

## 【スタディ・グループ報告】

# 社会関連会計の再構築（最終報告）

研究代表者：黒川保美（専修大学）

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、小川洸、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

研究経過：当研究は、スタディ・グループ発足の前に2年間ほど東日本部会員に呼びかけて行った小規模な研究会を土台に結成されたものである。その問題意識は、①社会関連会計が会計学の研究者に必ずしも認識されていないこと、②社会関連会計学会のなかでは環境会計に偏った研究報告になっていること、に疑問を持ち、「社会関連会計とは何か」を検討することになった。

スタディ・グループでは、開かれた研究会を基本方針とし参加や執筆を自由にした。その結果、研究段階では上記の参加者があり、執筆段階でも多数の希望者があった。

研究成果は、著書として出版することになった。その内容の一部をここで明らかにしておく。なお本稿は、第Ⅰ部は、湯田雅夫、上田俊昭、金井正、第Ⅱ部は、伊藤俊雄、久持英司、勝山進、第Ⅲ部は、依田俊信、大原昌明、石津寿恵、第Ⅳ部は、石崎忠司、村井秀樹の各会員の執筆によるものである。

## 第Ⅰ部 企業会計から社会関連会計への拡大

ドイツ企業は、以前から従業員関連情報を追加的に開示する傾向にあった。エリッヒ・ポットホフ（Potthoff, Erich）は、1956年の論文「社会報告（Die Sozialberichterstattung）」において社会報告が年度決算の開示が義務づけられている企業の間で普及している、と指摘している。

1970年代に入り、社会の必要に奉仕し、社会を満足させる企業の基本的目的を効率的に果たすに当って、企業は、社会の批判に直面した環境保全、雇用問題、従業員対策、公正な取引、製品の安全性などに細心の注意と考慮を払うようになった。

企業活動の社会的側面における関心の高まりを受け、ドイツでは、企業活動の社会的要素を記述し、その数量化および判断に適合する基準を開発する研究・実践が進められた。ドイツ企業の実践した社会関連会計は、社会報告書（Sozialbericht）、社会計算書（Sozialrechnung）、価

値創造計算書 (Wertschöpfungsrechnung) いずれかひとつ、あるいは2つまたは3つの組み合わせで行われた。

この種の社会関連会計の実践がピークに達したのは1980年頃で、社会関連会計情報を開示する企業約40社、経営管理に活用する企業約100社を数えた。一方、1970年代、80年代の日本企業は、経営管理上、労働生産性の向上、そして付加価値の分配面に一定の研究・実践がなされが、社会関連会計は未発達のままであった。

ただ、日本の財界団体の一つである経済同友会は、木川田一隆代表幹事の指導により、企業の社会的責任を認識して、「企業の社会に対する責任」を研究・実践した。

ドイツ企業では、1980年頃をピークとして、CSRならびに社会関連会計の研究と実践が急速に停滞する。その原因は、つぎの4点に集約することができる。

- ①第2次石油危機以降の不況により、コスト削減が急務であった。
- ②社会関連会計は、制度会計との密接な関係（損益計算書と社会計算書の連関）で展開されたために、科学的論争と企業実践の間に大きな溝が生まれた（ディルケスのゴールアカウンティングとそれを実践したドイツシエル社のケース）。
- ③社会関連会計の実践は、企業の自主的取り組みであり、法的強制を伴わなかった。
- ④社会関連会計情報は、企業活動が社会に果たすプラスの外部効果のみを開示し、マイナスの外部効果を開示しない、という批判を浴びた。

1980年代後半、チェルノブイリ原発事故とザンドツ社の倉庫火災によるライン河汚染事故を契機として、ドイツでは、社会から新たな環境情報の構築が要請された。その際に、これまで実践されてきた社会関連会計情報について、欠陥とその改善案が指摘された。

- ①業内に取り込む社会コスト把握が不十分であること。条例で定められた限界値（規制値）をクリアすることを主眼とするエンド・オブ・パイプ（装置末端処理）思考からライフサイクル・アセスメント思考へ転換することにより、社会コストの把握を根本的に見直すこと。
- ②社会コストに対応する効果または便益は、ことばで表現される場合が多く、客観的データを欠いていたこと。そこで物量データを導入し、体系的に計算できる手法を開発すること。
- ③コンピュータ処理によってデータの検証可能性を向上させること。
- ④環境目標を設定し、その目標達成期間を明示するとともに、目標達成のための措置も具体的に表明すること。
- ⑤同一業種の企業間比較、ならびに同一企業の期間比較を可能にすること。

このように、ドイツ企業においては、長年の社会関連会計の研究と実践の経験から、新たな環境会計構築がなされた。一方、日本企業は、社会関連会計の研究と実践が未発達のなかで、突如環境会計の研究・実践を進めた。この研究と実践経験の差は、その後の両国の環境会計への取り組みに大きな相違をもたらした。

1990年代に入り、ドイツ語圏の企業は、社会関連会計の経験を踏まえて、環境領域に特化した環境マネジメントおよび環境会計、すなわち、生態会計（Ökologische Buchhaltung）、エコビランツ（Ökobilanz）、環境原価計算（Umweltkostenrechnung）、エココントローリング（Öko-Controlling）、エコ効率（Öko-effizienz）へと展開している。その基本的流れは、環境負荷を物量で把握しつつ、環境コストとどう結びつけるか、またはそれらの統合に向けられていった。一方、日本企業の当初の取り組みは、「企業活動で発生した総コストに占める環境関連コストの把握」と「その効果を貨幣換算すること」であった。その後、日本もドイツ語圏の研究・実践に倣い、物量と貨幣額を統合する「マテリアルフロー原価計算」や環境管理会計、エコ効率、環境パフォーマンス指標に用いられる統合型の環境負荷指標の開発などを進め、今日に至っている。

環境マネジメント、環境会計の成果は、大企業を中心に当初「環境報告書」に開示されました。その後、環境報告書は、GRIのガイドラインやCSRの影響を受けて、企業の社会関連活動全体を包含する報告書へと変貌し、報告書の名称は「持続可能性報告書」や「CSR報告書」を採用する企業が増加した。

アメリカでは社会関連会計の概念が最初に提示されたのは、クレプスが「企業の社会的業績の測定」という論文を発表した1940年にまでさかのぼる。クレプスは、社会領域に関わる会計の問題を社会監査と呼び、健康・教育、豊かな才能の開発、組織の民主化、労働組織内の人間化と有効性、国際的平和、個人の自由と拡大、こうした項目の遂行が社会的業績であるとし、その測定と開示が主たるテーマであった。その内容は、計量可能性の観点から、雇用、給与など経済的ファクターに限定され、22の産業とGM, USスチール, ATT3社の1919年から20年間の社会的業績の調査・開示であった。次いで、ボーエンが1953年に構想した企業の社会監査では、その対象を「研究開発」、「人間関係」、「地域社会関係」、「雇用の安定」などへと拡大し、公平無私な監査人グループによって5年ごとに報告書が作成され、評価・勧告を受けることになっている。ボーエンの構想は、クレプスのそれよりも多くの社会活動を対象とし、利害のない外部の第三者評価にまで踏み込んでいるため、経営者をして社会的基準の配慮と開発を刺戟するという点で高く評価されるものである。

さらに、1960年代から1970年代にかけての社会監査の対象は、クレプスやボーエンのそれよりも急激に拡大し、武器の製造と輸送、公害問題、消費者問題、マイノリティの雇用、倫理的・道徳的規範などと多様化している。その時代は、まさに本格的な社会関連会計の「発展の時代」と位置づけられる。と同時に、その名称も、社会監査の外に、社会責任会計、企業社会会計など多彩である。種々の企業・政府活動についての社会各層の圧力や不満のうねりの中で発生したもので、それによって社会的インパクトに対する企業の関心は著しく、その認識・測定モデルの開発が数多く展開された。とくに独創的な形で貢献したのが、バウアーとフェンの「プロセス監査」、リノウズの「社会・経済活動報告書」およびアプトの「包括的社会監査」である。

また、アメリカ企業の反応も敏感で、記述的なものから、貨幣による包括的なものまで、さまざまな形態の報告書が公表されている。

しかし1978年から1986年頃にかけては「衰退の時代」である。この時代の社会関連会計は辺境に追いやられ、もっぱら企業の関心が収益性の追求にあり、また政府のそれが経済的繁栄にあった。企業内部での推進力や情報提供に対する外部要求も乏しく、したがって環境的・社会的インパクトの認識・測定及び報告に対する関心も低調で、それが前進したという証拠はない。

ところが1980年代の後半から1990年にかけて、社会関連会計は、社会・環境会計として脚光を浴び、「復活と再構築の時代」に入ることになる。その契機となった直接的な出来事は、1989年のエクソン社タンカー「バルディーズ号」によるアラスカ沖での原油流出事故である。それによって沿岸の汚染が引き起こされ、それを除去するための費用と罰金は巨額となった。また、環境規制の増大とその施行により、企業は重大な環境負債を認識すると同時に、有害物質の排出を事前に回避するための膨大な支出が強いられた。1990年代後半になって、環境マネジメントシステムの整備、環境上の測定・評価についてのドラスティックな増加を背景に環境報告書が作成され、さらに今日では、その代替ないしは追加として社会・環境報告書や持続可能性報告書の公表が相次いでいる。

このようにアメリカの社会関連会計は、歴史的に見れば、初期の頃の内部報告中心から時代の経過とともに外部報告中心へと重心を移し、対象も経済指標に始まって、さらに社会的・環境的な展望も含めた持続可能性へと展開されてきた。しかし、社会性・持続可能性の問題が企業の戦略、構造、システム及び経営文化の中に十分に統合された、という証拠は存在していないという指摘も見られる。その統合化ないしは制度化に成功しなければ、社会関連会計の将来は、1970年代の興隆とそれに続く衰退という同じパターンの再来も懸念される。

我国では、当初「社会関連会計」というところの会計は、企業会計であった。投下資本を運用して利益をあげる企業の成果と全体経済的な生産性の関係を研究対象とすることが問題とされていた。すなわち、ミクロ的には企業の利益が上がっているにもかかわらず、マクロ的に生産性に貢献していない、また、生産性が上がっても利益が出ないという点を、企業会計の立場から解明することに端を発している。そのことから、物的生産性と資本収益性の橋渡しとして付加価値生産性が「社会関連会計」の対象となった。

また、全体経済と個別経済を接合することの指向もあり、付加価値を計算するための企業の付加価値会計へと発展する。日本生産性本部が設立されたのは、1955（昭和30）年3月である。「国民経済の生産性の向上を図る」ことを目的としていた。

生産性向上運動は、労働生産性概念の明確化とともに、その測定方法を構築するために生産性会計が展開されるに至る。労働生産性のひとつとして付加価値労働生産性が導入され、生産性会計は、付加価値会計へと変遷を遂げる。

「個別企業における生産性問題は、国民経済の再生産構造につらなるという社会経済的側面

を持つとともに、現実においては、個別企業の収益性目的に規制されるという資本制的特徴をもっている」（山上達人著『生産性会計論』森山書店、1967年、3頁）とする、企業の社会的と個別的側面の把握は、「社会関連」の萌芽と思われる。

社会関連会計学会の前進である「企業生産性会計研究会」は、1976年4月に発足している。その研究会の成果として、青木・小川・山上編『企業付加価値会計』（有斐閣、1981年）が刊行されている。

企業の社会的責任を視点とする研究学会が1988年9月に発足する。付加価値会計は社会への貢献の尺度として個別企業の付加価値が問題とされており、研究の立脚点が「社会と会計」との関連に置く点で延長線上にある。

「企業と社会との関連性」の研究対象は、財務的計算のみならず、物量的計算や説明的叙述情報まで拡大されている。さらに、現代において、「社会関連会計」の対象は、営利・非営利を含めた「事業体」全般までに拡大している。「社会関連会計」の研究対象の拡大は、「会計」から「社会」に重点をシフトさせて、「社会」から「会計」を考察するように変容してきことに起因する。

## 第Ⅱ部 社会関連会計の重点移動

かつて付加価値会計の理論と現実に関する論文で、スターン・スチュアート社により開発され登録商標となっている経済的付加価値(EVA)と、付加価値会計で論じられる付加価値の比較検討を行い、付加価値とEVAはともに企業が創造した価値に着目した。ここで経済的付加価値は、財務管理のMM理論に基礎を置き開発された経済モデルであるEVAに対して、「付加価値」の理念はあくまでも企業の社会的関連を重視する点にあり、企業が取り巻く環境に負荷を与えることなく社会的な富をいかに創出したか、そしてその富をいかに分配したかを問題として考察する概念世界であることを論じた。ここで、会計利益と社会責任の2つの中心点をもつ楕円としての付加価値を社会的付加価値と呼称すれば、この社会的付加価値の管理こそが、現代の資本増殖運動の管理すなわち企業の本質的価値の管理を意味するものであると提示した。

企業会計は、1つの閉鎖的システムであり、特定の企業実体という組織体内の生活現象の財務的記述を任務とするものである。吉田寛教授はこの特定の組織的実体の活動がその環境に対して及ぼす影響をプラスの貢献とマイナスの貢献という方式で比較秤量するのが社会責任会計であり、会計の全く新しい次元の開発であり、環境会計の名に値するものであることを指摘している。河野正男教授は組織体内の生活現象の環境への影響に着目し、生態会計を提示したが、その理念は環境会計に及んでいる。ここでは、企業が自己の社会責任の達成を示す方法について黒澤清の体系を基に論じたことがあったが、90年代主流であった環境報告書が経済・環境・社会のトリプルボトムライン情報を開示する持続可能性報告書へと変化していることが各方面

から指摘されている。

社会関連会計の発端は、1970年代における付加価値会計に関する一連の研究に求めることができる。その代表としては、イギリスの会計基準運営委員会（ASSC）が1975年7月に公表した『コーポレート・レポート』があげられよう。ここでは企業が新たに社会もしくは国民経済に対して付加した価値をもって付加価値としており、売上高から購入材料・サービスを控除することによって計算される。付加価値の内訳は、従業員への支払い（賃金等）、資金提供者への支払い（配当、支払利息等）、政府への支払い（税金）および内部留保に分けることが可能である。

企業が社会に対して貢献した経済的な便益について開示するのが付加価値会計であるとするならば、企業と社会との関係のうち貨幣額では表現が困難なものを対象としたのが社会的責任会計であるといえよう。地域社会への貢献、従業員の多様性、ならびに職場の労働環境に関する情報等を記述方式で開示する方法がこの中に入る。また、企業活動における社会的な便益を数量化し財務情報にいわば変換することで、社会的損益計算書や社会・経済活動報告書を作成することなども提案された。

1980年代になるとこれらの提案を実務が採用することは少なくなったものの、地球規模での環境問題が広く議論されるようになった1990年代以降には、社会関連会計は新たな局面を帯びることになった。すなわち社会関連会計が対象とする課題のうち地球環境問題に特化した環境会計が大きく進展したのである。その領域は非常に幅広く、排出権取引の会計処理など伝統的な制度会計からのアプローチが可能なものから、環境省・環境会計ガイドラインやマテリアルフローコスト会計など従来の会計理論を援用しつつもそれをさらに拡張していくアプローチを採るものまである。

さらに21世紀に入ると、CSR（企業の社会的責任）という概念が登場するようになった。これは企業に対し、地球環境問題への対応に加え、法規制へのコンプライアンス（遵守）、あるいは然るべきコーポレート・ガバナンスの構築など、企業活動全般において倫理的な行動を求めるものである。現在では、CSR（またはSR）を会計に取り込んだうえで、CSR会計に関する世界的なガイドラインは今後どうあるべきかについて、注目が集まっている。

ここでは環境会計、とりわけ環境管理会計が拠って立つ基盤について一瞥しよう。通常、環境会計の第一の存立基盤としてアカウントビリティの履行があげられる。ここでアカウントビリティの履行とは、企業が委託者たる各種ステイクホルダーに対して情報を提供することにより受託責任を解除される、ということの意味する。

ただ、環境財務会計に関してはステイクホルダーへのアカウントビリティの遂行という基盤が理論的に確固たるものであるといえようが、環境管理会計に関してはそれだけでは説明しきれない。企業内部で、会計担当者が会計業務を委託した経営者に対して会計情報を提供するのである点ではアカウントビリティの遂行という概念も成り立つといえようが、伝統的な管理会計においても、これを第一の基盤とするにはもの足りなさを感じる。むしろ伝統的な会計学に

おけるもうひとつの存立基盤である意思決定有用性という概念を環境管理会計の第一の基盤として考えることが適当であるかも知れない。環境管理会計は、経営者の意思決定にとって有用な情報を提供するためという理由により実施されているという方が適切ではなからうか。

環境管理会計において意思決定有用性がその第一の存立基盤であると考えられる根拠は、環境会計の発展過程から読み解くことが可能である。すなわち社会関連会計ばかりでなく、ISO14000シリーズなど、他の多くの要素が環境会計の普及に大きく寄与したからである。そのために経営管理や企業戦略という観点が環境管理会計において強調されたのである。

一方で、環境管理会計は外部報告の前提として位置づけられることもある。すなわち外部に報告する環境情報を収集するための前提として、環境管理会計が必要である、というものである。この考え方では財務会計に管理会計を従属させているが、キャプラン＝ジョンソンの『レレバンス・ロスト』以降、このような見方は少なくとも管理会計の書籍においてなされることは多くない。

このように考えると、地球環境問題への関心の広がりや環境管理システムの監査の制度化などともに、経営者にとっての情報の有用性が重視されたことによって、現在のように環境管理会計が発展してきた、といえよう。

企業の社会的責任概念(Corporate Social Responsibility:CSR)は、時代とともに変化してきており、古くして新しい概念である。かつて、CSRは、良質の製品やサービスを安価に提供し、納税することであるとの理解がなされていた時代もあった。しかし、1980年代に入ると、地球規模での環境問題が浮上し、加えて、企業による倫理性や遵法性といった新たな責任問題が発生したことによって、CSR概念が拡大化していった。つまり、現代のCSRは、(1)グローバル化と(2)企業の不祥事・リスクの増加という観点から把握しなければならなくなったのである。前者は①環境問題では地球規模での思考の重要性、②国際規格の進展、③企業価値評価の変化であり、後者は①コンプライアンスや②ガバナンスの問題である。

CSRについて、世界的な関心事となっているのが、ISO26000である。本年5月、ポルトガルで開催された第3回総会では、企業のみならず、すべての組織体を包含するという意味で、CSRをSRと規定し、社会および環境に対する活動の影響に責任を果たす組織の行動として捉えた。そして、それらの行動は、社会の関心および持続的発展と整合のとれたものであり、倫理行動、遵法性及び政府間文書に基礎をおいたものであり、かつ、組織の既存の活動と一体化したものであるとした。なお、CSRの規格化に対する異論はあるが、ひとつの「ガイドライン」としての有用性はあると考えられる。

さて、CSRを会計に取り込んだ先駆は、GRI(Global Reporting Initiative)である。GRIは1999年にガイドライン(Sustainability Reporting Guidelines)のドラフトを公表したが、その後2002(G2)年版を経て、現在では最新版としてG3が2006年10月に確定することになっている。このガイドラインは、世界的に多大な影響を与えており、わが国の企業が発行している「社会

的責任報告書」や「環境・社会報告書」は、多くがGRIのガイドラインに基づいて作成していることを指摘しなければならない。なお、このバックグラウンドが、ジョン・エルキントンのトリプルボトムラインである。

今後の課題は、GRIガイドラインとISO26000の整合性を図りながら、CSR会計を進化させなければならない。さらには、企業の社会的責任のみならず、あらゆる組織に加えたSR (Social Responsibility) 会計を構築しなければならない。

### 第Ⅲ部 市民の時代と非営利会計

わが国の非営利組織は、民間部門・公的部門を問わず、個別法により規定されているため、その会計制度も個別に存在している。近時、わが国の社会構造の変化へ対応するため等の理由により、公益法人改革をはじめとして各種の非営利組織の制度改革が進んでいる。これに伴って、非営利会計の制度にも様々な変更が加えられている。

非営利会計といっても、非営利組織が様々な領域に分かれているため、その制度改革の目的および内容はその領域ごとに異なるのが当然である。しかし、全体を概観してみると、いくつかの共通的な特徴を見出すことができる。

第一の特徴として、非営利組織の財務情報の開示をより充実することを目的とした改革が行われている。非営利組織の利害関係者に対し、当該組織に関する情報開示を要請することにより、その事業活動の透明化を図っている。

第二の特徴として、当該組織の財政および経営の状況をより明確にすることを目的とした改革が行われている。開示すべき財務書類の様式内容の変更、開示すべき財務情報への事業の効率性情報の追加等が行われている。

1998年12月に施行されたNPO法人制度は、それまでボランティアな活動に留まっていた市民活動を、ボランティアな性格を持ちながらも、組織として法の下での権利義務関係を有し、固有のミッションを追求する市民活動として位置付けることになった。そして現在では、NPO法人は、数の上では公益法人をしのぐまでに成長した。

さて、NPO法人の活動資金は、会費や寄付金以外に、行政あるいは各種団体からの補助金や助成金からなる。行政や各種団体がNPO法人の活動に補助金や助成金を交付することは、行政や各種団体が市民活動の重要性を認識し、市民活動を通して持続可能な社会の発展を願っていることのあらわれと見ることができる。また、最近では行政や企業とNPO法人とのパートナーシップの事例も数多く見られる。行政側としては官から民への業務委託のパートナーとしてNPO法人を捉えているのであろうし、企業側としても、自らの社会貢献活動を遂行するために、活動推進のパートナーとしてNPO法人を選択していると考えられる。つまり、NPO法人は行政・企業と肩を並べる第三のセクターとして見なされると同時に、行政・企業と強いかかわりを持



つ存在として位置付けられるのである。

そうしたNPO法人は、活動資金の調達と使途に関して、当然のことながらアカウンタビリティを負うことになる。しかしNPO法人側では、アカウンタビリティ解除手段としての会計およびその利用に関して共通の理解があるとは言い難い現状にある。

これに対処するために、内閣府のいう「自主性」「自律性」を持って活動を行う組織としてのNPO法人の立場を踏まえつつ、NPO法人が会計の役割を認識し、意味のある会計報告を行うための方策を模索することが必要であろうと考えられる。

新たな公共の担い手であるNPO法人のための会計の制度化をどのように具体化すべきかという問題意識を持ちながら、NPO法人会計のあり方を考察する意味があろう。

病院は、医療・介護という公益サービスの提供主体であること、その収入の多くを社会保険診療報酬によっていることなどから、大きな社会的責任を負う存在と言えよう。高齢化が進展する中、病院が患者のニーズにあった良好なサービスを継続的・効率的に提供し、その責任を果たしていくためには、経営の財務的健全性の確保が重要である。そのために、財務情報を提供する会計が果たせる役割は大きい。

現在、病院の会計には会計基準を巡る2つの課題がある。1つは、すべての病院設置主体への病院会計準則の適用である。現在、医療法人の病院会計には病院会計準則があるが、独立行政法人、国立大学法人、地方独立行政法人、社会福祉法人、公益法人、学校法人などによる病院は別々の法律に規定され、別々の会計基準や原則によって会計を行っている。病院会計の比較可能性の観点から、病院という施設の会計を対象とした病院会計準則をすべての病院設置主体へ適用する、コンバージェンスの可能性を検討する必要がある。

もう1つは、医療法人会計基準の新設である。現在、病院の各種開設主体はそれぞれ法人ごとの会計基準や原則をもっているが、病院数の58%を占める医療法人には医療法人会計基準が存在しない。高齢化等による患者ニーズの多様化にあわせ、医療法人が病院と介護施設を持つなど、病院単体の会計情報では不十分なケースが出てきている。このため、施設を病院会計準則のみではなく、法人全体の会計情報を捉えられる医療法人会計基準を検討する必要がある。

これらの課題の検討に当たっては、作成すべき財務諸表の内容とともに、その前提となる会計基準の目的（内部管理目的、外部報告目的）や情報利用対象者についての考察が重要であろう。とりわけ、社会的責任の側面から考えると、会計情報のディスクロージャーの必要性や論拠について検討する意義は大きいと考えられる。医療機関の会計情報は、内部管理目的や債権者への情報提供という側面に限定されがちであるが、社会保険に税金が投入されていること、病院サービスに定性的外部評価が行われるようになってきているが、情報の信頼性という意味からはサービスの裏づけとなる貨幣情報をあわせて提供する必要があること、高齢化に伴い長期入院・通院が増えるため継続的サービス提供の可能性について利用者が判断できる情報が必要であることなどから、会計情報のディスクロージャーの必要性は高まっていると考えられる。

医療機関の会計情報のディスクロージャーについては、他の非営利組織における状況なども勘案しながら検討すべき問題であると言えよう。

#### 第四部 公共性志向の会計学

「社会関連会計」という用語は、日本社会関連会計学会の創立を契機として徐々に知られるようになってきている。しかし、その内容の認識に関しては「よく分からない」というのが実状である。付加価値会計とか環境会計といえバストレートに理解できるが、社会関連会計という曖昧さが付きまとう。

社会関連会計は、社会関連会計学会設立当時、付加価値会計に最も力が入れられていた。その理由の1つは、付加価値が利益を包含する成果であり、営利性を超えた概念であることにある。その後の環境会計やCSR会計もまた営利性追及の必要条件として論じられ、これらの領域が社会関連会計と看做されている。

しかし、日本社会関連会計学会では、公会計や非営利会計といわれる領域の研究報告が見られるようになり、企業会計の領域だけでは収まらなくなってきた。いうまでもなく民間非営利組織や自治体は公益性を追求するが、そのために経済性や効率性が軽視されてはならず、これらは公益性追求の必要条件として重視されるようになってきた。

いかなる組織であれ存在する以上、社会に資することがレーゾンデートルであり、そこに共通する理念が公共性である。コーポレート・ガバナンスを「会社は株主のもの」という単純な割り切り方に対して公共性の視点から反論できるように、社会関連とは何かを考えると、公共性を切り口として企業会計、公会計、非営利組織会計をとらえることが可能である。換言すれば、社会関連会計は公共性志向の会計として位置づけられるのではないか。各種の法令も以下に示すように、こうした動向を裏付けている。

企業の社会的責任が問われだしたのは、1970年代からの公害問題からである。その後、1990年代以降は地球温暖化問題がクローズアップされてきた。特に近年では、温室効果ガス(GHG)に対する企業の自主的削減ならびに国による法令・規則が進んでいる。

企業ならびにステークホルダーを巻き込んだ環境倫理の形成と国による直接規制の進展の背景として、環境権の存在が考えられる。環境権は、1970年ごろ提唱されたものである。この環境権とは、私たちを取り巻く自然環境(大気、水、緑等)が公共的価値を有し、私たちはこれらから得られるものを享受する一方で、これらを保護するための法的権利を行使しようという考えである。この考え方に基つけば、環境の排他的所有権を認めることになる。すなわち、環境という共有財産は、誰でもが自由に無制限に使用し利用できるものではないとする。

この環境権を中心に置き、法令・規則重視(公的活動重視)と自主的努力重視(私的活動重視)の2つの対立軸が考えられる。日本国内の地球温暖化対策を例にとれば、法令・規制重視

では、地球温暖化対策法（以下、温対法）、省エネ対策法での排出量算定報告制度や各種条例による報告制度が挙げられる。特に、平成17年の温対法改正により、一定量以上の温室効果ガス排出者に排出量を報告すべき義務および排出量の公開制度が定められた。さらに、平成18年の改正により、国別登録簿（割当量口座簿）制度など、排出権取引に必要な法的インフラが整備されたのである。

一方、自主的努力重視では、経団連自主行動計画や各企業レベルでの自主削減目標の設定、CSRレポート（環境報告書、サステナブルレポート等とも呼ばれている）の作成によるステークホルダーへの情報発信と関わり（ステークホルダーエンゲージメント）、GHGプロトコル策定への参画や業界独自の算定ルールや、企業内排出権取引の実施、環境監査の導入が挙げられる。特に、2006年3月に決定されたISO14064は、ISO14000シリーズ（環境マネジメント規格）の一環として策定されたものであり、GHG排出・削減量の算定・報告に関するガイドラインである。これは、まさに強制を伴わない自主的基準であるが、これが国・自治体や企業に導入されれば、温暖化ガスの排出・算定の共通尺度が生まれる比較可能性が向上する可能性がある。

さらに、ISO26000（SRガイダンス）が現在、作業原案（WD）段階であり、2009年には発行される予定である。この内容は、CSRのコアの課題である、組織統治、環境、人権、労働慣行、公正な事業活動、消費者課題、コミュニティ参画・社会関連を明確にしている。これにより、CSRからSR(社会的責任)へと、企業のみならず国・自治体までを巻き込んだ動きが出てくると思われる。

このような動向を見れば、上記で示した、法令・規制重視か自主的努力重視かという二律背反に捉えるのではなく、法令・規則と自主的取り組みを結びつける相互関係性を重視した見方が必要不可欠である。その際のキーワードは、企業の「公共性」であると考えられる。