eco-Efficiency indicators: A Workbook for Industry*, Renouf Publishing Co. Ltd, 2001, European Environment Agency (EEA), *Environmental signal 2001*, Environmental assessment report No.8, 2000
- 2) 厳密には、異なる視点と研究方法により考察がなされている。次の文献を参照されたい。宮崎修行 (2001), 『統合的環境会計論』, 創成社, 宮崎修行 (2002), 『環境会計の新しい展開―三つのタイプのエコ・エフィシエンシーの比較検討―』, 『会計』, 第162巻第3号, 湯田雅夫 (2001), 『ドイツ環境会計―環境原価と環境負荷の統合化に向けて』, 中央経済社, 湯田雅夫 (2003), 『エコ効率の向上に向けた財務パフォーマンスと環境パフォーマンスの結合』, 『社会関連会計研究』, 第15号, 山上達人 (2002), 『「環境」会計と環境「会計」の峻別と連携』, 『産業と経済』 (奈良産業大学), 第17巻第2号
- 3) フジタでは経済効果率、環境保全投資率、環境保全費用率を採用しており、環境コストを軸とした環境パフォーマンス評価がなされている。フジタ, 『エコ・レポート』 2003年, 12頁
- 4) BASF 「エコ効率分析」の詳細については、以下を参照。Badische Anilin-& Soda-Fabrik (BASF), *The BASF Ecoefficiency Analysis*, 2000, 山上達人, 向山敦夫, 國部克彦編著 『環境会計の新しい展開』 白桃書房, 2005年, pp102-104
- 5) 「社会的エコ効率指標」は、*multiple impact Efficiency*ないし *Eco-Socio-Efficiencies*などを代表としていくつかの表現が用いられており、本来、「社会的エコ効率指標」と表現することは不適切であるが、本稿では、エコ効率に関する議論上、仮訳で表現した。
- 6) その他、エコ効率の問題点については、次を参照されたい。上妻義直 (2001), 『環境報告の諸問題 (2)』, 『企業会計』, Vol.53, No.11
- 7) 環境省では、環境パフォーマンス指標の枠組みで、総製品生産数量と総製品販売量を掲載することが望ましいとしている。環境省, 『事業者の環境パフォーマンス指標ガイドライン』, 2000年, pp30-35, 2002, 16頁, 22頁, pp31-32

## 引用文献

- 環境省, 『事業者の環境パフォーマンス指標-2000年度版-』, 2001年
- 中国電力 『2003エネルギー環境報告書』 2003年
- Frank Figge, Tobias Hahn, *Sustainable Value Added—measuring corporate contributions to sustainable beyond eco-efficiency*, Ecological Economics 48, 2004
- Global Reporting Initiative (GRI), *Sustainable Reporting Guideline*, 2002
- Stefan Schaltegger, Kaspar Müller, Henriette Hindrichsen, *Corporate Environmental Accounting*, John Wiley & Sons, 1996
- Stefan Schaltegger and Roger Burritt, *Contemporary Environmental Accounting*, Greenleaf Publishing, 2000 (シャルテガー, S/バリット, R著, 宮崎修行監訳 (2003), 『現代環境会計』, 五絃社)
- Stefan Schaltegger, Andreas Sturm, *Ökologische Rationalität*, Die Unternehmeng, Nr.4, 1990
- Thomas. Dyllick, Kai. Hockerts, *Beyond the Business case for Corporate Sustainability*, INSEAD working paper, Center for Management of Environmental Resources, 2002
- The National Round Table on the Environmental and the Economy (NRTEE), *Eco-Efficiency Indicators, Calculating Eco-Efficiency indicators: A Workbook for Industry*, Renouf Publishing Co. Ltd, 1997
- World Business Council for Sustainable Development (WBCSD), *Measuring eco-efficiency—a guide to reporting company performance*, 2000
- World Business Council for Sustainable Development (WBCSD), *WBCSD Annual Review 2000 - Ten years of achievement*, 2001
- World Business Council for Sustainable Development (WBCSD), *WBCSD Annual Review 2002, from words to actions*, 2003

\*本稿は、2004年月6月19日に開催された日本社会関連会計学会東日本部会の報告に、加筆訂正をしたものである

(2005年10月6日採択)

**【研究論文】****日本企業の環境報告書における情報開示と規定要因：**

2003年発行の環境報告書分析を中心に

東 田 明（神戸大学大学院経営学研究科博士後期課程）  
國 部 克 彦（神戸大学大学院経営学研究科教授）  
川 原 千 明（神戸大学大学院経営学研究科博士後期課程）

**I はじめに**

日本の環境報告書発行企業数は年々増加している。これは、日本では環境省や経済産業省などの政府機関をはじめ、GRI(Global Reporting Initiative)のような国際的な民間団体が、国内外で環境報告書ガイドラインを作成し、企業に対して環境報告書の作成を促してきた成果といえる。特に、GRIの「サステナビリティリポーティング・ガイドライン」(2000年発行、2002年改訂)は企業に大きな影響を与え、最近では、企業は環境パフォーマンスに社会的パフォーマンスと経済的パフォーマンスを加えた、サステナビリティレポートの作成を求められている。

われわれは環境報告書の社会的重要性に鑑み、情報開示の内容について、継続的に研究してきた。その成果は、國部他(2002a、2002b)、平山・國部他(2002)および國部・平山(2004)などにまとめられている。これらの研究では2000年および2001年の環境報告書が分析対象であった。本稿では、これらの先行研究のフレームワークを継承し、2003年発行分の環境報告書を分析することによって、日本企業の環境報告書実務の進化の程度を検討することを目的とする。わが国では、2001年前半に環境省および経済産業省から環境報告書に関するガイドラインが発行されており、2001年発行までの環境報告書を対象とした先行研究の時点では、ガイドラインは発行されていたもののその反映の程度が十分ではなく、その後、環境報告書の質的な向上が進んだと予想される。

本稿では、紙幅の関係から、分析の方法論を導出した細部についての議論は筆者らの先行研究に譲ることとし、分析フレームの概要を説明した後に、環境報告書における主要な開示内容を2001年発行分の結果と比較し、次に環境報告書の発行と質の規定要因を分析する。

---

キーワード：環境報告書、環境省環境報告書ガイドライン、情報開示、環境パフォーマンス

## II 分析対象と方法

本研究では分析対象を確定するために、IGES関西研究センターが東証一部上場企業1523社を対象に2003年4月に行った質問票調査の結果を使用した。この調査の回答企業324社のうち、環境報告書を発行していると回答した206社に対して2004年1月に環境報告書の送付依頼を行った。請求時の環境報告書は2003年1月から12月に発行されたものとした。

環境報告書による環境情報開示の実態を明らかにするための定性的分析では、上記の206社から、業務内容が大きく異なる金融・保険業を除外し、さらに、環境報告書を発行しているが2003年に発行のなかった企業、環境報告書が親会社と同一の企業、ホームページによる環境情報の開示を環境報告書としているもののその内容が環境報告書とはあまりにもかけ離れていた企業、環境報告書の請求に際して発行していないと回答した企業、さらに企業合併が行われた企業、会社更生法が適用された企業、そして請求に応じず、またホームページからの入手も不可能だった企業を除き、最終的な分析対象は184社となった<sup>1)</sup>。

本稿では、環境報告書の内容分析に際して、平山・國部他(2002)で用いたチェックシートと評価基準を使用した。環境省が2001年に発行した「環境報告書ガイドライン(2000年度版)」(以下、環境省ガイドライン)<sup>2)</sup>では、環境報告書に必要と考えられる項目として(1)基本的項目、(2)環境保全に関する方針、目標及び実績等の総括、(3)環境マネジメントに関する状況、(4)環境負荷の低減に向けた取り組みの状況の4分類をあげ、さらに各分類の中で環境報告書に必要と考えられる18項目をあげている。チェックシートはこの18項目を基本にし、各項目について重要な記載内容として紹介されている項目、そして業態により重要となる記載内容として取り上げられているものの中から重要な項目を選び、これらを細目として位置づけた。また環境負荷の数値の記載を求める項目については、項目についての記載はあるが数値が存在しない場合も考慮して、数値がある場合と記述のみの場合に分けてチェックを行った。その結果、18項目を53の細目に細分化し、さらに第三者意見書の記載に関する2項目を追加し、全55細目とした<sup>3)</sup>。実際に使用したチェックシート(チェック項目欄が細目の55項目に対応)を資料として末尾に掲載した。

また、環境報告書の発行の有無を規定する要因を調べるためにロジット分析を、そして環境報告書の質を規定する要因を明らかにするために回帰分析(OLS)を行った。分析対象の確定のために、定性的分析と同様にIGES関西研究センターが実施したアンケート調査の結果を用いた。回答のあった324社から、環境報告書発行の有無について回答のなかった企業、企業合併が行われた企業、会社更生法が適用された企業、東京証券取引所上場廃止企業、金融・保険業、そして分析の説明変数として使用する広告宣伝費の額が開示されていない企業を除いた、243社をロジット分析の対象とした。回答結果は、環境報告書を発行していると回答した企業168社、発行していないと回答した企業75社であった。次に、この環境報告書を発行していると回答した168

社のうち、実際に環境報告書を手続きできなかった企業9社を除く159社<sup>4)</sup>を回帰分析の対象とした。

### Ⅲ 環境報告書の情報内容分析

#### 1. 全体的な動向

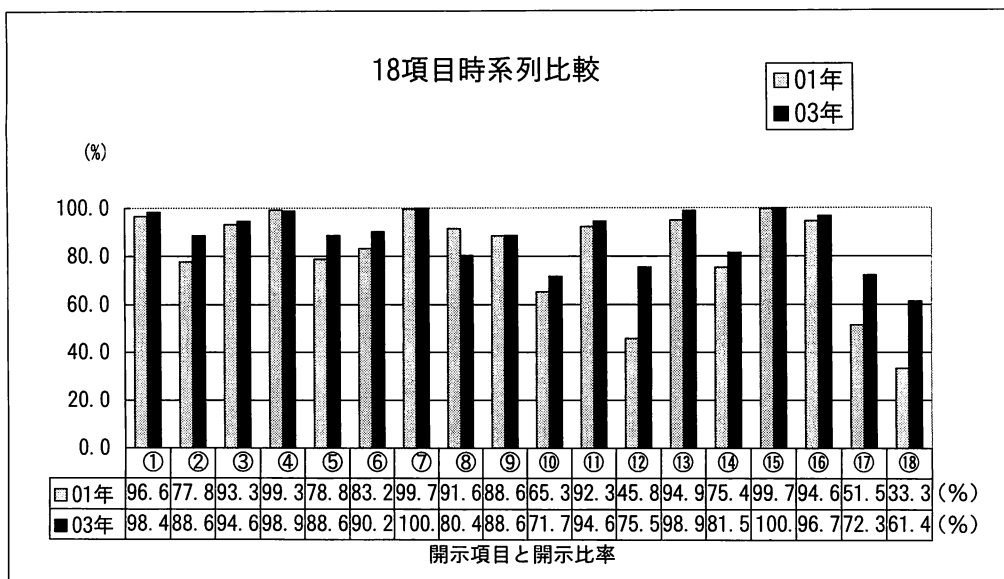
環境省ガイドラインの18項目(文末「資料」の①～⑱)について、分析対象全184社の開示状況を見てみると、図表1に示すように、18項目中、開示比率が80%以上のものは14項目にのぼった。そのうち、90%以上のものが9項目、さらに⑦環境マネジメントシステムの状況と⑮不要物等のアウトプットに係る環境負荷の状況および低減対策は、開示比率が100%であった。反対に、最も開示比率の低い項目は⑱ストック汚染等の環境リスクであり、開示比率は61.4%であった。他に開示比率の低い項目は、⑩環境に関する規制遵守の状況(71.7%)、⑰輸送に係わる環境負荷の状況および低減対策(72.3%)、⑫環境負荷の全体像(75.5%)であった。

図表1では、開示項目の動向が時間の経過と共にどのように変化しているのかを調べるために、同じ評価基準を使用している平山・國部他(2002)の研究で行われた2001年発行の環境報告書評点の開示比率との比較を示している。全体的に各項目の開示比率の傾向は類似しており、特に、2001年と2003年ともに、④環境保全に関する経営方針・考え方、⑦環境マネジメントシステムの状況、⑮不要物等のアウトプットに係る環境負荷の状況および低減対策の3項目は開示比率が100%に近く、反対に⑫環境負荷の全体像、⑰輸送に係わる環境負荷の状況および低減対策、⑱ストック汚染等の環境リスクの3項目が全項目中開示比率の低い項目である。しかし注目すべきは、18項目中最も開示比率の低いこれら3項目においても、2001年から2003年で開示比率が20ポイント以上増加していることである。特に⑫と⑱は平山・國部他(2002)でも2000年発行の環境報告書の評点と2001年発行分との間で開示比率が15ポイント以上増加していることが示されている。これらの項目は環境報告書ガイドラインに掲載されることになって、企業の開示が急速に進んだ事例であり、ガイドラインの効果として理解することができる。また、18項目合計評点の全社平均(平均開示項目数)は、14.6から15.8と増加しており、環境報告書の充実が進行している。

#### 2. 主要項目の個別動向

次に、環境パフォーマンスの主要項目の開示動向を検討しよう。開示比率の高い⑦環境マネジメントシステムの状況、⑬物質・エネルギー等のインプットに係る環境負荷の状況および低減対策、⑮不要物等のアウトプットに係る環境負荷の状況および低減対策は、複数の細目から構成されており、それぞれの細目は企業の環境パフォーマンスにおいて重要な項目である。特に、⑬物質・エネルギー等のインプットに係る環境負荷の状況および低減対策と⑮不要物等の

図表1 18項目時系列比較



アウトプットに係る環境負荷の状況および低減対策は、企業活動における主たる環境負荷を表すものである。そこで、この2項目の細目についての開示状況を明らかにし、2001年発行分の結果と比較してみよう。

⑬物質・エネルギー等のインプットに係る環境負荷の状況および低減対策の細目と、2001年および2003年の開示比率は図表2のとおりである。

図表2 ⑬の細目についての開示比率比較

⑬の細目	2001年開示比率	2003年開示比率
a.物質投入量	22.2%	51.1%
b.事業者内部での物質の循環的利用	22.9%	7.6%
c.エネルギー消費量	93.3%	98.9%
d.再生可能エネルギー使用量	15.8%	16.3%
e.水利用量	59.3%	82.6%

このように、エネルギー消費量や水利用量については高い開示比率であるが、その他の項目の開示比率は低い。b.事業者内部での物質の循環的利用やc.再生可能エネルギー消費量については、まだこれらの取り組みを行っている企業が少ないため、開示比率も低いと推測される。しかし、a.物質投入量の開示比率があまり高くないことは、このような情報が環境情報としてまだ十分に捕捉されていないことを示している。物質投入量は企業機密にもかかわる情報であるが、環境情報の基本でもあり、またすでに過半数の企業が開示しており、2001年発行分の結



果と比べても急激に増加していることから、今後は一層開示が増加すると予測される。

次に、⑮不要物等のアウトプットに係る環境負荷の状況および低減対策については図表3のとおりである。

図表3 ⑮の細目についての開示比率比較

⑮の細目	2001年開示比率	2003年開示比率
a. 温室効果ガス排出量	82.5%	92.4%
b. オゾン層破壊物質排出量	43.1%	49.5%
c. 大気汚染物質	65.0%	80.4%
d. 排水量	35.4%	55.4%
e. 水質汚濁物質	60.6%	65.8%
f. 廃棄物等排出量	97.6%	100%
g. PRTR	70.4%	79.3%
h. ダイオキシン	39.4%	38.6%

これらの細目の内、a. 温室効果ガス排出量、b. オゾン層破壊物質排出量、d. 排水量、f. 廃棄物等排出量は、環境省ガイドラインにおいて重要な記載内容とされている項目である。確かに、a. 温室効果ガス排出量とf. 廃棄物等排出量は高い開示比率であるが、b. オゾン層破壊物質排出量とd. 排水量は50%前後と低い開示比率である。特に排水量については、水利用量の開示比率が80%を超えていたことから考えると低くなっている。しかし、2001年発行分の結果よりも開示比率が20ポイント増加していることから、今後も開示が進むと推測される。

#### IV 環境報告書の発行と質の規定要因に関する分析

##### 1. 分析の概要

環境報告書の開示内容の充実は、企業を取り巻くさまざまな状況が影響していると考えられる。われわれは、2000年9月末までに発行された環境報告書を分析対象とした國部他(2002b)を初めとして、環境報告書の発行と質を規定する要因についてこれまでも研究を行ってきたが、2003年発行の環境報告書についても同様に分析を試みることにしよう。分析方法と説明変数・被説明変数の導出根拠は先行研究に譲り、本稿で対象とする変数を説明すると以下のとおりである。

##### (1) ロジット分析の被説明変数

Ⅱ節で述べたとおり、環境報告書発行の規定要因を調べるためにロジット分析を使用し、その対象は243社である。このうち、168社が環境報告書を発行しており、75社が発行していなかった。この168社に対して環境報告書発行企業を1、未発行企業を0とするダミー変

数を設定した。

(2) 回帰分析の被説明変数

環境報告書の質を規定する要因を調べるための回帰分析では、Ⅱ節で述べた159社の環境報告書が対象である。環境報告書の質を表すために、情報内容分析の際に行った環境報告書の評点(55点満点)を用い、これを被説明変数とした<sup>5)</sup>。

(3) 説明変数

環境報告書の発行と質を規定する要因として、國部他(2002b)では企業規模、経済的業績、消費者関連度、負債依存度、資本市場依存度を想定しており、本研究でもこれらの要因を説明変数とする。それぞれの代理変数は以下のように設定した。

企業規模:従業員数

経済的業績:総資産営業利益率 (ROA)

消費者関連度:売上高広告宣伝費率 (広告宣伝費/売上高)

負債依存度:負債比率 (負債/自己資本)

資本市場依存度:浮動株比率(1000株以上5万株未満の株主が所有している株式数の発行済み株式数に対する比率)

説明変数の財務データは日経ニーズから2003年の財務データを入手し、浮動株比率については東洋経済新報社の『会社四季報』から入手した。従業員数については自然対数を使用している。

## 2. 分析結果

環境報告書の発行を規定する要因を調べるロジット分析の結果を図表4に、環境報告書の質を規定する要因を調べる回帰分析の結果を図表5に示した(検定結果はすべて両側検定)。

ロジット分析では、従業員数が1%水準で、また売上高広告宣伝費率が5%水準で有意であった。その他のROA、負債比率、浮動株比率については有意な結果は得られなかった。

回帰分析では、ロジット分析と同様に従業員数が1%水準で、また売上高広告宣伝費率が5%水準で有意であった。さらに、負債比率は推定係数の符号がマイナスで5%水準で有意であった。しかし、ROAと浮動株比率については有意な結果が得られなかった。

これらの結果から、企業規模が大きいほど環境報告書を発行し、その質が高く、また消費者関連度の高い企業ほど環境報告書を発行し、その質も高いということが明らかになった。企業規模が環境情報開示に影響するという結果は多くの先行研究と同じ結果である。消費者関連度について、國部他(2002b)では環境報告書の質には影響を及ぼしているが、環境報告書発行の有無には影響を及ぼさないという結果を導いている。つまり、環境報告書の質に影響を及ぼすという結果は同じであるが、今回の結果では、発行の有無にまで影響していることが示された。

経済的業績については有意な結果ではなく、経済的業績が環境報告書の発行とその質に影響するという証拠は得られなかった。これはわれわれの先行研究の結果と同じである。

負債依存度について、ロジット分析では有意な結果は得られなかったが、回帰分析ではマイナスで有意な結果であった。つまり、負債依存度は環境報告書の発行に影響するという証拠は得られなかったが、質に関しては、負債依存度が高いほど、環境報告書の質が低くなる傾向が示された。これは、負債依存度が高いほど金融機関などの特定の債権者の影響が強く、社会一般への開示要求が低くなるためと解釈することができる<sup>6)</sup>。國部他(2002b)では負債依存度が有意な結果をもたらすという証拠は得られていないが、海外ではプラスまたはマイナス両方に有意な結果を示す研究があり<sup>7)</sup>、統一的な解釈はまだ確立されていない。一方、資本市場依存度については有意な結果が得られず、資本市場依存度と環境報告書の発行とその質の間には有意な関係は認められなかった。

図表4 環境報告書発行の規定要因についての分析結果

モデル式

$$Y = \alpha_1 + \beta_1 \text{従業員数} + \beta_2 \text{ROA} + \beta_3 \text{売上高広告宣伝費率} + \beta_4 \text{負債比率} + \beta_5 \text{浮動株比率} + \varepsilon$$

(ただし、 $\varepsilon$  は誤差項)

変数	推定係数	標準誤差	t 値	P 値
定数	-8.973	1.792	25.087	0.000
従業員数	1.387	0.224	38.498	0.000
ROA	-6.747	4.919	1.881	0.170
売上高広告宣伝費率	22.215	10.240	4.707	0.030
負債比率	-0.046	0.038	1.472	0.225
浮動株比率	-0.016	0.016	1.007	0.316

Cox & Snell  $R^2$  (0.303)  
Nagelkerke  $R^2$  (0.427)

図表5 環境報告書の質の規定要因についての分析結果

モデル式

$$Y = \alpha_1 + \beta_1 \text{従業員数} + \beta_2 \text{ROA} + \beta_3 \text{売上高広告宣伝費率} + \beta_4 \text{負債比率} + \beta_5 \text{浮動株比率} + \varepsilon$$

(ただし、 $\varepsilon$  は誤差項)

変数	推定係数	標準誤差	t 値	P 値
定数	5.476	5.187	1.056	0.293
従業員数	3.545	0.563	6.293	0.000
ROA	22.011	18.361	1.199	0.232
売上高広告宣伝費率	75.217	36.146	2.081	0.039
負債比率	-0.321	0.152	-2.111	0.036
浮動株比率	5.97E-02	0.067	0.894	0.373

$R^2 = 0.243$

## V おわりに

日本企業の環境情報開示について、本稿では、先行研究のフレームワークを継承して、環境報告書の開示内容の分析と、環境報告書の発行と質を規定する要因について定量的な分析を行った。

情報内容の分析からは、環境省ガイドラインの18項目に関して、14項目で開示比率が80%を超えていたことが明らかになった。開示比率の低い項目である、環境負荷の全体像、輸送に係わる環境負荷、ストック汚染等の環境リスクについては、平山・國部他(2002)と比較すると、2001年の環境報告書を対象とした調査から開示比率が20ポイント以上増加していることがわかり、時間の経過と共に開示比率の低い項目の開示が進んでいることがわかった。

また、企業の環境パフォーマンスを表すインプットとアウトプットに係わる環境負荷については、エネルギー消費や廃棄物の排出については開示比率が高いが、廃棄物の源泉である物質投入量や、水の排出量については重要な項目であるにもかかわらず、開示比率が低かった。しかし、これらの項目についても、2001年の環境報告書と比べると開示比率は高まっており、また環境情報の基本でもあることから、今後開示企業が増加すると予測される。

環境報告書の発行と質を規定する要因に関する分析では、環境報告書の発行を規定する要因として企業規模と消費者関連度が、そして環境報告書の質を規定する要因として企業規模、消費者関連度、そして負債依存度について有意な結果が得られた。発行の規定要因である企業規模と、質の規定要因である企業規模、消費者関連度については國部他(2002b)と同様の結果であり、これまでの研究成果が支持された。さらに、発行の規定要因である消費者関連度と質の規定要因である負債依存度については今回の研究で初めて統計的に有意となった。この点については、より精緻な分析を実施しなければ十分な結論は導出できないが、ひとつの傾向として、ステイクホルダーの影響力が環境報告書実務を左右する傾向が以前よりも強く見られることを指摘することはできる。このような傾向は、環境報告書に対するステイクホルダーの要求が強まるにつれて当然生じると予測されるので、今後継続的な分析が必要である。

### <付記>

本稿は、2005年6月に大阪人間科学大学で開催された日本社会関連会計学会西日本部会での報告に加筆修正したものである。

### 注

- 1) 本研究で対象とした環境報告書は冊子媒体だけではない。ホームページでの開示のみの場合はこれも環境報告書として研究対象に含めている。
- 2) 環境省環境報告書ガイドラインは、2004年3月に改訂版(2003年度版)が発行されているが、本稿では、

先行研究との比較のため、2000年版を使用した。

- 3) このチェックシートを使用し、環境報告書について各項目の記載の有無を調べた。内容分析は、本論文の共著者のうち2名が分担して実施し、分析の客観性を保つために、一度分析が行われた環境報告書を別のもう一人が分析を行う方式を採用した。
- 4) 環境情報開示分析の対象である184社と回帰分析の対象である159社に相違があるのは、回帰分析においては、広告宣伝費が財務諸表で開示されていない企業（25社）を除いたためである。
- 5) 本研究では、網羅的に項目を開示している報告書を「質が高い」と定義しているが、これは環境報告書の質を定量的に把握するためのひとつの方法であって、この指標をもって環境報告書の質のすべての側面が評価できるものではない。
- 6) 負債依存度の影響度を詳細に分析するためには、負債の種類をさらに分解する必要があるが、本稿ではそこまでの分析は行っていないので、結果の解釈はその点で限界をもっている。
- 7) Roberts (1992) は負債依存度が高いほど環境情報開示を行うという結果を示しているが、Cormier and Magnan (1999) は負債依存度が高いほど環境情報開示に消極的という結果を示している。

#### 参考文献

- Comier, D. and Magnan, M. (1999), "Corporate Environmental Disclosure Strategies: Determinants, Costs and Benefit," *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, Vol.14, No.4, 429-451.
- Roberts,R. (1992), "Determinants of Corporate Social Responsibility Disclosure: An Application of Stakeholder Theory," *Accounting, Organizations and Society*, Vol.17, No.6, 595-612.
- 環境省 (2001), 『環境報告書ガイドライン (2000年版)』, 環境省.
- 國部克彦・品部友美・大西靖・東田明・野田昭宏 (2002a), 「日本企業の環境報告書に関する内容分析と規定要因」, 環境経済・政策学会編 『環境保全と企業経営』 東洋経済新報社, 83-95.
- 國部克彦・野田昭宏・大西靖・品部友美・東田明 (2002b), 「日本企業による環境情報開示の規定要因—環境報告書の発行と質の分析」, 『企業会計』, Vol.54, No.2, 74-80.
- 國部克彦・平山健次郎編 (2004), 『日本企業の環境報告』, 省エネルギーセンター.
- 平山健次郎・國部克彦・神田泰宏・品部友美・東田明・川原千明・北村雅司・中曾康壽 (2002), 「日本企業による環境報告書の現状と課題：東証一部上場企業の内容分析を通じて」, (財)地球環境戦略研究機関 (IGES) 関西研究センター, ディスカッション・ペーパー, No.10.

(2005年9月15日採択)

## 〈資料〉環境報告書のチェックシート

			チェック	該当ページ
1 基本的項目				
①経営責任者緒言				
②報告に当たっての基本的要件				
③事業概要等				
2 環境保全に関する方針、目標及び実績等の総括				
④環境保全に関する経営方針・考え方				
⑤環境保全に関する目標、計画及び実績等の総括				
⑥環境会計情報の総括				
3 環境マネジメントに関する状況				
⑦環境マネジメントシステムの状況				
	a.組織体制			
	b.ISO14001			
	c.環境監査			
	d.環境リスク管理			
	e.環境教育			
⑧技術、製品・サービスの環境適合設計 (DFE) 等の研究開発				
⑨環境情報開示、環境コミュニケーション				
⑩環境に関する規制遵守の状況				
⑪環境に関する社会貢献活動の状況				
4環境負荷の低減に向けた取組みの状況				
⑫環境負荷の全体像(事業活動のライフサイクル全体を踏まえた把握・評価)			☑	
			数値	
⑬物質・エネルギー等のインプットに係わる環境負荷の状況及びその低減対策	a.物質投入量		数値	
			記述	
	b.事業者内部での物質の循環的利用		数値	
			記述	
	c.エネルギー消費量		数値	
			記述	
	d.再生可能エネルギー消費量		数値	
			記述	
	e.水利用量		数値	
	f.事業者内部での水の循環的利用		数値	
			記述	
	水に関する記述		記述	
⑭事業エリア上流(製品・サービス等の購入)での環境負荷の状況及びその低減対策				
⑮不要物等のアウトプットにかかわる環境負荷	a.温室効果ガス排出量		数値	
			記述	
	b.オゾン層破壊物質排出量		数値	
			記述	
	c.★大気汚染物質		数値	
			記述	
	d.排水量		数値	
			記述	
	e.★水質汚濁物質		数値	
			記述	
	f.廃棄物等排出量		数値	
			記述	
	廃棄物に関する記述		記述	
	g.再利用・再生利用される循環資源		数値	
			数値	
	h.熱回収される循環資源		数値	
			数値	
	i.焼却される廃棄物		数値	
			数値	
	J.最終処分される廃棄物		数値	
			数値	
	k.★PRTR		数値	
			記述	
	L.★ダイオキシン		数値	
			記述	
⑯事業エリアの下流(製品・サービス等の提供)での環境負荷の状況及びその低減対策				
⑰輸送			数値	
			記述	
⑱ストック汚染、土地利用、その他の環境リスク等				
⑲★第三者意見書	a.★監査法人及びISO認証機関等			
	b.★学者等による意見			



## 【研究論文】

## バランスト・スコアカードにおける環境配慮

長 岡 正 (朝日大学)

## I はじめに

バランスト・スコアカード（以下、BSCと略称）における環境配慮は非財務指標の一つとして注目され、環境要因を考慮した業績評価を中心に関心を集めたが、最近では戦略マップにおける戦略テーマの一つとして定着しつつある。しかしながら、既存のBSCでは、通常の戦略実施に際して財務指標に与える影響を中心に評価を行うため、環境配慮が限定的となっているのが現状である。非財務指標としての環境配慮に対する関心は今後とも高まるであろう。

そこで、環境配慮をさらに重視するためにはBSCを応用して、環境戦略の実施手段として活用することを検討すべきではなかろうか。環境戦略では、環境規制を超えた自主基準を制定し、環境パフォーマンスと財務パフォーマンスの両立を目標とすることが提唱されてきた。しかし、多くの成功事例が示されているものの、具体的な実施方法が確立されているわけではない。

また、環境と財務の両立可能性については環境効率性が主張され、各種の指標が考案されている。このような環境効率性を向上させるためには環境パフォーマンスと財務パフォーマンスの関連性を因果連鎖として明示することがBSCに期待されるのである。

本稿では、既存のBSCおよび戦略マップにおける環境配慮についてこれまで示された見解を整理し、その意義と限界を検討する。さらに、環境戦略の実施手段としてBSCにおける環境効率性の導入を考察し、その枠組みを提示するものである。

なお、最近の環境配慮は企業の社会的責任（CSR）の一環として論じられ、BSCにおいても環境とともに社会性を扱うことが定着しつつある。しかし、社会性は広範囲にわたり環境効率性に相当する指標は現在のところ発展段階にある。このため、本稿では環境と財務に限定して議論をすすめ、社会性については特に言及していない。

---

キーワード：バランスト・スコアカード（BSC）、戦略マップ、財務指標と非財務指標、環境効率性、

## II BSCにおける環境配慮の論点

### 1. 4つの視点と環境配慮

BSCは伝統的な財務指標を中心とした業績評価に対して、①財務、②顧客、③内部プロセスおよび④学習と成長という4つの視点からの多元的な業績評価手法として注目された。各視点において戦略目標、成果尺度およびパフォーマンス・ドライバーを設定し、視点間の関連性から長期および短期目標を示し、ビジョンおよび戦略の達成に向けた行動を導く点に特徴を有している。非財務指標を考慮する必要性は以前から主張されていたが、財務および非財務指標の相互関連性を明確化して戦略を具体的に示す点は他に例のないBSCの特徴と考えられている<sup>1)</sup>。BSCが提唱された背景には、企業価値における無形資産の重要性が注目され、無形資産の管理では従来からの財務指標によっては不十分であると認識された経緯がある。

しかしながら、4つの視点により果たして十分なかという議論があり、BSCの考案者であるKaplanおよびNortonは、概ね次のように指摘している(Kaplan and Norton, 1996, pp. 34-35)。

「BSCの4つの視点は多くの企業において通用することが明らかとなった。しかし、4つの視点は一つの雛形であり、すべての企業において適用可能なものではない。4つの視点より少ない視点を採用することは考えられないが、業界やビジネス・ユニットの状況に応じては視点を追加することも考えられるであろう。BSCでは、株主や顧客の視点を重視するが、従業員やサプライヤー、地域社会の関心は明示的に導入しない点に関心が寄せられることがある。我々は、すべてのステークホルダーが自動的にビジネス・ユニットのスコアカードに組み入れられる資格があるとは考えていない。成果とパフォーマンス・ドライバーは組織の競争優位と現状打破を創造する要因を測定すべきである。

ある化学会社では、一流の企業市民となることを目標として環境配慮という新しい視点の導入を試みていた。このようにステークホルダーの関心が重要なときにはBSCに組み込むべきである。しかし、ステークホルダーの目標までは管理者がコントロールする指標として組み込むべきではない。その他の測定およびコントロール・システムはBSC以上に診断的かつ遵守すべき要求を設定することができる。BSCの指標はビジネス・ユニットの戦略を明確化して説明する一連の因果的な事象に統合されるべきである。」

すなわち、4つの視点では直接対象としない環境配慮を非財務指標として確立することが果たしてバランスのとれた業績指標となるかであり、特定のステークホルダーの関心としての環境配慮が戦略実施に大きな影響を与える場合には独立した視点を設定することが示唆されている<sup>2)</sup>。しかし、KaplanおよびNortonは、これ以降において5番目の視点について言及することはなく、4つの視点における戦略目標や視点間の関連性を精緻化し、環境配慮については後述する戦略マップにおいて説明している。



この当時の環境配慮は規制強化への対応が中心であり、規制遵守は当然のことであるため敢えてビジョンおよび戦略にまでは明示する必要性が低かったことや、環境配慮がステークホルダーの行動を通じて財務指標に与える影響が一般的には明らかでないため独立した視点を与えることは例外的なものと考えられていたといえる。

また、Epsteinは、環境戦略の実施においてBSCを活用することを試み、環境戦略より導かれる諸活動を4つの視点において捉えるか、5番目の視点として独立させるかは各企業において判断すべきであるが、戦略目標としての環境目標とその成果尺度を設定する必要性を主張していた (Epstein, 1996, p.74)。しかし、その後のEpsteinおよびWisnerでは、社会的責任の一部としての環境配慮を5番目の視点として独立させる理由を次のように説明している (Epstein and Wisner, 2001, p.8)。

- ①社会的責任および環境責任は業務上の効率向上手段とみなすべきではなく、(企業イメージ、評判および製品差別化という要因を通じて) 競争優位を創出する企業戦略の核心とみなすべきである。
- ②5番目の視点は経営者や従業員の関心を企業価値の中心としての社会的責任および環境責任へと向けさせる手段となり、この問題に対する経営者の強い関心を示すものとなる。
- ③社会的責任および環境責任に大きな関心を有する場合には、5番目の視点により問題の重要性を明らかにすることが可能である。
- ④社会的責任および環境責任に対する資源配分が相対的に増加すれば、資源利用と企業戦略との関連性を明確化することが望まれる。

このように環境配慮が従来からの環境責任とともに競争優位の源泉として認識される場合には、5番目の視点として独立させることも考えられよう。特に環境関連活動に投入する資源が増加すれば、通常の企業活動と競合するためトレードオフまたは共用可能性を明らかにすべきである。しかしながら、環境配慮は単独に実施するものではなく企業活動に伴うものであり各視点内においてそれぞれ考慮することも必要であろう。

すなわち、環境配慮に対する関心の高まりを背景に環境の視点を独立した視点として確立すべきかがBSCにおける環境配慮の論点の一つと考えられるが、他の視点との関連性までは言及されていない。BSCでは視点間の関連性を明確化することを重視しているが、仮に環境の視点を独立させる場合、どの視点間に導入するかについてはいくつかのパターンが考えられるであろう。以下では視点間の関連性を明らかにすることを試みる戦略マップについて検討を加える。

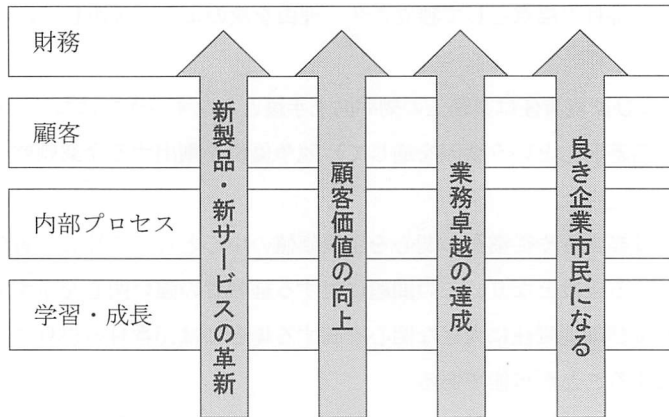
## 2. 戦略マップにおける環境配慮

KaplanおよびNortonは、BSCの提唱後も多くの企業事例を積み重ねることを通じて、視点間の関連性を明示する「戦略マップ」を提示した。そして戦略を複数の分野に区分して戦略目標

を達成するために実施すべき項目としての「戦略テーマ」を示している(Kaplan and Norton,2001, pp.78-81)。

このような戦略テーマでは、4つの視点の1つである内部プロセスに関連して、①新製品および新サービスの革新、②顧客価値の向上、③業務卓越の達成に加えて④よき企業市民を示している。さらに、各テーマは戦略を構成する「柱」を提供し、戦略の仮説、一連の因果連鎖および固有のスコアカードを有している。

第1図 戦略マップの構造



出所：(Kaplan and Norton,2001,p.79) より転載

このうち、「よき企業市民」には環境配慮が含まれ、「規制下にある業界（電気、ガス、水道などの公益企業、ヘルスケア、放送および通信）や安全・環境リスクにさらされる業界（石油、化学）では特に外部の正当なステークホルダーと良好な関係づくりを行うこと」（Kaplan and Norton,2001,p.79）とされる。この時点における環境配慮も規制対応を中心とし、ステークホルダーとして規制機関を想定している。しかし、最近では顧客や株主など従来からのステークホルダーにおいても経済的な関心に加えて環境配慮に対する関心が高まりつつあることから、環境配慮を巡るステークホルダーの目標に関しては再検討を要するであろう<sup>3)</sup>。

さて、2001年のKaplanおよびNortonは、戦略遂行のためのBSCを補完するものとして戦略マップを示していたが、2004年ではBSCと同等な手法と位置づけている。前者は戦略目標などの各種の指標を明示し、後者は指標間の関連性や指標を達成するために必要なプロセスを示すことに重点を置くものである。そして、環境配慮については「よき企業市民」を発展させたものを価値創造プロセスの一つである「規制および社会性のプロセス」として次のように説明している（Kaplan and Norton,2004,p.165）。

「戦略マップやBSCにおいて規制およびコミュニティーにおけるパフォーマンスを重視することは伝統的なステークホルダー・アプローチを言い換えたものではない。規制および社会性

のプロセスが十分に遂行されないと、企業が活動して成長し、株主の将来価値を高める能力にリスクを課すことから、従業員、市民、コミュニティに対する企業責任を認識するものである。」

すなわち、KaplanおよびNortonにおける環境配慮は財務指標に与える消極的な影響を明らかにして事前に対応を行うリスク管理の一環である。環境配慮を含む社会的責任の考慮は収益性追及の制約条件であり、ステークホルダーを考慮することは制約条件に対応しながら収益性追及を強化するものといえよう。財務指標を中心とするBSCの観点からは、このような考え方は当然であるが、財務指標に関するリスク管理の一環ではたとえ積極的な環境対応を行ったとしても、環境配慮に対する明確なビジョンを有しないため長期的には受動的な対応に終始することも考えられるであろう。

さらに、規制を超えて環境と財務の両立を重視する環境経営の観点からは環境配慮を企業経営上の制約条件とする考え方は十分とはいえないため、環境配慮をより重視するためにはBSCの活用方法を変更することを視野に入れるべきである。

Figge等は2001年以前のKaplanおよびNortonの見解に検討を加え、既存のBSCでは認識可能な一部の環境コストを考慮するなど環境配慮が十分でないとして、環境配慮を戦略の中心に位置付けるサステイナビリティ・バランスト・スコアカード (SBSC) を提唱している。SBSCでは、以下の特徴が指摘されている (Figge et al.2003,p.28)。

- ①実施プロセスは環境および社会側面の経済的なマネジメントを確実にするものでなければならない。
- ②持続可能性マネジメントは経済志向を有することから、環境および社会側面は企業のマネジメントシステムに統合されなければならない。
- ③SBSCは、ビジネス・ユニットの戦略、環境および社会側面における特定の要求や属性に適合し、一般的なものであってはならない。
- ④環境および社会側面は戦略適合性に従って統合されなければならない。また非市場の視点を追加的に導入するか否かを検討しなければならない。

このように、環境マネジメントを通常のマネジメントに統合する必要性が指摘されているが、実施プロセスとしてはKaplanおよびNortonによる「戦略の因果関係」(Kaplan and Norton,2001, p.77)に基づくものである (Figge et al.2003,p.29)。環境配慮の進め方としては、ビジネス・ユニットの活動および製品に関する環境負荷を列挙し、a.成果尺度として明示可能なもの、b.パフォーマンス・ドライバーとして明示可能なもの、c.戦略に与える影響が少ない衛生要因に区分して各視点においてその影響を明らかにする。

さらに、環境および社会側面は貨幣表示など市場における評価が困難なものがある。戦略適合性を有し、パフォーマンス・ドライバーとなっており、かつ既存の視点では捉えられない場合には「非市場の視点」として独立させる (Figge et al.2003,p.27)。

要するに、Figge等によるSBSCは、環境戦略実施において環境マネジメントの遂行手段としてBSCを活用するものといえる。KaplanおよびNortonは、2004年において戦略マップを精緻化し、環境配慮をこれまで以上に重視しているために、戦略マップにおける環境配慮とFigge等によるSBSCを以下検討してみよう<sup>4)</sup>。

まず、KaplanおよびNortonの戦略マップでは、戦略テーマの一つとして「よき企業市民」を示し、後に「規制および社会性のプロセス」として詳細に示している。前者では内部プロセスと財務の視点との関連性を示しても、その中間に位置する顧客の視点との関連性までは明示していない(Kaplan and Norton,2001,p.96)。さらに、「よき企業市民」を戦略テーマとして含めない企業事例を紹介するなど、一部の業種では必要なものと想定していた。後者ではその他の視点との関連性にも言及し、具体的な環境関連活動を例示するなど、環境配慮をある程度定着したものとして認識している(Kaplan and Norton,2004,p.166)。しかし、「規制および社会性のプロセス」は他のプロセスと比較すれば相対的に因果連鎖が明確とはいえないし、規制機関の要求は当然満たすものとなろう。

続いて、Figge等では、KaplanおよびNortonで示されたBSCに準拠しながらも、環境配慮を戦略の中心に位置づけ、戦略適合性に応じて重点的な管理を行い、各視点を通じてその影響を明らかにするとしている。非市場の視点(環境の視点)について具体的な位置づけを示した点は意義を有する。しかし、各視点において具体的な環境目標までは明示していないし、環境の視点と他の視点との関連性についてはさらに議論があろう。

すなわち、通常の戦略実施において考慮すべき要因の一つとして環境配慮を重視するのか、環境配慮を特に重視するためにBSCを活用するのかという点で環境配慮に対する扱い方の相違はある。しかし、第2図の(1)および(2)に示したように視点の配列が財務の視点を中心としているため、最終的には財務指標に与える影響を明らかにする点では共通したものといえる。いずれにしても、非財務の各視点において環境関連活動の成果を明らかにすることが必要であり、このためには各視点固有の環境目標を設定し、まずは視点内の因果連鎖を明らかにすべきであろう。

### Ⅲ 環境効率性指標の導入

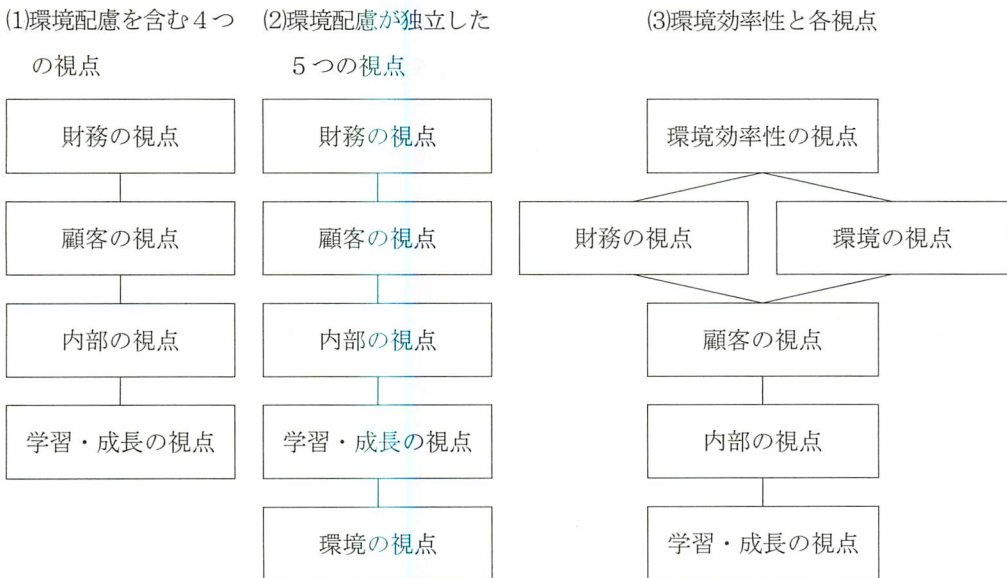
環境関連活動の成果を示す環境パフォーマンス指標では、ISO14301環境パフォーマンス評価や環境省による「事業者の環境パフォーマンス指標ガイドライン」などが公表され、各企業においても独自の指標が開発されている。ISO14031では、財務パフォーマンスとの関連性に若干言及しているに過ぎないが、その後公表された環境省のガイドラインでは、「経営指標と関連づけた指標」を示し、「環境効率性を示す指標」および「異なる環境負荷を統合した指標」についても言及している。



環境効率性は「持続可能な発展のための世界経済人会議」(WBCSD)などの各種機関により提唱されてきたが、プロセス、製品および組織などを対象として指標の開発が進められ主として業績評価に活用することが試みられている。特定のまたは集約した環境負荷と売上高などの財務指標を対比するものであり、少ない環境負荷から多くの財務パフォーマンスを得ることを目標としている<sup>5)</sup>。

しかし、環境パフォーマンス改善による財務パフォーマンスの向上については、組織を対象とする場合には特に因果関係が明確ではなく、定期的に測定する場合には対象とする期間を対応させる必要がある。BSCによる視点間の関連性から環境パフォーマンスを明らかにすることが一つの解決策として考えられる。

第2図 BSCにおける環境配慮と各視点



注：(1)は(Kaplan and Norton, 2001, p. 77)、(2)は (Figge et al. 2003, p. 29) の一部をそれぞれ要約して転載

だが、非財務の視点における環境配慮は独立したものではなく相互に影響を及ぼすことから、各視点において考慮するのみでは不十分であろう。成果を集約した上で財務の視点と対応させる必要がある。そこで、BSCおよび戦略マップを応用し、環境マネジメントと通常のマネジメントを統合することを試みるべきである。

また、BSCおよび戦略マップが非営利組織に適用されるに及び、財務の視点にどの程度の重点を置くかは相対的なものであると考えられるに至っている。営利組織においても環境と財務の両立を目標とする場合には、財務中心ではなく環境効率性に与える影響を中心としてBSCを

再構築することが必要であろう<sup>6)</sup>。

すなわち、第2図の(3)に示したように各視点における環境配慮とともに、これらを集約した環境の視点を設定し、環境パフォーマンス改善に向けた因果連鎖を明らかにすべきである。各視点において環境パフォーマンス指標の選定が必要となるが、各視点と環境パフォーマンス指標の対応が困難なことや、同指標が複数の視点にわたることも考えられる。環境配慮を巡る視点間の関連性を明らかにするためにはBSCをさらに修正していくことも検討すべきであろう。

#### IV おわりに

本稿では、BSCおよび戦略マップの提唱者であるKaplanおよびNortonが示した環境配慮の導入に関する見解を年代順に整理した。また、環境配慮を5番目の視点として独立させる理由を示すEpstein等の見解および環境配慮の戦略適合性を考慮してSBSCを提唱するFigge等の見解から既存のBSCおよび戦略マップにおける環境配慮の意義と限界を検討した。

BSCおよび戦略マップにおいては非財務指標としての環境配慮が重視されつつある。しかし、ステークホルダーとして主に規制機関を想定し、財務指標に与える影響という観点から評価を行うため、環境戦略の観点が十分反映されていないのが現状である。環境と財務のパフォーマンスでは、前者は後者よりも相対的に長期間経過してから戦略およびマネジメントの効果が生じるものがあるため、後者に与える影響を中心とすれば環境配慮が限定的なものとならざるを得ないであろう。

すなわち、BSCにおける環境配慮は環境マネジメントを通常のマネジメントに統合することが現在の課題といえるが、環境配慮をさらに推進すれば環境マネジメントと通常のマネジメントを統合することが必要となろう。このためには環境効率性の向上を目的としてBSCを再構築することが一つの解決策として考えられる。環境パフォーマンスと財務パフォーマンスのトレードオフを明らかにするか、可能な場合には前者の改善を通じて後者を向上させるシナリオを明らかにしていくべきである。

また、環境効率性の向上については成功事例が示されてきたが、組織を対象とした場合には環境配慮によるコスト削減や収益向上など原因と結果と考えられるものを示した事例もあり、そのプロセスが必ずしも明らかではなかった。BSCの各視点に環境パフォーマンス指標を導入し、視点間の関連性を明らかにすれば、環境配慮に関するプロセスが明確化され、環境効率性がより現実的な目標として定着するものと考えられる。

今後の展望としては、環境効率性向上による成果を顧客や株主などのステークホルダーに積極的に公表して支持を得れば、環境配慮を競争優位の源泉として確立することが期待できよう。このようにして確立された環境配慮をいわば無形資産として認識することにより、環境戦略への効果的な活用を推進していくことが必要である。

付記：本稿の作成に際しては、匿名2名の査読者から大変有益なコメントを頂きました。衷心より感謝いたします。

#### 注

- 1) BSCそれ自体の論点としては、戦略と予算を結びつける役割、日本企業において定着している方針管理や目標管理との相違および非営利組織への応用などが主張されている。
- 2) 環境配慮を導入したBSCを業績評価目的に活用する見解としては、米国管理会計人会（IMA）の報告書4 Z『事業意思決定のための環境会計の用具と技法』（1996）や経済産業省の『環境管理会計手法ワークブック』（2002）を参照。前者では5番目の視点としての環境配慮に言及し、後者では環境の視点を独立させた株式会社リコーによる「戦略的目標管理制度」が紹介されている。
- 3) 本文中の引用からも明らかなように、KaplanおよびNortonは、BSCを戦略スコアカードと特徴づけ、ステークホルダー・スコアカードとは区別し、後者から前者へ移行すべきことを主張している（Kaplan and Norton, 2001, pp.102-103）。この場合、戦略への影響という観点からステークホルダーを限定するが、環境配慮に関してはステークホルダーの目標を再確認する点で後者の考え方は参考になろう。
- 4) KaplanおよびNortonの戦略マップでは4つの戦略テーマを示しているため、テーマ間の優先順位や相互関連性を巡っては議論がある。しかし、Figge等のSBSCでは環境および社会性以外の戦略適合性には言及してないため、この点についての比較検討は困難である。
- 5) 環境効率性の詳細については、(DeSimone and Popoff, 1997)および(Schaltegger and Burritt, 2000, pp.49-51)などを参照。
- 6) 特定の領域を対象に開発された管理会計手法が他の領域に応用された最近の例としては、物流活動基準原価計算や環境品質原価計算などを挙げることができる。

#### 参考文献

- Epstein, M. J. (1996), *Measuring Corporate Environmental Performance : Best Practices for Costing and Managing an Effective Environmental Strategy*, IRWIN.
- Epstein, M. J. and Wisner, P. S. (2001), "Using a Balanced Scorecard to Implement Sustainability," *Environmental Quality Management*, Winter pp.1-10.
- DeSimone L. D. and Popoff, F. with WBCSD, (1997), *Eco-Efficiency: The Business Link to Sustainable Development*, Massachusetts Institute of Technology. (山本良一監訳『エコ・エフィシエンシーへの挑戦』, 日科技連, 1998.)
- Figge, F., Hahn, T., Schaltegger, S. and Wagner, M. (2003), "The Sustainability Balanced Scorecard as a Framework to Link Environmental Management Accounting with Strategic Management," in Bennett, M., Rikhardsson, and Schaltegger, S. (eds), *Environmental Management Accounting: Purpose and Progress*, Kluwer Academic Publishers, pp.17-40.
- Kaplan, R. S. and Norton, D. P. (1996), *The Balanced Scorecard : Translating Strategy into Action*, Harvard Business School Press. (吉川武男訳『バランス スコアカード 新しい経営指標による企業変革』, 生産性出版, 1997.)
- Kaplan, R. S. and Norton, D. P. (2001), *The Strategy Focused Organization : How Balanced Scorecard Companies Thrive in The New Business Environment*, Harvard Business School Press. (櫻井通晴監訳『キャプランとノートンの戦略バランス・スコアカード』, 東洋経済新報社, 2002.)

Kaplan, R.S. and Norton, D.P. (2004), *Strategy Maps : Converting Intangible Assets into Tangible Outcomes*, Harvard Business School Press.

Schaltegger, S. and Burritt, R. (2000), *Contemporary Environmental Accounting: Issues, Concepts and Practice*, Greenleaf Publishing. (宮崎修行監訳『現代環境会計 問題・概念・実務』, 五紘社, 2003.)

伊藤嘉博・小林啓孝編 (2001), 『ネオ バランススコアカード経営』, 中央経済社.

國部克彦編 (2004) 『環境管理会計入門 理論と実践』, 産業環境管理協会.

(2005年10月3日採択)



## 【研究論文】

## 社会福祉法人会計基準に関する一考察

須藤 芳正 (川崎医療福祉大学)

谷 光透 (川崎医療福祉大学)

## I はじめに

1980年12月にアメリカの財務会計審議会(FASB:Financial Accounting Standards Boards)の財務会計概念書(SFAC:Statement of Financial Accounting Concept)第4号が「非営利組織体の財務報告の諸目的」(Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organization)を公表し、以来、非営利組織体の会計研究はアメリカが世界に先んじる形で研究を深化させ、SFAC第117号において、非営利組織体が作成すべき財務諸表として、財政状態表(Statement of Financial Position)、活動計算書(Statement of Activities)、キャッシュ・フロー計算書(Statement of Cash Flows)を要求したことで、アメリカにおいては、非営利組織体会計研究における一応の成果を得たと思われる。

近年、わが国においても、営利企業以外のプライベートセクターに属する非営利組織体に適用される会計システムの見直す試みが図られてきている。例えば、公益法人会計基準の改正、病院会計準則の制定、社会福祉法人会計基準の制定等である。このような制度の変更のほとんどが、アメリカの非営利組織体会計をそのモデルとしているように見受けられる。しかし、わが国においてはその組織を取り巻く利害関係者や、非営利組織体を所管する官庁の縦割り行政等の問題もあり<sup>1)</sup>、「非営利組織体会計」ということでアメリカのように一元化した制度を確立することは、現状においては困難であると思われる。

さて、小稿の目的は、2000年2月に制定された社会福祉法人会計基準によって作成される財務諸表の会計システムに焦点を当てその問題点の整理と考察を行なおうとするものである。検討事項は次の通りである<sup>2)</sup>。

- (1) 財務諸表作成と読解の難解性
- (2) 財務諸表の有機的関連の解明

(1)の事項については、まず社会福祉法人会計制度の歴史的変遷を概観し、現在の社会福祉法人会計基準がどのような目的を有して制定されたか、ということについて考察し、次に、現在

の社会福祉法人会計基準に基づいて作成される財務三表の作成と読解の難解性について述べる。

(2)の事項については、(1)の問題が起因する要因として、各財務諸表の有機的関連の観点から考察を加える。

敷衍すれば、小稿は、①社会福祉法人会計基準と社会福祉経理規定準則（以下、経理規定準則）・指定介護老人福祉等会計処理指導指針（以下、指導指針）とのダブルスタンダードが存在する問題、②社会福祉法人会計基準の「会計原則」における「複式簿記の原則」の意味するところの曖昧さの問題、③資金収支計算書と他の計算書の直接的な数値の連携がないことを明らかにし、これらの考察から、④社会福祉法人会計基準における課題は、発生主義と運転資本との関連に帰着するのではないか、ということを試行しようとするものである。

社会関連会計研究学会においては、スタディ・グループによって、2003年、2004年と「非営利組織体の会計－介護施設を例として－」というテーマで、社会福祉法人の情報開示の側面に焦点を当てた先駆的研究がなされている<sup>3)</sup>。この研究においては、主に設置主体の異なる介護施設を中心にヒアリング調査をもとに、社会福祉法人の経営状況（財務を含む）やサービスの開示状況を明らかにし、その上で各々の問題点を指摘し、さらに、社会福祉法人における、会計情報の統一の可能性についての検討がなされている。しかし、当スタディ・グループの目的から鑑みれば当然ではあるが、社会福祉法人会計基準によって作成される各財務諸表の関連に関しては、言及がなされていないと思われる。また、2000年の日本会計研究学会スタディ・グループ「非営利組織体の会計」においては、会計理論的観点から、非営利組織体の一つとして社会福祉法人会計に関しての考察がなされているが、他の非営利組織体を全てカバーしているため、社会福祉法人会計基準に関しては、会計理論上の問題点について概観しているに留まっている<sup>4)</sup>。

尚、小稿が対象としている社会福祉法人の会計は、社会福祉法人会計基準の適用を受ける法人である。

## II 社会福祉法人会計制度の変遷

小稿での検討事項に入る前に、わが国の社会福祉をめぐる会計制度の変遷を俯瞰しておきたい。

わが国の社会福祉法人の会計制度は、歴史的に3つの区切りとして捉えることができる。

第一の時代は1953年3月の「社乙発32号通知」による制度である。これは、1951年3月に成立した社会福祉事業法によって「社会福祉法人会計要領」が厚生省より出されたものであり、この要領においては、社会福祉法人会計は収入支出、財政状態と共に「事業成績」を明らかにするものとし、これに抛れないときは企業会計方式によることも認められていた。第二の時代は「経理規定準則」による時代である。これは社会福祉法人の受託責任を明らかにするための会計思考を取り入れた近代的会計制度であり、資金収支計算と財産計算を複式簿記によって明

らかにしようとするものであった。ここで作成される財務諸表の主なものは、貸借対照表と収支計算書であった。そして、第三の時代がこれから述べようとする、現在の社会福祉法人会計基準の時代である。

社会福祉法人会計基準第7条によれば、社会福祉法人が作成しなければならない財務諸表は、資金収支計算書（及びこれに付随する資金収支内訳表）、事業活動計算書（及びこれに付随する事業活動収支内訳表）、貸借対照表、財産目録である<sup>5)</sup>。

2000年2月17日の社援310号「社会福祉法人会計基準の制定について」の通知において、基準制定の背景について触れている箇所を引用する。

「社会福祉事業の実施を目的に設立される社会福祉法人の会計については、これまで昭和51年1月31日社施第25号厚生省社会局長、児童家庭局連盟通知（社会福祉施設を経営する社会福祉法人の経理規定準則の制定について）により行われてきたところである。これに対し現在、将来にわたって増大多様化が見込まれる国民の多様な福祉需要に適切に対応するため、介護保険制度の導入など個別施策の見直しに加え、社会福祉事業、社会福祉法人、措置制度など社会福祉の共通基盤制度全体の改革に取り組み、利用者の立場に立った社会福祉制度の構築に努めているところである。なかでも社会福祉法人については、引き続き社会福祉事業の中心的な担い手としてふさわしい事業を確実、効果的かつ適正に行うため、従来にもまして自主的に経営基盤の強化を図るとともに、そのサービスの質の向上及び事業経営の透明性の確保を図ることが強く期待されている」

会計システムに関して、上記の要点を厚生労働省の「会計の在り方（基本方針）を考える会」の審議会議事録を鑑み、整理すれば、次の2点に収斂されると考えられる<sup>6)</sup>。

- (1) 経営の成果（費用対効果）が反映される会計システムを構築すること。
- (2) 財務諸表が簡潔で明瞭であり、利用者の閲覧に供する体制が整っていること。

このような目的を持って、社会福祉会計基準は2000年2月に制定されたのであるが、介護保険制度が2000年4月から施行されたことを思えば、社会福祉会計基準は、それに間に合わせるかのように、性急に制定された感は否めない。

### Ⅲ 検討事項(1) 一財務諸表の作成と読解の難解性一

消費経済体である社会福祉法人に生産経済体の会計思考を導入すること、また、同じ社会福祉法人でも提供するサービスによって、社会福祉法人会計基準や経理規定準則、厚生省老人保健福祉局計画課通知による指導指針、病院会計準則の適用等が認められていることなどの問題はあはにせよ、趨勢としては社会福祉法人会計基準の適用法人範囲は拡大しつつある。確かに、社会福祉法人の会計情報が、サービス提供者、利用者の双方にとって、より良い形（提供者は経営管理とサービスの質の向上ため、利用者はサービス提供法人を選択する際の一つの有効な

情報として)で提供されるならば、そのこと自体は大変好ましいことである。また、社会福祉法人にとって、社会保障をめぐる施策の動向を鑑みれば、今後、コストビヘイビアの重要性が一層高まることは確実であり、そのためには、まずもって、適正な損益計算を行なうことが重要な経営課題となる。しかし、従来の資金収支計算を中心とした半発生主義会計計算システムから全面的な発生主義会計への会計思考の転換は、次に述べるような、問題を伴うこととなったのである。

けだし、社会福祉法人会計基準の目的を考慮すれば、ほとんどの財務諸表利用者等は、社会福祉法人会計基準に基づいて作成される財務三表が明瞭で、かつそれぞれの表が互いに整合性が取れているように思うであろう。しかし、実際には、これらの財務諸表よって提供される会計情報の読解は、サービス利用者(その多くが会計には明るくないと思われる)にとって、また、現場の財務諸表作成者にとってさえも、相当困難なものとなっているのである。例えば、資金収支計算書と事業活動収支計算書において同一の勘定科目が多々存在することをどう解釈するのか、また、その会計実践においても、会計理論上、極めて難解な会計処理が多いのである。

すなわち、介護報酬があった場合は、資金収支計算書にも事業活動収支計算書にも「介護報酬収入」が計上されることや、土地の寄附を受けた際は、現金の授受がないにもかかわらず、その取引は資金収支計算書に計上され、さらに事業活動収支計算書において同様の金額が基本金に組入れられることである。しかも、土地の寄付は指導指針では資金収支を通さないのである。この例をしても、相当な会計知識を有していなければ、社会福祉会計基準が求める財務諸表を作成・読解することには、相当な困難伴うことが察知されよう。

TKC全国社会福祉法人経営研究会が次のように述べている<sup>7)</sup>。

「2つの計算書を同時並行して作成することは、実務上は極めて難しく、会計基準の計算書類体系は、社会福祉法人の会計分野で永年続いてきた3枚伝票がほぼ不可能になったことを意味しています。従って、それぞれの計算書類に特有な勘定科目に関する取引を、自動仕訳処理するコンピュータソフトの導入が不可欠と思われます」

小規模の社会福祉法人において必ずしも、コンピュータソフトが必ずしも必要となるとは思わないが、このような現状を鑑みれば、社会福祉法人会計基準にしても指導指針にしても、社会福祉サービス利用者本位というよりも、むしろ従前からの行政への報告を重視していると思われ、社会福祉基礎構造改革の理念から慮るに、いささかの疑義を呈さざるを得ないのである。

次に社会福祉法人会計基準に則し、財務諸表を作成する際の難解性について考察したい。

その理由の第一として、社会福祉法人が提供するサービスの種類によって、組織が適用できる会計基準の曖昧性の問題があげられる。すなわち、その社会福祉法人の会計処理にあたっては、実質的には、図1に示すように、社会福祉会計基準と、経理準則もしくは指導指針との選択というダブルスタンダードでの問題である。

図1 社会福祉法人会計基準の具体的適用範囲

[平成12.12.19付社援第310号通知・別紙2より]

	適用	備 考
介護保険事業を実施する社会福祉法人 ・指定介護老人福祉施設(特別養護老人ホーム) ・指定訪問介護(ホームヘルプサービス) ・指定通所介護(デイサービス) ・指定短期入所生活介護(ショートステイ)等	○	ただし、当面の特例措置として指導指針を社会福祉法人会計基準の運用の一形態とみなし、指導指針に基づく会計処理を行った場合は、その計算書類を社会福祉法人会計基準の計算書類に代えることができる。
介護老人保健施設を営む社会福祉法人 介護老人保健施設を営む医療法人	×	介護老人保健施設会計・経理準則(平成12年3月31日老発第378号厚生省老人保健福祉局長通知)又は病院会計準則(昭和58年8月22日医発第824号厚生省医務局長通知)
無料定額診療施設を営む社会福祉法人 療養型病床群を営む医療法人	×	病院会計準則
措置施設のみを営む社会福祉法人 ・肢体不自由児施設 ・重心心身障害児施設 ・精神障害者関連施設 ・生活保護関連施設 等	△	社会福祉法人会計準則(平成12年2月17日社援第310号4部局長通知)と社会福祉法人経理規定準則(昭和51年1月31日社援第25号厚生省社会局長、児童家庭局長通知)の選択
措置施設のうちいずれかの事業が支援費制度に移行する社会福祉法人 ・身体障害者更生施設 ・身体障害者療護施設 ・身体障害者居宅介護等事業 ・知的障害者更生施設 ・知的障害者居宅介護等事業	◎	社会福祉法人会計基準
保育所のみを営む社会福祉法人 ・「保育所運営費の経理等について」(平成12年3月30日児発第299号)の1の(4)を適用する法人 ・上記以外の法人	○ △	社会福祉法人会計基準  社会福祉法人会計基準と社会福祉法人経理規定準則の選択
在宅介護支援センター、老人福祉センター等のみを営む社会福祉法人	△	社会福祉法人会計基準と従来の会計処理方法との選択
身体障害者デイサービス、身体障害者ホームヘルプサービス、身体障害者ショートステイのみを営む社会福祉法人	△	社会福祉法人会計基準と従来の会計処理方法との選択
重症心身障害児施設、肢体不自由児施設、助産施設に係る会計	×	当分の間、病院会計準則
授産施設に係る会計	×	授産施設会計基準

※「適用」欄は、社会福祉法人会計基準について、○は平成12年度より適用、△は当分の間選択可、×は当分の間適用しない。◎は平成15年度より適用(なお、措置施設・支援費施設については、執筆者が加筆した)。

第二に、会計基準の「会計原則」の第3条の二には、「すべての取引について、複式簿記の原則によって正確な会計帳簿を作成すること」と記されているが、ここでいう「複式簿記の原則」とはどのような原則を意味するのか、という説明がなされていない。そのため、取引の記帳から財務諸表作成までの一連の会計処理の流れが極めて見えにくいものとなっているのである。

第三に、資金収支計算書が他の財務諸表と直接的に数値を媒介として連携していないことが挙げられる。

第一の問題に関しては、行政サイドの問題ではあるが、少なくとも同じサービスを提供し、介護保険法の対象となる社会福祉法人である特別養護老人ホームにおいては、また、実際には、在宅介護支援センターなどを併設している社会福祉法人も多いことからすれば、近い将来において社会福祉法人会計基準と指導指針との統一が図られることを強く要求したい。このようなダブルスタンダードが存在することは社会福祉法人間の比較可能性を困難にするばかりでなく、「利用者不在」の行政施策に対する国民の不信感を、一層募らせることとなるからである<sup>8)</sup>。

次に、第二の問題であるが、この問題が社会福祉法人における会計実践を難解としている最大の要因と思われる。「複式簿記とは何か」といった論議は会計学の領域においても、いまだ解決をみていない重要な課題である。しかし、企業会計においては、「正規の簿記の原則」が複式簿記を意味するものと解され、通常、複式簿記教育においては複式簿記記帳に係わる一連の会計処理は、資本等式もしくは貸借対照表等を展開した理論の流れの中で一応の説明がなされている。この観点からみれば、持分を有しない社会福祉法人の簿記にあっては、企業主体論をその理論的背景とする貸借対照表等式で説明するのが妥当であると考えられる。

もとより小稿で問題とするのは複式簿記の原理を探求することではないが、社会福祉法人会計基準による財務諸表作成の一つの大きな目的が「効率性」の測定にあるとすれば、現行の社会福社会計基準に拠るならば、一般原則の「複式簿記の原則」は「複式記入の原則」と変えたほうが良いのではないかとと思われる。「正規の簿記の原則」とすることも考えられるが、そうした場合、通常の企業会計でいう複式簿記の原理と混同することが予想されるため、「複式記入の原則」とすることが望ましいと思われる。ここで、本来ならば複式簿記の原理に触れる必要がある。しかし、この問題に関しては膨大な研究論文が存在するため<sup>9)</sup>、ここでは社会福社会計基準と照合して、複式簿記は「一つの取引が発生した場合、その取引は借方と貸方に同様の金額が記入される」といった、複式簿記の複式記入の形式的側面（この点に関しては異論のないところであろう）のみに着目して、社会福社会計基準においては「複式記入の原則」とした方がベターではないかと思われるのである。

第三の問題は小稿の骨子を成す部分であるため、以下、詳細に検討したい。

#### IV 検討事項(2) 一財務諸表の有機的関連の解明一

そもそも、社会福祉法人会計が消費経済体である以上、そのアカウントビリティは資金の調達と運用を明瞭にすることに求められる。そのため、従来、その会計システムは基本的に資金収支計算（資金概念は運転資本）を中心として構築されていた。しかし、社会福祉法人会計基準は、その会計思考の中に、企業会計的思考、すなわち損益計算思考を取り入れたものとなっている。

以下、社会福祉法人会計基準によって作成が勧告されている財務諸表の関連を解明するにあたり、運転資本資金計算書作成のための代数的アプローチを用いて、各財務諸表間の関連を明らかにする<sup>10)</sup>。

[資産 (A) 負債 (L) 正味財産 (C) 期首 (o) 期末 (e) 資金 (F) 非資金 (NF) 期中増加額 (i) 期中減少額 (d) と表記]

$$A=L+C \cdots \text{貸借対照表等式}$$

$$A_i - A_d = L_i - L_d + C_i - C_d \quad \text{①}$$

①式は、複式簿記はある勘定科目の借方・貸方記入の増減は、必ず他の科目の反対勘定への記入をとともう、といった会計計算思考に基づいている。事業活動収支計算書の構造は①式を展開して示すことができる。

$$C_i - C_d (\Delta C) = A_i - A_d - L_i + L_d \quad \text{②}$$

②式の資産と負債を、資金と非資金に分類し整理すると、次のとおりである。

$$\begin{aligned} \Delta C &= F A_i + N F A_i - F A_d - N F A_d - F L_i - N F L_i + F L_d + N F L_d \\ &= F A_i - F A_d - F L_i + F L_d + N F A_i - N F A_d - N F L_i + N F L_d \\ &= (F A_i - F A_d) - (F L_i - F L_d) + (N F A_i + N F L_d) - (N F A_d + N F L_i) \quad \text{③} \end{aligned}$$

事業活動収支計算書の構造は③式の右辺を勘定形式で示したものであり（ただし、資金間取引は表示されない）、その差額 $\Delta C$ 「次期繰越収支差額」が、貸借対照表の勘定科目（貸方：次期繰越活動収支差額）とリンクしている。しかし、③式の $(F A_i - F A_d) - (F L_i - F L_d)$ は同時に資金収支計算書の構造をも示すものとなっているため、次のような問題が生起することとなったのである。

- (1) 運転資本に係わる取引で、正味財産に差額が生じる取引は、資金収支計算書と事業活動収支計算書の両方に計上される。
- (2) 正味運転資本増加額は貸借対照表、事業活動収支計算書のどの特定された勘定科目ともリンクしていない。

筆者は、主にこの両者の問題が、社会福祉法人会計の会計実践を難解なものとし、これをして、その会計処理の方法にいまだ定見を見出せない理由と考えるのである。

すなわち、(1)に関して述べれば、次のような取引が生じた場合、その取引は三つの財務諸表

へと記録されることとなる。

(取引) 介護報酬100が入金された。

この取引は最終的には、資金収支計算書貸方に「介護報酬収入100」、事業活動収支計算書に「介護報酬収入100」、貸借対照表に「現金預金100」として計上される。この場合の仕訳を複式簿記で行うとすれば、以下のような仕訳が考えられる。

(借方)		(貸方)	
現金預金	100	介護報酬収入100	①
資金代理勘定	100	介護報酬収入100	②

まず、①の仕訳によって貸借対照表と資金収支計算書（もしくは事業活動収支計算書）にそれぞれ100が計上される。次に、②の仕訳によって事業活動収支計算書（もしくは収支計算書）に計上することとなるのである。

さて、ここで借方の「資金代理勘定（筆者の造語）」とは、財産に変動を及ぼさない科目であり、いわば企業会計における対照勘定のようなものであり、財務諸表上には計上されない科目である。このような仕訳は、複式簿記の複式記入面にのみに焦点を当てた仕訳であり、会計基準の財務諸表の形式をある意味で「暗記」していなければ行えない仕訳である。すなわち、財産の増減記録法としての複式簿記という理論では説明しえないからである。また、貸方「介護報酬収入」の合計は200と勘定に記録されることとなる。そして決算において、この200を資金収支計算書と事業活動計算書へと二分して振り替えるのである。

ここではその一例を示したに過ぎないが、このような簿記は企業で行なわれている複式簿記とは相当相違したものとなっている。社会福祉法人が効率性を追求する会計システムを目指し、「複式簿記の原則」の文言が、企業会計の「正規の簿記」を意図しているとするれば、会計システム自体を変える必要があると考えるし、そうでないのであれば、先述したように「複式簿記の原則」を「複式記入の原則」とした方が、理論的には、すっきりすると思われる。

## V おわりに ー発生主義と運転資本ー

以上、社会福祉法人会計基準が内包している会計的問題を概観したが、換言すれば、上記の問題は、社会福祉法人会計基準の「発生主義と運転資本」に係わる問題に帰着すると思われる。

発生主義との関連で言えば、会計理論的には、経理規定準則から社会福祉法人会計基準への大きな変更点の一つに、減価償却の導入のように、発生主義の全面的適用が認められる。しかし、資金収支計算書の資金概念は運転資本であるため、事業活動から発生する収支のほとんどは事業活動計算書と重複することとなる。財務諸表の有機的関連から鑑みれば、事業活動計算書はフロー式よりもストック式の方が優れていると思われる。しかし、実務上、収益事業に関する税務申告等を鑑みただけの場合には、フロー式が優れている。したがって、ストック式もフロー



式も一長一短があるが、筆者としては、資金を運転資本とするならば、財務諸表作成上はストック式が理論的に好ましいと考える。

けだし、運転資本という資金概念は、流動資産と流動負債との差額として認識される実態のない資金であり、会計学に明るい者には、その意味が理解できるが、それ以外の人達には、会計基準の注解3に、「支払資金の残高はこれらの流動資産が流動負債を超える額をいう」と記載されているように、あたかも支払手段として運転資本という資金が実在するような感を与えることが懸念される。会計基準第3条第3項の「会計の原則」には、「財政及び活動の状況を正確に判断することができるように必要な会計事実を明瞭に表示すること」とあることを斟酌すれば、一般に資金と言った場合、直接的な支払手段を意味する実態のある資金として解釈されるのが普通であるため、今日の会計の趨勢を鑑みても資金概念としては、キャッシュを採用すべきではなかろうか。加えて、経理規定準則の時代には、資産・負債・正味財産のストックを示す表として貸借対照表、正味財産のフローを示す表として運転資本による資金収支計算書が作成される必要があったが、社会福祉法人会計基準によって発生主義による事業活動収支計算書が作成されるようになった現在、資金は直接的支払手段を示すキャッシュによる方が望ましいと思われるのである。そうした場合、事業活動計算書をフロー式とすることに、意義が見出されるのである。

以上、社会法人会計基準よって勧告された財務諸表を作成・読解する際のいくつかの課題を、紙幅の関係もあり、雑駁にはあるが、述べた。筆者は、学生に「非営利組織体会計」に関する講義しており、その中で、社会福祉法人会計にも当然触れることとなるが、上述した問題のため、どのように体系的に講義を展開すればいいのか、日々試行を重ねている。是非、ご批判とご教授を賜りたいと願う次第である。

#### 注

- 1) この点に関して、守永誠治教授は『非営利組織体会計の研究』慶応義塾大学商学会,1989. pp10-11.において、「わが国にあっては、諸法律が先ず制定され法人格がそれぞれの法令に基づいて与えられるという特色を持っている。もとよりその制定に関しては、わが国の官僚制度の特色から、各省庁のそれぞれが法令の原案を作成している。すなわち、公益法人会計については、総務省が担当し、社会福祉法人については、厚生社会局が担当し・・・筆者略・・・それぞれの行政は境界線をもっているものであり、欧米の制度との相違が見られるのであり、欧米の法制度との相違が見られるのである。従って非営利事業(Non Profit Business) という立場から見た会計の整合性はまともでないものであり、所管の官庁ごとに非営利法人の会計がそれぞれ別々に一人歩きしているのである」と述べられているが、今でも状況は変わっていないと思われる。
- 2) 社会福祉法人会計基準では第1条で「計算書類」という用語を用いているが、基準が外部報告を重視する会計制度の確立を基準が企図している以上、「財務諸表」という用語に変更すべきではないかと考える。小稿ではそういった意味で、敢えて会計基準等の文言を引用する場合を除いて「財務諸表」という用語を使用することとした。

- 3) 大原昌明他「非営利組織体の会計—介護施設を例として—」『社会関連会計研究』, Vol. 15, Vol. 16, 2003-2004.
- 4) 杉山学他「非営利組織体の会計」『日本会計研究学会スタディ・グループ平成12年度中間報告書』, 日本会計研究学会, 2000.
- 5) 社会福祉事業法が2000年6月に社会福祉法として名称の変更とともに、内容も大幅に変わったが、社会福祉法においては、社会福祉法人が作成しなければならない計算書として、同法第44条第2項において事業報告書、財産目録、貸借対照表、収支計算書と規定しており、社会福祉法人会計基準との整合性が図られていない。
- 6) 厚生労働省の「社会福祉法人の経営を考える検討会」の「社会福祉法人会計の在り方（基本方針）について」（2001年4月11日）審議会議事録によれば、その改正方針1—(2)の「経営努力が反映される会計」において、「法人経営を明確にするため、損益計算の考え方を導入」、1—(4)の「理解しやすい会計」において、「情報公開等に対応できる簡潔明瞭な財務諸表にする」という基本方針が示されている。
- 7) 永田智彦、田中正明（2003）, 『社会福祉法人の会計と税務』, TKC出版, p51.
- 8) ダブルスタンダードの問題については、前掲書、『社会関連会計研究』において、詳細な検討がなされているので、参照されたい。
- 9) 複式簿記の本質論に関しては、日本会計研究学会特別委員会 「日本会計研究学会特別委員会報告書：会計システムと簿記機構・簿記形態に関する研究—企業会計の本質への簿記論的側面からの考察—」, 『日本会計研究学会』, 1991. において、これまで提唱されてきた複式簿記の本質に係わる研究が体系的に論じられている。
- 10) 資金計算書の代数的アプローチに関しては、倉田三郎(1970), 「資金計算書作成のための代数的アプローチ」, 『松山商大論集』, 20巻, 5・6号合併号. を参照されたい。

(2005年9月29日採択)

**【スタディ・グループ報告】****社会関連会計の再構築（中間報告）**

黒川 保美（研究代表者）

研究会参加者：石崎忠司、石津寿恵、井上昌美、上田俊昭、大島正克、大原昌明、小川 洌、勝山 進、金井 正、川口 修、鎌原英訓、菊谷正人、久持英司、古田 洋、箕輪徳二、村井秀樹、山口桂子、湯田雅夫、吉田武史、依田俊信

**I はじめに**

日本社会関連会計学会が1988年9月に創設され17年の歳月を経ている。今日、学会は、環境会計に関わる問題が数多く報告され、その結果としてそれが学会誌「社会関連会計」の中心的論題となっている。その勢いは、本学会を「環境会計学会」という名称に取って代わるほどのものである。環境会計以外では、公会計さらに福祉、文化の領域に取り組む報告や論文が数多くなりつつある。このため、創設当初の頃からの学会における中心的論題が外延的に大きく拡大されてきていると言えよう。ここにおいて「社会関連会計とは、何か」という問いかけの回答に皆で取り組むことによって、さらなる社会関連会計の進化と発展に至るのではないかということが問題意識である。

**II 研究会でのアプローチ**

研究会でのアプローチは、まず元会長から設立当初の研究状況をお教えいただくことで社会関連会計の原点を把握していく方法を採用した。これと平行して、近年の社会関連会計の諸問題は、有志が問題提起をして参加者がこれを皆で考えていくという方法である。4月から開始された研究会のこれまでの報告者とその内容は、つぎのとうりである。

小川 洌 元会長 「日本社会関連会計創設をめぐって」

木下 照嶽 元会長 「社会関連会計の再構築」

井上 昌美 会 員 「環境報告書における環境情報と環境会計情報の有用性に関する実証研究」

黒川 保美 会 員 「非営利組織体と社会関連」

社会関連会計を再構築しようとする時、まず考えねばならないことは、いかなる企業体を対

象にするかである。民間企業のみを考察するという意見と非営利企業も含めて研究対象とする意見がある。

民間企業とくに株式会社は、証券市場を通じて資金を調達する。この資金には、市場に参加する人に制限はないという社会的に公募されたものである。企業の業務の執行役たる経営者と資金提供者である株主との間に委託・受託の関係から、財務報告のみならず経営に関わる重要事項の説明が必須となる。これは、社会関連会計の萌芽的な段階である。

次は、株式会社の生産の巨大化に伴い、自然資源、環境に大きく影響を及ぼすこととなると企業の社会的責任が環境にやさしい経営をしているかが問われることとなった。企業は、ISO取得、環境報告者書の作成・開示に邁進することとなる。さらに、経営活動が国際化し、利害関係者が多様になってくると、比較可能性のある情報は、財務情報のみならずその他の情報も重視される。利害関係者は、証券市場、製品市場を中心とした広がりを見せ、社会的関係が構築される。様々な会社情報は、社会から信頼を勝ち取り、資本市場で競争力を有する企業となる。その中心的情報の1つがCSR情報であり、企業価値を高めることに企業は、集中する。

非営利企業も含めた社会関連会計の研究対象は、資金提供者のための利益計算ではなく、組織の活動（社会関連活動）に関わる情報を測定・伝達することに重きを置く立場である。組織体の社会的存在を強調するのならば、医療、教育、宗教、NPO、NGOなどが社会関連会計の対象となる。しかし、これら組織体は、病院会計、学校法人会計などの独立した領域であり、社会関連会計ではないという意見もある。社会関連として扱う場合は、企業とそれら非営利企業との関係を密に扱うことによるのみ、許されるというものである。

いかなる組織形態を採用するとしても社会関連会計は、「経済性」と「社会性」を併せ持つ測定・伝達として把握することが重要である。このような視点に立つと企業は、経済性を優先し社会性を従とし、非営利企業はこの関係が逆ということとなる。どのような組織形態でも環境会計、文化会計などは、取り組むべき領域である。

「報告を受ける側」を強調し、ここから社会関連会計領域を確定していこうとするならば、組織体の構造如何にかかわらず、環境会計、病院会計、学校法人会計、NPO会計さらには文化会計が求められる。その中の中心的課題がアカンタビリティとりわけ、パブリック・アカンタビリティをいかに把握したらよいかである。

### Ⅲ パブリック・アカンタビリティ

近年、企業の社会責任のあり方をコーポレート・ガバナンスの視点から解決を求める見解が多くなってきている。会計領域では、かつて1970年代に議論された社会責任会計とは、様相を異にしており、今日では、環境問題、非営利会計を企業会計の観点から構築する問題、監査制度の改定問題等を含めて多様なアプローチが採用されて来ている。我国における社会責任会計

は、制度的には利害関係者集団の拡大をコンプライアンスの達成との側面から考えられることが多い。しかし、法律を遵守するのみで、コーポレート・ガバナンスの問題を解決できるとは、到底思えない。そこでパブリック・アカウンタビリティとコーポレート・ガバナンスの視点から見て行こう。

企業の社会報告問題は、古くから存在する。社会から社会報告を求められ、これに答えていくという姿勢の発生時期は、地域社会、地域住民の要請に応じる時期でもある。社会、経済、さらには会計問題として理論的な解決を試みるのは、1950年代後半のアメリカにその起源を求めることが出来る。企業の社会的責任追及運動の高まりは、会計上「社会監査」(Social Audit)という領域の研究成果で応える方法を模索する時期でもあった。この社会監査も全国的、世界的広がりを見ることなく、消滅したかのような展開となっている。しかしこれは、今日隆盛を極めている環境会計のルーツといった分野と考えてよいであろう。(小川洌 [1993] 1-2 ページ)

社会関連会計は、元来「会計主体論」と「付加価値会計」に根ざしている。会計主体論とは、企業の財務報告対象を特定する理論である。これは、アメリカを中心として議論され、同国での資本主義の発達と複雑化に伴い、企業経営がそれまでと大きく変貌したことが背景にある。ドイツでは、会計主体論は勘定学説の論争の中で貸借対照表の本質を追求する中で生じた。シェア (Schär) , ベルリーナ (Berliner) , ニックリシュ (Nicklish) などは、貸借対照表上の勘定記入、貸借対照表の作成目的に関わる多くの議論を展開したのであった。結局、貸借対照表の本質を追求すれば、貸借対照表の報告対象を明確にせざるを得ないこととなったと言えよう。(小川洌 [1993] 1-2 ページ)

アメリカにおける会計主体論は、古い考え方から順に分けると1.所有主理論 (Proprietary Theory) 2.企業主体論 (Entity Theory) 3.企業制度論 (Enterprise Theory) がある。(小川洌 [1993] 2-3 ページ)

このうち企業制度論が今日的主体論である。これは、営利企業である限り最大利潤を追求すると同時に社会的富を創出しこれを分配する経済主体であるという考え方であり、社会的制度に組み込まれた企業が強調される。利益測定とその伝達が株主のみならず、社会全体の利害関係者も考慮に入れた制度であるということから企業主体論とは異なると言われている。企業制度論の具体的適応形態の1つは、「付加価値会計制度」であろう。付加価値計算書が多くの利害関係者を考慮して作成されていることは、明白である。しかし、資本主のための財務諸表から引き出されデータの組み換えのみで、各種利害関係者の要請に応えることができると言えるであろうか。そこで、資本主のための会計に答えることは、アカウンタビリティの解除にある以上、このアカウンタビリティを、各種利害関係者を組み込むパブリック・アカウンタビリティまで拡大して考えていくことは、意味があろう。

投資意思決定のために、有用な会計情報が作成されるべきということが一般化している。こ

のような動向とともに、企業の役割と資本の影響に社会が批判的になってきた。したがって、会計責任が各種利害関係者、とりわけ株主を中心とした議論から、社会の要請を受け止めようとする会計がクローズ・アップされることとなった。さらに自ら進んで社会の要請を受け止めていることをアピールする会社が増加する傾向にある。

そこで企業の社会的責任とは、どのような責任なのかについての議論で企業が社会的存在であることに、異論はない。企業が大規模になればなるほど、このことが当然のことと受け止められている。しかし、社会的責任を負う程度、範囲の確定について、明確なものを把握することは必ずしも確定したものでない。社会における企業の役割について、一般に認められた理論がないことに起因する。このことから株主とその他の利害関係者の間をいかにバランスを保つかということが、企業経営者の課題となる。言い換えれば、企業経営者は「社会的な受託責任」(social stewardship)と「財務的受託責任」(financial stewardship)を負わされていると言えよう。二つの責任は、前者がまさしく社会的責任であり、後者が所有主の関心に答える責任である。このような受託責任は、社会の変化に伴い変化し続ける責任と考えたほうが良いであろう。受託責任は債権者から投資家に移動し、社会的責任が拡大していることからすると財務的受託責任の変化が緩やかであるのに対し、社会的責任の拡大幅が大きくその関心度合いも変動しやすいと言えよう。さらに、所有主の関心だけではなく、社会的な関心を追求する責任を「管理責任 (managerial stewardship)」(Chen, R.S., [1975], PP.223-250.)を受託責任概念に取り入れねばならなくなっている。経営者は、管理責任を果たすのに、財務報告目的を明らかにし、取引を分析し自らのパフォーマンスを評価するのに適切な財務諸表を準備する必要がある。このことは、経営者は最大利潤を獲得することで財務的パフォーマンスが、社会目的を達成することで社会的パフォーマンスが評価されるということの意味している。

しかし、問題は主に利益を企業活動の関心事とする株主と直接利害関係を有しない人との間に生じる葛藤をどれだけ念頭に入れて経営意思決定を行うかである。株主とその他利害関係者に対して、公平な裁量による意思決定は困難である。社会的に厚生であるか否かという視点からは、株主とその他利害関係者との交渉を通じ、力の均衡した状態で意思決定がなされる。この点こそ、経営者に企業と社会との関わりを十分認識させる必要があろう。社会の選好を企業が認識し、順位づけることは、社会の発展段階に関わりを持っている。それは、社会意識の強度にも依存していることを理想主義的段階(The Idealistic Stage)経済コストを議論する段階(The Economic-Cost Argument Stage)、自由裁量的段階(The Discretionary Stage)、一般的合意段階(The General Argument Stage)の4つの段階がある。(Glautier, M.W.E. and Roy, J.L., [1981] pp.227-230.)

このうち企業が社会問題を認識するプロセスの諸段階のうち、社会問題が無視される(1)理想主義的段階および(4)一般的合意段階では、さほど問題は生じない。一般的合意段階は社会問題を扱う必要性が法と大衆のコンセンサスによって企業に課せられた義務となり、企業はそ

れに従っていけば良いと考えられるからである。(2) 経済コストを議論する段階は、問題の取り組みがすべてコストとの比重に置いているので、コストを超えた社会問題の議論に発展しえない。重視されるのは、(3) 自由裁量の段階であり、ここでの社会問題の扱いが企業の将来にわたる存立が左右されよう。自由裁量の段階で企業が社会計画を打ち立てる時、「政策」「学習」「委任」という3段階を経て社会の期待を得ることを念頭に置くことが重要であり、このことが会社の発展にも繋がるのである。(Ackerman, R. W. [1975], p.62.)

一定時点における企業の社会的責任は、自由裁量の段階における社会の関心事を考慮することにある。(Glautier, M. W. E. and Roy, J. L. [1981], p.230.) 社会的関心事が変化することにつれて社会的責任は変化し、そこで確立されたものが自由裁量の段階から一般的合意段階へ移動することにつれて、また変化するのである。それによって、企業は経済的コストを認識することとなる。社会報告書では、社会的関心事とこのような変化を反映する傾向にある。(Epstein M, Flamholtz E, Macdonough J. J., [1976], pp.23-42.)

いずれにせよ、重要な段階は自由裁量の段階であり、この段階でこそ社会責任会計の定義と目的を明確にしていくことで一般的合意段階へ進めることができるのである。

社会責任会計が社会的パフォーマンスの認識・評価・報告を目指すことに異論はない。しかし企業の社会的パフォーマンスの評価について、大きな問題がある。その中心は、株主あるいは特定の集団の要請に社会的パフォーマンスに関する有用な情報の本質がどのようなものであるかということである。また、財務的パフォーマンスと社会的パフォーマンスと相互関係を統合する報告システムが要請される。財務的パフォーマンスが財務的測定により評価されるのに、社会的パフォーマンスが財務的測定により評価される必要がないのは、一般化しつつある。企業が社会計画を通じて外部不経済を減じるときに財務支出を伴う場合、社会的アウトプットを企業のアウトプットに上手く連づけることが困難である。そこでの財務的コストは、企業のコストに含まれるが、社会で生じるベネフィットは、社会的アウトプットのようなコストによって表されない。(Glautier, M. W. E. and Roy, J. L. [1981] pp.231-232.)

このような差異があるにもかかわらず、ラマナッサン(Ramanathan K. V.)は次のように会計を社会的な見地から社会的パフォーマンスを定義し、目的を明確化することによって問題を整理している。

「社会責任会計とは、企業レベルの社会的パフォーマンスの変数、測定値、測定手続を選択する手続きであり、企業の社会的パフォーマンスを評価するのに有用な情報を組織的に展開し、そのような情報を企業の内外で社会の利害関係者集団に伝達する手続きである。」(Ramanathan K. V., Toward, [1976], P.519.)

これを環境問題について会計的に取り扱うならば、つぎのようになろう。財務諸表から得られる情報から、環境改善の努力をしている企業を評価するには、「物量単位」と「貨幣単位」に基づき、INPUTとOUTPUTの対応関係から環境会計を展開しようとするのが考案されてい

る。物質としてのINPUT①物質とOUTPUT③物質との組み合わせは、財務諸表とは異なるエコバランスという表に示され、環境管理目的中心に据えられる。企業は、このエコバランスを見ながら環境負荷の低減に取り組むことになる。この取り組み方を規制当局が監視することで、環境負荷の低減は達成されるとしても、利害関係者集団からすると非常に多くの物質の物量単位ではこれを把握することは、困難である。OUTPUTとしての④経済効果⑤財務効果⑥企業業績は、貨幣単位によることから、INPUTとしての①物質を変換することは、容易ではない。そこで②環境保全コストをINPUTとして扱うことが重要となってくる。(向山敦夫 [2003] 179ページ)

②環境保全コストをINPUTとして認識し、OUTPUTとして③物質④経済効果⑤財務効果⑥企業業績に関係を持ることが有用性を増すこととなる。なお財務会計で測定されるのが④であり、リサイクル品の売却、コスト回避を指し、支払意志を示す金額が⑤であり、⑥財務諸表の業績数値にもとにこの④⑤を加算したものが、価値生産性を表すとされる。企業内の環境管理という面から設備投資、コストの負担は、②④、②⑤、②⑤から捉えられる。物量単位と貨幣単位を「エコ・エフィシアンシー」という手法を使えば、企業内のみならず外部利害関係者にも有用性は増す。これは、②③、③⑥の結合体系である。具体的には、環境保全コストと環境負荷物質の削減量との対応からコスト対効果の分析できる。また、経常利益、付加価値という伝統的会計指標と環境負荷物質の排出量を対応させ、環境負荷を含む生産性を把握できる。問題は、統一した形式による環境負荷削減データが存在しないため、各社独自にこれを開示しても比較可能性はない。したがって、比較可能性の確保にはぜひとも統一基準の設定が必須である。また、環境負荷削減データを変換して、いかに貨幣単位にするか、そして企業業績の把握にどのような指標を採用するかという問題がある。後者は、売上高総利益ではなく、付加価値が良いという提案がなされている。(向山敦夫[2003] 178-182ページ)以上は財務諸表付属表とも言うべき位置づけであるのに対し、財務諸表本体で環境情報を扱う議論がある。すなわち貸借対照表および損益計算書の中で環境情報を、次のように包摂するのである。(富増和彦[1993] 55-58ページ)

(1) 「排出権取引」を貸借対照表で扱う場合、割り当てられた環境基準を超えた部分を資産計上し、環境基準に達していない企業に売却する。(2) 支払要求に応じることが出来ない金額、将来のリスクを認識できるならば将来の予測金額を「環境負債」として貸借対照表に計上する。

(3) 人的資本、自然資本、枯渇性資本という「環境資本」を貸借対照表で扱う。(4) 生物資源と地下資源を自然分解するか否かに分ける「廃棄可能性による資産分類」により、貸借対照表上、分類する。(5) 環境対策費用を「損益計算書」で明らかにする。これは、社会的費用の内外部化であり、企業と消費者がそれを負担する。このうち(1)(2)は現行の貸借対照表に環境負債と環境資本を追加するだけであるのに対し(3)(4)は、貸借対照表の再分類が課せられる。

(富増和彦 [1993] 56ページ)



企業の評価は、利益のみならず生態系を考慮した環境会計を重視しているかどうか基準にされる傾向にある。企業の内部意思決定にも環境情報を提供するアカウンタビリティと、社会を意識した企業のパブリック・アカウンタビリティが共に必須となっている。これを業績評価基準に加える社会の意向は、確固たるものとなりつつある今日である。社会に影響を与える問題、とくに環境問題について社会に情報を提供し、各種利害関係者の多様な意思決定の一翼を担うものでなければならない。会計的には、複式簿記機構を通じた「利益」とこれまで見てきた「物量・記述情報」の結合が図られねばならない。本来、利益計算のなかに物量・記述情報が包摂できればよいとの意見があるが、しかし財務諸表は、利益計算に集中しその他の情報は、別の書類を考案することで、一層その他の情報の意味内容を把握できよう。企業がパブリック・アカウンタビリティを果たすのは、自ら負う環境負荷を低減させるプロセスとその度合いを利害関係者集団に説明することによって、会計責任すなわちアカウンタビリティが解除されるものである。しかしパブリック・アカウンタビリティは、自然環境の問題だけでなく、社会環境の問題がある。この領域は、もっぱらコーポレート・ガバナンスの問題として扱われている。

我国では、1999年3月に東京証券取引所が上場会社にコーポレート・ガバナンスの充実を求める文書を送付している。これは、証券政策委員会の答申を受けて東京証券取引所がアカウンタビリティの向上を目指し、積極的に関わっていくことを表明するものである。それは、コーポレート・ガバナンスの取り組み状況と今後の計画等の開示を上場会社に要求する内容となっており、決算短信に経営方針、経営成績の欄を設けてその中でこれを示していこうとしている。その後2003年には、「取り組み状況に関する開示」が義務化され、1. コーポレート・ガバナンス体制の状況 2. 会社と自社の社外取締役および社外監査役の利害関係の状況 3. コーポレート・ガバナンスの充実に向けた取組みの最近1年間における実施状況を開示せねばならなくなった。2004年3月には、東京証券取引所は2002年に上場会社コーポレート・ガバナンス委員会を設け、この委員会が作成した「上場会社コーポレート・ガバナンス原則」を採用した。この原則は、世界に向けてコーポレート・ガバナンスを真剣に取り組んでいることを知らせることで市場の信頼を得ることを狙いとしている。また、1. コーポレート・ガバナンスの啓発 2. 開示によるアカウンタビリティの向上 3. 市場評価を通じたコーポレート・ガバナンスの充実が企業とその投資家が共有することを目的とした原則となっている。(長友秀資 [2004] 71-76ページ)

コーポレート・ガバナンスの原点をアカウンタビリティに求めると企業はどのような活動をし、対境関係から成立しているかについては、企業の経営管理は、アカウンタビリティを達成することを利益獲得目的(私企業)、公共達成目的(公企業)とともに基本に据えるならば、企業の方角性を監視する制度が必要であることとなる。将来の戦略を打ち立てる方向性、経営管理、経営者をモニタリングしコントロールする監視、受託者の報告責任を果たすアカウンタビリティがガバナンス活動である。(Tricker, R.I, [1989], p.7& pp.175-176.)

#### IV 終わりに

今日のコーポレート・ガバナンスの議論は、経営者の監視を一時的には投資家、二次的にはその他の利害関係者を保護するという名の下に、機関とりわけ取締役会の問題に集約する傾向にある。さらに、経営者の監視は、制度的に国によっては従業員を含めることもあるが、この従業員および投資家は内部的モニタリングを行う主役である。この限りにおいてアカウンタビリティは、ある程度機能しよう。しかし、パブリック・アカウンタビリティは、これを遥かに超えているということを経営者は、認識し戦略を練る必要がある。たとえば、消費者、供給先、地域住民を債権者、投資家、従業員とともにアカウンタビリティを経営者が負うことを念頭に入れるならば、企業自ら方向性を見出し、最終的に経営管理に資することとなる。消費者、供給先、地域住民等の側では、経営者に対する外部的モニタリングを行う主役となれば、経営者は社会的利益、社会的ニーズを汲み取らざるを得ないであろう。

企業の目的は、これまで利益獲得とそれに伴う経済性の追求にあったものが、近年ではこれを利益獲得プロセス、利益の質、企業目的そのものに変化を来たしている。それは、自然環境のみではない環境の変化に起因する。その変化をいかに企業が内部化するかが変化に対応し、あるべき企業の姿となろう。環境問題、社会貢献、ボランティア、企業倫理などの問題を整合性をもって内部化し、対応し、解決していくことが企業のあるべき姿である。(向山敦夫 [1993] 314-315ページ)

内部化は、社会的費用だけではないのであり、これらの問題の総合的内部化が必要なのである。その内部化の基本は、パブリック・アカウンタビリティを強く認識したコーポレート・ガバナンス視点が必須となる。社会は、これを企業評価の基軸に据える時が来ていよう。

最後に社会関連会計の再構築には、山上達人教授の次のような見解を確認する必要がある。

「環境保全、さらには人間の問題、人間生活を包括するような会計システム、すなわち物的生産性を基礎として、環境保全・人間生活の充実と、これと両立した資本収益性の達成をどのように関係させるというような、社会関連会計の体系は考えられないだろうか。従来の企業会計、あるいは人間労働会計から、環境保全・人間生活会計、こういうところへ体系化できないだろうか。すなわち、環境会計・人間生活会計を包摂した社会関連会計の構築です。」(山上達人 [2002] 11ページ)

#### (参考文献)

- Ackerman, R.W., [1975] *The Social Challenge to Business*, Harvard University Press.  
Chen, R.S., [1975] *Social and Financial Stewardship*, *Accounting Review*. July.  
Epstein M, Flamholtz E, Macdonough J.J., [1976] *Corporate Social Accounting in The United States of America: State of the Art and Future Prospects*,

Accounting Organization and Society. Jun

Glautier, M.W.E. and Roy, J.L. [1981], Social Responsibility Reporting (in Lee, T.A.ed., Development in Financial Reporting) Philip Allan.

Ramanathan, K.V., [1976] Toward a Theory of Corporate Social Accounting, Accounting Review, July.

Tricker, R.I, [1989] A Stakeholder Approach to Corporate Governance, Quorum Books.

小川冽[1993]「企業社会報告の展開とその問題点」『社会関連会計研究』第5号

富増和彦[1993]「グリーン・アカウンティングの動向—会計学とエコロジーの交流に向けて—」『社会関連会計研究』第5号

長友秀資[2004]「コーポレート・ガバナンスに関する上場会社の動向と東証の取組み」『ディスクロージャー研究』第23号 ディスクロージャー研究会議/ディスクロージャー実務研究会発行12月

向山敦夫[1993]「コーポレート・ガバナンスと会計制度」会計フロンティア研究会『財務会計のフロンティア』中央経済社

向山敦夫[2003]『社会環境会計論』白桃書房

山上達人[2002]「社会関連会計・環境会計の現状と課題—21世紀における『社会と会計』について」『社会関連会計研究』第14号



# 学 会 行 事

第17回年次大会 2004（平成16）年11月6日（土）～7日（日）

大会準備委員長：奥山正剛（沖縄大学）

- 11月6日（土） 会場：沖縄大学
- 11：45～12：45 理事会
- 13：00～14：00 会員総会
- 14：10～14：50 スタディ・グループ報告（中間報告：報告30分、質疑応答10分）  
 研究代表者：富増和彦（奈良産業大学）  
 研究テーマ：「サステナビリティ・レポートの現状と課題」  
 司会：柳田 仁（神奈川大学）
- 15：00～16：10 自由論題報告Ⅰ（報告25分、質疑応答10分）  
 司会：大原昌明（北星学園大学）  
 倉田 剛（住宅資産研究所）  
 「『居住』と住宅市場 ー日米比較（沖縄本島とハワイ州オアフ島）ー」  
 宮地晃輔（中村学園大学）  
 「佐世保市の環境マネジメントの実績とその評価」
- 16：20～17：50 記念講演  
 山内眞樹（公認会計士・日本公認会計士協会沖縄会々長）  
 「沖縄におけるCSRの意義」  
 野村健太郎（愛知工業大学）  
 「CSRと会計 ーその意義と課題ー」
- 18：30～ 懇親会：琉球茶房「あしびうなあ」
- 11月7日（土） 会場：沖縄大学
- 9：00～10：10 自由論題報告Ⅱ（報告25分、質疑応答10分）  
 司会：村井秀樹（日本大学）  
 依田俊伸（国士舘大学）  
 「社会福祉事業の現状と会計のあり方」  
 西村重富（大阪学院大学）  
 「マテリアルフローコスト会計への変遷と適用範囲」

10:20~12:30 統一論題：「CSRと社会関連会計」（各報告25分、語句確認5分）

座長：上妻義直（上智大学）

水野一郎（関西大学）

「中国におけるCSRと社会関連会計」

豊岡 隆（琉球大学）

「県内企業におけるCSRと財務情報の分析と利用」

郡司 健（大阪学院大学）

「環境・CSR報告と付加価値環境会計」

石崎忠司（中央大学）

「CSRの評価 - 社会関連会計の拡大を視野に入れて -」

13:30~15:30 統一論題討論

「CSRと社会関連会計」

座長：上妻義直（上智大学）

討論者：水野一郎（関西大学）

豊岡 隆（琉球大学）

郡司 健（大阪学院大学）

石崎忠司（中央大学）

**東日本部会** 2004（平成16）年6月19日（土）

会場：獨協大学

大会準備委員長：湯田雅夫（獨協大学）

13:00~13:40 大坪史治（獨協大学大学院博士後期課程）

「エコ効率指標における外部開示の動向」

司会：柳田 仁（神奈川大学）

13:45~14:25 張 本越（神奈川大学大学院博士後期課程）

「中国における企業環境報告書の現状についての一考察」

司会：大島正克（亜細亜大学）

14:30~15:10 依田俊伸（明海大学不動産学部非常勤講師）

「社会福祉法人会計に係る会計基準の変遷」

司会：井出健二郎（和光大学）

15:10~15:30 コーヒーブレイク

15:30~16:30 特別講演

一村義夫（株式会社 日立情報システムズ システム監査室長）

「個人情報保護／ISMS／QMS／EMSの統合

－企業の社会的責任と当社の取組み・第三者認証取得経験との結合－」

16：45～

懇親会

**西日本部会** 2004（平成16）年7月17日（土）

会場：岡山大学経済学部・大学院文化科学総合研究棟

大会準備委員長：和田淳三（岡山大学）

12：30～14：10 自由論題報告Ⅰ

司会：富増和彦（奈良産業大学）

東田 明（神戸大学大学院博士後期課程）

「グリーン・サプライチェーン・マネジメントにおけるマテリアルフロー  
コスト会計の適用可能性」

安藤 崇（神戸大学大学院博士後期課程）

「環境配慮型業績評価の類型と展開」

14：20～15：00 特別講演

北村修二（岡山大学環境理工学部）

「企業の環境問題への取組み

－ISO14001の認証取得および産廃税の評価から－」

12：30～14：10 自由論題報告Ⅱ

司会：國部克彦（神戸大学）

中島道靖（関西大学）

「マテリアルフローコスト会計導入の業種別類型化」

向山敦夫（大阪市立大学）

「監査・格付け・ISO ー保証あるいは認証をめぐる－」

17：20～

懇親会

## 「日本社会関連会計学会」会則

### (名称)

- 1) 本会は、日本社会関連会計学会と称する。

### (目的)

- 2) 本会は、会計学とくに社会関連会計の研究と、その研究にたずさわる者の連絡および懇親をはかることを目的とする。

### (事業)

- 3) 本会は、前条の目的を達成するため、つぎの事業を行う。

- (1) 年1回の会員総会の開催
- (2) 年1回以上の研究発表会の開催
- (3) 年1回の研究に関する刊行物の発行
- (4) その他本会の目的を達成するため適当と認められる事業

### (会員)

- 4) 大学その他において社会関連会計の研究にたずさわる者およびそれに準ずる者は、理事会の承認をへて、本会の会員となることができる。

### (院生会員)

- 5) 大学院の博士課程の在籍者およびこれに準ずる者で、院生会員として入会希望する者は、理事会の承認をへて、本会の会員となることができる。

### (会費)

- 6) 会員は、毎年5月末日までに会費を納入しなければならない。
  - (1) 会費の年額は、会員総会の承認をへて決定するものとする。
  - (2) 3年間以上会費を滞納した会員は原則として退会者として取り扱う。

### (役員)

- 7) 本会に次の役員をおく。

- (1) 会長 1名
- (2) 副会長 2名 (東日本部会長・西日本部会長)
- (3) 理事 20名 (東日本側10名、西日本側10名)
- (4) 監事 2名 幹事 若干名
- (5) 顧問理事・その他

### (役員を選出)

- 8) 役員は任期は別表・役員選挙規則により決定する。

### (役員は任期)



9) 役員の任期は、別表・役員選挙規則のとおりとする。

(会員総会)

10) 会員総会において、当年度の事業および会計を報告し、次年度の予算案の承認を求める。

なお、議長は会員総会で、その都度、選出する。

(その他)

11) その他細則は、理事会で別に定め、会員総会の議をへて行う。

(会則の変更)

12) 会則の変更は、会員総会の承認をへて行う。

(附 則)

1 この会則は、昭和63年9月より実施する。

2 会費は年額7,000円とする。なお、院生会員は年額3,500円とする。

3 本会の事務局は、大阪市立大学商学部内におく。

平成2年9月13日 「一部改正」

平成4年12月5日 「一部改正」

平成5年10月8日 「一部改正」

平成8年10月19日 「一部改正」

平成9年10月18日 「一部改正」

平成10年11月20日 「一部改正」

平成12年11月24日 「一部改正」

平成17年10月22日 「一部改正」

# 日本社会関連会計学会 役員選挙規則

## 第1条 学会役員について

当学会の役員と定員は下記の通りとする。これらすべての役員が理事会の構成メンバーとする。

会 長	1名
副 会 長	2名
顧問理事	若干名
理 事	20名
監 事	2名
幹 事	若干名

ただし、理事は東日本部会より10名、西日本部会より10名選出する。

## 第2条 会長の選出方法

会長は被選挙権者を全会員とし、全会員による選挙で選出する。なお、会員とは選挙実施直前の理事会で入会を承認されたものまでを含み、過去3年以上の会費未納入者および院生会員は含まない。この会員の定義は本規則のすべての条項において共通である。

## 第3条 副会長の選出方法

副会長は選出された理事の中から東日本側から1名、西日本側から1名選出する。東日本副会長の選出には東日本側選出理事および会長の11名が投票権を有し、西日本側副会長の選出には西日本側選出理事および会長の11名が投票権を有する。

## 第4条 理事の選出方法

理事は被選挙権者を全会員とし、全会員による選挙で選出する。会長に当選したものが理事にも当選した場合は、理事としての当選は無効になる。

## 第5条 顧問理事の選出方法

会長は理事会と会員総会の承認を得て、理事以外の会員の中から顧問理事を委嘱することができる。ただし、会長経験者は顧問理事として理事会を構成する。

## 第6条 監事および幹事の選出方法

理事会が監事および幹事候補を推薦し、会員総会の承認を得て、会長が委嘱する。

## 第7条 役員の任期と再選の可否について

1. 会長の任期は3年とし、連続2期を務めることはできない。
2. 理事の任期は3年とし、再任を妨げない。
3. 顧問理事の任期は3年とし、再任を妨げない。
4. 監事の任期は3年とし、連続3期を務めることはできない。

5. 幹事の任期は3年とし、再任を妨げない。

6. 平成9年以前の会長および理事の任期については、上記の再選禁止規定を適用しない。

#### **第8条 選挙方法**

郵送方式による選挙とし、全会員は会長1名および理事20名（東日本部会から10名、西日本部会から10名）の投票権をもつ。

#### **第9条 投票期間および開票**

投票期間は1ヶ月程度とし、開票は選挙管理委員会が行う。開票結果については開票直後の年次大会で公表する。

#### **第10条 得票数が同数の場合の対応**

会長選挙において最高得票者が複数以上出た場合は、選挙直後に開催される会員総会において再度投票による選挙を行って当選者を決定する。理事選挙において、最下位当選者の得票数が同数のため定員を上回る場合は、選挙管理委員会による抽選によって当選者を確定する。

#### **第11条 当選者辞退の場合**

会長もしくは理事当選者が辞退した場合は、次点者を繰り上げ当選させる。

#### **第12条 欠員の補充**

会長に欠員が生じた場合は、理事会の承認のもとで副会長のうち1名が会長を兼任する。理事に欠員が生じた場合の処置については理事会に一任する。

#### **第13条 選挙管理委員会の設置について**

選挙管理委員会は選挙の前年度の会員総会において設置する。選挙管理委員会は本規則に従って、選挙を実施・管理する。

(附則)

本規則は、平成10年10月1日より施行する。

(備考)

- ・ 関東部会、関西部会は、それぞれ東日本部会、西日本部会に名称を変更する。
- ・ 東日本と西日本の境は、富山県、岐阜県、愛知県以西を西日本部会所属とする。
- ・ 部会の所属は移住地（現住所）とする。
- ・ 海外会員は東日本に所属するものとする。

平成13年10月12日 「一部改正」

平成17年10月22日 「一部改正」

## 日本社会関連会計学会 スタディ・グループ規程

日本社会関連会計学会の研究促進を目的として、スタディ・グループを設置する。

1. スタディ・グループの研究期間は2年とする。
2. 2年のスタディ・グループの研究期間終了後、新たなスタディ・グループを募集する。  
ただし、理事会が認めた場合は、スタディ・グループの研究期間中であっても、新たなスタディ・グループを採用することができる。
3. 研究補助金は、年額100,000円（2年間で計200,000円）とする。
4. 研究代表者は、以下の事項を記載した申請書（A4用紙2枚・横書き）を全国大会の1ヶ月前までに事務局宛に提出しなければならない。
  - (1) 研究代表者と研究協力者（非学会員も可とする）の氏名と所属
  - (2) 研究テーマ
  - (3) 研究目的
  - (4) 研究計画
5. スタディ・グループの採用については、全国大会での理事会で決定し、総会に報告する。
6. 採用されたスタディ・グループは以下の義務を負う。
  - (1) 全国大会での報告（中間報告と最終報告）  
ただし、中間報告については部会での報告でも可とする。
  - (2) 学会誌『社会関連会計研究』への投稿（中間報告と最終報告）

（附則）

1. 本規程は平成13年10月12日から施行する。

平成15年10月10日 「一部改正」

## 『社会関連会計研究』 投稿規程

2005年5月10日施行

- 第1条 『社会関連会計研究』（以下「本誌」という）に投稿できる者は、本学会正会員、博士課程（後期）の学生会員とする。ただし、共同論文の場合、本学会正会員1名が含まれていれば、他の執筆者は非学会員もしくは博士課程（前期）の学生会員でも可とする。
- 第2条 本誌は、各年度に1号を発行する。
- 第3条 本誌の発行および原稿提出の期限は、編集委員会が定める。
- 第4条 本誌には次の記事を掲載する。
- 一 研究論文
  - 二 記念講演
  - 三 スタディ・グループ報告
  - 四 書評（学会員の著書に限る）
  - 五 会長挨拶、編集委員会名簿、編集関係規定等
  - 六 その他、編集委員会の定めるもの
- 第5条 本誌に掲載する研究論文は、日本語のキーワードを付するものとする。
- 第6条 本誌には英語の目次を付す。
- 第7条 本誌に掲載する研究論文は和文または英文とし、未発表のものに限る（ただし口頭発表はこの限りでない）。
- 第8条 本誌に研究論文を投稿しようとする者は、編集委員会が定める本誌執筆要領に従い作成した原稿を、提出期限までに学会事務局宛に送付するものとする。
- 第9条 投稿された原稿（研究論文）については査読を行い、採択および加筆修正の必要性を決定する。
- 第10条 上記第9条に基づき、編集委員会は、掲載予定の原稿につき、執筆者との協議を通じ、内容および表記の変更を求めることがある。
- 第11条 執筆者による校正は初校までとする。校正の際の原稿修正は原則として認められない。
- 第12条 掲載研究論文の抜刷りは、初校の提出時に必要部数を申し込むものとする。その経費は、原則として執筆者の負担とする。
- 第13条 図版等で特別の経費を要する場合、その経費は執筆者の負担とする。
- 第14条 本誌に掲載された研究論文の著作権は本学会に帰属する。著作権に関する諸問題は、執筆者の責任において処理するものとする。また、他の出版物等に転載する場合は事前に本学会の許可を得るものとする。

### 編集委員会

- ・編集委員長：松尾 聿正
- ・編集委員：石崎 忠司・郡司 建・菊谷 正人・國部 克彦・向山 敦夫（事務局）

## 『社会関連会計研究』 執筆要領

2005年5月10日施行

第1条 本誌に掲載される研究論文等1篇の分量(日本語の表題・著者名、英語の表題・著者名・抄録、日本語のキーワード、図表を含む)は、以下のように定める。

論文14,000字 (刷上り10ページ以内)

書評 6,000字 (刷上り5ページ以内)

第2条 原稿はワープロソフトで作成し、原稿ファイルの入ったフロッピーディスク(使用したソフトウェア名・バージョンとファイル名を明記したもの)1部と印刷したもの3部を提出する。なお、提出された書類等は原則として返却しない。

第3条 原稿は次の宛先に送付する。

〒558-8585 大阪市住吉区杉本3-3-138

大阪市立大学商学部 向山教夫研究室内 社会関連会計学会編集委員会

第4条 原稿は、A4判、上下左右に25mmのマージン、1行40字、1ページ30行というフォーマットで作成すること。なお、本誌の1ページは42字×34行の1428字である。図は1つにつき、半ページから1ページ程度のスペースを必要とするので、適宜本文の字数を減らすこと。

第5条 1ページ目には表紙をつけ、論文タイトル(日本語・英語の両方)、執筆者(複数の場合は全員)の氏名と所属(いずれも日本語・英語の両方)、査読結果等の連絡先(郵送先・電話・ファクス・E-mailアドレス)を記載すること。

第6条 2ページ目には、冒頭に「論文タイトル」(日本語・英語の両方)、続けて3~5語の日本語のキーワードを記載してから本文を始めること。ここには執筆者の氏名を記載しないこと。

第7条 見出しレベルは節・項・目の3つまでにとどめる。

第8条 和文は常用漢字・現代仮名遣いを用い、句読点には「、」「。」を用いる。

第9条 図と表は必要最小限にとどめ、それぞれ連番を付し、簡潔な見出しをつける。

第10条 注は、本文の末尾に「注」というセクションを設け、一括して記載する。

第11条 本文中での注の指示は、小括弧で連番を付して示す。例：(1)、(2)、…

第12条 本文中で引用された文献は、注のセクションの後ろに「引用文献」というセクションを設け、アルファベット順にすべて漏れなく記載すること。

第13条 本文中での引用文献の指示は、著者名・刊行年を小括弧に入れ、カンマで区切って示す。その際、外国人名は原語で表記する。例：(青木, 1993)、(Smith, 2002)

第14条 同じ著者で同一刊行年の文献を複数引用する場合は、それぞれ刊行年の後ろにアル

ファベットを付して区別すること。例：2004a, 2004b, …

第15条 「引用文献」のセクションでは、各文献は以下のようなスタイルで記述すること。

### 引用文献のスタイル

#### (1) 著書

日本語文献：著者名（刊行年），『著書名』，出版社。

欧米文献：Surname, Initials. (Year) , Title, Publisher.

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。

Mansley, M. (2000), Socially responsible investment -A guide for pension funds and institutional investors-, Monitor Press.

#### (2) 編著書の分担執筆論文

日本語文献：著者名（刊行年），「論文（章）タイトル」，編者名『著書名』所収，出版社，ページ。

欧米文献：Surname, Initials(Year) , "Title," in Editor's Surname, Initials(Ed.) , Title, Publisher, Pages.

宮崎修行（2004），「ヨーロッパの環境会計」，勝山 進編著『環境会計の理論と実態』所収，中央経済社，147-167.

Gray, R. and Bebbington, J. (2000), "Environmental Accounting, Managerialism and Sustainability: Is the planet safe in the hands of business and accounting?," in Freedman, M. and Jaggi, B. (Eds.) , Advances in Environmental Accounting & Management (Volume 1) , JAI, 1-44.

#### (3) 雑誌などに掲載された論文

日本語文献：著者名（刊行年），「論文名」，『雑誌名』，巻数，号数，ページ。

欧米文献：Surname, Initials, (Year) , "Title," Journal, Volume, Number, Pages.

阪 智香（2003），「環境会計の新体系試案」，『社会関連会計研究』，第15号，23-32.

Beets, S.D. and Souther, C. (1999), "Corporate Environmental Reports: The Need for Standards and an Environmental Assurance Service," Accounting Horizons, Vol. 13, No. 2, 129-145.

\*複数の著者がいる場合は、省略せずに全員を記載すること。なお、欧米文献で複数の著者がいる場合、2人目以降の著者名もすべてSurname, Initialsの順で記載すること。

\*英文の組織名・雑誌名等は、省略せずに正式名称で記載すること。例：(誤) AERA → (正) American Educational Research Association

## 日本社会関連会計学会 役員

第8期 (第17年度～第19年度)

会 長	松 尾 聿 正
副 会 長 (東日本部会長)	石 崎 忠 司 健
副 会 長 (西日本部会長)	郡 司
理 事 (東日本部会)	小 川 洵 進 勝 山 谷 人 美 菊 谷 川 正 保 黒 川 妻 義 秀 上 井 崎 修 村 宮 崎 田 雅 柳 湯 飯 修 昭 飯 棍 國 藤 增 和 野 富 野 村 健 太 平 水 松 野 一 郎 向 青 木 下 一 敦 夫 木 中 大 原 章 嶽 阪 大 阪 勇 吉 二 香
理 事 (西日本理事)	
顧 問 理 事	
監 事	
幹 事	川 口 修 坂 上 学 富 増 彦 向 山 和 村 井 敦 秀 夫 樹

## 「社会関連会計研究」第17号

2005年12月 発行

編 集 日本社会関連会計学会  
 発行人 会 長 松 尾 聿 正  
 事務局 〒558-8585 大阪市住吉区杉本3-3-138  
 大阪市立大学商学部 向山敦夫研究室内  
 Phone & FAX : 06-6605-2232  
 E-mail : jcsara@bus.osaka-cu.ac.jp  
 Home Page : <http://www3.bus.osaka-cu.ac.jp/jcsara/>

印 刷 〒604-8873 京都市中京区壬生花井町3  
 新日本プリンティングサービス株式会社  
 電 話 075-822-0919  
 F A X 075-803-2981



# 日本社会関連会計学会入会申込書

年 月 日

ふりがな	
氏 名	
所属機関	
同 住 所	〒  TEL
自 宅 住 所	〒  TEL
E-mail	
推 薦 者	
関 連 業 績	

## 会長挨拶

## 記念講演

### CSRと会計

- その意義と課題— ..... 野村健太郎 ..... 1

## 研究論文

- 環境・CSR報告と付加価値環境会計 ..... 郡司 健 ..... 9

### 企業実践にみるエコ効率指標とその動向

- エコ効率における三つの視点から— ..... 大坪 史治 ..... 19

### 日本企業の環境報告書における情報開示と規定要因：

- 2003年発行の環境報告書分析を中心に ..... 東田 明・國部 克彦 ..... 29  
川原 千明

- バランスト・スコアカードにおける環境配慮 ..... 長岡 正 ..... 39

- 社会福祉法人会計基準に関する一考察 ..... 須藤 芳正・谷光 透 ..... 49

## スタディ・グループ報告

- 社会関連会計の再構築（中間報告） ..... 黒川 保美 ..... 59
-