

会長挨拶

郡 司 健 (大阪学院大学)

本年3月11日に発生した東日本大震災に被災された多くの方々に心からお見舞いを申し上げます。一日も早い復興をお祈りする次第です。

この度の震災は、巨大地震・巨大津波・原発事故という、想像を絶する未曾有の大災害であります。その復興は、単なる復旧・復元ではなく、経験された多くの困難・課題を踏まえて、新たな社会・経済・環境を構築することが肝要と思われまます。

今回の震災が社会・経済・環境にもたらした事実と影響を綿密に把握・分析し、その結果を踏まえてあるべき方向を模索することは、われわれに与えられた重要な課題と考えます。社会関連会計は、グローバルな視点から、時の経過において起こる社会・経済・環境の変化に対して常に敏感でなければならないし、そのなかから普遍的なるものを析出すること、まさに「不易と流行」を見極めることが重要と思われまます。しかも、歴史の流れの中で、流行がいずれ不易となり、逆に不易と思われたものが結果的に流行でしかなかった、ということもあり得るでしょう。

社会関連会計学会も間もなく4半世紀を迎えます。社会関連会計学が、学として成熟するためには、やはり政策的研究・理論的研究とともに歴史的研究も必要と思われまます。

社会関連会計の理論・政策・歴史の確立へ向けて研鑽し、社会に貢献することがわれわれに課せられた重要な使命の一つと愚考します。

2011年11月

目 次

会 長 挨 拶

【研究論文】

NPO法人の所得概念 –収益事業課税の問題点– 上野 隆也	1
ドイツ企業による自発的情報開示の変容 –年次報告書および社会関連報告書を中心として– 郡司 健	13
イノベーションと管理会計研究 –社会と技術の二分法を越えて– 天王寺谷 達将	25
ステークホルダー・エンゲージメントにおける二項コード問題に関する考察 野口 豊嗣	39
環境会計情報の環境コスト分担に及ぼす効果 –インセンティブ設計からの基礎的考察– 野田 昭宏	51
マテリアルロス削減活動の課題の克服に向けて –サンデンの事例を中心に– 東田 明	71
日本企業の取り組むCSRの課題 –ISO26000を通しての考察– 藤近 雅彦	85

特別研究プロジェクト最終報告
スタディグループ中間報告
学会行事

Research in Corporate Social Accounting and Reporting

Volume 23 November, 2011

Articles

- The Concept of Income for Nonprofit Organization:
The Issues of Taxation about Profit-making Business
Takaya Ueno..... 1
- Changes of Voluntary Disclosure in Annual Report and Corporate Social Report of
German Enterprises
Takeshi Gunji..... 13
- The Study of Innovation and Management Accounting:
Beyond the Dichotomy between Sociology and Technology
Tatsumasa Tennojiya..... 25
- Binary code in Stakeholder Engagement
Toyotsugu Noguchi..... 39
- The Effects of Environmental Accounting Information on Environmental Cost Sharing:
A Contracting Perspective
Akihiro Noda..... 51
- Material Loss Improvement by Using Material Flow Cost Accounting Analysis:
Focusing on Sanden
Akira Higashida..... 71
- The Issues on CSR of Japanese Companies: Consideration through ISO26000
Masahiko Fujichika..... 85

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

NPO法人の所得概念

—収益事業課税の問題点—

上野 隆也

論文要旨

NPO法人は、法人税法上、いわゆる「非営利法人」に区分され、「収益事業」からの所得に課税される「収益事業課税」が採られている。NPO法人に対する現行の課税方式である「収益事業課税」の所得概念は「所得源泉説」である。認定NPO法人の所得の把握方法については、現行の所得源泉説アプローチ（全所得が非課税を前提とし、そこから収益事業による所得を抽出する方法）を認め、認定NPO法人以外のNPO法人には純資産増加説アプローチ（「対価を得て行う事業」からの全所得を包括的に課税対象として捉え、そこから非課税対象所得を除外する方法）を採用すべきである。

1 はじめに

近年、特定非営利活動法人（Nonprofit Organization, 以下、「NPO法人」と略称する。）の役割が大きくなってきている。国や地方公共団体から打ち出される様々な施策事業について、公務員自らが運営することは、高額な人件費やその実行力の面から、効果を期待することができない場合がある。これに対して、NPO法人は、元来、ボランティア精神に基づく社会貢献活動を目的としており、人件費は無償あるいは低賃金で、かつ、意識の高い労働力が確保できることから、実行力についても大いに期待ができる。

NPO法人は、法人税法上、いわゆる「非営利法人」に区分され、「非収益事業」から生じる所得については非課税であるが、「収益事業」から生じる所得には課税される（収益事業課税）。そのため、NPO法人が税務申告を行う場合、運営している事業が、法人税法上「非収益事業」に該当するのか、あるいは「収益事業」に該当するのかを判断し、両事業を「区分経理」する必要がある。その「区分経理」は、損益計算書のみならず、貸借対照表についても必要とされており、そこでは、複雑な判断や配賦計算が行われ、脆弱な経理体制しか整えられないNPO法人にとって重い負担となっている。

キーワード：NPO法人 (nonprofit organization), 所得概念 (the concept of income), 収益事業課税 (taxation for profit-making business), 区分経理 (separate accounting), 純資産増加説 (net worth increasing theory)

ところで、NPO法人に対する「課税所得概念」とはどうあるべきだろうか。元来、課税の公平性を維持するため、同一の「租税負担能力（担税力）」を有する場合には、同一の課税を受けなければならない。そして、その「租税負担能力」の最善の尺度が「所得」とされている（武田 [隆], 2005）。この基本概念に従えば、NPO法人の場合、「非収益事業」から生じる所得には「租税負担能力」はなく、「収益事業」から生じる所得は「租税負担能力」をもつことになる。実務的には、「非収益事業」から生じる所得が非課税であることは、納税義務者であるNPO法人にとって有利となる。しかし、それとは別に、多様な事業形態をもつNPO法人の「所得概念」を検討する必要があるのではないだろうか。筆者は、19世紀のドイツにおける所得概念論争で活発に展開された議論の中に、その示唆があるものと考ええる。

かかる認識に基づき、本稿の目的は、NPO法人に対する収益事業課税の諸問題を明らかにするとともに、所得概念に関する根源的な議論を手掛かりに、現状のNPO法人における所得概念を浮き彫りにすることにある。

2 非営利法人課税に関する先行研究

2.1 税制調査会による非営利法人課税の問題提起

「非営利法人に対する課税」に関する議論は、2005年6月17日、税制調査会基礎問題小委員会・非営利法人課税ワーキング・グループ（以下、「税制調査会」と略称する。）が『新たな非営利法人に関する課税及び寄附金税制についての基本的考え方』（以下、「基本的考え方」と略称する。）を公表したことで問題提起となり、活発に展開された。税制調査会が公表した「基本的考え方」のうち、本稿に関連する議論は、次のように要約できる。

- ① そもそも法人税は、事業の目的や利益分配の有無にかかわらず、収益および費用の私法上の実質的な帰属主体である事業体とその納税義務者とされるものであり、この点は営利法人も非営利法人も同様である。
- ② 「公益性を有する非営利法人」に対する課税については、その事業活動の公益性に鑑み、基本的にすべての収益を非課税とし、営利法人と競合関係にある事業にのみ課税すべきである（収益事業課税）。
- ③ 「会員からの会費を活動の原資とした共益的活動を行う非営利法人」に対する課税については、会費の収入時期と支出時期とのタイムラグにより一過性の「余剰」が生じることが避けられず、このような余剰に対する課税は、その活動実態に照らして合理的とは考えられないため、非課税とする方向で検討することが適当である。
- ④ 「公益性を有する非営利法人以外の非営利法人」に対する課税については、利益分配を目的としていないが給与等の形で実質的に利益を分配したり、営利法人と同種同等の事業活動

を行う法人も存在するため、その特性や実態等を踏まえれば、非営利法人、営利法人という法人形態の選択に対して中立的になるように、また租税回避手段としての濫用を防止するため、営利法人と同等の課税とすべきである。

- ⑤ 収益事業課税について、公益法人等の事業活動が拡大・多様化し、営利法人との間で課税のアンバランスが生じているのではないかという問題がある。収益事業の範囲を根本的に洗い直すとともに、課税対象を個別列挙により定めるのではなく「対価を得て行う事業」というように包括的に定めた上で一定のものを除外するという考え方もある。その制度的可能性について検討することも、今後の課題となろう。

2.2 非営利法人課税に対する一般的見解

「基本的考え方」に対する議論について、以下、上記①～⑤に対応して検討を行う。

①は、利益分配と法人課税との関係の議論である。法人課税の根拠としては、「法人擬制説」と「法人実在説」の二つの考え方がある。法人擬制説の考え方に基づけば、株式会社などの利益分配が行われる法人に対して法人税が課され、非営利法人のような利益分配が行われない法人については、法人税は課されない。これに対して、法人実在説の考え方に基づけば、営利法人であろうと非営利法人であろうと、利益分配の有無に関係なく、独立の納税義務者として法人税が課されることになる。現行の法人税法は、「法人擬制説」を採用しているが、税制調査会の「基本的考え方」をもって、わが国の法人税法が「法人実在説」の採用へと向かっているとは考えられない。基本的には、「法人擬制説」を採りながら、その中で多様性を認めるとの見解が一般的である（兼平，2005）。

②は、「公益性を有する非営利法人」に対する課税の議論である。この点については、「基本的考え方」が公表される前と同様、営利法人と競合関係にある事業のみに課税する収益事業課税を継続することが主張されている。これは、1949年のシャウプ勧告にある「一般法人との直接競争関係からの課税」という収益事業課税の本質に由来する根拠であり（武田 [昌]，2011）、一般的に合意を得ているものと考えられる。

③は、「会員からの会費を活動の原資とした共益的活動を行う非営利法人」に対する課税の議論である。具体的には、会員からの会費を原資として、それが会員向けの共益的活動に専ら費消され、会員がその潜在的受益者になることが想定される法人を指している。「基本的考え方」では、このような法人の会費収入については非課税とすべきとされているが、会費だけではなく寄附金や補助金等についても非課税として取り扱わなければ、整合性が取れないとの批判がある（堀田，2006）。また、「基本的考え方」では、会費以外の共益的・公益的ではない活動から得る収入について言及されていないが、下記④の議論からすると、すべてを課税対象と考えているものと解されている（川端，2006）。

④は、「公益性を有する非営利法人以外の非営利法人」に対する課税の議論である。この税制

調査会の「基本的考え方」に対しては反論が多い。特に、利益分配を行わない法人に対する課税については、①の議論との関係で、理論的に認められないという見解（赤塚，2004）もあり対立している。また営利法人との競合性については、その事業に対して課税（収益事業課税）を行えば足りるのであって、競合事業を行っていない非営利法人にまで課税を行うのは過剰であって合理性がないとの意見もある（堀田，2006）。

⑤は、収益事業の範囲の議論である。現行の収益事業課税による所得の把握方法は、34業種の収入を限定列举し、全所得の中から課税対象となる所得を抽出する方式であり、1950年の立法当時、技術的・執行的に、この方法を採らざるを得なかったという経緯がある（兼平，2005）。「基本的考え方」で提案されているのは、「対価を得て行う事業」からの全所得を一旦包括的に課税対象として捉え、そこから一定の非課税対象所得を除外することにより所得を把握する方法である¹⁾。「基本的考え方」では、いずれの方式が望ましいかについて今後の研究課題であるとしている。本稿では、この点を中心に検討していきたい。

3 NPO法人の概要と実態

3.1 NPO法人の概要

NPO法人に関する根拠法としては、特定非営利活動促進法（1998年3月25日法律第7号、最終改正2008年5月2日法律第28号、以下、「NPO法」と略称する。）があり、この法律の目的は、次のように定められている。

第1条 この法律は、特定非営利活動を行う団体に法人格を付与すること等により、ボランティア活動をはじめとする市民が行う自由な社会貢献活動としての特定非営利活動の健全な発展を促進し、もって公益の増進に寄与することを目的とする。

また、NPO法では、「特定非営利活動」および「特定非営利活動法人」について、次のように定義している。

第2条 この法律において「特定非営利活動」とは、別表に掲げる活動に該当する活動であって、不特定かつ多数のものの利益の増進に寄与することを目的とするものをいう。

2 この法律において「特定非営利活動法人」とは、特定非営利活動を行うことを主たる目的とし、・・・この法律の定めるところにより設立された法人をいう。

NPO法第2条第1項において定義されている「特定非営利活動」とは、「保健、医療又は福祉の増進を図る活動」や「社会教育の増進を図る活動」など、17種類に限定されている（第2条関係別表）。したがって、NPO法人とは、当該17種類のいずれかの活動を行い、かつ、不特定多数のものの利益の増進に寄与する法人である。

また、NPO法人のうち、その運営組織および事業活動が適正であること、ならびに、公益の増進に資することにつき、一定の要件を満たすものとして、国税庁長官の認定を受けた「認定NPO法人」の制度がある（租税特別措置法第66条の11の2第3項）。認定NPO法人となれば税制の優遇措置があるが、パブリック・サポート・テスト²⁾等の要件を満たすことにより「公益性」が認定されなければならない。

3.2 NPO法人が行う収益事業とその経理

NPO法では、NPO法人が、前述した17種類以外の事業を行うことについて、次のように言及している。

第5条 特定非営利活動法人は、その行う特定非営利活動に係る事業に支障がない限り、当該特定非営利活動に係る事業以外の事業（以下「その他の事業」という。）を行うことができる。この場合において、収益を生じたときは、これを当該特定非営利活動に係る事業のために使用しなければならない。

NPO法では、NPO法人が「その他の事業」として収益を生じた場合には「特定非営利活動に係る事業」のために使用することを前提として、「収益事業」を行うことを認めている。そして、同条第2項において、収益事業を含む「その他の事業」を行った場合の会計処理について、次のように定めている。

2 その他の事業に関する会計は、当該特定非営利活動法人の行う特定非営利活動に係る事業に関する会計から区分し、特別の会計として経理しなければならない。

NPO法は、NPO法人が17種類の「特定非営利活動に係る事業」を行うことを原則としているものの、それ以外の「収益事業」を行うことは制限していない。但し、その場合には、「特定非営利活動に係る事業」に関する会計と収益事業を含む「その他の事業」に関する会計とを「区分経理」しなければならないと定めている。

3.3 NPO法人の実態と事業形態の多様性

NPO法人は、本来、「特定非営利活動に係る事業」が主たる事業であり、従たる事業として「その他の事業」が認められている。しかし、実態としては、「特定非営利活動のみを行う法人」、「特定非営利活動およびその他の事業の両方を行う法人」、または「その他の事業を中心に活動する法人」など、そこには多種多様な事業形態が見られる。田中（2006）によれば、このような実態をもつNPO法人は、次の四つに類型化できるとしている。

- ①ビジネス型：会社などの一般企業と事業内容はほとんど変わらないが、事業を有利に展開するため、NPO法人という事業形態を選択したもの。
- ②準ビジネス型：ボランティアなどを用いることにより、低価格、低料金で事業を行うため、NPO法人という事業形態を選択しているもの。

③法人格取得型：大規模な会員型組織が法人格取得のためにNPO法人を選択したもの。

④社会奉仕型：会費，寄附金，助成金などを資金源に社会奉仕活動を行うもの。

NPO法本来の目的としては，④「社会奉仕型」あるいは③「法人格取得型」を想定しているものと考えられる。しかし，NPO法人制度ができたことによって，次々と登場してきたのが，①「ビジネス型」であり，この形態のNPO法人の活況が牽引車となって，わが国NPO界全体が活発に動いている印象がもたらされる（田中，2006）。

このように，NPO法人は，他の非営利法人とは異なり，その根拠法であるNPO法により，多様な事業形態で運営することが可能である。そして，その実態として，株式会社などの営利法人と全く変わらない事業形態をもつNPO法人の存在が認められる。

4 NPO法人に対する課税

4.1 NPO法人に対する法人税法の取扱い

法人税法第2条では，法人税の納税義務者を，「公共法人」，「公益法人等」，「協同組合等」，「人格のない社団等」，「普通法人」の5種類に区分している。また，法人税法では，「非営利法人に対する課税の取扱い」として，次のように定めている。

表1 非営利法人に対する課税の取扱い

	公益社団・ 財団法人	学校法人・ 社会福祉 法人等	その他の 公益法人等	認定特定非営 利活動法人	特定非営利 活動法人	非営利型 一般社団・ 財団法人	一般社団・ 財団法人
課税対象	収益事業 課税	収益事業 課税	収益事業 課税	収益事業 課税	収益事業 課税	収益事業 課税	全所得 課税
法人税率	30%	22%	22%	30%	30%	30%	30%

※但し，法人税率は，所得が年800万円までは18%（2011年3月31日現在）。

資料出所：http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/corporation/251.htmより一部抜粋。

表1にあるように，非営利法人に対する課税対象としては，「収益事業課税」と「全所得課税」がある。NPO法人は，法人税法上，「公益法人等」に該当し，「収益事業課税」が採用される。これに対して，普通法人や表1の「一般社団法人・一般財団法人」には，区分経理することなくすべての所得に課税される「全所得課税」が適用される。

また，法人税法第2条第13号では，「収益事業」について，「販売業，製造業その他法人税法施行令第5条第1項に掲げる事業で，継続して事業場を設けて行われるものをいう」と定義している。そして，その「法人税法施行令第5条第1項に掲げる事業」，すなわち，法人税法上，収益事業として課税される事業について，34業種が特掲されている。

また、収益事業課税の対象法人については、法人全体の会計を「収益事業から生じる所得に関する経理と非収益事業から生じる所得に関する経理とを区分して行わなければならない。」(法人税法施行令第6条)とされており、さらに、「非収益事業に係る損益計算書および貸借対照表も添付しなければならない」(法人税法基本通達15-2-14)とされている。したがって、NPO法人が、法人税の申告を行うには、NPO法同様、損益計算書(NPO法上は収支計算書)だけではなく、貸借対照表においても「区分経理」が必要となる。

4.2 NPO法と法人税法による範囲の違い

このように、NPO法においては、17種類の特定非営利活動に係る事業以外を「その他の事業」とし、その中に「収益事業」を含めて定義づけているのに対し、法人税法上は、34業種を特掲することにより「収益事業」の定義を行っている。すなわち、NPO法上の「特定非営利活動に係る事業」および「その他の事業」に含まれる収益事業の範囲は、法人税法上の「非収益事業」および「収益事業」の範囲と異なっている。

NPO法人の理事は、基本的に、NPO法を念頭においてNPO法人を管理運営しているため、このようなNPO法と法人税法による事業区分の違いを理解していない場合が多い³⁾。したがって、会計専門家が関与していないNPO法人においては、税務当局からの調査により、意図していない過少申告等が指摘されるケースも見られる。

5 NPO法人に対する収益事業課税の実務問題

5.1 経理技術的問題

前述したように、NPO法人は、法人税の申告を行うにあたり、「非収益事業」と「収益事業」に区分経理しなければならない。例示すれば、会費や寄附金を原資として自主開催のセミナーを行う場合には「非収益事業」とされるが、地方公共団体等から請負うセミナーの開催については「収益事業」(請負業)と判定される。また、NPO法人が、有形固定資産を購入した場合などについては、原則として、按分計算により「非収益事業の貸借対照表」と「収益事業の貸借対照表」に区分経理する必要がある⁴⁾。

法人税法上、収益事業課税が適用されている他の非営利法人、例えば、公益社団法人といった組織は、官公庁の外郭団体である場合も多く、人材も豊富である。このような組織において、収益事業課税を採用しても、その事務処理能力をもって十分対応できるであろう。しかし、NPO法人においては、そのような事務処理能力をもった人材を確保することが難しい法人も多い。区分経理を前提とする収益事業課税は、実務上、NPO法人に対して相当な負担を課す制度となっているというのが現実である。

5.2 収益事業の判定問題

収益事業課税において、法人税が課税される事業は、34業種に限定されている。つまり、NPO法人に対して法人税を課税するには、行われた事業が、34業種のいずれかに該当するか否かの判定が重要となる。

この判定については、税務当局における徴税事務上も、非常に困難な状況が起こっている。一般的な物品販売業や不動産貸付業など、判定が容易にできる事業であれば問題はない。しかし、国や地方公共団体からの請負業等については、次の新聞報道にあるように、税務当局でさえも判定が困難な場合もある。

【税務署ミス 実は課税対象 —介護サービス調査・公表事業—】

2006年に始まった介護サービス情報の公表制度の調査・公表事業をめぐる、大阪府の指定機関となった3法人が、税務署のミスが原因で2006年～2008年度の所得の修正申告を余儀なくされたことが・・・分かった。税務署側は当初、事業について独自の判断で「非課税」と伝えたが、半年後に課税対象であったことが判明。その後2年近く法人側に通知せず、事実上放置していた（2010年6月6日産経新聞夕刊）。

この事例においては、介護サービス情報の調査・公表事業について、納税義務者である法人が「収益事業か否か」の判定を所轄税務署に確認したところ、「収益事業には該当しない」との回答を受け、法人税の申告納税を行わなかった。しかし、その後、国税庁のホームページ上で「収益事業に該当する」との見解が公表され⁹⁾、修正申告を余儀なくされた。

本事例のように、国または地方公共団体が発注する事業の中には、税務当局でさえも、「非収益事業」と「収益事業」の判定が難しいものもあり、NPO法人に対する収益事業課税については、その判定の困難性からも問題が多いと考えられる。

6 NPO法人の所得概念

6.1 収益事業課税の所得概念 —所得源泉説—

「所得概念」をめぐる議論は、1832年から1896年にかけて、ドイツにおいて、いわゆる「所得概念論争」として活発に展開された。この所得概念論争では、当時、代表的な所得理論であった「所得源泉説 (Quellentheorie)」の中において、「源泉」についての解釈をめぐる見解の対立が展開されていた。

所得源泉説は、基本財産と基本財産からの収益の流入を明確に区別し、当該収益の流入のみを所得とみなす思考であった。所得源泉説においては、基本財産の売却益 (キャピタル・ゲイン) といった「臨時的・非反復的収入」については所得とは見なさないため、「制限的所得概念」と

も呼ばれる。論争では、「何をもって基本財産からの収入と見るか」、すなわち「所得に該当しない収入」と「所得に該当する収入」の区分が議論の中心であった。

NPO法人に対する法人税法上の課税方式である「収益事業課税」は、「非収益事業」と「収益事業」を区分経理し、「収益事業」に対してのみ法人税を課税する方式である。つまり、「非営利性をもつ所得」と「営利性をもつ所得」とに区分する必要がある。

このように、「所得に該当するのか否か」という現代のNPO法人税制における「収益事業課税」の議論は、19世紀のドイツの所得概念論争における所得源泉説の議論が繰り返されているのである。したがって、NPO法人税制における「収益事業課税」の思考は、「現代型所得源泉説」と呼ぶことができる。

6.2 全所得課税の所得概念 —純資産増加説—

ドイツにおける所得概念論争は、1896年にシャンツ（Schanz,G.）が「純資産増加説（Reinvermögenszugangstheorie）」と呼ばれる理論を明らかにしたことにより終結したとされる（武田 [隆]，1970）。

シャンツは、所得を「一定期間に生じた純資産の増加」と定義し、所得概念を確定するにあたり「ある個人に対してどれだけの租税負担能力が付加したか（量的視点）」が重要な要因であり、「それがどのような性質のものか（質的視点）」は関係ないとした（Schanz,1896）。すなわち、純資産を増加させる全所得に租税負担能力があるため、基本財産の売却益（キャピタル・ゲイン）といった「臨時的・非反復的收入」についても所得と見なす思考であった。純資産増加説は、所得源泉説の批判修正の上に築かれた所得理論であり、所得源泉説による所得をも包含する「包括的所得概念」として多くの学者に支持された。

前述した「収益事業課税」に対して、普通法人や一般社団法人等は、全所得に対して法人税が課税される「全所得課税」が採られている。「全所得課税」においては、「非営利性をもつ所得」や「営利性をもつ所得」といった区分をする必要はない。わが国における所得税法および法人税法における所得概念については、基本的に、この純資産増加説の考え方に立っており（税制調査会，1963）、純資産増加説による課税は、現行法人税法による「全所得課税」に合致する。このように、「収益事業課税」対「全所得課税」という課税方式の構図は、「現代型所得源泉説」対「純資産増加説」という構図で表すことができる。

6.3 NPO法人のあるべき所得概念

現行の非営利法人税制において、「収益事業か否か」の判定は、「事業が継続して営まれるものであるかどうか」により行われている。その判断基準としては、「期間的継続性」、「回数的継続性」、「性質的継続性」が挙げられている（武田 [昌]，2000）。しかし、実務的には様々な事例に基づいて枝葉末節の議論が行われている。それは、まるでドイツにおける所得概念論争で行われ

た周期性に関する精密化論争のようである。

現行の収益事業課税による所得の把握は、原則として全所得が非課税を前提とし、そこから収益事業による所得を抽出する方法により行われている。本稿では、これを「所得源泉説アプローチ」と呼ぶ。これに対して、税制調査会の「基本的考え方」においては、原則として「対価を得て行う事業」からの全所得を包括的に課税対象として捉え、そこから非課税対象所得を除外する方法が提案されている。本稿では、これを「純資産増加説アプローチ」と呼ぶ。

前述したように、NPO法人は、「認定NPO法人」と「それ以外のNPO法人」に区分される。「認定NPO法人」は、国税庁により公益性の認定を受けた法人であり、パブリック・サポート・テストにより、非課税収入が一定以上の割合となることが担保されている。したがって、収益事業による所得を抽出する「所得源泉説アプローチ」を採用することで、それほど問題は生じないだろう。

これに対して、「認定NPO法人以外のNPO法人」は、パブリック・サポート・テストのような公益性の認定を受けていないため、前述したビジネス型NPO法人のように、ほとんどの収入が収益事業で、かつ、その事業内容が多様化しているところも多い。これにより、法人税法上課税される特掲34業種には該当しないが、収益事業たる性質の所得が課税漏れとなっているケースもあり⁶⁾、「所得源泉説アプローチ」を採用することは適当ではない。しかし、「認定NPO法人以外のNPO法人」に対して「純資産増加説アプローチ」を採用すれば、一旦、「対価を得て行う事業」からの全所得が課税対象となるため、このような課税漏れを防ぐことができる。その結果、適正かつ公平な課税所得計算を行うことが可能となり、あるべきNPO法人税制が実現されるものと考えられる。

7 おわりに

本稿の目的は、NPO法人に対する収益事業課税の諸問題を明らかにするとともに、所得概念に関する根源的な議論を手掛かりに、現状のNPO法人における所得概念を浮き彫りにすることであった。本稿での議論は、次のように要約できる。

- ① 税制調査会の「基本的考え方」においては、非営利法人課税に関する様々な問題提起がなされている。特に、課税対象を限定列挙している現行税制に対して、「対価を得て行う事業」からの全所得を包括的に課税対象として捉え、そこから非課税対象所得を除外するという考え方が示されていることは興味深い。
- ② NPO法人は、NPO法上、多様な事業形態をとることが可能であり、その多くは「ビジネス型」と呼ばれる営利法人と変わらない事業形態がとられている実態がある。
- ③ 現行法では、NPO法上の「特定非営利活動に係る事業」および「その他の事業」に含まれ

る収益事業の範囲が、法人税法上の「非収益事業」および「収益事業」の範囲と異なっている。そのため、NPO法を念頭において管理運営しているNPO法人は、その範囲の違いを理解できず、税務当局からの調査により、意図していない過少申告等が指摘されるケースもある。

- ④ NPO法人は、特定非営利活動に係る事業と収益事業を行う場合、NPO法上も、また法人税法上も、損益計算書（収支計算書）だけではなく、貸借対照表についても「非収益事業」と「収益事業」に区分経理しなければならない。収益事業課税は、全所得の一部に課税されるという税の有利性以上に、NPO法人に対して経理技術的な負担を課す制度となっている。
- ⑤ 収益事業課税においては、法人税が課税される業種として34業種が特掲されており、NPO法人は、運営する事業が34業種に該当するか否かについて難しい判定を行う必要がある。また、国や地方公共団体が発注する事業の中には、税務当局でさえも、「非収益事業」か「収益事業」かの判定が難しいものもある。
- ⑥ NPO法人は、「認定NPO法人」と「それ以外のNPO法人」に区分される。認定NPO法人の所得の把握方法については、現行の「所得源泉説アプローチ（全所得が非課税を前提とし、そこから収益事業による所得を抽出する方法）」を認め、それ以外のNPO法人には「純資産増加説アプローチ（「対価を得て行う事業」からの全所得を包括的に課税対象として捉え、そこから非課税対象所得を除外する方法）」を採用すべきである。

「認定NPO法人」に対する公益性の承認基準は非常に厳格である。そのため、「認定NPO法人」には、様々な税の優遇措置が認められている。これに対して、「それ以外のNPO法人」は、「ビジネス型」と呼ばれる営利法人と変わらない性質の法人が多く存在し、収益事業課税の適用を受け、営利法人においては課税されているような収益事業からの所得に対して課税されていないケースがある。NPO法人税制において、適正かつ公平な課税を実現するためには、「認定NPO法人以外のNPO法人」に対する「純資産増加説アプローチ」の採用が必要であると考えられる。

注

- 1) 川端（2006）は、この方法には、ブラック・リスト方式（定性的に「対価を得て行う事業」といった基準によって課税対象を包括的に定め、一定のものをそこから除外する方式）とホワイト・リスト方式（課税対象とならない公益活動を具体的な法人の目的や活動から特定し、それ以外のものに課税する方式）の二つがあるとしている。
- 2) パブリック・サポート・テストの要件を満たすには、総収入金額に占める寄附金等の金額の割合が一定以上であることが必要である。
- 3) NPO法人に、「法人税の課税対象」という認識が無ければ、税務署に「収益事業開始届出書」を提出することはなく、これによって課税されていないNPO法人が多く存在するものと推測される。

- 4) その他にも、一般管理費の配賦計算の問題がある。NPO会計においては、どの事業にも負担させることができない費用を一般管理費に計上する。そして、この一般管理費を各事業部門に負担させるため、配賦計算が行われる。その際、当然のことながら、法人の恣意性が入り込む余地がある。
- 5) <http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/shitsugi/hojin/21/16.htm>
- 6) 例えば、収益事業とされる34業種の中に「技芸教授業」があり、洋裁や茶道等が特掲されているが、語学教室やパソコン教室は特掲されていないため収益事業に該当せず課税されない。

参考文献

- Hermann, F.B.W. (1832) *Staatwirtschaftliche Untersuchungen*.
- Neumann, F.J. (1889) *Grundlagen der Volkswirtschaftslehre*, Tübingen.
- Schanz, G. (1896) “Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze,” in Schanz, G., *FinanzArchiv*, Stuttgart, SS. 1-87.
- 赤塚和俊 (2004) 「公益法人制度改革の経緯と「議論の中間整理」の問題点～NPO法人課税を見据えて」『税理』8-15頁。
- 金子宏 (1995) 『所得概念の研究 (所得課税の基礎理論 上巻)』有斐閣。
- 兼平裕子 (2005) 「非営利法人制度改革とNPO法人・宗教法人」『税法学』第553号, 51-68頁。
- 川端康之 (2006) 「財団法人・社団法人等の課税上の問題点」『税研』第21巻第4号, 39-47頁。
- 清永敬次 (1958) 「シャンツの純資産増加説 (一)」『税法学』第85号, 7-17頁。
- 税制調査会 (1963) 「第2. 課税所得の範囲及び計算等に関する問題, 1. 課税所得の意義」『所得税法及び法人税法の整備に関する答申』。
- 税制調査会基礎問題小委員会・非営利法人課税ワーキング・グループ (2005) 『新たな非営利法人に関する課税及び寄附金税制についての基本的考え方』。
- 武田昌輔 (2000) 『詳解公益法人課税』全国公益法人協会。
- 武田昌輔 (2011) 「総説」『非営利法人課税』日税研論集第60号, 3-42頁。
- 武田隆二 (1970) 『所得会計の理論』同文館。
- 武田隆二 (2005) 『法人税法精説 (平成17年版)』森山書店。
- 田中義幸 (2006) 「NPO法人の現状と今後」『税研』第21巻第4号, 48-52頁。
- 田中義幸編 (2010) 『公益法人等における収益事業の判定業務』新日本法規。
- 堀田力 (2006) 「公益法人税制改革の問題点とあり方」『税研』第21巻第4号, 33-38頁。
- 水野忠恒 (2006) 「新たな非営利法人制度の課税及び寄附金税制の検討」『税研』第21巻第4号, 22-32頁。

〈謝辞〉本誌編集委員長國部克彦先生ならびに査読をご担当いただいた2名の先生方には、拙稿の改善にあたり貴重なご教示をいただいた。記して謝意を表したい。

(筆者：愛知工業大学大学院経営情報科学研究科博士後期課程／桃山学院大学大学院非常勤講師)

(2011年8月2日 採択)

【研究論文】

ドイツ企業による自発的情報開示の変容 —年次報告書および社会関連報告書を中心として—

郡 司 健

論文要旨

ドイツ企業の年次報告書には、これまで環境・付加価値・従業員関係等の社会関連情報が自発的によく開示されていた。最近では、社会関連情報の詳細は、むしろCSR報告書や持続可能性報告書とも称される社会関連報告書に移され、年次報告書には制度的に要求される範囲で開示されるにとどまるようになった。他方、企業のグローバル化とともに、英米型の経営管理指標すなわちEBITDAや経済的付加価値（EVA®）などのいわゆるプロフォーマ利益情報に関する情報が、年次報告書や社会関連報告書に自発的に開示されるようになってきた。本稿では、ドイツ企業会計報告の発展段階に即して、ドイツ有力企業の年次報告書および社会関連報告書における自発的情報開示の重点変化の追跡を通じて、最近における自発的情報開示のいわばベスト・プラクティスの顕著な傾向について明らかにする。

1 はじめに

ドイツ企業の年次報告書（Geschäftsbericht, annual report）には、これまで従業員関係・付加価値・環境関係等の社会関連情報が自発的によく開示されていた。これはとくに英米企業の年次報告書とは異なる点であり、ドイツ的な特質と捉えられる。最近では、このような社会関連情報の詳細は、むしろ社会報告書・環境報告書・企業の社会的責任（CSR）報告書あるいは持続可能性報告書（Nachhaltigkeitsbericht, Sustainability Report）と称される社会関連報告書に移され、年次報告書には制度的に要求される範囲で開示されるにとどまるようになった。

これに対し、企業活動および企業年次報告書の国際化にともない、英米（アングロ・サクソン）的な経営管理指標に関する情報が、年次報告書において自発的に開示されることが多くなった。すなわち、EBITDA（利子・税金・減価償却等前利益, Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization）や経済的付加価値（EVA®）などのいわゆるプロフォーマ利益情報といわれるものがこれである。

キーワード：ドイツ企業年次報告書（Germany annual report）、社会関連報告書（social report）、付加価値（value added）、EBITDA EVA®

本稿では、ドイツ企業会計・報告の発展段階に即して、ドイツ有力企業の年次報告書および社会関連報告書における自発的情報開示の重点変化を概観し、IFRS導入時代におけるいわばベスト・プラクティスとしての情報開示を中心にその傾向と意義について検討する。

2 年次報告書における自発的情報開示の生成・発展

企業会計・報告の発展を考えると、第2次世界大戦以前のドイツにおける会計報告は個別決算書が中心であった。戦後は、連合国委員会の指導もあり、連結決算書を営業報告書に任意開示する企業がかなりみられた。情報開示が積極的になされるようになったのは、1965年株式法(Aktiengesetz)改正以降であろう。

1965年株式法により、ドイツに固有の伝統的会計が制度的に確立されるとともに、連結会計報告が法制化された¹⁾。損益計算書に関して、費用の性質別(形態別)分類に基づく、いわゆる総原価法(Gesamtkostenverfahren)が採用された。総原価法は、生産高から出発して物件費(材料費)を差し引いて粗収益を算定し、そこから人件費・償却費・税金・支払利息・積立金等の費用項目を表示することから、付加価値計算書(創造価値計算書, Wertschöpfungsrechnung)に近い内容となっている。

この時期における任意情報開示の例として、1983年度版年次報告書におけるドイツ有力企業21社の開示状況を個別ベースと連結ベースとに区分してみれば、表1のようであった²⁾。当時は、社会関連情報に関して、従業員数、人件費、付加価値がよく開示され、給付高(収益分配)や社会費用さらには環境保護費用の開示もみられた。ここにはまた、当時の社会関連報告書(社会貸借対照表, Sozialbilanz)作成実務等の影響も見いだされる³⁾。このような自発的な社会関連情報は、時代の変化とともに、従業員関連的な内容から、当時の環境関係へとシフトしていくようになる。

表1 1983年度版年次報告書の社会関連・付加価値情報開示状況

主要任意開示情報	個別ベース	連結ベース	実数合計
従業員数	10(47.6)	19(90.5)	20(95.2)
人件費	6(28.6)	9(42.9)	14(66.7)
社会費用	3(14.3)	3(14.3)	5(23.8)
環境保護費用	3(14.3)	—	3(14.3)
給付高(収益分配)	4(19.0)	4(19.0)	8(38.1)
付加価値	6(28.6)	4(19.0)	10(47.6)

*カッコ内の数値は%

3 EC域内調和化以後の任意情報開示の変遷

3.1 ドイツ企業会計の国際化対応と主要会計報告の変遷

ドイツ企業会計は、1985年改正商法典(HGB, Handelsgesetzbuch)によって、欧州共同体(EC)会社法指令の国内法化が図られ、EC域内での調和化が達成された。1985年以降のドイツ企業会計は、とくに連結会計報告を中心に、EC域内調和化(1985HGB)→国際的調和化(1994年実務)→IAS国内法化(1998HGB)→コンバージェンス(収斂, 2004HGB)という変遷を遂げてきた。

損益計算書に関しては、1985年商法典改正により、ドイツに固有の総原価法と、費用の機能別分類に基づく売上原価法(Umsatzkostenverfahren)との選択適用が認められるようになった。貸借対照表の「引当金」の区分には年金引当金等の記載が、また社会保障関係債務は、「その他の債務」や注記・附属明細書に記載が求められた。人件費に関しても、売上原価法による場合には注記・附属明細書にその明細表示が求められるようになった。このように、従業員関係の主要項目の開示が強制されるようになった。

表2に示されるように、英米型の売上原価法は、1994年度版で3割超、2000年度版では5割超となり、2007年度版では22社(73.3%)とさらに増えている。また、従来、自発的に開示されていた資金計算書およびセグメント報告は、2000年の商法典改正によってその開示が強制されるようになった。売上原価法、資金計算書(決算書すなわち本体・注記開示)、事業別セグメント報告は、2000年度版報告書においてすべて5割を越えた。セグメント報告には、制度的に要求される項目以外の情報も自発的に開示されることが多い。

表2 会計基準国際化と関連会計報告の推移

	域内調和化		国際調和化		IAS国内法化		収斂
	1987年度 25社	1991年度 38社	1994年度 34社	1997年度 38社	2000年度 34社	2003年度 33社	2007年度 30社
売上原価法	5(20.0)	9(23.7)	12(35.3)	15(39.5)	20(58.8)	22(66.7)	22(73.3)
資金計算書計	24(96.0)	35(92.1)	27(79.4)	35(92.1)	32(94.1)	33(100)	30(100)
(内)決算書開示	13(52.0)	8(21.0)	10(29.4)	22(57.9)	28(82.3)	32(97.0)	30(100)
事業別報告***	0(0.0)	4(10.5)	5(14.7)	20(52.6)	27(79.4)	29(87.9)	28(93.3)
付加価値報告	17(68.0)	14(36.8)	10(29.4)	14(36.8)	9(26.5)	8(24.2)	5(16.7)

*カッコ内の数値は%, **決算書の本体に記載(注記記載は含まない), ***IAS/US-GAAPに相応するセグメント報告(郡司, 2009a, 4頁)

3.2 社会関連情報の制度化と任意開示

3.2.1 社会関連情報の制度化傾向

従業員関係のとくに従業員数や人件費等の情報は、前述の1985年改正商法典により法的に開示が要求され、人件費明細等はほとんどの企業によって開示されるようになった。また、1991年度版あたりから、環境関係の金額・物量データの自発的開示も増えている。

表3 社会関連情報開示の制度化傾向と任意開示

社会関連情報		1987年度版	1991年度版	1994年度版
従業員	記述	25 (100)	36 (94.7)	34 (100)
	従業員数	22 (88.0)	38 (100)	34 (100)
	人件費明細	22 (88.0)	34 (89.4)	33 (97.1)
	注記・人件費明細	20 (80.0)	30 (78.9)	32 (94.1)
	人件費推移	23 (92.0)	23 (60.5)	24 (70.6)
環境	記述	10 (40.0)	20 (52.6)	22 (64.7)
	金額・数量データ	5 (20.0)	8 (21.1)	12 (35.3)

*カッコ内の数値は%

3.2.2 従業員関連情報の任意開示

他方で、人件費明細等の制度的開示への移行に伴い、これを超えるより詳細な情報の自発的開示は、年度別には、①1987年度版4社、②1991年版3社、③1994年度版7社、④1997年度版1社、⑤2000年度版1社、⑥2003年度版2社、⑦2007年度版0社というように次第に減少してきた(郡司, 2009b, 35-36頁)。このように、1994年度版までは人件費明細等を開示する企業が数社みられたが、1997年度以降はわずか1社か2社にとどまり、2007年度版では人件費明細等はほとんどみられなくなった。もちろん、状況報告・追加情報等の箇所において従業員報告・環境報告・CSR・持続可能性報告等についての取り組みについても記載されている。しかしその内容はほとんどが記述とこれを補足する要約的な物量データが中心であった。

3.3 自発的開示情報の転換—付加価値情報とプロフィール利益情報—

ドイツの付加価値計算書は、付加価値生成と付加価値分配とに区分計算表示されることが多い。付加価値(創造価値)情報は、通常、状況報告書や本年度追加情報の従業員報告や投資・財務報告の箇所あるいは注記・附属明細書や(10カ年財務ハイライト等の)長期財務資料で開示されてきた。

表4では、その表示形式を中心に、付加価値の生成計算と分配計算とを区分表示する企業、分配計算のみ図表表示する企業、長期推移を開示する企業に区分して示している。1997年度版までは付加価値情報開示はほぼ3割を保持していたが、2000年度版および2003年度版では25%前

後となり、2007年度版では、5社（16.7%）へさらに減少している。

表4 付加価値情報・プロフォーマ利益情報開示の推移

	1987 年度版	1991 年度版	1994 年度版	1997 年度版	2000 年度版	2003 年度版	2007 年度版
生成分配	8(32.0)	10(26.3)	10(29.4)	12(31.6)	7(20.6)	8(24.2)	5(16.7)
分配図表	8(32.0)	6(15.8)	2(5.9)	2(5.3)	1(2.9)	1(3.0)	1(3.3)
長期推移	3(12.0)	3(7.9)	3(8.8)	—	2(5.9)	—	—
小 計	19(76.0)	19(50.0)	15(44.1)	14(36.8)	10(29.4)	9(27.3)	6(20.0)
重複開示	2	5	5	—	1	1	1
合 計	17(68.0)	14(36.8)	10(29.4)	14(36.8)	9(26.5)	8(24.2)	5(16.7)
EBITDA等				3(7.9)	12(35.3)	17(51.5)	22(73.3)
Seg開示**				3(7.9)	12(35.3)	16(48.5)	16(53.3)
EVA®					3(8.8)	9(27.3)	7(23.3)
Seg開示					2(5.9)	5(15.2)	4(13.3)

*カッコ内の数値は%。 **Seg開示はセグメント別開示（郡司，2009 a，44頁）

このようなドイツの代表的な自発的情報である付加価値情報の減少傾向と対照的なのがプロフォーマ利益（EBITDA・EVA®等）情報である。表4にみられるように1997年度版あたりからEBITDA等の情報の記載が増えてきている。

3.4 年次報告書におけるプロフォーマ利益情報の任意開示

会計基準の国際的調和化の進展とともに、国際的基準に準拠してセグメント情報を一覧表示する企業は、1997年度版年次報告書において急増し50%を超えた。しかも、そこでは、経営粗キャッシュ・フロー（1社）、やEBITDA関係（3社）の情報が自発的に開示され、さらには英米型経営管理指標であるEBITDAやEVA®を今後導入する旨表明する企業もあらわれた。

セグメント報告が制度化された2000年度版年次報告書では、セグメント報告において研究開発費や各種分析指標等とともにEBITDA等（EBITA，EBIT）等の自発的な開示が増加し、EVA®情報の開示も3社（セグメント別2社）みられるようになった（郡司，2003，24-28頁，30頁）。2003年度版企業年次報告書では、EBITDA・EBITA・EBITを開示する企業は17社（51.5%）へ増加し、EVA®も9社（27.3%）（セグメント別5社）へ増加した。

2007年度版年次報告書におけるおもなプロフォーマ利益情報開示の内訳は、表5に示すとおりである。そこでは、EBITDAやEBITAあるいはEBITを開示する企業がさらに増加し、なかには（連結）損益計算書や（連結）キャッシュ・フロー計算書にも記載するものもある。EVA®は、2007年度版では7社（23.3%；セグメント別4社）へと幾分減少した。これ以外にも表5に示すよう

な各種の英米型経営管理指標指標が用いられており、近年の年次報告書における自発的開示の大きな特徴となっている（郡司（2009b）37-41頁）。

表5 2007年度版年次報告書における主要なプロフォーマ利益情報開示

	合計 (30社中)	セグメント 別表示	P/L・CF** に表示
EBIT（利子・税金前利益）	20(66.7)	12	8/(CF2)
EBITDA（利子・税金・減価償却等前利益）	16(53.3)	11	—
EBT（税金前利益）	2(6.7)	—	1/(CF1)
EBITA（利子・税金・償却前利益）	1(3.3)	1	1
合計（実数）	22(73.3)	16	10/(CF3)
EVA®（経済的付加価値）	7(23.3)	4	
ROCE（使用資本利益率）	7(23.3)	1	
WACC（加重平均資本コスト）	4(13.3)	2	
フリー・キャッシュフロー	5(16.7)	—	
CVA（現金付加価値）	2(6.7)	2	
EVA近似指標	2(6.7)	2	

*カッコ内の数値は%，**CF=キャッシュ・フロー計算書

4 ドイツ社会関連報告書における自発的情報開示の展開方向

4.1 最近の社会関連報告書における固有の会計情報

環境問題への関心の高まりとともに、社会関連報告書は社会貸借対照表から環境報告書へ特化・発展した⁴⁾。その後、GRI（Global Reporting Initiative）ガイドライン等の影響と相まって、持続可能性報告書やCSR報告書へとさらにその内容を拡充・変化させてきた。それとともに、ドイツの環境報告書が物量中心であったのに対し、その後の持続可能性報告としての社会関連報告書では人件費明細や環境関連の会計データ等が比較的良く開示されるようになった（郡司，2007a，40-41頁参照）。

最近における社会関連報告書に固有の会計情報開示状況を、前回の調査（2003～2004年版：詳細は郡司，2007b，5-6頁参照）と今回の調査（2005～2007年版：詳細は郡司，2011参照）について対比すれば、表6～表8のようである。

表6 ドイツ企業の社会関連報告書における固有の会計情報

	前回調査 (20社)	今回調査 (17社)
付加価値	3(15%)	6(35.3%)
生産性	—	1(5.6%)
環境効率	—	1(5.6%)
環境負荷集約度	1(5%)	—
環境関係投資・費用	10(50%)	6(35.3%)
その他環境関係	4 (20%)	1(5.6%)
社会責任投資	—	1(5.6%)
社会貢献活動支出	3(15%)	3(17.6%)
その他社会関係	1 (5%)	1(5.6%)
従業員関係	5(25%)	8(47.1%)
GRI	4 (20%)	10(58.8%)
プロフォーマ利益情報	—	5(29.4%)
固有の会計情報なし	9(45%)	3(17.6%)

表7 社会関連報告書のタイトル

タイトル	前回	今回
持続可能性関係	4	8
企業責任 (CSR) 報告書	6(1)	7(2)
環境関係	5	2(重1)
その他	5	1
従業員報告書 (重複)	2	2

表8 付加価値情報の開示状況

付加価値情報	前回	今回
年次報告書	8	5
社会関連報告書	3	6
小 計	11	11
重 複	1	3
実 数	10	8

これより、最近におけるドイツ企業の社会関連報告書における固有の会計情報を中心とする開示傾向としては以下の点があげられるであろう。

- (1)付加価値生成分配計算・図表の開示は前回調査より多い。
- (2)生産性・環境効率・環境負荷集約度等の使用は意外と少ない。
- (3)環境関係投資・費用はよく開示されている。社会関係の情報も社会貢献支出を中心に比較的良好に開示されている。社会責任投資は英米ほど積極的ではない。
- (4)従業員関係も比較的良好に開示され、従業員報告書で別途詳細表示している企業もある。
- (5)GRIガイドライン等の準拠が増え、データ集 (Fakt) を通じて詳細な金額・物量データの開示が増えてきた。

(6)プロフォーマ利益関係の開示が5社 (29.4%) あり、うち付加価値指標との併記が2社あった。

前回調査と同様、環境効率・環境負荷集約度といった価値的な指標を用いる企業は非常に少ないが、これまでの伝統を受け継ぎ、物量的な環境データだけでなく、従業員データも豊富に開示する傾向がみられる⁵⁾。表7に示すように、「持続可能性」および「企業責任」関係の名称が増加した。それとともに、GRIガイドライン等を参照してより包括的多面的なパフォーマンスの測定がなされ、物量データや固有の会計情報が充実してきたとみられる。

4.2 企業年次報告書と社会関連報告書における付加価値情報開示

年次報告書における社会関連情報・付加価値情報の減少は社会関連報告書によって補完される傾向が認められる。今回調査における付加価値情報開示について、企業年次報告書に開示している企業と社会関連報告書に開示している企業とについて対比してみれば、表8および表9のとおりである。延べ数では、11社と前回調査と同数であるが、実数としては8社と前回より少ない。また前回よりも社会関連報告書に開示する企業が増えている。ところで、年次報告書に関して付加価値を開示している企業のうち4社がプロフォーマ情報も同時に開示していた。他方、社会関連報告書に付加価値を開示している企業のうち2社がEBIT情報も開示していた (Deutsche Telekom, 2009a, S.7,S.61; Henkel KgaA, 2009, S.1)。

表9 今回調査における付加価値情報の開示

	企業名	表示形式*	開示箇所	PL・GRI	Proforma
年次報告書	BASF社	生成・分配 (並)	状況報告	U	EBITDA等
	BMW社*	生成・分配 (階)	状況報告	U	WACC等
	Henkel社*	生成・分配 (階)	注記	U	EBIT,EVA
	Merck社*	生成・分配 (階)	状況報告	U	EBIT等
	Volkswagen社	生成・分配 (階)	状況報告	U	—
社会関連報告書	BMW社*	生成・分配図表	持続可能価値報告書	GRI	—
	Henkel社*	生成・分配計算表	持続可能性報告書	GRIナシ	EBIT
	Merck社*	生成・分配	責任報告書	GRI	—
	DeutscheTelekom社	分配図表	会社責任報告書	GRI	EBIT
	HeidelbergerZement社	分配図表	持続可能性報告書	GRI	—
	RWE社	分配計算表	責任報告書	GRI配慮	—

*1 表示形式：(階) = 階梯式表示, (並) = 並列表示

*2 損益計算書形式：G = 総原価法採用, U = 売上原価法採用

5 おわりに

2000年以降における会計基準国際化対応の進展とともに、ドイツ有力企業の年次報告書には

売上原価法（機能別分類法）だけでなく流動性配列法を採用する企業が増加してきている。さらに、EBITDA等の英米型経営管理指標の使用が増加し、付加価値等の社会関連会計情報がさらに減少した。ここには明らかに、いわば独仏（フランコ・ジャーマン）型会計から英米（アングロサクソン）型会計への移行の傾向が浮き彫りにされる。

米国では、プロフォーマ利益の公表は様々に批判され、これの外部報告は制度的にはむしろ否定的に取り扱われる傾向にある。これに対し、IAS・IFRSでは、その算定根拠を明示することにより、その使用が認められている（古庄，2008参照）。そして、ドイツでは、英米型管理思考への転換の強調とともにこの情報がよく開示されるようになった。

他方、社会関連報告書は、環境報告書から持続可能性報告書・CSR報告書へとシフトしてきた。前回の調査では、記述を中心とする報告書が多かったが、今回の調査では会計・統計データが増え、内容的にはかなり充実してきた。最近の傾向としてとくに注目されるのは、一方で付加価値情報を開示するとともに、プロフォーマ利益項目も開示する社会関連報告書の存在である。例えば、Henkel社は、年次報告書の状況報告・財務諸表等においてプロフォーマ情報を積極的に開示するとともに、注記において付加価値を記載している（Henkel KGaA, 2008, S.33-57, S.72-77, S.114）。他方、社会関連報告書では付加価値計算図表とともにEBIT情報も記載している（Henkel KGaA, 2009, S.1）。そこには、いわばドイツ的な労使協同経営指標と英米的な経営管理指標との併用が見いだされる。

ドイツ企業会計・報告がIAS・IFRS導入へ向かうに連れて、これらの自発的情報開示が今後いかに変化するか、その行方が注目される。Henkel社等に見られるプロフォーマ利益情報と付加価値等社会関連情報との双方を開示する方向は、ある意味において、IFRS導入時代のベスト・プラクティスとして位置づけられるであろう。しかし、今後も、この英米型管理思考に立脚するプロフォーマ利益情報と、ドイツに伝統的な協同体的経営思考に立脚する付加価値・社会関連の情報との併用の傾向が続くかどうか⁹⁾、注意深く観察する必要がある。両者を対立（二律背反）的にみるか、両者を調和的（営利性と社会性の調和）にみるか、したがって、両者の併用を一時的な現象（対立から相克へ）とみるか、あるいは両者が今後も継続するとみるか、今後の展開は興味深いものがある。

注

- 1) ドイツ伝統的会計の固有性としては、表層的には総原価法（P/L）、固定性配列法（B/S）、経済的単一概念（連結B/S）等があげられるが、背景には有限会社中心・間接金融重視・債権者保護・生産・労使協調・慎重性等の独仏（フランコ・ジャーマン）型経営経済的、会計の特徴があげられるであろう。これに関しては、郡司（2010）2頁，6-8頁参照。
- 2) これはFortune誌の売上高ランキング上位企業を対象としている。詳細は、郡司（1985）参照。
- 3) 社会関連的報告書はドイツ化学工業協会経営経済委員会（Betriebswirtschaftlicher Ausschuss des Verbandes der Chemischen Industrie, BAVCI）の研究報告「社会のなかの企業」（BAVCI, 1975）や、

これをさらに発展させた《社会貸借対照表－実務》研究グループの提言「社会－貸借対照表」(1977, Vgl.v. Wysocki, 1981)に基づいて化学工業から各種産業界に実務的に取り入れられた(郡司・向山, 1989)。ここには、労使協調経営の重視と東西対立のもとに、企業の営利性のみならず社会性を一層重視しようという当時の(西)ドイツにおける風潮が大きく影響している。なかにはBertelsmann社のように『事業報告書および社会貸借対照表』として年次報告書を作成公表する企業もあった。

- 4) 環境報告書は、1989年あたりから作成公表されるようになった(八木, 1995)。この時期、社会貸借対照表(とくに社会計算書)において環境保護費用の詳細な報告がみられたが、環境報告書へ移行するにつれて物量データが中心となった。ここには、1986年のチェルノブイリ原発事故が大きく影響しているとみられる。
- 5) 紙幅の関係で、詳細な例をあげることはできないが、ここではDeutsche Telekom社の会社報告書と従業員報告書の主要項目について例示しておこう。
 - ①『会社責任報告書(The 2008 Corporate Responsibility Report)』(独文=英文, 73頁)－付加価値分配図表, 持続可能性業績評価(%)財務指標(EBITDA等3カ年), <物量データ>環境物量データ地域別・事業別等豊富, 人的資源指標{年金給付3カ年, 各種物量データ豊富}GRI指標, Global Compact Communication on Progressの準拠。
 - ②『従業員報告書((Der Personalbericht2008/2009))』(独文, 21頁)－人件費明細4カ年, 従業員当り人件費4カ年国内外, 従業員当り人件費・EBITDA国内外, 各種従業員物量データ(13枚図表), 売上高2カ年国内外
- 6) EBIT(DA)と付加価値とは、前者が人件費を材料費と同様に扱い、後者が人件費を分配項目とし材料費等の前給付と区別するという点で、その基本的な思考を異にするとみることでもできる。

参考文献

- BAVCI (1975) “Das Unternehmen in der Gesellschaft,” *Der Betrieb*, Jg.28, Hef5, S. 161-173.
- DeutscheTelekom AG (2009a) *Corporate Responsibility Bericht 2008*, S. 1-75 (The 2008 Corporate Responsibility Report, pp.1-75).
- DeutscheTelekom AG (2009b) *Der Personalbericht 2008/2009*, S. 1-21.
- Henkel KGaA (2008) *Gschäftsbericht 2007* (Annual Report 2007).
- Henkel KGaA (2009) *Nachhaltigkeitsbericht 2008*, S.0-37 (Sustainability Report 2008, pp.0-37).
- Wysocki, K. (1981) “Empfehlungen des Arbeitskreises《Sozialbilanz-Praxis》,” *Sozial-Bilanz Heute*, 1977, in Wysocki, K., *Sozialbilanzen*, Gustav Fischer V.,S. 151-165.
- 郡司健・向山敦夫(1989)「ドイツの会計ディスクロージャーと社会関連情報」山上達人・飯田修三編著『社会関連情報のディスクロージャー—各国企業の社会関連情報開示の実態—』白桃書房, 85-109頁。
- 郡司健(1985)「西ドイツ営業報告書における会計情報の開示」『大阪学院大学商経論集』第11巻2号, 15-45頁。
- 郡司健(2007a)「欧州企業による持続可能性報告の開示内容」『大阪学院大学企業情報学研究』第7巻1号, 1-50頁。
- 郡司健(2007b)「持続可能性と環境・CSR会計—持続可能性会計への展望—」『社会関連会計研究』第19号, 1-9頁。
- 郡司健(2009a)「ドイツ年次報告書における任意情報開示の変遷」『大阪学院大学企業情報学研究』第8巻3号, 1-49頁。
- 郡司健(2009b)「ドイツ企業情報開示の変容—会計基準国際化対応と任意情報開示の変化—」『商経学叢』

第56巻2号, 29-47頁。

郡司健 (2010) 「ドイツ企業会計の変遷と新展開」『大阪学院大学企業情報学研究』第10巻1号, 1-38頁。

郡司健 (2011) 「ドイツ企業による持続可能性報告の進展－社会関連情報開示の動向－」『大阪学院大学企業情報学研究』第11巻1号, 1-25頁。

古庄修 (2008) 「欧州市場におけるGAAP測度と代替的業績測度の共存関係－IFRS適用下の比較可能性の確保をめぐる論点－」『産業経理』第68巻1号, 112-120頁。

八木裕之 (1995) 「ドイツの環境報告」山上達人・菊谷正人編著『環境会計の現状と課題』同文館, 237-248頁。

(筆者：大阪学院大学企業情報学部教授)

(2011年7月10日 採択)

【研究論文】

イノベーションと管理会計研究 —社会と技術の二分法を越えて—

天王寺谷 達将

論文要旨

本研究は、社会的分析と技術的分析が分断されることでイノベーションにおける管理会計の役割を捉えきれないという問題を有していたイノベーションと管理会計研究のブレイクスルーを目指す。そこで、アクターネットワーク理論 (Actor-Network-Theory: ANT) に着目する。ANTの主要な創始者であるラトゥールとカロンのイノベーションに関する研究 (Akrich, Callon and Latour, 2002a; 2002b) が提唱する社会—技術分析の観点からANTに依拠したイノベーションと管理会計研究であるRevellino and Mouritsen (2009) と Mouritsen, Hansen and Hansen (2009) を考察するとともに、両者を比較することで、イノベーションにおける管理会計の役割について整理、考察する。そのうえで、関係性の中でイノベーションにおける管理会計の役割を捉えることの意義ならびに問題点を明らかにすることが本研究の目的である。そして、イノベーションと管理会計研究においては、管理会計が正統性を獲得するプロセスを明らかにすることが重要であることを指摘する。

1 はじめに

持続可能な経済成長の観点からイノベーションの重要性が再認識されている中、近年イノベーションと管理会計に関する研究¹⁾が蓄積されてきている。会計は伝統的にイノベーションを阻害するものもしくはイノベーションとは関係ないものと捉えられてきたが、Simons (1995) のインタラクティブコントロールシステム概念を援用した研究の蓄積 (例えばAbernethy and Brownell, 1999; Bisbe and Otle, 2004; Bisbe and Malagueño, 2009) により、その認識は変わりつつある。しかしながら、いかにして管理会計はイノベーションを促進するのかについて、すなわちイノベーションにおける管理会計の役割については、これらの研究が依拠する研究アプローチの限界に起因し、未だ多くはわかっていない。本研究はこの問題に取り組むものである。イノベーションにおける管理会計の役割が多くはわかっていないという問題は、多くの先行研究

キーワード：イノベーション (innovation), 管理会計 (management accounting), アクターネットワーク理論 (Actor-Network-Theory), 関係性 (relationship)

が依拠する研究アプローチの限界に起因するものである。したがって、この問題を解決するためには限界を克服する新たな研究アプローチを援用する必要があるが、そのアプローチの一つとして本研究では「会計現象の研究において計算の役割を目的の中心へと戻す」(Justensen and Mouritsen, 2011, p.161) アクターネットワーク理論 (Actor-Network-Theory: 以下ANT) に着目する。ANTに依拠した管理会計研究においては、管理会計の役割はア prioriに規定されず、その役割は関係性の中で捉えられることになる。それゆえ認識可能な管理会計の役割の幅が広がるのである。

本研究の目的は、ANTが捉えるイノベーション研究とANTに依拠したイノベーションと管理会計研究を比較、考察することで、イノベーションにおける管理会計の役割を整理し、関係性の中でイノベーションにおける管理会計の役割を明らかにすることの意義ならびに問題点を明らかにすることである。

構成は以下の通りである。初めに、これまでのイノベーションと管理会計に関するメインストリーム研究の限界は何か、またANTは何故それを克服できるのかを明らかにする (2節)。次に、ANTの創始者であるラトゥールとカロンはどのようにイノベーションを分析しているのか、またその中で会計はどのような位置づけにあるのかについて明らかにする (3節)。そして最後に、3節の分析アプローチを基にANTに依拠したイノベーションと管理会計研究であるRevellino and Mouritsen (2009) と、Mouritsen, Hansen and Hansen (2009) の研究を考察しイノベーションにおける管理会計の役割を整理するとともに、ラトゥールとカロンらの研究と比較することで、関係性の中でイノベーションにおける管理会計の役割を捉える意義と問題点を考察する (4節)。

2 イノベーションと管理会計研究が有するANTとの親和性

2.1 イノベーションと管理会計研究における問題の所在

近年、イノベーションと管理会計に関する研究は、European Accounting Review (EAR) で2009年に特集が組まれるなど蓄積が増えており、国際的には、Davila, Foster and Oyon (2009) がEARの特集の中で包括的なレビューを行っている他、国内においても堀井 (2009a; 2009b) がレビューを行っているように注目を集めている分野である。EARの特集の導入においてDavila and Oyon (2009) が指摘しているように、イノベーションに関する問題は深く会計とコントロールに関わっているが、会計は伝統的にイノベーションを阻害するものもしくはイノベーションとは関係のないものと捉えられてきた。しかしながら、近年ではSimons (1995) のインタラクティブコントロールシステムの概念を用いることで、マネジメントコントロールシステム (Management Control System: 以下MCS) が、実際にはイノベーションを補助している、さら

には促進しているということが多くの研究によって明らかになってきている（例えばAbernethy and Brownell, 1999; Bisbe and Otley, 2004; Bisbe and Malagueño, 2009)²⁾。これらの研究は主にコンティンジェンシー理論に基づいた伝統的なクロスセクションのサーベイリサーチでなされており、このような研究群をDavila, Foster and Oyon (2009) はイノベーションと管理会計研究の一つのメインストリームであると位置づけている（ここからは、これらの研究群を「メインストリームの先行研究」と呼ぶ）。メインストリームの先行研究は、管理会計がイノベーションを阻害する、もしくはイノベーションとは関係ないと捉えることへの反証となった意味で大きな貢献があるものの、イノベーションにおける管理会計の役割については多くを明らかにしておらず、この論点に関する研究の蓄積が必要となっている。

メインストリームの先行研究の限界は、依拠する研究アプローチに起因した認識される会計の役割の限界にある。すなわち、伝統的なコンティンジェンシー理論に基づいたメインストリームの先行研究はインタラクティブコントロールシステムがイノベーションを促進することを明らかにしているものの、その役割はインタラクティブコントロールシステムの概念の枠組みに限定されて理解されている。この理解が問題を有していることは、「会計は、それ自身のコンテキストを形成する中で巻き込まれるために、想定されている機能的性質の観点から単純に理解することはできない」(Ahrens and Chapman, 2007, p.100) ということ思考の枠組みに入れば明らかである。メインストリームの先行研究においては、不確実性が高い環境において、ア priori に役割が決まっているインタラクティブコントロールシステムが受動的に適用されるものとして捉えられる。しかしながら、会計の役割は、機能的側面からア priori に規定されるのではなく、コンテキストを形成する関係性の中で決定されるのである。したがって、イノベーションにおける管理会計の役割についてもインタラクティブコントロールシステムの機能的側面から単純に理解することはできないのである。それゆえ、関係性の中で会計の役割を明らかにすることが、イノベーションにおける管理会計の役割を理解するために必要となる。特にイノベーションと管理会計研究は未だ萌芽期にあり、これまでの先行研究はインタラクティブコントロールシステムがどのようにイノベーションを促進するかについて多くを明らかにしていない。そのため、イノベーションと管理会計研究の文脈では、関係性の中で管理会計の役割を捉えることが特に重要となる。

2.2 問題を解決する理論としてのANT

これまで、イノベーションと管理会計に関するメインストリームの先行研究は、管理会計がイノベーションを促進することを明らかにしているものの、イノベーションにおける管理会計の役割について理解するためには、依拠する研究アプローチの限界からア priori に規定される管理会計の機能的側面のみを認識してしまうところに問題があることを指摘した。次にその問題を克服する方法について議論する。メインストリームの先行研究が管理会計の役割を理解するにあた

り問題を有していることは、依拠している伝統的な研究アプローチの限界と関連する。それゆえ、解決策としては、その限界を克服することが可能な他の研究アプローチを援用することが挙げられるが、本研究ではそのアプローチの一つとして「会計現象の研究において計算の役割を目的の中心へと戻す」(Justesen and Mouritsen, 2011) ことに寄与しているANTに着目する。これは会計を銘刻 (inscription) と捉えることで達成され (Robson, 1992), その効用は関係性の中で計算の役割を捉えなおすことに帰する³⁾。イノベーションと管理会計のメインストリームの先行研究は、この議論を十分に行わないままインタラクティブコントロールシステムが有するイノベーションを促進する機能的側面のみに焦点を当てていた。特に萌芽期にあるイノベーションと管理会計研究の文脈においては、このアプローチが問題を有することは明らかである。そこで本研究では、計算の役割をア priori に決定せず関係性の中で計算の役割を捉えるアプローチに着目する。

ANTは、主にブルーノ・ラトゥール、ミシェル・カロンおよびジョン・ローが創始した社会理論である⁴⁾。そのエッセンスは、「主体の徹底した脱中心化が図られ、人間と非人間 (モノ) を、エージェンシーという点でまったく同位のアクターとして取り扱う」(川村, 2008, 258頁) ところであり、彼らはその観点から社会理論を再構築しようと試みている。ここでエージェンシーとは行為能力を意味するが、モダンの社会理論がエージェンシーをそれぞれに固有のものとして捉えていたのに対し、ANTは、人間・非人間それぞれのアクターのエージェンシーは連関 (association) の中で決定するという立場をとる⁵⁾。このように捉える際に必要なのは、「媒介者 (mediator)」という概念である。これは「中間者 (intermediary)」と比較されるものであるが、中間者がそのインプットが決まればアウトプットも決まるものである一方で、媒介者のインプットはそのアウトプットの良い予測変数にはならない (Latour, 2005, p.39)。関係の中でそのエージェンシーが決まるという立場をとるANTにおいては、全てのアクターを媒介者として捉えることになり、その連関を辿ることでアクターのエージェンシーを明らかにすることが重要となる。

ANTは、これまででも多くの経験的な会計研究で援用されてきており、ANTに依拠した会計研究のレビューもなされている (Justesen and Mouritsen, 2011; 潮・足立, 2010; 堀口, 2004)。ANTに依拠する会計研究は着目する概念や研究対象等に多様性が確認されるが、本研究では、メインストリームの先行研究が抱える問題を克服するために、上で説明した「あるアクターのエージェンシーは他のアクターとの関係性の中で規定される」点に注目する。ここで管理会計をアクターと捉えエージェンシーに着目することにより、関係性の中で管理会計の役割を捉えることができる。すなわち、ANTに依拠すると、イノベーションにおける管理会計の役割はそのコンテキストを形成する他のアクターとの関係性の中で決まることになる。このような考え方を可能とするのは、ANTが多くの二分法を棄却⁶⁾しているためであり、分析のためには社会と技術の二分法を棄却することが重要となるが、この点に関しては次節で詳細に考察する。

一方で、ANTをイノベーションに援用した経験的研究も現れ始めている (松嶋, 2006; 入江,

2006)。これらの研究は、「何か単体の要素に還元される変化としてではなく、関係的な視点からネットワーク全体の変化をイノベーションとして捉え」（松嶋，2006，111頁）、「アクターやネットワークはアクターやネットワークそれ自体で定義され、失敗や成功の原因を特定の決定要因に求めることをしない」（入江，2006，131頁）ところに特徴がある。これらの研究は、失敗や成功の捉え方の観点からイノベーションマネジメントの研究を再構築しているが、一方でANTの主要な創始者であるラトゥールとカロン自身もイノベーション研究を行っている（Akrich, Callon and Latour, 2002a; 2002b）。そこで次節では、この研究がいかにしてイノベーション研究を再構築しているのかについて考察する。

3 イノベーション研究の再構築

Akrich, Callon and Latour (2002a; 2002b) は、社会学的分析 (sociological analysis) と技術的分析 (technological analysis) の分断に焦点を当てることでイノベーションマネジメントに関する研究の再構築を試みている。この論文は、The key success in innovation というタイトルで、2本立てとなっており、パート1は副題としてThe art of interressementが³、パート2はThe art of choosing good spokespersonsがつけられている。ここでinterressementおよびspokespersonsは、ANTにおける重要な用語である。前節で見たようにANTでは、関係性に焦点を当て全てのアクターを中間者ではなく媒介者として扱うが、ここでは、因果律を運ぶのではなく、二つの媒介者が共存するよう導く翻訳 (translation) という概念 (Latour, 2005, p.108) が必要となる。翻訳は、プロセスの中での目標、関心事や銘刻などの置換や移転を強調する (Callon, 1986)。そしてANTは、媒介者間の翻訳プロセスを記述する。この翻訳プロセスは4つの段階、すなわち「問題化 (problematization)」、「関心づけ (interestment)」、「取り込み (enrolment)」、「動員 (mobilisation)」を辿る (Callon, 1986) が、この第2段階が前篇のタイトル、第4段階に重要な役割を担うスポークスマン (spokesman)⁷ が後篇のタイトルとなっている。関心付けは、プログラムの中でアクターが与えられる役割を固定しようとする一連のプロセス、スポークスマンは集合体の正統性を代表するものとして捉えられる。

3.1 社会—技術分析

Akrich, Callon and Latour (2002a; 2002b) は、イノベーションマネジメントに関するケーススタディで回顧的なイノベーションの成功および失敗要因を探求するものを批判する。その意味で、「イノベーションをマネジメントするアートは未だ発展途中であり、活動の指針となる原理を精巧に作りあげるために、イノベーションが成功、失敗するメカニズムをより理解する必要がある」（2002a, p.190）、より具体的には、「プロセスの最後まで分からない要素⁸」による説明

を介在させない進行中のイノベーション」(p.191)を記述する必要があると主張している。この回顧的な説明を避けるためには、イノベーションプロセスにおいて不可逆的な時間を考慮する必要があるが、その際に彼らは社会学的分析と技術的分析の分断を避ける社会-技術分析(socio-technical analysis)を行うことを提唱している。

Akrich, Callon and Latour (2002a; 2002b)が批判するのは、イノベーション研究における「普及モデル(diffusion model)」,すなわち社会学的分析と技術的分析が分断されることで技術に対し環境が受動的になってしまっているモデルである。ここで重要なのは「実行可能性のような(技術の)受容というものは、技術的であると同様に社会的なものである」(2002b, p.210)ことを思考の枠組みに入れることである。すなわち、「イノベーションは永続的な提携の模索」(2002a, p.203)であり、「特定のコンテストに依拠した一連の意思決定の結果」(p.202)であるため、「私たちは意思決定の合理性を語るよりも、意思決定が生み出すことができるもしくはできない関心の集まりについて語る必要がある」(p.205)のである。技術的分析は、対象それ自体とその固有特性の記述に限定してしまう一方で、社会学的分析は、対象すなわち、技術が普及し影響を与える環境の記述に限定してしまう(p.205)。それゆえ、社会学的分析と技術的分析が分断されている普及モデルでは、上記のようなイノベーションの本質を捉えきれないことになるために、彼らは社会学的分析と技術的分析を回避する社会-技術分析を行う「関心付けモデル(model of interressement)」を提唱している。

では社会-技術分析はどのようになされ具体的に何を明らかにすることができるのであろうか。Akrich, Callon and Latour (2002a; 2002b)はこの事例として、関心付けとスプークスパーソンの観点から、それぞれフランスの実業家によって開発された太陽光発電キット(photovoltaic kit)とアメリカにおける電化の事例を挙げている。

まず、太陽光発電キットの事例である。これは、フランスの実業家によって開発された太陽光発電キットがアフリカに展開されたものの最終的に失敗したという事例である。普及モデルに依拠している彼らは、導入にあたりキットの技術的実行可能性について検証していたが、最終的に失敗という結末に陥ってしまった。それゆえ、その要因は技術固有の問題では説明しきれないものである。しかしながら、Akrich, Callon and Latour (2002a)は社会-技術分析を試みることで、利用者の関心付けに失敗したという普及モデルでは捉えられない要因を示唆している。社会-技術分析によると、キットの特性(characteristics)は、固有に決まっているものではなく、その将来を決定する社会集団がキットを取り付けるもしくは取り外すことを可能にするのに必要な多くの特性(properties)に変換されることになり、そこに要因が隠されているのである。例えばキットの一つの要素である電池制御装置(battery-regulator)の事例が挙げられている。電池制御装置は、外部の市場介入に対して防御策がなされていた。しかしながら、もし万が一故障が起こった場合は、3000キロメートル離れた工場へキットを送らなければならないことや、選択された電池は、それに対応していない電気技術者や小売りの潜在的な提携を断ち切って

しまうことが問題として挙げられ、関心付けの失敗として示唆されている。これらは、社会—技術分析を行うことによって初めて明らかになる要因である。イノベーションの成功・失敗を理解するためには、対象がより多くのアクターに関心付けられる際にのみ対象は取り上げられるというアイデアを受け入れなければならない (2002a, p.203)。

イノベーションの運命はスポークスパーソンの継続的な交渉に依拠している (2002b, p.219) ため、正統性の観点からスポークスパーソンの選択が重要であることも社会—技術分析によって初めて明らかにできることである。これは、エジソンがガス照明から電灯照明に移行させるためにアメリカ社会を変革した事例にみることができる。エジソンは、ガスに対抗するために、銅価格や生産とマネジメントを実現するための予測コストについての詳細な経済分析から始めた。そして、銅の利用を最小限に抑えるために小断面のフィラメントが必要であることを明らかにし、それから科学者やエンジニアに「ジュール効果に起因する送電ロスを増やすことなしに、いかにしてフィラメントの断面積を減らすか」という問いを投げかけた。それにより研究者やエンジニアは、経済的ゲームをひっくり返す能力を持つことになった。そして上記の問いに答える高抵抗のフィラメントの発明し、電灯照明の有効性を証明するスポークスパーソンとなった。この事例では、社会—技術分析の結果、エジソンは商業的な対象を研究問題に翻訳したこと、ここではスポークスパーソンの選択がイノベーションの成功において重要であることが示唆されている。そして、スポークスパーソンの選択要件として正統性や信用が挙げられ、これらはイノベーションマネジメントにおいて重要な位置づけであると結論づけられている (2002b, p.224)。

3.2 会計の位置づけ

一方で、Akrich, Callon and Latour (2002a) は、イノベーションプロセスの中での会計の役割についても論文の中で触れている。彼らは、前述のように「プロセスの最後まで分からない要素による説明」の回避を主張するが、ここで挙げられているコスト、生産性および収益性はプロジェクトの進行中においてはわからないものとして捉えられている。すなわち、「生産性や収益性は、新技術や新製品が予測を超える価値を創造することができるような状況を創ることを目的とした持続的活動の結果である」(2002a, pp.195-196) ために、これらを説明に含めることは回避すべきことになる。「コスト上のアドバンテージは、せいぜい困難を伴う意思決定の費用をかけて得られた結果としてでしかなく、これらの意思決定の直接の原因にはならない」(p.196) のである。これは、高い不確実性下にあるイノベーションの文脈において顕著にみられる事項である。すなわち、ここでは高い不確実性下における管理会計の意思決定有用性が否定されている。

しかしながら、ここで挙げられている会計は、コストや生産性、収益性といった情報に限定されており、さらにこれらは、会計の意思決定提供機能という想定される機能的側面から単純に理解されているというパラドックスに陥っていることには注意を要する。すなわち、ここでは会計を媒介者として扱っておらず、部分的に社会学的分析と技術的分析とが分断されているのであ

る。それゆえ、イノベーションにおける管理会計の役割を理解するためには、会計を媒介者と扱い、コンテキストを形成する関係性の中での会計を捉える必要がある。そこで次節では、ANTに基づき管理会計を媒介者と扱っているイノベーションと管理会計研究から、イノベーションにおける管理会計の役割について考察する。

4 イノベーションと管理会計研究の再構築

前節では、イノベーション研究を再構築しているAkrich, Callon and Latour (2002a; 2002b)を考察し、社会—技術分析はどのようになされ、何を明らかにすることができるのかについて考察した。この研究は、回顧的にイノベーションを説明するイノベーション研究を批判し、イノベーション研究を再構築することに貢献しているが、一方でそこで挙げられた会計はプロセスの最後までわからない要素であると位置づけられていた。しかしながら、そこでの会計は媒介者として扱われていない点には注意すべきである。一方で、イノベーションと管理会計に関するメインストリームの先行研究の問題は、社会学的分析と技術的分析の分断に起因するために、その問題を解決する手法として社会—技術分析が有用であることも前節で示唆された。そこで、イノベーションにおける管理会計の役割を理解するために、本節では管理会計を媒介者として扱うことで、社会—技術分析を可能にするイノベーションと管理会計研究 (Revellino and Mouritsen, 2009; Mouritsen, Hansen and Hansen, 2009) を考察する。そして、これらの研究をAkrich, Callon and Latour (2002a; 2002b) と比較することで、関係性の中でイノベーションにおける管理会計の役割を捉える意義と問題点について議論する。

4.1 管理会計の役割：Revellino and Mouritsen (2009)

Revellino and Mouritsen (2009) は、前出のEARの特集号に収容されている研究であり、Akrich, Callon and Latour (2002a; 2002b) の研究に追随しイノベーションが作られているときに焦点を当てることで、イタリアの有料道路運営会社であるAutostrade社のイノベーションである料金自動徴収装置Telepassを事例に「いかにしてコントロールシステムはイノベーションに影響を与えるのか」(p.342)、「イノベーションプロセスはいかにしてマネジメントされるのか」(p.343)という問題に取り組んでいる。

ここでMCSは媒介者と捉えられており、イノベーションプロセスの中で複数のMCSがイノベーションとその環境を媒介する様子が描かれている。「イノベーションは、時間の流れの中で異なる種類のアクターを説得しなければならない」(p.359)が、コントロールは耐久性のあるもの、首尾一貫性があるものではないために、全ての時間で機能するわけではないことをRevellino and Mouritsen (2009) は、Telepassのイノベーションプロセスにおける5つの試練 (trial) に

において、異なるコントロールが動員される様を描くことで明らかにしている。この5つの試練は、①いかにして技術を識別するのか、②いかにしてサプライヤーを巻き込むのか、③いかにして利用者を説得するのか、④いかにしてAutostrade社を再組織化するのか、⑤いかにして新規投資とイノベーションを通じてイノベーションを安定・拡張させるのかであり、これらの問題を媒介するために、それぞれ、①欠損している投資予算および熱意⁹⁾、②コンピテンシーとナレッジのマップおよび熱意、③大量の利用者とマーケティングの分析、④生産性と人的資源の指標、⑤品質の測定のようなコントロールが動員された。

それぞれの試練には関心事が存在する。例えば最初の「いかにして技術を識別するのか」という試練では、資本投資の効率を高めるために財務資本を知的資本に置き換えるということが関心の中心となっていた。そこではCEOが重要な役割を担っていたが、ここで欠損している投資予算が媒介者として働いた。Telepassの技術的特徴は、プロジェクトにおけるエンジニアがF1レースという共通の趣味を持っていることから遠隔操作による電子チケットという技術的直観として創出されたが、この技術的特徴は、CEOが財務状態を査定することにより関心付けられた。すなわち、投資予算は技術に関心付けたのである。これは、関係性の中で投資予算の役割を捉えることで初めて明らかになったことである。予算の機能的側面のみを捉えることでは、投資予算は技術と関連付けられることはない。

4.2 管理会計の役割：Mouritsen, Hansen and Hansen (2009)

Mouritsen, Hansen and Hansen (2009) は、「いかにして管理会計計算はイノベーション活動を動員するのか」(p.738) というリサーチクエスチョンを立て、測定に関する技術とシステムを生産している3社の中小企業の事例から管理会計の構築的な役割 (constructive role) を明らかにしている。そこでの管理会計は、イノベーション活動と企業全体の関心事との間を媒介するものとして捉えられおり、その翻訳プロセスが3社の事例で描かれている。

例えば、測定問題がそれぞれかなり異なるR&D部門や大学の実験室などに測定システムを製造、販売しているために「ソリューションを与え、問題を解決すること」が社是で強調されているSuitTech社の事例が挙げられている。この事例では、業績評価指標としての販売業績が複雑な技術の問題を単純な時間の問題に翻訳しイノベーション活動の程度を決める様、さらに販売業績および競合計算として動員された貢献利益が技術的人工物、イノベーション戦略、組織間関係を翻訳し、イノベーションの役割について緊張 (tension) を創造する様を描かれている (pp.741-743)。SuitTech社では販売エンジニアが、顧客ニーズや技術的特性に関する長く徹底的な顧客とのダイアログの中で、広範囲のサプライヤーから特注のカスタマイズされた部品、企業内部で開発、製造される特別な部品を組み合わせることがイノベーション戦略となっている。ここで販売エンジニアの業績指標は、実際総収益から予算総収益を引くことにより計算される販売業績が利用されている。この販売業績は交渉プロセスの終わりに認識されることになるた

めに、販売業績が予算を下回りそうな際に、販売エンジニアは発注の締結へと導かれイノベーションは縮小されることになる。販売業績は複雑な技術の問題を単純な時間の問題に翻訳する中で、イノベーション活動の程度を決定するのである。さらにここでコスト意識を持つべきであると指摘する業務管理者により、直接費が動員され、SuitTech社を再構築することになる。販売業績は、技術的人工物を特別な部品へ、イノベーション戦略を部品の組み合わせへ、組織間関係を広範囲のイノベティブなサプライヤーへと導く一方で、直接費はそれぞれ標準化された部品、ソフトウェアプログラミング、限定された関係へと導いた。すなわち、それぞれの翻訳はイノベーションのコンテキストを創造しているのである。ここでも、Revellino and Mouritsen (2009)の事例と同様に、管理会計の関心付けの役割をみることができる。

さらにMouritsen, Hansen and Hansen (2009)は、管理会計は見える化させることで翻訳プロセスに正統性を与えることまで示唆している。管理会計はイノベーターの活動を鼓舞するために、力が与えられ、関係性の中でイノベーションの特性を決定する構築的な役割を持つのである。これは、管理会計がスポークスパーソンとしての性質を持つことを意味する。そのためにイノベーションは単に革新的なアイデアのみでは発展せず管理会計の検証が必要となる。さらに、緊張を創るという管理会計の役割も重要である。管理会計は、決して全体を表しえず部分的なものであるために、計算間に緊張が生まれる。そして、その緊張はイノベーションの機会を創造するのである。管理会計を媒介者として扱う事で、Mouritsen, Hansen and Hansen (2009)は、イノベーションにおける管理会計の構築的な役割を明らかにしている。そして、管理会計が有する役割として、関心付けの役割のみならず、スポークスパーソンとしての役割も示唆している。

4.3 関係性の中でイノベーションにおける管理会計の役割を捉える意義と問題点

イノベーションと管理会計に関するメインストリームの先行研究は、社会学的分析と技術的分析が分断されているために管理会計の役割を捉えきれないという問題、Akrich, Callon and Latour (2002a; 2002b)において会計は媒介者として扱われていないためにイノベーションにおける会計の役割を捉えきれないという問題から、本節ではこれまで管理会計を媒介者として扱うRevellino and Mouritsen (2009)と、Mouritsen, Hansen and Hansen (2009)を社会—技術分析の観点から考察した。これらの研究において管理会計は構築的な役割を果たしていた。さらに管理会計は、媒介者として他のアクターに関心付ける役割、見える化、正統性に由来するスポークスパーソンとしての役割を有していた。また、管理会計を媒介者と捉えることは、回顧的な説明を避けることに結び付いている。

このような媒介者としての会計の構築的な役割は、会計を媒介者として扱っていなかったAkrich, Callon and Latour (2002b)におけるエジソンの事例においても掘り起こすことができる。エジソンは商業的な対象を研究問題に翻訳したが、そこでは正統性を持っているコスト情報が媒介者として働いていたのである。コスト情報はプロセスの最後までわからない要素であるか

もしれない。しかし一方で、管理会計を媒介者と捉え、関係性の中でその役割を明らかにすることで、管理会計はイノベーションにおいて重要な役割、すなわち構築的な役割を持つことが理解できる。したがって、管理会計を媒介者として捉え、その役割を理解することは、イノベーションのマネジメントを理解するためにも重要である。

Revellino and Mouritsen (2009) が主張するように、管理会計は耐久性のあるもの、首尾一貫性があるものではないために、全ての時間で機能するものではないという点にも注意を要する。これは、Mouritsen, Hansen and Hansen (2009) が管理会計は決して全体は表しえず部分的なものであるために緊張が創造されると主張しているのに関連する。これらから、イノベーションにおける管理会計の役割を理解するためには、管理会計の不完全性に着目する必要がある、そのためにはプロセスや緊張という概念を思考の枠組みに入れることが重要であることが示唆される。

関係性の中でイノベーションにおける管理会計の役割を捉えることの意義は、機能的側面のみ注目し管理会計の役割をア priori に決定している研究では明らかにしえない他のアクターとの関わりを捉えることができる点、その関係性の中で機能をア priori に決定することでは捉えることのできない管理会計の役割を明らかにする可能性を持つ点にある。Revellino and Mouritsen (2009) の事例では、投資予算と技術との関わりの中で予算が技術を識別する役割が明らかになった。また、Mouritsen, Hansen and Hansen (2009) の事例では、販売業績と技術という媒介者間で技術が時間の問題に翻訳される様、さらには販売業績ならびに貢献利益と、技術、イノベーション戦略、組織間関係の間の翻訳で、管理会計が技術、イノベーション戦略、組織間関係の役割を決定する構築的な役割が明らかにされた。そして、このように管理会計を捉えることで、回顧的な説明を回避することも可能となっていた。

しかしながら関係性の中でイノベーションにおける管理会計の役割を捉えることには問題も存在する。それはイノベーションが持つ高い不確実性という性質に由来する。Akrich, Callon and Latour (2002a) では高い不確実性下における管理会計の意思決定機能が否定されていたが、これは管理会計が有する将来の予測不可能性に対する計算能力の限界に起因する。しかし一方で Mouritsen, Hansen and Hansen (2009) においては正統性をもつスポークスパーソンとしての会計の役割も示唆されていた。Akrich, Callon and Latour (2002b) が指摘するように、スポークスパーソンの選択においては正統性と信頼が重要な要件となるが、Mouritsen, Hansen and Hansen (2009) においてはその議論が多くなされていない。この理由の一つとして、会計を媒介者として扱う、具体的には銘刻として扱う際には、会計数値の正統性よりも、可動性、安定性、結合可能性に由来する会計数値の力に焦点が当てられる (Robson, 1992) 点が推測できる。しかしながら、これらは、会計が有する正統性がある程度担保されて初めて可能となる議論である。そのため、イノベーションにおける管理会計の役割を理解するためには、いかにして高い不確実性下で管理会計は正統性を得ることができるのかを明らかにする必要がある。

5 おわりに

本研究は、イノベーションと管理会計に関するメインストリームの先行研究の限界，すなわち研究アプローチの限界に起因してイノベーションにおける管理会計の役割は多くは明らかになっていないという問題を出発点にし，その限界を克服するアプローチの一つとしてANTに着目した。そして，ANTの主要な創始者であるラトゥールとカロンがイノベーションに取り組んでいる研究アプローチを基に，ANTに依拠したイノベーションと管理会計研究を考察することで，イノベーションにおける管理会計の役割について整理した。そして，これらの研究を比較することで，関係性の中でイノベーションにおける管理会計の役割を捉えることの意義と問題点を明らかにした。

イノベーションと管理会計に関するメインストリームの先行研究の限界は，社会学的分析と技術的分析の分断に起因する。それゆえ，イノベーションにおける管理会計の役割を理解するためにはAkrich, Callon and Latour (2002a; 2002b) が提唱するように社会—技術分析を行い，その中で管理会計を媒介者として扱う必要がある。本研究では，その方法ならびにそれにより理解できる管理会計の役割について考察した。そして，考察した研究の中で管理会計は，それぞれの関係性の中で媒介者として関心付けを行う役割，スポークスパーソンとしての役割を有していた。このように管理会計を関係性の中で捉える意義は，管理会計と他のアクターとの関わりを捉えることができる点，その関係性の中で機能をア priori に決定することでは捉えることのできない管理会計の役割を明らかにする可能性を持つ点，回顧的な説明を避けることができる点にあった。一方，関係性の中でイノベーションにおける管理会計の役割を捉える際の重要な問題点も指摘した。それは，高い不確実性下における管理会計の正統性，信頼性についてさらなる議論が必要であるということである。

本研究のインプリケーションは，不確実性が高まる中で管理会計が適用される局面において社会—技術分析が有用であることが挙げられる。例えば，不確実性が高い環境コストの内部化を志向する環境管理会計の役割を理解するためには，社会—技術分析が有用であることが示唆される。

本研究の貢献は，ANTの創始者であるカロンとラトゥールがイノベーションについて取り組んでいる研究と，ANTに依拠したイノベーションと管理会計研究を比較，考察することで，関係性の中でイノベーションにおける管理会計の役割を捉える意義と問題点を指摘した点にある。特に問題点はこれまで指摘されておらず，イノベーションと管理会計研究における新たなテーマを創造した。

これまで本研究が主張してきたように，関係性の中でイノベーションにおける管理会計の役割を捉える研究は，管理会計とイノベーション研究の中で重要な位置づけになりうるものである。しかしながら，このような研究群は，モーリッツセンを中心とした研究者群によるもの，すなわ

ち欧州を舞台にした研究に限定されており、世界的に普及しているとは言えないのが現状である。今後、「イノベーションと管理会計研究」と「ANT」の新結合が普及することで、イノベーションにおける管理会計の役割の理解が深まることを期待する。

注

- 1) 本研究におけるイノベーションと管理会計研究には、マネジメントコントロールシステム（MCS）に関わるものも含める。管理会計とMCSは厳密には定義が異なるが、定義の差異は本研究においては重要でない。
- 2) 代表的な研究であるBisbe and Otley (2004) は、インタラクティブコントロールシステムと製品イノベーションの関係を明らかにしている。
- 3) Robson (1992) では、会計数値の可動性、安定性、結合可能性という性質に着目し、会計数値が有する力について議論している。
- 4) 詳細は、Latourの2005年の著作である*Reassembling the Social – An Introduction to Actor-Network-Theory* に収められているが、ここではエッセンスのみを取り上げる。
- 5) さらにエージェンシーは一度決まったら固定されるのではなく、プロセスの中で変化しうる。
- 6) 例えば、自然と社会、客観と主観、マクロとミクロの二分法が棄却されている (Latour, 2005)
- 7) 用語は異なるがspokespersonと同義である。
- 8) 例えば、需要の欠如、技術的困難、コストの抑制などが挙げられる。1970年代初頭における電気自動車の失敗事例について、燃料電池の機能性や収益性は当時日の目が出ていなかった触媒に依存していたのにも関わらず、今日になって初めて明らかになった収益性などの要素で失敗を説明することを批判している (Latour, 2005, p. 190)。
- 9) 言葉により表現されるコントロールである (Simons, 1995)。

参考文献

- Abernethy, M.A. and Brownell, P. (1999) “The Role of Budgets in Organizations Facing Strategic Change: An Exploratory Study,” *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 24, No. 3, pp. 233-249.
- Ahrens, T. and Chapman, C.S. (2007) “Theorizing Practice in Management Accounting Research,” in Chapman, C.S., Hopwood, A.G. and Shields, M.D. (Eds.) *Handbook of Management Accounting Research*, Elsevier, pp. 99-112.
- Akrich, M., Callon, M. and Latour, B. (2002a) “The Key to Success in Innovation Part 1: The Art of Interestment,” trans. Monaghan, A., *International Journal of Innovation Management*, Vol. 6, No. 2, pp. 187-206.
- Akrich, M., Callon, M. and Latour, B. (2002b) “The Key to Success in Innovation Part 2: The Art of Choosing Good Spokespersons,” trans. Monaghan, A., *International Journal of Innovation Management*, Vol. 6, No. 2, pp. 207-225.
- Bisbe, J. and Malagueño, R. (2009) “The Choice of Interactive Control Systems under Different Innovation Management Models,” *European Accounting Review*, Vol. 18, No. 2, pp. 371-405.

- Bisbe, J. and Otley, D. (2004) "The Effects of the Interactive Use of Management Control Systems on Product Innovation," *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 29, No. 8, pp. 709-737.
- Callon, M. (1986) "Some Elements of a Sociology of Translation: Domestication of the Scallops and the Fishermen of St Brieuc Bay," in Law, J. (Eds.) *Power, Action and Belief: A New Sociology of Knowledge?*, Routledge, pp. 196-223.
- Davila, A., Foster, G. and Oyon, D. (2009) "Accounting and Control, Entrepreneurship and Innovation: Venturing into New Research Opportunities," *European Accounting Review*, Vol. 18, No. 2, pp. 288-311.
- Davila, A. and Oyon, D. (2009) "Introduction to the Special Section on Accounting, Innovation and Entrepreneurship," *European Accounting Review*, Vol. 18, No. 2, pp. 277-280.
- Justensen, L. and Mouritsen, J. (2011) "Effects of Actor-Network Theory in Accounting Research," *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 24, No. 2, pp. 161-193.
- Latour, B. (2005) *Reassembling the Social –An introduction to Actor-Network-Theory–*, Oxford University Press.
- Mouritsen, J., Hansen, A. and Hansen, Ø.C. (2009) "Short and Long Translations –Management Accounting Calculations and Innovation Management–," *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 34, No. 6/7, pp. 738-754.
- Revellino, S. and Mouritsen, J. (2009) "The Multiplicity of Controls and the Making of Innovation," *European Accounting Review*, Vol. 18, No. 2, pp. 341-369.
- Robson, K. (1992) "Accounting Number as "Inscription" –Action at a Distance and the Development of Accounting–," *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 17, No. 7, pp. 685-708.
- Simons, R. (1995) *Levers of Control –How managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal–*, Harvard Business School Press. (中村元一・黒田哲彦・浦島史恵訳『ハーバード流「21世紀経営」4つのコントロール・レバー』産業大学出版部, 1998年)
- 入江信一郎 (2006) 「アクターネットワーク理論に基づいたイノベーションの記述」上野直樹・土橋臣吾編『科学技術実践のフィールドワーカーハイブリッドのデザイナー』所収, せりか書房, 128-151頁。
- 潮清孝・足立洋 (2010) 「アクターネットワーク理論を用いた管理会計研究の動向」『メルコ管理会計研究』第3巻, 75-84頁。
- 川村久美子 (2008) 「訳者解題：普遍主義がもたらす危機」B. ラトゥール『虚構の「近代」—科学人類学は警告する—』川村久美子訳所収, 新評論, 255-320頁。
- 堀井悟志 (2009a) 「イノベーションにおける管理会計の役割 (1)」『企業会計』第61巻第9号, 108-109頁。
- 堀井悟志 (2009b) 「イノベーションにおける管理会計の役割 (2)」『企業会計』第61巻第10号, 108-109頁。
- 堀口真司 (2004) 「ラトゥーリアン会計研究の視座」『六甲台論集—経営学編—』第51巻第3号, 77-98頁。
- 松嶋登 (2006) 「企業家による翻訳戦略—アクターネットワーク理論における翻訳概念の拡張—」上野直樹・土橋臣吾編『科学技術実践のフィールドワーカーハイブリッドのデザイナー』所収, せりか書房, 110-127頁。

(筆者：神戸大学大学院経営学研究科博士課程後期課程)

(2011年7月28日 採択)

【研究論文】

ステークホルダー・エンゲージメントにおける 二項コード問題に関する考察

野口 豊 嗣

論文要旨

企業の社会的責任に関する議論の進展とともに、実践における企業とステークホルダーとの関係は多様な展開を見せ始めている。一方で、企業とステークホルダーとの関係についての議論は十分に尽くされているとは言えず、また、あったとしても異なるセクターにおける組織の本質的な性質の違いを強調する議論に終始することが少なくない。

本稿では、社会学における知見を援用することで、企業とステークホルダーとの関係について分析を加える視角を得て、実践における両者の関係について検討を加えようとするものである。

1 はじめに

ステークホルダー・エンゲージメントは、AccountAbility and UNEP (2005) によると、その進化の段階によって3つの時期に分けられる。(表1) それぞれ「Awareness」(気付き)の時期、「Attentive」(謹聴)の時期、「Engagement」(参画)の時期である。進化するこの3つの時期は、企業とステークホルダーとの関係が対立から協働へと変化していく過程を反映したものであるといえる。1980年代に始まったとされる「Awareness」(気付き)の時期は、ステークホルダーから企業へのサステナビリティという観点からみた批判として顕在化した。しかし、その後の時間の経過とともに両者の関係は変化し、「Engagement」(参画)の時期においては、両者が協力してサステナビリティ課題の解決に取り組むパートナーシップの事例が増加してきているとされる。そうした変化の背景には、何者もグローバルな持続可能性の課題に対して単独では立ち向かえないことを認識し始めたということがあるとされるが、対立から協働へいたるプロセスがどのように進展したのかについては必ずしも明らかになってはいない。

キーワード：ステークホルダー・エンゲージメント (stakeholder engagement), パートナーシップ (partnership), 二項コード (binary-code)

表1 ステークホルダー・エンゲージメントの3つの時期

時期の名称	「Awareness」(気付き)の時期	「Attentive」(謹聴)の時期	「Engagement」(参画)の時期
年代	1980年代	1990年代初頭	2000年代初頭
課題の地域的な範囲	ローカル	グローバル	グローバル
ドライバー	企業への不信	企業の社会的責任への要請	企業とステークホルダーのエンゲージメントから生み出される価値創造の認識

* AccountAbility and UNEP (2005) より抜粋して筆者が作成

本稿は、以上のような認識の下で、主に社会学の領域における知見を活かして、ステークホルダー・エンゲージメントのもっとも進化した状態とされる企業とステークホルダーのパートナーシップが生成するメカニズムについて考察を加えようとするものである。

本稿の構成は以下のとおりである。次の第2節において先行研究のレビューを行なって研究課題を示す。そして続く第3節では主に、ハーバーマスによる新しい社会運動の、そして第4節と第5節ではルーマンの、それぞれの理論に検討を加えて研究課題についての議論を進める。さらに第6節ではそこまでの議論を反映させて先行研究における事例の再解釈を行なう。最後に第7節として結論とインプリケーションを述べる。

2 先行研究レビューと研究課題

パブリック、ノンプロフィットといった他セクターに属するステークホルダーと企業とのパートナーシップについては、その重要性に対する認識が高まるとともに、推進上の課題も議論されてきている。

Waddell (2000) は、パートナーシップの進化のためには異なるセクターに属する組織の相互理解が必要であると指摘している。Googins and Rochlin (2000) は、参加者の動機づけの観点から検討を加えて、全ての参加者に影響を及ぼす問題が取組まれると結論付けた。これらの議論においては、全ての参加者が利益を得られるプロジェクトが選ばれるべきであり、その推進のためには相互理解が重要であるとの立場において共通している。そして、その推進は容易なものではないという点でも論者の見解は共通しているが、その困難さの原因については、「パートナーシップと企業目的とのコンフリクトといったことが生じる背景要因として、企業が常にボトムライン(利益追求)の制約下にあるという事実と、そのような対外・対内的認知の元で社会貢献活動(非営利性の部分)を推進しなければならない点があげられる。」(横山, 2003, 62頁)といった表現に典型的なとおり、企業と他セクターの本質的な性格の相違に求める議論が多い。

こうした先行研究を踏まえて、本稿は、ステークホルダー・エンゲージメントにおいて、対立から始まったステークホルダーと企業との関係が、どのようにして協働にいたったかという点に焦点を当て、そのメカニズムを探る手がかりを見つけることを目的とする。その課題に取り組むに当たって本稿で注目するのは、「新しい社会運動」に関する議論と、その議論において取り上げられる社会システム論である。先述したとおり、ステークホルダー・エンゲージメントは、ステークホルダーから企業へのサステナビリティの観点からみた批判として顕在化したものがその端緒となっている。「新しい社会運動」は、経済の領域にとどまらず、政治、文化といった幅広い範囲をその対象としているが、企業の活動もまたその対象に含む抗議運動を議論するものである。それゆえ、社会、すなわち、サステナビリティの文脈におけるステークホルダーと企業との関係の分析においても有用であると考えられる。こうした理由から本稿においては、「新しい社会運動」と、その運動の対象となるシステムについて論ずる社会システム論についての議論を手がかりとして、ステークホルダーと企業との関係についての研究を進める。

3 「新しい社会運動」と社会システム

矢澤（2003）によれば、新しい社会運動とは、主にヨーロッパで、現代的な集合行動を適切に把握できない古典的マルクス主義を批判して1980年代に現れた社会運動論である。それは、必ずしも明確に定義され体系化された理論ではなく、一定の方向性において共通性を有している様々な論者の議論の最大公約数とも呼ぶべきものであるが、そうした議論のなかで、本稿が主に検討を加えるのは、ハーバーマスの理論である。ハーバーマスの理論は、先述したとおり新しい社会運動の理論における共通理解のひとつとして認識されているが、本稿ではクロスリー（2009）によるハーバーマスの理論の解釈と併せて検討を加える。

クロスリー（2009）によれば、新しい社会運動を旧いそれと分けるのは、社会秩序の分断線の違いである。すなわち、旧い社会運動のそれはマルクス主義者が論じていたとおり労働関係であるのに対して、新しい社会運動においては分断線自体は存在しているもののものはやそれは労働関係ではない。

新たな分断線を読み解く鍵として、クロスリー（2009）がハーバーマスの議論から抽出するのは、「生活世界の植民地化」と「文化の貧困化」への対応という概念である。これらの概念を理解するにはハーバーマスの社会理解について論ずる必要がある。ハーバーマスによれば、社会は、分析上、他から区別された二つの「水準」、すなわち、システムと生活世界から構成されたものとして理解される。（クロスリー、2009、261頁）そして、生活世界は「コミュニケーション的行為」を通じて構成される。これは敷衍すれば、相互了解や合意の達成を志向している言語的な相互行為形態である。（クロスリー、2009、262-263頁）これに対して、システムは、メデ

ィア—たとえば経済の場合には貨幣、政治の場合には合理化された政治権力—を介する交換過程である。

それでは、「生活世界の植民地化」と「文化の貧困化」が意味するのはどのようなものなのであろうか。クロスリー（2003）によれば、それは、関係の「メディア化」が貨幣と権力によってシンボリック再生産の中心過程にまで拡大し、それによって、コミュニケーション的行為が通常この過程で演じている役割に取って代わるときである。要するにそれは、貨幣と権力が社会化、社会統合、文化伝達の過程を媒介するときに生じる。（クロスリー、2003、216頁）さらに、システムの浸透によって知識や社会の分化的基盤が専門分化して「文化の貧困化」も引き起こされる。（クロスリー、2009、268頁）すなわち、それは、言語ではなく貨幣や政治権力のようなメディアによるコミュニケーションが行われるシステムにあつては、価値が一元化されてしまうことを意味している。

このように、ハーバーマスが問題視しているのは、メディアによる交換過程であるシステムが強大化し、言語によるコミュニケーションによって相互了解や合意の達成を志向する生活世界が社会の周縁へと追いやられていく状況である。それは、ハーバーマス自身の言葉によると、「社会のサブシステムは、そうした媒体によって分化されて、いまやシステムの環境世界へと押しつけられてしまった生活世界に対して、自立することができる。」（ハーバーマス、1987、下巻106頁）とされる。それはまた、「社会的統合の電極は言語とは無関係な制御媒体につなぎ換えられ、このことによって、形式的に組織された行為領域—その一つ一つが即物化した現実としてコミュニケーション的な行為に反作用し、周縁と化した生活世界に向かって独自の命令を発する」（ハーバーマス、1987、下巻308頁）とされるとおり、生活世界と分断されたシステムが独自の論理で社会に作用する状態である。

クロスリー（2009）は、そうした生活世界の植民地化のもとでは、「経済的な植民地化は、経済生活に対する新たな規範的規制を伴わない。むしろそれが意味するのは、生活世界から切り離された市場のメカニズムが生活世界のなかにますます拡張しつつ、さまざまな文化を切り倒し、伝統的な形態の社会的相互行為や関係性を（自己利益に基づく）金銭的な取引に代えていくことである。」（クロスリー、2009、269頁）として、生活世界から分断された経済システムが生活世界に及ぼす負の影響を指摘している。

以上のとおり、ハーバーマスは、強大化したシステムにより、本来、人と人との言語を通じたコミュニケーションによって達成されるべき社会化、社会統合、文化伝達がシステムの論理によって代わられてしまう「生活世界の植民地化」と「文化の貧困化」が生じていることを指摘した。そして、生活世界とシステムの間を生じる分断線が抵抗としての新しい社会運動を引き起こしていると主張したのである。

4 ルーマンによる社会システムの描写

前節での議論のとおり、ハーバーマスは新しい社会運動の発生要因として社会システムの強大化の問題点に言及している。本節では、ハーバーマスがそうした問題意識を明らかにしているハーバーマス（1987）、ハーバーマス（1990）で依拠しているといえるルーマンの社会システム論について、ハーバーマスの問題意識と重なる部分を中心に検討を加える。

ルーマンが提示したオートポイエシスとしての近代の社会システム¹⁾は、独自の二項コードを有する機能システムに分化している。そして、それぞれの機能システムは各々の環境に対して閉じたシステムであり、「それは、それぞれの特定の機能との関係で普遍的妥当を要求し、第三の可能性を排除する」（ルーマン、2007、72頁）。より具体的には、「法システムは合法と不法のコードのもとで作動する。経済にとって決定的なことは、所有物と貨幣に関して、所有と非所有とがはっきり区別できることであり、それによって、所有物であれ貨幣であれ、その移転の可能性が長期的に組織化可能となり、また計算可能になる」（ルーマン、2007、72頁）と説明される。それはまさに「オートポイエティックなシステムがつねに第一義的に目指すのはオートポイエシスの継続であり、環境のことは二の次、三の次である。その際、次の一步のほうが将来の考慮よりも重要とみなされるのが普通である。なぜなら、オートポイエシスが継続されなければ、将来に到達することはないからである。」（ルーマン、2007、35頁）と表現されるとおり自らを取り巻く環境に対して閉じたシステムなのである。ルーマン（2007）はまた、そうしたシステムについて「システムはその環境によって維持されるとともに攪乱されるのだが、決して適用を強制されるわけでもなければ、最善の適応を果たした場合のみ再生産が可能となるわけでもない。そして、最善でない場合もありうるというのもまた進化の結果なのであり、同時にさらなる進化が生じるための前提でもある。こうした進化論の再定式化を受け入れる場合にのみ、社会システムを取り巻くエコロジカルな状況が必然的に適応をもたらすわけではないこと、それどころか結果的に自らを危機に陥れることさえあることが説明されうるのである。」（ルーマン、2007、33頁）と表現している。

このように、ルーマンの描写する近代社会における機能システムは、ハーバーマスが「生活世界に対して自立」し、「生活世界に向かって独自の命令を発する」と指摘したとおり、自らの論理（=二項コード）で作動する閉じたシステムとしての性質を有している。

ハーバーマスが、近代社会の機能システムについてもう1つ大きく問題視するのは、その「中心のなさ」である。ハーバーマスは、これを「近代社会については、システム論が、「中枢機関はもたない」脱中心的な社会という像を描いている。システム論によれば、生活世界はことごとく、経済、国家、教育、科学など機能的に特化した部分システムに分解される。このシステムの諸単位は、衰退した相互主観的關係を機能的連関に置き換えてしまう。」（ハーバーマス、1990、613-614頁）と表現する。ハーバーマスにとっては、そうした中心のなさが引き起こす「それら

は対等の力同士の相互関係を作り出すばかりで、その相互の不安定な均衡関係が社会全体の視野から規制されうることはない。」という点が問題となる。そうしたロジックは「近代社会は、もはや中核的な自己反省と制御の審級をもつことはない」という帰結にいたるからである。

ハーバーマスにとっては、こうした機能分化したシステムのもたらす中心の喪失によって生活世界の重要性はより一層増すこととなる。「生活世界は、(中略) 幅広い脱中心化を行った近代社会でさえも、コミュニケーションにもとづく日常の行為のなかに自己了解の潜在的な中枢を保持している」(ハーバーマス, 1990, 615頁) からである。ハーバーマスにとってはこのように日常の実践におけるコミュニケーションの中で形成される共通意識は普遍的公共性であり、それは、「分散的ではあるが、しかしなおまだ社会全体を視野に収めた意見と意志の形成過程である」(ハーバーマス, 1990, 620頁) ハーバーマスにとって、社会運動はシステムと生活世界の接点において発生してくるこうした公共性の表現なのである²⁾。

それでは、ハーバーマスが近代社会における公共性のシステムに対する抗議とする社会運動を、ルーマンはどのように捉えているのであろうか。ルーマン(2009)は、このテーマを語るにあたって、やはり、「[環境問題の存在を示す] シグナルは環境から生じ、全体社会がそれを情報へと変換する。しかしこのシグナルは個々の機能システムにおいて取り上げられ処理されるしかない。他に可能性がないからである。」という前提に立つ。そして「[他の可能性として] 抗議運動のことが想起されるかもしれない。(中略) しかし[環境問題に] 直面していると感じ、独自の構造を踏まえて、独自の記憶を踏まえて、独自の作動上の可能性という枠組の内部において反応するのは、全体社会の機能システムだけであるという点は何ら変わらない。」(ルーマン, 2009, 1094頁) という考えを表明する。システムは抗議運動に対しても閉じている。すなわち、機能システムを通じないものは社会に対して直接的な影響を及ぼすことはできないのである。

前節から本節までの間に、ハーバーマスが、システムの強大化によって「生活世界の植民地化」「文化の貧困化」という危機が生じていること、さらにシステムの機能分化によって近代社会が自己反省と制御の審級を喪失していることを合わせて指摘し、そうした事態への公共性の抵抗として新しい社会運動が生じていると主張していることを確認した。ハーバーマスにとっては、社会運動はシステムの弊害を糾弾し、それが生み出す弊害を強制する可能性を持つ非常に重要な役割を果たすものという位置づけが与えられているのである。これに対するシステム論者であるルーマンの見解は、機能分化した近代の社会システムは、正にそうした弊害を生み出す性質を備えていることを積極的に肯定するものであり、さらに、抵抗としての抗議運動(社会運動)については機能システムを通じないかぎりには社会に何らの影響を及ぼすことはできないことを主張していることを併せて確認した。

社会運動に関するルーマンの考え方が正しいとすると、ハーバーマスがかけている期待の大きさに反して、社会運動はその抗議の意を表明するだけの役割しか果たし得ないのであろうか。一方では、本稿で焦点を当てて議論しているステークホルダー・エンゲージメントにおいては、そ

の進化によってシステム（＝経済システムにかかわる組織としての企業）とステークホルダー（社会運動）が協働にいたって問題解決に取り組んでいる。この点は、まさに本稿の研究課題であるわけであるがこれを解く鍵はやはり、二項コードにあると思われる。次節においては、その二項コードについてより詳細な検討を加え研究を進める。

5 ルーマンの議論にみる二項コードの可能性

ルーマン（1993）は、自らの提示した社会システムの閉鎖性について、「「開放的」システムと「閉鎖的」システムの（そうこうするうちに古典的になった）区別は、いかにして自己準拠に基づく閉鎖性が開放性を生み出しうるのかという問に取って代わられることになる」（ルーマン、1993、上巻13頁）ことを主張している。すなわち、「閉鎖性ということでは当然のことながら、システムの因果的な孤立や無接触性、あるいは隔絶として理解されうるようなことがらではない」（ルーマン、2009、62頁）のであり、したがって、オートポイエーシスとしての社会の機能システムは、自らの環境とは無関係という意味での閉じたシステムではない。たしかに機能分化したシステムはそれぞれの独自の二項コードによってのみ作動するのであり、「経済的コミュニケーションは、もっぱら経済的にのみ、つまり支払うか支払われないかという区別を運用することによってのみ、政治的な環境や法的な環境の変化に反応することができるのであり、逆に、政治や法は、経済の動きを介してでなければ、経済に影響を与えないのである。政治や法が支払い条件を設定しうるのは、それらが支払いのための環境の政治的な条件や法的な条件を確立する限りでのことでしかない。」（クニール＝ナセヒ、1995、159頁）と表現されたとおりである。一方で、オートポイエーシスとしての社会の機能システムはルーマン（2007）が共鳴と呼ぶものによって環境と関わる。それは「システムはその内部の網羅的構造によって自己の再生産を環境から遮蔽し、ただ例外的にのみ、内部の循環的構造とは異なる現実性のレベルでのみ、環境の要素によって刺激され、揺り動かされ、振動状態へともたらされる」（ルーマン、2007、37頁）。すなわち、オートポイエーシスとしての社会の機能システムは環境に対してまったく無関心ではありえない。ルーマンの社会の機能システムの閉鎖性とは、システムが常に定められたコードに依って環境を観察しているということを表している。その一方で「二分コードが保持されていさえすれば、両項への振り分け基準（ルーマンがいう [プログラム]）が変化・交替したとしても、システムは揺らぎはしない。「何が合法か」「何が真理か」を決定する実質的な内容は、システムにとっては代替可能なものにすぎない」（馬場、2001、114頁）ものなのである。

近代社会における機能システムは、二項コードという自己の論理を貫徹する。それは、生活世界の植民地化をもたらすこともあるほど徹底したものである。一方で、機能システムにおける両

項への振り分け基準であるプログラムは、大きな柔軟性を有している。

次節では、二項コードのこうした性質が協働を生み出す可能性を検討するために先行研究における事例の再解釈を試みる。

6 グリーンフリーズの事例にみる社会運動とシステムの二項コード

本節で取り上げる事例は、国際環境NGOであるグリーンピース（以下GP）の「グリーンフリーズ・キャンペーン」である^{3) 4)}。

GPは有害物質問題、海洋生態系問題、核問題、森林問題、地球温暖化問題の5分野にわたり、環境保護および平和の観点から、政府・国際機関・企業などに要求や抗議の活動を行なっている国際環境NGOである。GPは、地球温暖化をもたらすフロンガスを規制する「オゾン層を破壊するモントリオール議定書」（1987年採択、1989年発効）の成立にあたって消費者向けキャンペーンやロビー活動を通じて大きな役割を果たした。しかし、同議定書においては最も影響の大きいクロロフルオロカーボン系化合物は全廃するとされたものの、その他のいわゆる代替フロンについてはそれに代わるものがないとして全廃に向けたスケジュールは穏やかなものとなった。その背景には、フロンメーカーが代替フロンに対してすでに莫大な開発投資と設備投資を行っていたためにその行動を変化させることに対して消極的であったことがある。これに対してGPは、あくまでも代替フロンを含む全フロンガスの早期全廃を目指したが、それには、非フロン系の代替物質を提示する必要がある。GPは、この問題に対処するためにそれまでには採用したことなかった戦略を選択することになった。それは企業との協働である。

1992年、GPドイツのイニシアティブによって、旧東独の冷蔵庫メーカーDKKシャルフェンシュタイン社が旧西独のドルトムント市衛生研究所の科学者とともに炭化水素（非フロン系物質）を冷媒に使った冷蔵庫技術の共同研究を開始した。研究着手後数ヶ月後にはGPドイツはDKKに対して世界初の炭化水素冷蔵庫のプロトタイプを委託し、それとともにその技術にグリーンフリーズという名称を付けて予約注文を呼びかけるキャンペーン展開を行なった。キャンペーン展開により予約注文は7万件にのぼりドイツ全土をツアーするプロトタイプ展示も実施された。

実は、DKKは東独政府によって閉鎖が決定されていたが、このキャンペーン後に西独政府からの要請によってその決定は取り消される。その後、ドイツの大手冷蔵庫メーカー7社が一旦グリーンフリーズに対して否定的な見解を表明する事態も起こったが、グリーンフリーズは政府の援助、消費者の支持も得てビジネスとして拡大し、1994年にはドイツ最大級の冷蔵庫メーカーであるポッシュ・シーメンスが冷蔵庫生産の90%を12ヶ月以内にグリーンフリーズにすると発表するなど商業的な成功を取めることとなる。また、GPは、グリーンフリーズを当初の家庭用冷蔵庫への適用から業務用にまでその範囲を広げ、さらに海外への拡大も進めた。2000年の

シドニー・オリンピックの折にはGPオーストラリアがオリンピック・スポンサーである国際的な大企業に対して働きかけを行い、コカコーラ、ユニリーバー、マクドナルドなどの企業の政策に影響を与えることに成功している。

2002年時点でのドイツ国内での家庭用冷蔵庫の炭化水素冷媒・発泡の導入率は95%以上であり、欧州全体でも33-38%である。また、1996年には、欧州委員会が家庭用冷蔵庫用のエコラベルに関する基準の改定を行い、代替フロンを使用した家庭用冷蔵庫はエコラベルの対象から外れることになった。このように、グリーンフリーズの事例は環境NGOが主導して技術的なブレイクスルーを環境NGO自らがつくりだした稀有な例となった。以上がGPのグリーンフリーズ・キャンペーンの概要であるが、この事例を本節での議論の対象である社会運動（ステークホルダー）と機能システムの二項コードの関係という観点からみるとどうなるであろうか。

まず、GPが代替フロンを含むフロンガス全廃の実現を目指したとき、これを阻んだものは二項コードで作動する経済システムであった。つまり、すでに実施してしまっていた開発および設備の投資は大きなものであり、路線変更するという意思決定を妨げるのに十分なものだったのである。それは、まさに自らの二項コードを通して世界を理解するという機能システムの典型的な作動の仕方である。つまり、そこでは社会全体を反省するという視点は排除されている。これに対してあくまでもフロンガスの全廃を主張したGPの視点は問題を社会全体から見ようとしているものであり、社会運動としてのGPの公共性という立場を反映している。

抗議の実効性が満足するものでなかったためにGPが取った戦略が企業との協働である。GPにとっては、グリーンフリーズという技術の開発をDKKという企業に委託し、その販売促進を行なうことは、自らの主張である全フロンガスの早期全廃を目指すための活動であった。一方、DKKにとって一連の活動は、製品を開発して販売するという企業としてのごく普通の営利活動である。すなわち、決定的な役割を果たしていたのは経済システムである。DKKがグリーンフリーズの開発を進められたのは、GPのキャンペーンによって、その製品を「買う」消費者が企業の収益にとって必要な数だけ出現したからである。さらに、グリーンフリーズは最終的に世界的な規模で影響のある技術となっていき、GPの目標を実現することに寄与したが、こちらも同様に、製品を「買う」十分な数の消費者が存在したからである。

GPのグリーンフリーズ・キャンペーンは、システムのもたらす弊害への抗議としてその活動が始まった。しかし、それはシステムのもたらす弊害を指摘しシステムを否定することに終始するのではなく、逆にシステムをいわば利用することによって前進することが可能になった事例であるといえる。それは、ルーマン（2009）の、「シグナルは個々の機能システムにおいて取り上げられ処理されるしかない。他に可能性がないからである（中略）独自の構造を踏まえて、独自の記憶を踏まえて、独自の作動上の可能性という枠組の内部において反応するのは、全体社会の機能システムだけである」（ルーマン、2009、1094頁）とした指摘を受け入れたものであるともいえるであろう。しかし、それは、あらゆる規範から解き放たれてしまったシステムの論理のみ

での作動を許容したという意味ではない。それは、いわば、社会運動が公共性の発露としての自らの主張を経済システムのプログラムへと翻訳したうえでの経済システムの利用なのである。

7 結論とインプリケーション

本稿は、企業とステークホルダーのパートナーシップが生成するメカニズムについて何らかの知見を得ることを目指して、主にハーバーマスとルーマンの理論の検討を中心として研究を進めてきた。それは、二項コードで作動する社会の機能システムとそのシステムがもたらす弊害への公共性の視点からの抗議としての社会運動との関係についての検討であった。

本稿における企業とステークホルダーのパートナーシップについての事例の検討において示されたように、システムのもたらす弊害に対する抗議は、その主張をシステムのコードに沿った形に翻訳し、逆にシステムを利用することで力を得る可能性を有している。ルーマンが描写した二項コードで作動する社会の機能システムは、ハーバーマスが新しい社会運動の発生の根拠とするように、社会の病理を生み出す原因として糾弾されることが多い。企業の社会的責任の文脈においても、それは、克服すべきものとして捉えられがちである。しかし、本稿で得られた知見からすれば、システムが生み出す弊害を見逃さないことは重要ではあるが、システムそのものを否定することは必ずしも問題の解決に向かう唯一最良の選択ではない。

最後に、本稿の限界を考える必要がある。二項コードで作動する社会の機能システムがすべてのサステナビリティ課題を解決する能力を有するか否かは明らかにはなっていない。また、いかに、複数のステークホルダーが協働して取り組んだパートナーシップといえども、それが必ず良い結果を生み出すかどうかとなるとより一層不透明である。なによりも、本稿での事例の検討が独自の調査にもとづくものではないことが大きな限界を生み出しているであろう。本稿で検討したシステムと公共性との対立とその収束は、あくまでも理論的な解釈である。これが、実践においてどれだけ重要な知見となるのかは実証研究による検証を受ける必要があることに言及して結びとしたい。

注

- 1) オートポイエシスとはその構成要素を自ら産出するシステムである。
- 2) ハーバーマスは、それぞれの社会運動がどれほど普遍的な公共性をもちえているかについて「社会運動の推進力となるものは、集団的アイデンティティの堅固な形成が脅かされることに発している。こうしたアイデンティティは、特殊な生活形態の個別主義に捉われているのがつねである。」として限界をもっていることを示唆しているが、「しかしにもかかわらず、それは近代の規範的内容をその内に受け入れているにちがいない。」として、その限界は許容できるという見解を示している。しかし、実践における様々な社会

運動については、必ずしもその普遍性について常に万人のコンセンサスが得られるとは限らないと思われる。

- 3) グリーンピースの「グリーンフリーズ・キャンペーン」に関する記述の内容は、主に松本（2002）の調査にもとづくものである。
- 4) 本事例については、松本（2007）が「戦略的架橋」という概念を用いてその重要性について議論し、また、佐々木（2001）が、企業とNPOのアライアンスの分類における一形態として取り上げるなど、様々な研究に採用されている。しかし、本稿は、本事例を通じてステークホルダー・エンゲージメントにおける社会の機能システムの二項コードの作動について分析を加えようとするものであり、こうした取り上げられ方は前例がないと思われる。

参考文献

- AccountAbility and UNEP (2005) *The Stakeholder Engagement Manual vol.1*, AccountAbility.
- Googins, B.K. and Rochlin, S.A. (2000) “Creating the Partnership Society: Understanding the Rhetoric and Reality of Cross-Sectoral Partnerships,” *Business and Society Review*, Vol. 1, No. 1, pp. 127-144.
- Waddell, S. (2000) “New Institutions for the Practice of Corporate Citizenship: Historical, and Developmental Perspectives,” *Business and Society Review*, Vol. 105, No. 1, pp. 107-126.
- Waddock, S.A. (1988) “Building Successful Social Partnerships,” *Sloan Management Review*, Summer, pp. 17-23.
- クニール, G.・ナセヒ, A. (1995) 『ルーマン 社会システム理論』 館野受男・野崎和義・池田 貞夫訳, 新泉社。
- クロスリー, N. (2003) 『間主観性と公共性』 西原和久訳, 新泉社。
- クロスリー, N. (2009) 『社会運動とは何か』 西原和久他訳, 新泉社。
- ハーバーマス, J. (1987) 『コミュニケーション的行為の理論』 丸山高司他訳, 未来社。
- ハーバーマス, J. (1990) 『近代の哲学的ディスクルス』 三島憲一訳, 岩波書店。
- ルーマン, N. (1993) 『社会システム理論 (上, 下)』 佐藤勉監訳, 恒星社厚生閣。
- ルーマン, N. (2007) 『エコロジーのコミュニケーション』 庄司信訳, 新泉社。
- ルーマン, N. (2009) 『社会の社会 (1, 2)』 馬場靖雄他訳, 法政大学出版局。
- 佐々木利廣 (2001) 「企業とNPOのグリーン・アライアンス」 『組織科学』 第35巻第1号, 18-31頁。
- 馬場靖雄 (2001) 『ルーマンの社会理論』 勁草書房。
- 松本泰子 (2002) 「グリーンピースの「グリーンフリーズ・キャンペーン」にみる国際環境NGOの戦略とキャンペーン構造—成果と課題—」 『環境研究』 第124号, 34-46頁。
- 松本泰子 (2007) 「地球環境ガバナンスの変容とNGOが果たす役割：戦略的架橋」 松下和夫編著 『環境ガバナンス論』 所収, 京都大学出版会, 85-111頁。
- 矢澤修次郎 (2003) 「社会運動研究の原状と課題」 矢澤修次郎編 『講座社会学 15 社会運動』 所収, 東京大学出版会, 1-26頁。
- 横山恵子 (2003) 『企業の社会戦略とNPO』 白桃書房。

(筆者：神戸大学大学院経営学研究科博士課程後期課程)

(2011年8月12日 採択)

【研究論文】

環境会計情報の環境コスト分担に及ぼす効果 ーインセンティブ設計からの基礎的考察ー

野田 昭 宏

論文要旨

現在、日本における環境会計情報の報告実務は、複数の報告媒体を通じた開示が大規模企業を中心に普及している。しかし、複数媒体による環境会計報告が、相互にどのように関連しながら環境負荷抑制活動に対して影響を及ぼしているか十分に解明されていない。本論文は、非財務情報の追加的開示に関する代替的な環境会計システムが環境に関する経営決定に及ぼす効果を考察し、環境会計情報の開示制度を設計に資する知見を提示するのが目的である。プリンシパル・エージェントモデルにもとづき、企業所有者と経営者の間で、経営者報酬契約を決定する状況を考察し、代替的な環境会計システムが環境コスト分担を通じて企業の環境負荷抑制活動に与える影響を明らかにする。考察から、企業所有者によって環境コスト分担が決定されるとき、環境負荷の抑制から所有者が得るベネフィットが比較的小さい場合に、追加的な環境会計情報の開示は企業の環境負荷抑制活動を阻害する可能性があるという結果を得た。

1 はじめに

近年、財務報告において、資産除去債務会計基準や減損会計など、企業の事業活動に付随して発生する環境負荷に関連した会計情報の開示が拡大しつつある。他方、環境報告書や社会責任報告書など、財務報告以外の媒体を通じた環境会計情報の開示実務も、大規模企業を中心に急速に普及し、一定の定着がみられるようになった¹⁾。

このような複数の情報媒体にもとづく環境会計情報の開示実務は、個々の環境会計報告が利害関係者の情報ニーズに適切に対応したものであるか、という疑問のみならず、相互にどのような影響を及ぼしあって利害関係者の決定に関与しているのかという疑問を提起している。この問題意識に対する知見は、企業の環境会計導入と環境活動への取り組みを促進させる目的をもった規制主体が、環境会計情報開示の制度的枠組みを整備するための基礎を提供するであろう。しかし

キーワード：環境会計 (environmental accounting)、環境コスト分担 (environmental cost sharing)、情報開示規制 (disclosure regulation)、非財務業績指標 (nonfinancial performance measure)

ながら、これらの問題意識に関して、従来の環境会計研究において、インセンティブ設計の視点から十分に解明されているとはいえない。

本研究の目的は、環境会計システムのあり方、とくに非財務報告媒体を通じた環境会計情報の追加的開示が環境に関する経営決定に及ぼす効果を考察する基礎的枠組みを提示することにある。たとえば、製品仕様の変更によって使用時における電力使用量を抑制させたとき、仕様変更に要したコストは、財務報告上の測定・伝達の対象となるが、省エネルギー効果に関する情報は財務報告の対象にはなり得ない。このとき、環境負荷抑制に要したコストに関する情報のみならず、その成果を物量情報として外部利害関係者に伝達する会計システムは、環境負荷抑制の観点からどのような条件下で望ましいといえるだろうか。

本研究が着眼したのは、企業の環境活動が、利害関係者間での環境コスト分担に依存している可能性である。環境負荷を抑制する活動から生じるコストをすべて企業（とその所有者）が負担するならば、企業による積極的な環境への取り組みを期待することは難しいであろう。したがって、環境コストが利害関係者間で分担されることが環境活動を促すための要件となると考えられる。

第2の着眼点は、内部化された環境コストの分担主体として企業所有者と経営者に焦点を当てることである。経営者業績評価において、内部化された環境コストは、報酬契約を通じて経営者が負担し、残余を企業（の所有者）が持分減少として負担することが考えられる。

着眼点の第3は、環境会計情報システムのあり方が、環境コスト分担の変更を経て、企業の環境活動へのインセンティブを変化させる可能性である。環境負荷抑制のための活動の成果が、伝統的な会計計算から除外される場合、環境コストの分担は、財務会計のフレームワークから排除される他の環境会計情報を追加的に用いて決定される可能性が考えられる。

次節において、環境会計情報開示に関する本研究の分析視角を述べ、3節で、環境負荷抑制活動をとまなう財・サービスの生産に関する所有者と経営者の報酬契約に焦点を当てたプリンシパル・エージェントモデルを提示する。4節は、代替的な会計システムの下で得られる環境コストの分担と、環境負荷抑制活動水準を明らかにし、会計システムが環境活動に及ぼす効果を明らかにする。最終節は、環境会計情報の開示規制の観点から分析結果の含意を述べる。

2 環境コストの内部化と環境会計報告

企業による環境負荷抑制活動は、事業活動にともなって生じる環境コストの内部化をもたらす。不可避免的に環境コストが誰によって、どのように負担されるかという問題を生じる。環境コストの内部化が、企業業績の悪化をもたらす場合、経営決定に積極的な環境負荷抑制活動の誘因を設定することは困難になる。したがって、問題の所在は、内部化された環境コストが企業の利

害関係者間で、どのように負担されるべきかを明らかにする点にある。

本研究は、環境活動を含む企業の社会的責任の履行に関心をもつ企業所有者に焦点をあて、企業の環境負荷抑制に関する経営決定をコントロールするための契約を設計する過程を考察する。環境コストの分担者として企業所有者を考察対象にするのは、SRIの拡大を背景として、環境問題を抑制する活動に関心をもつ投資者による企業所有が着実に増加していると考えられるからである。例えば、米国におけるSRI資産総額は、1995年から2010年にかけて、6,390億ドルから、3兆690億ドルに拡大傾向を示しており、投信ファンドは55本から、493本（5,690億ドル）に増大している（Social Investment Forum, 2010）。ヨーロッパにおいても、SRI資産総額は2009年12月時点で5兆ユーロにのぼり、このうちcore SRIと呼ばれる社会的規範・価値にもとづく投資企業の選定とポジティブスクリーニングから構成されるSRIは、市場の運用資産の10%を占めるに至っている（Eurosif, 2010）。このような欧米におけるSRIの定着は、企業活動の環境側面に関心をもつ株主による所有と影響力が拡大していることを示唆しており、環境負荷の発生にかかわる経営決定に対するコントロールに、所有者が積極的に関与し、その環境負荷の抑制に要するコストを分担する状況が考えられる²⁾。

環境コストを負担するもうひとりの経済主体として焦点を当てるのは、環境負荷抑制活動に直接的に関与する経営者である。環境負荷抑制に関心をもつ企業所有者が、経営決定をコントロールする目的から環境負荷活動に要したコスト情報を用いて、経営者報酬契約を設計する場合、経営者もまた環境負荷抑制コストの分担する状況が考えられる。さらに、経営者が内発的な環境負荷抑制の動機をもつ場合、経営者が積極的に環境コストを分担する状況を仮定できる。経営者が環境負荷抑制に関与する要因には、金銭的報酬のほか、法令遵守、取引先と良好な関係構築、事業機会の創出等の外的な動機も考えられるが、加えて、経営者の環境負荷抑制に対する問題意識や社会的責任の認識に起因する場合が考えられる。そうであるならば、所有者の報酬契約を通じた経営決定のコントロールとは別個に、経営者自体の積極的な環境コスト分担を想定することができる³⁾。この理由から、本研究は企業所有者と経営者の契約過程に範囲を限定し、会計報告システムが環境負荷抑制コストの分担に与える効果を考察する。

財・サービスのコスト分担におけるインセンティブ研究には Laffont and Tirole (1986, 1993) や, Reichelstein (1992), 伊藤 (2002), Rogerson (2003) による契約理論からの検討が含まれる。これら先行研究は、規制主体が企業に対して、財・サービスの調達契約を設計する時点で、費用構造に含まれる生産技術パラメータと企業の努力水準に関して情報非対称が存在するため、アドバース・セレクションとモラル・ハザードが生じる状況をモデル化している。本研究は、これらの分析枠組みに依拠して、経営者の環境への取り組みを観察・検証できない状況下で、企業所有者が、経営者に対する業績評価に環境コストをどのように反映させるかという、経営者報酬契約の設計問題を考察する。

本研究が、従来の研究と異なるのは、消費者余剰と企業の利得の和、すなわち社会的余剰を最

大化する目的をもつ規制主体を仮定せず、契約設計主体である企業所有者の観点から環境コストの分担が決定される状況を考察する点である。財・サービスの生産から生じるキャッシュ・フローと環境負荷の抑制から生じるベネフィットを最大化する目的をもつ利己的な決定主体として企業所有者を想定し、その設定する環境コスト分担が、必ずしも社会的にみて望ましい環境負荷抑制活動水準をもたらすとは限らない状況を考察する。両経済主体間での環境コスト分担が実際にどのように決定されているかを記述するのがねらいである。

第2の相違点は、企業活動の成果に対して2つのコスト分担主体がともにベネフィットをもつ状況を仮定する点である。環境負荷抑制のベネフィットが社会的に共有される特質をもち、分割不可能かつ、特定の主体による支配が不可能である点を考慮し、両主体がそれぞれ環境負荷の抑制に対してベネフィットを享受する状況を想定する。企業所有者のみならず、経営者が環境活動への積極的な動機をもつと仮定するのは、企業の環境への取り組みが、経営責任者の主導を通じて実行されているケースが少なくない事実を考慮したものである。

第3の相違は、インセンティブ設計の対象となる経営行動に関する成果シグナルが複数の情報媒体を通じて伝達される状況を考慮する点である。財務会計フレームワークの下での環境関連事象の測定・報告は、限定的な範囲に止まざるを得ず、環境への取り組みに関する情報を可能な限り伝達しようとするならば、財務報告と他の伝達媒体による環境会計情報の報告が並存する状況が生じる⁴⁾。本研究は、この環境会計情報開示の特質に着目し、財務報告を通じた限定的な環境会計情報の測定・伝達をする会計システムと、環境報告書等の他の開示媒体を通じた環境会計報告を追加した拡大された会計システムのふたつを比較し、環境負荷を低減させる観点からみた最適な環境会計システムの特徴づけを試みる。

3 モデル

本論文は、環境負荷を生じる財・サービスの生産活動に関して、リスク中立のプリンシパル（企業所有者）が、リスク回避的なエージェント（経営者）に対し、報酬契約を提示するモデルを考察する。プリンシパルは、契約を通じてエージェントに財・サービス1単位の生産活動を行わせるとともに、生産過程で生じる環境負荷を抑制するための活動を実施させる。抑制活動は、企業の経済的資源の流出を生じるとともに、財・サービスの生産過程で生じる環境負荷を抑制する成果を生ずる。前者は、財務報告上の費用・損失として報告されるのに対し、後者は、非財務情報として測定・伝達の対象となる状況を想定する⁵⁾。本考察は、エージェントの事業活動にともなう生じる環境負荷を抑制する活動に要した費用・損失を、プリンシパルとエージェントが分担する状況を考察する。

エージェントは、販売価格 b_0 （定数）で受注した財・サービス1単位を生産し、ただちに顧客

に引き渡してキャッシュ・インフローを獲得する。生産活動には、環境コストを含まないキャッシュ・アウトフロー c_0 （定数）と、次のような環境負荷抑制活動に要するキャッシュ・アウトフロー c_e （環境コスト）がともなう。

$$c_e = ce + \varepsilon_e \quad (1)$$

c_e はエージェントの選択する環境負荷抑制活動水準 $e \in \mathbb{R}$ から、係数 $c > 0$ をともなつて影響を受けるとともに、ノイズ $\varepsilon_e \sim N(0, \sigma_e^2)$ を含む。なお、本考察は環境負荷の増大を促進するような負の e が選ばれる可能性も考慮する。負の e は、企業が支配する経済的資源の流出を抑制し、環境負荷の増大をもたらすケースを想定している。

プリンシパルは、期首の契約時に、外部報酬機会 \bar{w} をもつエージェントに対して、固定報酬額 $\delta \in \mathbb{R}$ と、環境コスト c_e の経営者分担割合 $\phi \in \mathbb{R}$ を提示する。契約を受諾したエージェントは生産活動および環境負荷抑制活動を実施した後、環境コストを測定・報告し、それにもとづいて報酬 $\delta - \phi c_e$ を受け取る。これに対して、プリンシパルは残余のキャッシュ・フロー $b_0 - c_0 - \delta - (1 - \phi)c_e$ を受け取る。以下は、結果に影響しない b_0 と c_0 をともにゼロとして考察する。

本考察は、キャッシュ・フロー成果のほかに、生産過程で生ずる環境負荷の抑制に対して、プリンシパルとエージェントがそれぞれベネフィットを得るものと仮定する。すなわち、プリンシパルは環境負荷の抑制に対してベネフィット $b_p e + \varepsilon_p$ を、エージェントは $b_A e + \varepsilon_A$ をもつ($b_p, b_A > 0$)。ただし、 $\varepsilon_p \sim N(0, \sigma_p^2)$ と、 $\varepsilon_A \sim N(0, \sigma_A^2)$ はそれぞれのベネフィットに含まれるノイズを示す。また、本モデルにおける各ノイズ ε はそれぞれ独立している。

エージェントは、環境負荷抑制に対する活動水準に応じて経済的資源の流出をともなわない不効用 $d = 1/2 e^2$ を負担する。さらにエージェントは、取引からの正味キャッシュ・フロー、環境負荷抑制のベネフィット、および不効用に対して絶対的リスク回避度 $r > 0$ の指数効用関数をもつと仮定する。

上述の仮定において、本論文は報酬契約において、2つの会計システムが関与する状況を考察する。ひとつは、財務報告における環境負荷抑制に要したコスト情報にのみ依存して、報酬契約が設計される場合であり、もうひとつは、財務報告にくわえて、環境負荷抑制活動に関する非財務業績指標を追加的に報告させ、それを報酬契約に用いる場合である。財務報告上の環境負荷抑制コストのみを用いる会計システムの下では、内部化される環境コスト c_e だけが報告されるのに対し、後者の会計システムの下では、 c_e にくわえて、環境活動がもたらした成果に関する指標 s がエージェントによって測定・報告される。

$$s = b_s e + \varepsilon_s \quad (2)$$

ただし、 $b_s > 0$ と、 $\varepsilon_s \sim N(0, \sigma_s^2)$ である。このとき、プリンシパルは線形報酬 $\delta_s - \phi_s c_e + \gamma s$ をエージェントに支払う。

次節において、環境負荷抑制活動に関する業績指標が会計システムに含められた場合に、業績評価に与える影響と、環境負荷低減活動に対するインセンティブ効果を明らかにする。

4 環境会計情報の環境コスト分担への影響

4.1 環境負荷抑制活動が観察可能な場合の環境コスト分担

財務報告以外の媒体を通じた環境会計情報の測定が、内部化される環境コストの分担に及ぼす効果を明らかにするため、比較目的から、エージェントの環境負荷低減活動がプリンシパルに観察可能な場合を仮定し、その活動水準にもとづいてプリンシパルが契約を設計する状況を考察する。このとき、プリンシパルは (4) 式が示すエージェントの参加制約の下で、期待効用を最大化する $(\hat{\delta}, \hat{\phi}, \hat{e})$ を決定する。

$$\max_{\delta, \phi, e} E((b_p e + \varepsilon_p) - (c_e(1 - \phi) + \delta)) \quad (3)$$

s.t.

$$E\left(-\exp\left(-r\left((\delta - \phi c_e) - \frac{1}{2}e^2 + (b_A e + \varepsilon_A)\right)\right)\right) \geq -\exp(-r\bar{w}) \quad (4)$$

エージェントへの支払いを最小にする環境コストの分担が $\hat{\phi} = 0$ であることを考慮して、(4) 式が厳密にみたされるようにプリンシパルが $\hat{\delta}$ を選択するとき、目的関数 (3) 式に関する1階条件から、 $\hat{e} = b_p + b_A - c$ が求められる。これは、環境負荷抑制のための限界コストが、環境負荷の抑制からプリンシパルとエージェントが得るベネフィット合計を超過する場合 ($c > b_p + b_A$)、プリンシパルが、負の環境負荷低減活動の水準、すなわち、環境負荷を増大させるような活動水準を設定する可能性を示唆する。また、このとき、環境コストの分担割合は $\hat{\phi} = 0$ だから、環境負荷の増大から生じるコスト節減額はすべてプリンシパルが得る。

4.2 環境コスト分担が環境負荷抑制活動に及ぼす効果

エージェントによる環境負荷低減活動を観察することが不可能であるとき、プリンシパルは財務報告において測定された環境コストにもとづいて、経営者報酬を決定する。財務報告のみから構成される会計システムがとられているとき、エージェントの活動水準 e^* を所与として、エー

エージェントに分担させる環境コストの割合 ϕ^* とエージェントへの固定報酬額 δ^* をプリンシパルは決定する。

$$\max_{\delta, \phi} E((b_p e + \varepsilon_p) - (c_e(1 - \phi) + \delta)) \quad (5)$$

s.t.

$$E\left(-\exp\left(-r\left((\delta - \phi c_e) - \frac{1}{2}e^2 + (b_A e + \varepsilon_A)\right)\right)\right) \geq -\exp(-r\bar{w}) \quad (6)$$

$$e \in \arg \max_e E\left(-\exp\left(-r\left((\delta - \phi c_e) - \frac{1}{2}e'^2 + (b_A e' + \varepsilon_A)\right)\right)\right) \quad (7)$$

このときプリンシパルの問題は、エージェントの行動が観察できないため、エージェントが自己の期待効用を最大化するような環境負荷抑制活動の水準を選択する制約が加わる。したがって、プリンシパルの問題は、(6) 式の参加制約と、(7) 式で表現されるエージェントの誘因両立制約から構成される。このとき、プリンシパルがエージェントに分担させる環境コストの割合 ϕ^* と、エージェントの環境負荷低減活動の水準 e^* は次のように得られる (付録1)。

$$\phi^* = -\frac{c(b_p - c)}{c^2 + r\sigma_c^2} \quad (8)$$

$$e^* = b_A + \frac{c^2(b_p - c)}{c^2 + r\sigma_c^2} \quad (9)$$

環境負荷抑制活動が観察可能なときは、すべての環境コストをプリンシパルが負担するように決めていた ($\hat{\phi} = 0$) のに対し、観察不可能な状況ではエージェントに一部の分担を求めるように変化する。その分担は、環境負荷活動から生じるコストと、プリンシパルが得るベネフィットの相対的な関係に依存する。(8) 式は、プリンシパルからみた環境活動のベネフィットが限界環境コストよりも小さいとき ($b_p < c$)、プリンシパルが正のコスト分担比率を設定することを示す。いいかえれば、環境活動に積極的に取り組んで負荷抑制の成果を生み出そうとするエージェントに対してペナルティを与える。しかし、(9) 式が示すように、 $b_p < c$ のとき環境活動の水準は、エージェント行動が観察可能な場合の $\hat{e} = b_p + b_A - c$ に比べて増大する。

他方、環境活動のベネフィットが限界環境コストよりも大きいとき ($b_p > c$)、負のコスト分担が設定され、発生した環境コスト全額をプリンシパルが負担するだけでなく、環境コストに比

例した移転額がエージェントに追加的に支払われる。これはプリンシパルが、積極的な環境負荷抑制の動機をもつため、高水準の環境活動を動機づけるために負のコスト分担が選択されることによっている。

(8) 式から非財務業績指標を測定しない会計システムの下で選ばれる環境コスト分担について、2つの比較静学の結果が得られる。第1に、プリンシパルが設定する環境コストの最適分担は、 $b_p > c$ のとき、環境コストに含まれるノイズにしたがって増大する ($\partial \phi^* / \partial \sigma_c^2 > 0$)。第2に、プリンシパルが環境負荷抑制に対してもつベネフィットが低下すると、エージェントが負担する環境コストが小さくなり、プリンシパル自身が積極的にコスト分担をするように変化する ($\partial \phi^* / \partial b_p < 0$)。

視点を転じて、財務報告における環境コスト情報に加え、環境負荷低減活動に関する非財務業績指標を測定して環境報告書等の媒体を通じて報告させる場合を考察する。このとき、プリンシパルは観察した非財務業績指標にもとづいて報酬 $\delta_s - \phi_s c_e + \gamma s$ を支払うものと仮定すると、プリンシパルの問題は次のように書きかえられる。

$$\max_{\delta_s, \phi_s, \gamma} E((b_p e + \varepsilon_p) - (\delta_s + c_e(1 - \phi_s) + \gamma s)) \quad (10)$$

s.t.

$$E\left(-\exp\left(-r\left((\delta_s - \phi_s c_e + \gamma s) - \frac{1}{2}e^2 + (b_A e + \varepsilon_A)\right)\right)\right) \geq -\exp(-r\bar{w}) \quad (11)$$

$$e \in \arg \max_e E\left(-\exp\left(-r\left((\delta_s - \phi_s c_e + \gamma s) - \frac{1}{2}e'^2 + (b_A e' + \varepsilon_A)\right)\right)\right) \quad (12)$$

このとき、誘因両立制約 (12) 式をみたすエージェントの環境負荷抑制活動の水準は、 $e_s^* = \gamma b_s + b_A - \phi_s c$ に変化する。エージェントの e_s^* を所与として、プリンシパルが設定する環境コストの分担 ϕ_s^* と業績指標に対するインセンティブ γ^* は次のように得られる (付録1)。

$$\phi_s^* = -\frac{c(b_p - c)r\sigma_s^2}{(c^2 + r\sigma_c^2)(b_s^2 + r\sigma_s^2) - c^2 b_s^2} \quad (13)$$

$$\gamma^* = \frac{b_s(b_p - c)r\sigma_c^2}{(c^2 + r\sigma_c^2)(b_s^2 + r\sigma_s^2) - c^2 b_s^2} \quad (14)$$

(13) 式と (14) 式から得られる結果のひとつは、環境コスト分担と、非財務業績指標に対

するインセンティブ係数は相互に依存して決められる点である。付録1に示したプリンシパルの問題の1階条件から明らかのように、両者は正の関係をもつ。さらに、第2点として、会計システム間の分担比率を比較した場合、非財務業績指標を追加的に測定するシステムが採用されているとき、プリンシパルはエージェントにより大きな環境コスト分担を要求するようになるという結果が指摘できる。(8)式と(13)式を比較すると、 $b_p > c$ のとき、そのときに限り $\phi_s^* > \phi^*$ である(付録2)。

第3に、エージェントの分担割合 ϕ_s^* と非財務業績指標に対するインセンティブ γ^* が異なる符号をもつ点が指摘できる。 $b_p > c$ のとき、プリンシパルは非財務業績指標に対して正の係数を与えて、エージェントに大きな環境活動水準を選択させるように動機づけるとともに、生じる環境コストをエージェントに負の割合で分担させる。すなわち、プリンシパルが積極的に環境コストを負担することを示唆する。しかし、 $b_p < c$ ならば、非財務業績指標に対して負のインセンティブ γ^* が与えられ、 s にもとづいてより小さい報酬が支払われるとともに、エージェントが正の環境コスト分担をするような契約が設計される。後者はプリンシパルからみたベネフィットが限界コストを下回るため、環境活動を低下させる動機をプリンシパルがもつことに起因する。このとき、プリンシパルは非財務業績指標を使って、過度に環境負荷抑制活動を実施したエージェントを罰するとともに、生じた環境コストをエージェント自身に負担させるよう強力なインセンティブを働かせると解釈できる。

非財務業績指標を測定するとき、(13)式で表される環境コスト分担は、測定しないときと同じく、 $b_p > c$ のとき環境コストのノイズにしたがい大きくなり($\partial\phi_s^*/\partial\sigma_c^2 > 0$)、 b_p にしたがって小さくなる($\partial\phi_s^*/\partial b_p < 0$)。加えて、 $b_p > c$ を仮定すると、環境負荷抑制活動水準が非財務業績指標におよぼす効果にしたがって環境コスト分担が増大する結果が得られる($\partial\phi_s^*/\partial b_s > 0$)。さらに、(14)式が示す非財務業績指標に対する最適インセンティブ係数 γ^* を使って2つの結果が得られる。すなわち、 $b_p > c$ を仮定したとき、非財務業績指標にもとづくインセンティブは、非財務業績指標に含まれるノイズにしたがって小さくなる($\partial\gamma^*/\partial\sigma_s^2 < 0$)のに対し、プリンシパルの抑制活動のベネフィットが大きくなるにしたがい、非財務業績指標をつかしたインセンティブが強化される点である($\partial\gamma^*/\partial b_p > 0$)。

このときエージェントの環境負荷抑制活動の水準 e_s^* は次のようである。

$$e_s^* = b_A + \frac{r(b_s^2\sigma_c^2 + c^2\sigma_s^2)(b_p - c)}{(c^2 + r\sigma_c^2)(b_s^2 + r\sigma_s^2) - c^2b_s^2} \quad (15)$$

したがって、(9)式と(15)式にもとづいて、会計システムが環境負荷抑制活動に与える影響を調べると次の結果を得る(付録2)。

結果1 プリンシパルが環境コスト分担を決定するとき、環境負荷低減活動の水準は、会計システムに依存して次の特徴をもつ。

- (i) $\hat{e} \geq e_s^* \geq e^*$ if $b_p \geq c$
- (ii) $\hat{e} < e_s^* < e^*$ if $b_p < c$

プリンシパルの環境負荷抑制に対するベネフィット b_p が環境負荷抑制活動から生じる単位あたりの環境コスト c を超えるとき、そのときのみ、非財務報告における環境会計情報は、環境負荷を抑制する活動を促進する効果をもつ。しかし、逆に環境負荷抑制に対するプリンシパルのベネフィットが、環境コストを下回るときはむしろ活動水準を引き下げる効果をもつ。

この結果は、 b_p と c の相対的な関係がてこの働きをして、プリンシパルの報酬契約の設計に影響を与えることを示唆する。非財務業績指標を測定するときの負荷抑制活動水準と、測定しない場合を比較すると、両者の差 $b_s \gamma^* - c(\phi_s^* - \phi^*)$ は、非財務業績指標にもとづくインセンティブ係数 γ^* が要因となる部分と、プリンシパルが環境コスト分担をどの程度積極的に引き受けられるかを示す部分 $\phi_s^* - \phi^*$ に分解される。このとき、前者については、(14) 式が示すように $b_p > c$ である限り、プリンシパルはそれを利用して正の γ^* を設定して抑制活動をうながす。他方、後者の場合も、(A13) 式が示すように、 $b_p > c$ であることを利用してプリンシパルはより大きな環境コストを自己負担して（より小さい ϕ_s^* を設定して）、 $\phi_s^* - \phi^*$ の低下を通じてエージェントの抑制活動を増大させようとする。この結果、(i) が示すように、非財務業績指標の測定・報告が環境負荷抑制の観点から望ましい結果をもたらす。

しかし、環境負荷抑制に対するプリンシパルの関心が乏しく、抑制活動からのベネフィットが比較的小さい場合 ($b_p < c$)、プリンシパルは負の γ^* を設定すると同時に、エージェントのコスト分担を増大させて ($\phi_s^* > \phi^*$)、環境負荷抑制活動を低下させるようにコントロールする。これは非財務業績指標の測定が、環境負荷抑制活動を低減させる目的に効率的に用いられ、(ii) のような望ましくない結果をもたらす状況を示している。

4.3 エージェントによる環境コスト分担の決定

上述の考察は、環境負荷抑制コストの分担割合を決定する主体がプリンシパルであることを前提に、代替的な会計システムが、環境負荷抑制活動に与える影響を明らかにした。しかし、プリンシパルに替わって、抑制活動を実施するエージェントがコスト分担を選択する場合、会計システムの相違は、環境負荷抑制活動に対して異なる変化をもたらすことが予想される。そこで本項は、報酬契約の提示を受けたエージェントが、実際の負荷抑制活動を実施する前に、コスト分担割合を表明して、環境負荷抑制活動に従事する状況を考察する。非財務業績指標 s を報告しない会計システムの下では、プリンシパルは s のみならず、環境コスト情報 c_e にもとづいた報酬支払

いができず、報告を受けた環境コストは、自己のコスト負担分を確証するために利用するに過ぎない。これに対して、非財務業績指標を測定・報告させる場合、環境コストの分担割合はエージェントが決定するものの、プリンシパルは固定報酬支払いに加えて非財務業績指標にもとづいたインセンティブが設定できると仮定して考察する。

非財務業績指標が報告されない会計システムの下では、プリンシパルが期首に固定支払額 δ を提示した後、エージェントが活動水準 e と、環境負荷抑制に要したコスト c_e の自己負担割合 ϕ を同時に決定する。このうち、 e はプリンシパルに観察できないが、 ϕ は観察可能であり、環境コストが実際に生じた後も変更不可能である。期末には、実際の環境コストが生じ、エージェントに報酬 $\delta - \phi c_e$ が支払われると同時に、残余 $b_0 - c_0 - \delta - (1 - \phi)c_e$ をプリンシパルが受け取る。

非財務業績指標を測定しないときの、エージェントの選択する環境負荷抑制活動の水準と環境コストの分担は、それぞれ次のように得られる（付録3）。ただし、2つの式の分母については、エージェントの确实同値額を e と γ の関数としてHessian行列について負値定符号を仮定しており、 $r\sigma_c^2 > c^2$ である。

$$e^* = \frac{r\sigma_c^2}{r\sigma_c^2 - c^2} b_A \quad (16)$$

$$\phi^* = -\frac{c}{r\sigma_c^2 - c^2} b_A \quad (17)$$

このとき、エージェントの決定を所与としてプリンシパルは、参加制約を厳密にみたすような最小の移転額 δ^* を選択する。

(17) 式が示すエージェントが選ぶ最適コスト分担は、プリンシパルが選択する場合と異なり、プリンシパルが環境負荷抑制に対してもつベネフィット b_p に依存せず ($\partial\phi^*/\partial b_p = 0$)、環境コストのノイズに応じて増加するよう変化する ($\partial\phi^*/\partial\sigma_c^2 > 0$)。他方、エージェントの環境負荷抑制ベネフィットが、環境コスト分担に関連するように変化し、エージェントの抑制活動ベネフィットが大きくなるにしたがい、エージェントが負担する割合は小さくなる ($\partial\phi^*/\partial b_A < 0$)。

これに対して、非財務業績指標の伝達を環境会計システムに導入したとき、期首の契約において、プリンシパルは固定支払額部分 δ_s に加えて、非財務業績指標 s に応じてエージェントへの移転額を決定するための係数 γ を提示する。このときエージェントの e_s^* と ϕ_s^* が、次式のように得られる。

$$e_s^* = \frac{r\sigma_c^2}{r\sigma_c^2 - c^2} (\gamma^* b_s + b_A) \quad (18)$$

$$\phi_s^* = -\frac{c}{r\sigma_c^2 - c^2}(\gamma^* b_s + b_A) \quad (19)$$

エージェントによるコスト分担決定における非財務業績指標の効果は、(17)式と(19)式を比較したとき、 $\phi_s^* - \phi^* = -\gamma^* b_s c / (r\sigma_c^2 - c^2)$ であるから、プリンシパルが非財務業績指標に対して与える係数 γ^* に依存する。ここで、プリンシパルが報酬契約において非財務業績指標に与えるインセンティブ係数を調べると次の(20)式が得られる。

$$\gamma^* = \frac{r\sigma_c^2 b_s ((b_p + b_A - c)(r\sigma_c^2 - c^2) - b_A(r\sigma_c^2 + c^2))}{r\sigma_c^2 b_s^2 (r\sigma_c^2 + c^2) + r\sigma_s^2 (r\sigma_c^2 - c^2)^2} \quad (20)$$

(20)式は、 $b_p > c + 2c^2 b_A / (r\sigma_c^2 - c^2)$ のとき、そのときに限り $\gamma^* > 0$ であり、このとき、 $\phi_s^* < \phi^*$ である。いかえれば、 b_p が十分に大きいとき、エージェントは、環境活動に関する非財務業績指標を測定・報告する会計システムの下で、自己のコスト分担を小さくする。

(19)式と(20)式を使うと、非財務業績指標を測定するケースの比較静学について次の結果を得る。第1に、非財務業績指標のノイズが十分に大きいとき($\sigma_s^2 > c^2/r$)、最適コスト分担はプリンシパルとエージェントの環境負荷抑制に関するベネフィットがそれぞれ大きくなるにしたがい増加する($\partial\phi_s^*/\partial b_p > 0$, $\partial\phi_s^*/\partial b_A > 0$)。これに対して、プリンシパルが非財務業績指標に与えるインセンティブ係数は、プリンシパルのベネフィットが比較的小さいとき($b_p < c + 2c^2 b_A / (r\sigma_c^2 - c^2)$)、非財務業績指標のノイズに応じて大きく設定される($\partial\gamma^*/\partial\sigma_s^2 > 0$)。また、プリンシパルの環境負荷抑制に関するベネフィットが大きくなるにしたがって、インセンティブが強化される($\partial\gamma^*/\partial b_p > 0$)のに対して、エージェントのベネフィットにしたがって小さくなる($\partial\gamma^*/\partial b_A < 0$)。

これらの結果にもとづいて、エージェントがとる環境負荷抑制活動の水準に対する非財務業績指標の効果をまとめると次の結果を得る(付録4)。

結果2 エージェントが環境コスト分担を決定するとき、環境負荷低減活動の水準は、会計システムに依存して次の特徴をもつ。

- (i) $\hat{e}_s^* < e^*$ if $b_p \leq c + b_A u$
- (ii) $e_s^* \leq \hat{e} < e^*$ if $c + b_A u < b_p \leq b_A v$
- (iii) $e_s^* \leq e^* < \hat{e}$ if $c + b_A v < b_p \leq c + 2b_A v$
- (iv) $e^* \leq e_s^* < \hat{e}$ if $c + 2b_A v \leq b_p$

ただし、

$$u \equiv \frac{c^2(r\sigma_c^2 - b_s - c^2)}{(r\sigma_c^2 - c^2)^2 + c^2 b_s}$$

$$v \equiv \frac{c^2}{r\sigma_c^2 - c^2}$$

この結果は、エージェントが環境コスト分担を決定する場合、環境負荷低減活動に対するプリンシパルのベネフィットが十分に大きいときにのみ、非財務業績指標の測定が環境負荷低減活動を促すことを示唆する。すなわち、結果2の (iv) が示す条件がみたされるときのみ、非財務業績指標の導入が、より大きな環境負荷抑制 ($e^* \leq e_s^*$) をもたらし、その他の場合は、非財務業績指標の測定が、環境に対する取り組みを低下させる効果をもつ。

興味深いのは、プリンシパルが環境コストの分担を決定にするとときに比べて、エージェントが選択するときのほうが、非財務業績指標の測定が環境負荷抑制の観点から見て負の効果をもつ場合が多くなる点である。結果1 (i) によれば、環境負荷抑制に対するプリンシパルのベネフィットが比較的小さい場合であっても非財務業績指標の測定が抑制活動を促す効果をもつ。すなわち、 b_p が閾値 c を超えるときに非財務業績指標を使った報酬契約から、より大きな負荷抑制活動を生じる。これに対して、結果2 (iv) が主張するように、エージェントがコスト分担を決定するとき、非財務業績指標を測定する会計システムが環境活動を促進する効果をもつのは、 b_p が十分に大きいときだけである。すなわち、 b_p が閾値 $c + 2b_A v$ ($v > 0$) を超えるときに限られる。

この結果は、エージェントが環境コスト分担を決定することによるプリンシパルからみたコントロールロスに原因がある。エージェントが分担決定をするときの負荷抑制活動の水準を比較すると、 e^* が $b_A(1+v)$ であるのに対し、 e_s^* は $b_A(1+v) + \gamma^* b_s r\sigma_c^2 v c^{-2}$ で表される。ここで $b_s r\sigma_c^2 v c^{-2}$ は正であるから、エージェントが分担を決定するときの抑制活動に対する会計システムの効果は、非財務業績指標に対するインセンティブ係数 γ^* の符号にもとづいて決まることがわかる。 γ^* を示す (20) 式の分子括弧内を整理すると、 $(b_p - c)(r\sigma_c^2 - c^2) - 2b_A c^2$ が得られるが、このうち $(b_p - c)(r\sigma_c^2 - c^2)$ は、プリンシパルが配分を決定するときの会計システムの効果を表す部分と考えられ、 $b_p > c$ である限り、非財務業績指標の測定は環境負荷活動を促進する効果をもつことを示す。しかし、第2項の $-2b_A c^2$ は、プリンシパルがエージェントに環境コスト分担の決定を委ねたために生じた抑制活動水準の決定に対するコントロールロスと解釈することができ、このロス部分を補償するため、エージェントが分担を決定するときはより大きな b_p が要求されることがわかる。この結果、 b_p の閾値はプリンシパルがコスト分担を決定するときに比べより大きくなり、非財務業績指標を測定・報告させる環境会計システムが社会的にみて望ましい結果をもたらさない可能性が増大するという結果が得られる。

5 結び

本研究は、企業利害関係者による環境コスト分担の決定を通じて環境会計システムが環境負荷抑制活動に及ぼす効果を考察した。環境コストの分担主体として、企業所有者と経営者を仮定したプリンシパル・エージェントモデルを提示し、両者間での経営者報酬契約における非財務報告媒体を通じた追加的な環境会計情報の役立ちに焦点を当てて代替的な会計システムの比較をおこなった。考察から得られた結果の第1は、企業所有者が環境コスト分担を決定する場合、環境負荷の抑制に対する所有者のベネフィットが比較的大きいとき、非財務業績指標による環境会計情報の伝達は、企業の環境負荷抑制活動を促進する効果をもつ。しかし、環境負荷抑制活動から所有者が得るベネフィットが小さいとき、財務報告以外の情報媒体による環境会計情報の追加的伝達はむしろ環境活動を抑制する負の影響をもつことが明らかになった。

考察結果の第2は、コスト分担を決定する主体が経営者であるとき、非財務報告による環境会計情報の伝達が、環境負荷抑制活動を促す効果をもつのは、環境負荷抑制に対する企業所有者のベネフィットが十分に大きいとき、そのときのみに限られる点である。この結果は、所有者が環境コストの分担決定主体であるときに比べて、より深刻な負の効果を非財務業績指標がもつことを示唆している。

本研究は、企業所有者と株主による環境コスト分担の下で、環境会計情報の機能を考察するための概念的枠組みを提示した。企業の環境活動への取り組みに対して、会計システムは、異なる効果をもつ。したがって、環境会計制度の設計にあたっては、環境コスト分担の決定がどの主体に委ねられているか、そして、分担主体が環境負荷抑制に対してどのようなベネフィットをもつかを考慮する必要がある。

付 録

付録1 プリンシパルによる環境コストの分担

環境負荷抑制活動に関する非財務業績指標を報告しない会計システムを仮定したとき、(7)式の誘因両立制約におけるエージェントの効用は次のような確実同値額 (Certainty Equivalent)

$$\delta + e(b_A - \phi c) - \frac{1}{2}e^2 - \frac{1}{2}r(\phi^2\sigma_c^2 + \sigma_A^2) \quad (\text{A1})$$

で表されるから、1階条件より、 $e^* = b_A - \phi c$ を得る。したがって、このエージェントの決定を所与として、参加制約(6)式が厳密に満たされるよう δ^* をプリンシパルが選択したとき、プリンシパルの問題は次のように書き換えられる。

$$\max_{\phi} (b_p + b_A - c)(b_A - \phi c) - \bar{w} - \frac{1}{2}(b_A - \phi c)^2 - \frac{1}{2}r(\phi^2\sigma_c^2 + \sigma_A^2) \quad (\text{A2})$$

これより1階条件から、 $\phi^* = c(c - b_p)/(c^2 + r\sigma_c^2)$ を得るから、 $e^* = b_A - \phi^*c$ より(9)式を得る。なお、 ϕ^* について次の結果が得られる。

$$\frac{\partial \phi^*}{\partial \sigma_c^2} = \frac{rc(b_p - c)}{(r\sigma_c^2 + c^2)^2} > 0 \quad \text{if } b_p > c \quad (\text{A3})$$

$$\frac{\partial \phi^*}{\partial b_p} = -\frac{c}{r\sigma_c^2 + c^2} < 0 \quad (\text{A4})$$

これに対して、環境負荷抑制活動に関する非財務業績指標を測定する会計システムを採用したとき、(12)式の誘因両立制約より、エージェントの確実同値額は次のように表される。

$$\delta_s + e_s(b_A - \phi c + \gamma b_s) - \frac{1}{2}e_s^2 - \frac{1}{2}r(\phi_s^2\sigma_c^2 + \sigma_A^2 + \gamma^2\sigma_s^2) \quad (\text{A5})$$

1階条件からエージェントの最適活動水準を求めると、 $e_s^* = b_A - \phi c + \gamma b_s$ であるから、 e_s^* を所与として、プリンシパルが参加制約の(11)式をみたしつつエージェントへの移転額を最小化する δ_s^* を選んだとき、プリンシパルの問題は次のように表される。

$$\max_{\phi_s, \gamma} (b_p + b_A - c)(b_A - \phi c + \gamma b_s) - \bar{w} - \frac{1}{2}(b_A - \phi c + \gamma b_s)^2 - \frac{1}{2}r(\phi^2\sigma_c^2 + \sigma_A^2 + \gamma^2\sigma_s^2) \quad (\text{A6})$$

1階条件より得られる $\phi_s^* = c(c - b_p + \gamma^*b_s)/(c^2 + r\sigma_c^2)$ と $\gamma^* = b_s(b_p - c(1 - \phi_s^*))/(b_s^2 + r\sigma_s^2)$ を整理して、(13)式と(14)式が得られる。このとき、比較静学の結果は、(A3)式と(A4)式と同じ結果が得られるほか、次の新たな結果が追加される。

$$\frac{\partial \phi_s^*}{\partial b_s} = \frac{2cr^2b_s\sigma_s^2\sigma_c^2(b_p - c)}{((r\sigma_c^2 + c^2)(r\sigma_s^2 + c^2) - c^2b_s^2)^2} > 0 \quad \text{if } b_p > c \quad (\text{A7})$$

$$\frac{\partial \gamma^*}{\partial \sigma_s^2} = -\frac{b_s r^2 \sigma_c^2 (b_p - c)(r\sigma_c^2 + c^2)}{((r\sigma_c^2 + c^2)(r\sigma_s^2 + c^2) - c^2b_s^2)^2} < 0 \quad \text{if } b_p > c \quad (\text{A8})$$

$$\frac{\partial \gamma^*}{\partial b_p} = \frac{b_s r \sigma_c^2}{(r\sigma_c^2 + c^2)(r\sigma_s^2 + c^2) - c^2b_s^2} > 0 \quad (\text{A9})$$

付録2 プリンシパルによる環境コスト分担の決定における環境負荷低減活動水準（結果1）

財務報告を通じた環境コスト情報のみ伝達するときの環境負荷抑制活動の水準 e^* と、環境活動に関する非財務業績指標を追加した会計システムを採用したときの活動水準 e_s^* は、それぞれ (9) 式と (15) 式で与えられるから、両者を比較すると、

$$e_s^* - e^* = \frac{b_s^2 r (\sigma_c^2)^2 (b_p - c)}{(c^2 + r \sigma_c^2)(c^2 \sigma_s^2 + \sigma_c^2 (b_s^2 + r \sigma_c^2))} > 0 \quad \text{if } b_p > c \quad (\text{A10})$$

さらに、環境負荷抑制活動が観察できるときの活動水準 \hat{e} と比較すると、

$$e^* - \hat{e} = -\frac{r \sigma_c^2 (b_p - c)}{c^2 + r \sigma_s^2} < 0 \quad \text{if } b_p > c \quad (\text{A11})$$

$$e_s^* - \hat{e} = -\frac{r \sigma_s^2 \sigma_c^2 (b_p - c)}{c^2 \sigma_s^2 + \sigma_c^2 (b_s^2 + r \sigma_c^2)} < 0 \quad \text{if } b_p > c \quad (\text{A12})$$

これらから結果1が得られる。また、分担比率を比較すると、(8) 式と (13) 式より、

$$\phi_s^* - \phi^* = \frac{c b_s^2 r \sigma_c^2 (b_p - c)}{((c^2 + r \sigma_c^2)(b_s^2 + r \sigma_s^2) - c^2 b_s^2)(c^2 + r \sigma_c^2)} > 0 \quad \text{if } b_p > c \quad (\text{A13})$$

付録3 エージェントによる環境コスト分担の決定

非財務情報を測定しない環境会計システムの下で、エージェントが環境コスト分担を決定する場合、エージェントは (7) 式で表される誘因両立制約において、環境負荷抑制活動の水準 e に加えて、コスト分担比率 ϕ を決定する。エージェントの確実同値額 (A1) 式にもとづいて、 e と ϕ に関する1階条件を求めると $b_A - \phi c - e = 0$ と $ce + \phi r \sigma_c^2 = 0$ であるから整理して、(16) 式と (17) 式が得られる。このとき、(17) 式について次が成り立つ。

$$\frac{\partial \phi^*}{\partial \sigma_c^2} = \frac{r b_A c}{(r \sigma_c^2 - c^2)^2} > 0 \quad (\text{A14})$$

$$\frac{\partial \phi^*}{\partial b_A} = -\frac{c}{r \sigma_c^2 - c^2} < 0 \quad (\text{A15})$$

これに対して、非財務業績指標 s を追加的に報告させる環境会計システムの下では、エージェントは、(12) 式が示す誘因両立制約の確実同値額 (A3) 式を最大にする e_s と ϕ_s を求める。このとき、1階条件として $\gamma b_s + b_A - \phi_s c - e_s = 0$ と、 $c e_s + \phi_s r \sigma_c^2 = 0$ が得られるから、整理して (18) 式と (19) 式が求められる。他方、 e_s^* と ϕ_s^* を所与として、プリンシパルが目的関数を最大化する γ^* を求めると、(20) 式が得られる。このとき、(19) 式と (20) 式を使って次の結果が求められる。

$$\frac{\partial \phi_s^*}{\partial b_p} = \frac{cb_s^2\sigma_c^2(r\sigma_c^2 - c^2)}{(r\sigma_s^2 - c^2)(\sigma_s^2(r\sigma_c^2 - c^2) + \sigma_c^2b_s^2(r\sigma_s^2 + c^2))} > 0 \quad \text{if } \sigma_s^2 > c^2/r \quad (\text{A16})$$

$$\frac{\partial \phi_s^*}{\partial b_A} = \frac{(r\sigma_c^2 - c^2)(\sigma_s^2(r\sigma_c^2 - c^2) + b_s^2\sigma_c^2)}{(r\sigma_s^2 - c^2)(\sigma_s^2(r\sigma_c^2 - c^2) + \sigma_c^2b_s^2(r\sigma_s^2 + c^2))} > 0 \quad \text{if } \sigma_s^2 > c^2/r \quad (\text{A17})$$

$$\frac{\partial \gamma^*}{\partial \sigma_s^2} = -\frac{b_s\sigma_c^2(r\sigma_c^2 - c^2)^2(b_p(r\sigma_c^2 - c^2) + c(c^2 - 2b_Ac - r\sigma_c^2))}{(r\sigma_s^2(r\sigma_c^2 - c^2) + r\sigma_c^2b_s^2(r\sigma_s^2 + c^2))^2} > 0$$

$$\text{if } b_p < c + \frac{2b_Ac^2}{r\sigma_c^2 - c^2} \quad (\text{A18})$$

$$\frac{\partial \gamma^*}{\partial b_p} = \frac{b_s\sigma_c^2(r\sigma_c^2 - c^2)}{r\sigma_c^2b_s^2(r\sigma_c^2 + c^2) + r\sigma_s^2(r\sigma_c^2 - c^2)^2} > 0 \quad (\text{A19})$$

$$\frac{\partial \gamma^*}{\partial b_A} = -\frac{2b_s c^2 \sigma_c^2}{r\sigma_c^2 b_s^2 (r\sigma_c^2 + c^2) + r\sigma_s^2 (r\sigma_c^2 - c^2)^2} < 0 \quad (\text{A20})$$

付録4 エージェントによる環境コスト分担決定における環境負荷低減活動水準（結果2）

非財務業績指標を測定しないときの水準 e^* と、業績指標を測定するときの水準 e_s^* を比較すると、

$$e_s^* - e^* = \frac{r\sigma_c^2(\gamma^*b_s + b_A)}{r\sigma_c^2 - c^2} - \frac{r\sigma_c^2b_A}{r\sigma_c^2 - c^2} = \frac{r\sigma_c^2\gamma^*b_s}{r\sigma_c^2 - c^2} \quad (\text{A21})$$

このとき、インセンティブ係数 γ^* を考慮すると、 $b_p > c + 2c^2b_A/(r\sigma_c^2 - c^2) \Leftrightarrow \gamma^* > 0 \Leftrightarrow e_s^* > e^*$ である。さらに、活動水準 \hat{e} と e^* を比較すると、

$$e_s^* - \hat{e} = \frac{r\sigma_c^2c^2(\gamma^*b_s + b_A)}{r\sigma_c^2 - c^2} - b_p + c \quad (\text{A22})$$

だから、 $b_p < c + 2c^2b_A/(r\sigma_c^2 - c^2) \Leftrightarrow e^* > \hat{e}$ である。また、エージェントの行動が観察できるときの活動水準 \hat{e} と e_s^* を比較すると、

$$e_s^* - \hat{e} = \frac{(r\sigma_c^2)^2 \left((b_p + b_A - c)(b_s^2(1 - r\sigma_c^2 - c^2) - (r\sigma_c^2 - c^2)^2) + b_A(r\sigma_c^2 - c^2) \right)}{r\sigma_c^2 b_s^2 (r\sigma_c^2 + c^2) + r\sigma_s^2 (r\sigma_c^2 - c^2)^2} \quad (A23)$$

したがって、分子より $b_p \leq c + c^2 b_A (r\sigma_c^2 - b_s - c^2) / ((r\sigma_c^2 - c^2)^2 + c^2 b_s) \Leftrightarrow e_s^* \geq \hat{e}$ を得る。これらの各活動水準の比較を組み合わせて結果2を得る。

注

- 1) 環境省（2010）の実態調査によれば、環境報告書を公表している企業の割合は、調査開始年度より増加傾向にあったが、2006年度（38.3%）以降、横ばいが続いている。同じく、環境会計の導入割合も、2006年（29.5%）以降、減少に転じている。
- 2) 日本におけるSRI投資信託は、2009年度9月において、公募投信全体に占める比率は0.8%（約5,200億円）に過ぎず、欧米におけるSRIの傾向と対照的な傾向を示している。
- 3) 別のアプローチは、主要な決定主体として企業所有者（投資家）と消費者に焦点を当てる視角である。環境会計情報が、外部報告における一般的な文脈とは異なるのは、その測定・報告対象が財・サービスを消費する主体にも広範な影響を及ぼす点である。この点で、消費者も財・サービスの購入に当たって、持続可能性に与える影響を比較する目的から環境会計情報のニーズをもつことが考えられる（Rubenstein, 1994）。國部（2000）は、環境コストの一部が、財・サービスの価格として購入者である消費者によって負担されるとともに、一部は持分の減少として企業所有者によって負担される場合、環境コストの内部化を評価する根拠として環境会計情報が不可欠であり、環境問題に対して市場が社会的に対応していく要件になると指摘している。この観点から、財・サービスを取引する消費者と企業を、環境コスト分担者として焦点を当て、環境会計情報の測定・報告がその分担と、企業による環境負荷抑制活動に及ぼす効果を考察することが考えられる。
- 4) 財務報告以外の情報媒体によって非財務業績指標が伝達される意義を、インセンティブ設計の文脈で検討した研究には、Sliwka（2002）がある。2期間プリンシパル・エージェントモデルの分析によれば、財務業績指標のみに依存して、エージェント行動のコントロールと、過去の業績に対する報酬支払いをおこなうと、後者の目的が弱められてしまうのに対し、非財務業績指標の追加が、このインセンティブシステムの歪みを緩和することが指摘されている。
- 5) 例えば、リサイクル製品の売上にみられるような環境活動による資産の流入も考えられる。しかし、本研究は、環境活動の成果が、企業に直接的に帰属しない点、通常の事業活動と異なる特徴をもつものとして着目し、環境負荷抑制活動からプリンシパルに帰属する資産の流入が生じないものとした。

参考文献

- Eurosif（2010）*European SRI Study 2010 Revised Edition*, Eurosif.
- Reichelstein, S.（1992）“Constructing Incentive Schemes for Government Contracts: An Application of Agency Theory,” *The Accounting Review*, Vol. 67, No. 4, pp. 712-731.
- Rogerson, W.P.（2003）“Simple Menus of Contracts in Cost-Based Procurement and Regulation,” *The American Economic Review*, Vol. 93, No. 3, pp. 919-926.
- Rubenstein, D.B.（1994）*Environmental Accounting for the Sustainable Corporation: Strategies and*

- Techniques*, Westport: Quorum Books.
- Sliwka, D. (2002) "On the Use of Nonfinancial Performance Measures in Management Compensation," *Journal of Economics and Management Technology*, Vol. 11, No. 3, pp. 487-511.
- Laffont, J.-J. and Tirole, J. (1986) "Using Cost Observation to Regulate Firms," *Journal of Political Economy*, Vol. 94, No. 3, pp. 614-641.
- Laffont, J.-J. and Tirole, J. (1993) *A Theory of Incentives in Procurement and Regulation*, The MIT Press, Cambridge, MA.
- Social Investment Forum Foundation (2010) *Report on Social Responsible Investing Trends in the United States 2010*, Social Investment Forum Foundation.
- 伊藤秀史 (2002) 「規制主体分割の契約理論的基礎：最適インセンティブ規制への競争効果」 今井晴雄・岡田章編著『ゲーム理論の新展開』勁草書房, 153-174頁。
- 國部克彦 (2000) 『環境会計 改訂増補版』新世社。
- 環境省 (2010) 『環境にやさしい企業行動調査』環境省。
- 社会的責任投資フォーラム (2010) 『日本SRI年報2009』社会的責任投資フォーラム。

〈謝辞〉拙稿の改善にあたり、本誌編集委員長國部克彦先生ならびにお二人の査読者の先生より貴重なご教示をいただきました。心よりお礼申し上げます。

〈付記〉本稿は、環境省環境研究総合推進費 (E-1106) の研究成果の一部である。

(筆者：東京都市大学環境情報学部講師)

(2011年7月27日 採択)

【研究論文】

マテリアルロス削減活動の課題の克服に向けて —サンデンの事例を中心に—

東 田 明

論文要旨

マテリアルフローコスト会計によって明らかになるマテリアルロスには、製造現場に起因するもの、そして生産プロセスや製品の設計に起因するものなどがある。後者のマテリアルロスの削減には長期間を要するため、多くの企業では改善案を実行することが難しい。本稿では、中長期的に取り組まなければならないマテリアルロスの削減案の検討や削減案を実行する上で現れる課題を明らかにし、その解決に向けた方策を検討することが目的である。サンデンの事例を中心に分析した結果、製品ライフサイクルの大部分に責任を持つマネジャーの存在と、そして企業の中長期戦略とマテリアルロスの削減を結びつけ、それを実行する行動計画を構築することが重要であることを明らかにした。

1 はじめに

マテリアルフローコスト会計は、組織内のマテリアルのフローとストックを物量と金額で測定する手法である。このことによって、マテリアルロスの発生箇所、およびその物量と経済的影響が明らかになり、マテリアルロスの削減策の検討や、効果のシミュレーションを行うことが可能となる。しかし、多くの導入事例では、マテリアルロスの削減案の検討は実施されるものの、実際に実行される改善案は検討されたものの一部に限られることが多い。それはなぜなのであろうか。

マテリアルフローコスト会計は、会計手法という特性上、マテリアルロスの発見とその評価を可能にする手法であり、その手法内に改善策を有するものではない。このことから、マテリアルフローコスト会計の役割がCTスキャンと例えられることもある(中畠・國部, 2008)。このような特徴を有するため、マテリアルフローコスト会計をマテリアルロス削減という改善のために使用するよりも、資源生産性の評価手法として活用するべきであるとの主張もある(中畠, 2010)。しかしながら、マテリアルフローコスト会計を導入してマテリアルロスが明らかになったとして

キーワード：マテリアルフローコスト会計 (material flow cost accounting), マテリアルロス (material loss), 中長期行動計画 (medium-term business plan), サンデン株式会社 (Sanden Corporation)

も、その削減が進まないのであれば、マテリアルフローコスト会計を社内外の部門や製品に展開しようとする企業や、評価手法としてシステム化しようとする企業は増えないであろう。また、マテリアルフローコスト会計が評価手法であるからこそ、明らかになったマテリアルロス削減のためのマネジメント手法との関連性について研究することが必要なのである。

そこで本稿では、マテリアルフローコスト会計導入後の、マテリアルロスの削減案の検討や削減案を実行する上で現れる課題を明らかにし、その解決に向けた方策を検討することが目的である。特に、マテリアルロスの削減に長期間を要するような活動を進めるための仕組みを明らかにすることが、本稿の目的である。こうした問題を検討するためには、マテリアルフローコスト会計にある程度長期間にわたって取り組んでいる企業事例を分析することで、得られる知見が多く存在すると考えられる。そこで、マテリアルフローコスト会計の取り組みについて5年の経験を持つサンデン株式会社（以下、サンデン）の事例を分析した。また、サンデンが抱える課題の解決策を検討するために、同じく長期にわたってマテリアルフローコスト会計に取り組んでいる積水化学工業株式会社（以下、積水化学）の事例を参考にした。

以下では、2節でマテリアルロス削減活動の課題について、先行研究をもとに検討する。3節ではサンデンの事例から、マテリアルロス削減の取り組みと課題を明らかにする。その後4節では、サンデンが抱える課題の解決策について、積水化学の事例を参考に検討する。

2 マテリアルロス削減の課題

マテリアルロスの削減活動は、マテリアルロスのタイプと密接に関連する。これまでの導入事例から、マテリアルロスをその発生原因によって分類すると、主なものに製造現場に起因するものや、製品の設計や製造プロセスに起因するものなどがある。

製造現場に起因するロスは、いわゆる製造現場の改善活動によって削減可能なものが多い。これらは、多くの企業で、即座に削減方法が検討され、活動が実施される。多くの日本企業では、品質管理のための小集団活動やTPM（Total Productive Maintenance）などの活動が製造現場で根付いており、また改善活動に対する従業員の意識も高いことが要因と考えられる。

製品の設計や製造プロセスに起因するロスはどうだろうか。こうしたロスを削減するためには、製造方法の見直し、多額の設備投資、材料の変更、生産計画の見直しなどが必要であったり、また製品の設計を見直すことが求められる。マテリアルフローコスト会計によって、マテリアルロスの物量とその金額が明らかになるため、これらの取り組みの費用対効果を検討することが可能になり、設備投資や設計の見直しの意思決定を支援できると考えられる。しかし、設備投資はその金額の多寡だけではなく、既存設備の償却年数の関係などで即座に対応できないことが多い。また設計変更についても製品のモデルチェンジの時期まで待たないといけないなど、長期の

時間を要し、取り組みは即座には進まないことが多い。そこには、マテリアルロスの削減に取り組むに当たって、企業が直面する課題が存在すると考えられる。それは、どのような課題なのであろうか。

こうした課題のひとつは、マテリアルロスの発生場所とその原因を作り出す部門が異なることに起因する。マテリアルフローコスト会計によって明らかになるマテリアルロスには、マテリアルロスの発生場所とは異なる場所にその原因が存在することが多い。つまり、マテリアルロス削減しようとするならば、ロス発生場所の部門だけでは改善できず、その原因となっている部門と協力して取り組まなければならない。これは、マテリアルロスが発生する製造現場の作業者の責任の範囲を超えており、この責任範囲を変更および拡張しなければ、マテリアルロスは管理可能にならない（國部，2007；北田，2010）。マテリアルロスの削減に取り組むと、「既存の管理可能性原則における「管理可能な範囲」すなわち責任の範囲を変更する必要性が生じる」（國部，2007，54頁）のである。

誰の責任範囲をどこまで拡張するかは、マネジメント上の問題である。経営者にはマテリアルロスの削減のために、従業員の責任の範囲を変更するなど、マネジメントの仕組みを構築することが求められる（國部，2007）。しかし、マテリアルロス削減のためのマネジメントの仕組みが必要になるのは、特に製品設計や製造プロセスに起因するマテリアルロスの削減、つまり、中長期的に取り組まなければならない場合である。中長期的にマテリアルロスの削減に取り組むために必要なマネジメントの仕組みとは、どのようなものであろうか。

中長期的にマテリアルロスの削減に取り組むためには、そのことが企業の中長期戦略と一致していることが重要と考えられる。なぜなら、中長期戦略と一致しない限り、効果の発現に時間を要するマテリアルロスの削減活動を継続できないからである。中長期目標として温室効果ガスや廃棄物の削減を掲げる企業は多く存在するが、資源生産性の向上を掲げる企業は多くはない¹⁾。それは、資源使用量の削減、言い換えれば資源生産性の向上に取り組むことは、企業や企業を取り巻く社会において、現在のところ、必ずしも最優先課題ではないからである。こうした社会状況において企業が資源生産性の向上に取り組む場合、それは短期的利益につながる活動に焦点を当てることになる。マテリアルフローコスト会計で言えば、短期的に改善可能な活動に終始することになる²⁾。

こうした課題を乗り越えて中長期的にマテリアルロスを削減するために、実際に企業はどのように取り組んでいるのであろうか³⁾。次節では、2005年以来マテリアルフローコスト会計に取り組んでいるサンデンのマテリアルロス削減活動を分析し、上記の課題を克服するためには何が必要となるかについて考察する⁴⁾。

3 サンデンにおけるマテリアルフローコスト会計

3.1 企業概要

サンデンは1943年に設立され、本社は群馬県伊勢崎市に位置する。従業員数は連結で8,693名、売上高1,947億円（いずれも平成21年度）の規模の会社である。主要事業は自動車機器システム事業、流通システム事業、ECOシステム事業の3つであり、「冷やす・暖める」をコア技術としている。自動車機器システム事業では、カーエアコン用のコンプレッサーが主要製品であり、会社全体の売り上げの約70%をこの事業が占めている。流通システム事業では、店舗用の冷凍・冷蔵ショーケースの製造、販売、メンテナンス、リサイクルを扱っている。最後にECOシステム事業では、自然冷媒CO₂ヒートポンプ給湯機であるエコキュート等の、住まいにおいて使用される製品を手がけている。

環境問題に対しては1990年頃から取り組み始めた。1989年にモントリオール議定書を受けてフロン対策委員会を設置し、1995年までフロンガス全廃に取り組んだ。この活動は世界にも認められ、1996年にはアメリカ環境保護庁からオゾン層保護貢献賞を受賞している。フロンガス全廃の取り組みが契機となり、1997年に環境推進本部を設置し、環境問題全般に対処できるよう体制を整えた。そして1997年に国内の事業所で環境マネジメントシステムであるISO14001を取得し、翌1998年からは海外でも認証取得を開始した。環境問題に対する基本的な考え方は環境憲章や環境ビジョンに表れているが、その背景にあるのは、「あらゆるムダの徹底排除」である。2009年に「私たちの強みである品質力とグローバル力を基礎にして、環境技術商品を創出して社会に貢献していく」という新たな経営方針を発表し、経営活動と環境保全活動の両立を目指している。このような環境問題に対する考え方を体現するものとして、2002年4月には自然環境との共生を目指したサンデンフォレスト・赤城事業所が稼働した。

一見すると社会の要請に応じて順調に環境問題に対して取り組んできたように見えるサンデンでも、環境問題に対する取り組みに問題を抱えていた。それは、「ISOを始めて3年後くらいに、紙・ゴミ・電気の削減を徹底することと、そこから脱却することが課題となった」（環境推進本部部長）のである。これは、ISO14001の認証取得に取り組んだ多くの企業が経験した課題であろう。

こうした流れの中で、2005年に新しい環境推進本部部長（当時）が就任し、環境と経営の共存が環境推進本部のテーマとなった。そこで注目したのが、マテリアルフローコスト会計である。

3.2 サンデンのマテリアルフローコスト会計

サンデンは2005年以降、経済産業省が株式会社日本能率協会コンサルティングや社団法人産業環境管理協会に委託した、マテリアルフローコスト会計の普及事業に参加しながら、社内への導入を進めてきた。それをまとめたものが表1である。マテリアルフローコスト会計を導入する

に当たって直面する大きな課題のひとつは、対象とする製品や工程の決定である。図表1を見ると、導入を開始した2005年以降、2007年、そして2008年にカーエアコン用コンプレッサー部品を対象にしていることが分かる。これはサンデンの主要製品のひとつであり、顧客である自動車メーカーからのコスト削減要求が強い製品である。このことから、主要製品であるカーエアコン用コンプレッサーのコスト削減と環境負荷の削減を目指して、2005年からマテリアルフローコスト会計を導入した。

もうひとつの特徴として、マテリアルフローコスト会計のサプライチェーンへの導入に熱心に取り組んできたことが分かる。2007年、2008年、2009年の事例は、いずれもサンデンが株式を所有する生産子会社とのサプライチェーンがマテリアルフローコスト会計の導入対象となっている。その中でも大きな成果を上げているのが、2008年にサンワプレジジョン株式会社（以下、サンワプレジジョン）と行った事例である。本稿では、サンデンとサンワプレジジョンにおけるマテリアルフローコスト会計の導入について、詳細に検討することにする。

表1 サンデンのマテリアルフローコスト会計導入経過

	対象製品・工程	組織範囲	その他の特徴
2005年	カーエアコン用スクロール型コンプレッサー部品の製造工程。	1工場内の製造工程。	設計に対するVA/VE提案。TPMとの連携。
2006年	—	—	—
2007年	コンプレッサー用のアルミダイカスト工程と追加の機械加工工程。	持分31%の連結対象子会社を含むサプライチェーン。	リサイクルのコスト評価。廃棄物の売却価格は廃棄物の製造原価よりはるかに安いことに気づく。
2008年	カーエアコン用ピストン型コンプレッサー部品の製造工程。	100%サンデン資本の会社とのサプライチェーン。	サンデンとサプライヤーと一緒にマテリアルロス削減の案を検討。
2009年	店舗用ショーケースに使用する板金部品の加工と熱交換機の製造ライン。	100%サンデン資本の会社とのサプライチェーン。	多品種小ロット生産のライン。
2009年	冷蔵庫やショーケースなどの店舗システム機器・仕器の整備・クリーニングサービス工程。	仕器の整備・クリーニングサービスを行うサンデンの工場と、このサービスを受けるコンビニチェーンの2つ。	仕器の整備・クリーニングサービスへのマテリアルフローコスト会計の導入。

この両社の工程で製造されているのが、カーエアコン用コンプレッサーのピストン部品である。製造工程は、サンデンでアルミの棒材を投入し、これを切断し、鍛造する。その後サンワプレジジョンの工程にて、別の外注先で加工されたアルミ部品と接合する機械加工を行い、塗装する。サンワプレジジョンにおける完成品は、サンデンの八斗島事業所で他の部品とともに組立て

が行われ、その後海外の現地法人でさらに組立が行われ、完成品となる。こうした一連の工程の内、サンデンとサンワプレジジョンの工程を対象にマテリアルフローコスト会計を実施した。データは、サンデンとサンワプレジジョンの双方の製造現場で個別に収集し、その結果を結合した。

その結果、サンデンの工程では投入コストに占める負の製品コストの割合が12.6%（マテリアルコストの割合は8.2%）であり、後工程のサンワプレジジョンの工程では、投入コストに対して負の製品コストが40.5%（マテリアルコストの割合は33.6%）であることが分かった。この結果を基に、両社の間で改善策が検討された（サンデン、2010）。

改善案の検討では、両社の製造現場の関係者とマテリアルフローコスト会計の導入をサポートした環境推進本部に加えて、開発や生産技術の担当者も交えて、マテリアルフローコスト会計の物量、金額の両方の情報を共有し、改善案の検討を行っている⁵⁾。さらに、検討会の内、数回には、製品の開発、設計、部品調達、製造、生産技術、製品品質と製品ライフサイクルの大部分に責任を持つプロダクトマネジャーが参加している。改善案の検討における、設計や生産技術の担当者、そしてプロダクトマネジャーの参加の意義の大きさは、次の証言に表れている。

「サンワプレジジョンの担当者が、加工の精度を変更すればマテリアルロスが減ると提案した。すると、サンデンのプロダクトマネジャーが、加工精度の根拠について詳しく説明した。サンワプレジジョンの担当者は、加工精度の根拠について説明を聞くのは初めてだと言っていた」（環境推進本部部長）。

サンワプレジジョンは、いわばサンデンの加工工程の一部を分社化した会社である。つまり、設計や製造方法が所与である中で、ロスを少なく製造し、品質を維持、向上させることが役割である。従って、これまではコンプレッサー部品の設計や製造方法について、意見を交換する機会がほとんど無かったのである。

このような体制の下、改善案の検討が実施された。改善案の抽出について、大きく2つにレベルを分けて検討している。ひとつは「限界追求」であり、これは現状の製造ラインで実施可能な改善案の抽出を目的としたものである。この中には、サンデン赤城事業所で行う改善活動、サンワプレジジョンで行う改善活動、両社で協力して行う活動が含まれるが、いずれも現状の製造ラインを前提とした改善活動である。もうひとつが「プロセス革新」であり、設備投資や製造ラインの変更を伴う改善案の検討である。これは両社間で実施の可否が検討される。

既述の通り、サンワプレジジョンでのマテリアルロス投入コストの約40%であった。このことから、サンワプレジジョンでの「限界追求」が、マテリアルロス削減に対して大きな効果を発揮することが予想された。しかし実際には、「サンワプレジジョン単独の活動で削減できるのは、マテリアルロスの1、2%程度」（環境推進本部部長）とのことである。サンワプレジジョンの製造工程、設備、材料などはサンデンの開発部門や生産技術部門によって決められているため、

サンワプレジジョン単独では改善できないのである。従って、開発部門や生産技術部門、あるいは製品全体に責任を持つプロダクトマネジャーを含めて、サプライチェーンでマテリアルロスの削減に取り組むことが重要になる。

一方、「プロセス革新」に関わる改善案の検討では、鍛造や鋳造の工法の検討や、生産プロセス自体の検討が行われた。その結果、改善策のひとつとして「生産工程のうち2工程が削減できることがわかった」（環境推進本部部長）という。

しかし、この改善案はまだ実行されていない。これにはいくつかの理由が存在する。まず、カーエアコン用コンプレッサーのような自動車部品の取引に際しては、自動車メーカーから工程監査を受けなければならない。また契約時以降に工程を変更する場合、自動車メーカーの承認を得る必要がある。さらに、赤城事業所の稼働は2002年であり、比較的設備が新しいことも要因である。これらの理由から、「プロセス革新」の案は検討されたものの、実施には至っていない。

2005年以降、サンデンはカーエアコン用コンプレッサー部品を中心に、5つの工場や工程にマテリアルフローコスト会計を導入してきた。赤城事業所とサンワプレジジョンの事例では、製品ライフサイクルの大部分に責任を持つプロダクトマネジャーがマテリアルロスの削減案の検討に参加していた。このことによって、製造プロセスの変更や設計の変更に関わる「プロセス革新」案が検討された。また、サンワプレジジョンの従業員が抱いていた製造技術に関わる問題意識についても意見交換がなされた。つまり、マテリアルフローコスト会計を通じて開発・製造に関わる部門間のコミュニケーションが促進されたと言える。この事例は、広範囲に責任を持つプロダクトマネジャーが加わることで、製造現場の管理可能な範囲を超えた検討が可能になり、そのことでより有効な削減案が検討されたことを示している。

しかしその一方で、改善案が明らかになったにもかかわらず、実施できないままの状態が続いているものもある。自動車部品の場合、マテリアルロスの削減のために製造設備の変更が必要であることが分かっても、顧客である自動車メーカーとの契約で、その実行が難しい場合がある。また、設計に関する問題であれば、設計変更の提案が実現するまで長時間を要する。これらは、管理可能性の範囲の拡張だけでは解決できない課題である。こうした課題の解決の方向性について、次節で検討することにしてしよう。

4 マテリアルロス削減と中期行動計画の連携

マテリアルロスの改善案が明らかになるにもかかわらず、その活動が実行できないという問題を克服するにはどうすればよいだろうか。この問題を考えるためには、なぜ、短期的に解決可能なマテリアルロスに対しては即座に改善策が実行され、多額の設備投資を要したり改善に長期間を要する取り組みはなかなか実行に移されないのかについて考えることが有効であろう。

製造現場に起因するマテリアロスについては、基本的には製造現場を中心としてその削減に取り組むことができる。すでに製造現場には小集団活動などの改善活動の仕組みが存在するため、これを利用すればよい。他方、設備投資の意思決定や長期間を要する活動についても、その仕組みは企業内に当然存在するだろう。しかし、それらは、企業の中長期的な戦略と大きく関係する。多額の設備投資を行った場合、その回収には長期間を要するのであるから、将来の市場や競争企業の動向を見極めた上で戦略を立て、その戦略に沿う形で投資は行われる。製品開発についても同様である。

マテリアロス削減の活動についても、企業活動であることを考えれば、上記の論理が当てはまるはずである。つまり、マテリアロスの削減が企業の中長期戦略と一致していることが重要である。ただし、マテリアロスの削減が企業の戦略と一致していたとしても、即座に設備投資や設計の見直しといった改善活動ができるわけではない。サンデンのような自動車部品メーカーであれば、自動車メーカーによる工程監査などの要因によって、改善活動が即座に実施できないかもしれない。しかし、仮に中長期戦略とマテリアロスの削減が連携しており、それを実行に移すためのマネジメントの仕組みが存在すれば、マテリアロスの削減が中長期行動計画に位置づけられ、行動計画の期限の中で実施の方法などが検討されることになる。このようなマネジメントの仕組みが存在しないと、マテリアロスとその改善案は忘れ去られる可能性もある。

このようにマテリアロスの削減を中長期計画として捉えるためには、経営者がマテリアロスの削減を重要な経営上の課題として認識するかどうかにかかっている。もし重要な経営上の課題と見なせば、例えば資源生産性の向上というような戦略を立て、それを実現するためにマテリアロスの削減を中長期目標として掲げ、責任部署を定めるという対応をとるだろう。つまり、マネジメントの仕組みの中にマテリアロスの削減を位置づけることが可能となる⁶⁾。

マテリアロス削減と中長期戦略の関係について、本稿で取り上げたサンデンの事例を見てみよう。サンデンは2009年に2013年度を最終年度とする中期経営計画を策定し、連結売上高、連結売上高経常利益率、連結総資産経常利益率についての中期経営目標を設定している。これらの目標を達成するための中期重点基本戦略として、①環境技術を軸にした売上成長、②体質改革による事業競争力強化、③経営システム改革による経営革新の3つの戦略をあげている。この内、マテリアロスの削減と直接関連があると考えられる項目が、②体質改革による事業競争力強化である。この戦略の対象として原価低減強化と生産性改革が掲げられている。特に、生産性改革では、その方策として「生産技術力の向上」と「あらゆるムダの徹底排除」が掲げられている。「あらゆるムダの徹底排除」は、先に述べたように、サンデンの環境憲章や環境ビジョンに反映されており、マテリアロスを含む環境負荷の削減と密接に関連すると考えられる。このようにサンデンでは、マテリアロスの削減と密接に関連する中長期戦略が存在している。しかしながら、中長期的なマテリアロス削減活動の仕組みは存在せず、その活動はマテリアルフローコスト会計を導入した赤城事業所のカーエアコン用コンプレッサー部品工場や、サンワプレジジョン

に任されており、環境推進本部が1年に1, 2回程度、取り組み状況をフォローするにとどまっている。

マテリアルロスの中長期的に削減するためのマネジメントの仕組みについて検討する際の参考になるのが、積水化学の取り組みである⁷⁾。積水化学では、2004年度にマテリアルフローコスト会計導入の検討を始め、2005年度には国内全34の生産事業所に導入した(沼田, 2008)。導入対象は、住宅カンパニーは生産事業所と施工・販売会社の新築現場拠点すべてであり、環境・ライフラインカンパニーと高機能プラスチックカンパニーについては、国内すべての生産事業所が対象となっている(沼田, 2007)。2006年には環境尊重のモノづくりを目指して「モノづくり革新センター」を設置し、この部門が中心となってマテリアルフローコスト会計の導入並びにマテリアルロスの削減活動を進めている。マテリアルフローコスト会計の導入、データ分析、削減活動の実施などをまとめて、「マテリアルフローコスト活動」と呼び、全社的に位置づけられている。

本稿の主題は、改善に長期間要する革新的改善活動に取り組むための仕組みの検討である。積水化学では、革新的改善案を含むマテリアルロスの削減案を生産事業所単位で検討し、カンパニー責任者と工場長同席のもとで報告が行われる。その後、生産プロセスの見直しを含む革新的改善案については、各案の経済的効果、環境的効果、投資金額を整理した後、優先順位をつけ、実行計画書を作成する。この実行計画書はカンパニー単位の中期実行計画であり、カンパニーのPDCAサイクルに位置づけられることになる(沼田, 2007)。こうした取り組みを進めるためには、マテリアルロス削減の目標設定が重要になる。積水化学では、マテリアルフローコスト会計の分析に基づいて原材料費、エネルギー費、廃棄物処理費を廃棄物由来ロスコストと独自に命名している(沼田, 2007; 2008)。そしてこれらのロスコストを2006年度から2008年度の3年間で50億円削減することを目指して取り組み、目標を達成している。また、2009年度から2013年度の5年間では、さらに50億円の廃棄物由来ロスコストの削減を目指している(積水化学, 2009)。このように積水化学が全社的にマテリアルロス削減の仕組みを構築できる背景には、大久保社長のマテリアルフローコスト会計に対する理解があるとされる(植田他, 2010)。

積水化学では、「環境創造型企業」という会社のビジョンを目指すために「モノづくり革新センター」を設置し、この部署がサポート役となってマテリアルフローコスト会計の導入や、改善案の検討を進めている。そして、マテリアルロスの削減案については、革新的な改善案についてもその効果と投資額を明らかにした上で優先順位がつけられ、カンパニーの中期実行計画に位置づけられている。またこうした活動を支えるものとして、マテリアルロス削減の全社目標の存在がある。つまり、マテリアルロス削減の全社目標の設定と、これを達成するために各カンパニーの中期実行計画が作成されるという形で、マネジメントシステムが構築されているのである。

上記の積水化学の事例は、マテリアルロスの削減を中期実行計画に位置づけて、マネジメントのPDCAサイクルを回しながら改善を進めるというものであった。サンデンの事例と積水化学の

事例を比較して分かることは、マテリアルロスの削減案が中長期の戦略を実行するための行動計画と結びつけられているかどうかと、それを実行するための仕組みが重要であるということである。サンデンには、マテリアルロスの削減活動と関連した中期経営計画が存在しているが、これはマテリアルフローコスト会計から導かれたものではない。また、中期経営計画を実行に移すための行動計画とマテリアルフローコスト会計の関係も明確ではない。マテリアルフローコスト会計導入後、改善案の検討はプロダクトマネジャーを含めて全社的に行うが、その後の改善活動は、マテリアルフローコスト会計を導入した工場に委ねられていることから分かるように、中長期的なマテリアルロスの削減案を実行するためのマネジメントの仕組みも整っているとは言えない。マテリアルフローコスト会計によって明らかになるロスを削減する場合には、特にスタッフ組織である環境部門が経営者に対して、マテリアルロスの削減を中長期戦略に位置づけ、それを推進するためのマネジメントの仕組みを構築するよう、働きかけることが求められる。

他方、積水化学では「環境創造型企業」というビジョンのもと、マテリアルロス削減の全社目標が設定され、この目標を達成するために各カンパニーにおいてマテリアルロスの削減活動が中期実行計画に位置づけられており、中期的な視点のPDCAサイクルが回るようにマネジメントシステムが構築されている。こうした仕組みを構築することで、設備投資や設計・製造方法の見直しといった活動が可能になるのである。

このような相違が生じる要因は何であろうか。その要因の可能性のひとつとして考えられるのが、マテリアルフローコスト会計の導入範囲である。サンデンも積水化学も2005年頃からマテリアルフローコスト会計に取り組んでいる企業である。しかし、図表1から分かるように、サンデンは特定の製品やラインへの導入をプロジェクト的に進めてきた。それに対して、積水化学は当初から国内事業所のすべてにマテリアルフローコスト会計を導入している。この差が、マテリアルロスの削減活動に現れていると考えられる。つまり、全社的な中長期戦略に沿ってマテリアルロスの削減に取り組むためには、全社的な観点から優先順位を決定する必要がある。しかし、マテリアルフローコスト会計の導入が部分的であれば、その導入範囲内での優先順位をつけることは可能であるが、その優先順位は、全社的なものとはなりえない。したがって、大規模な設備投資のような場合、全社的な意思決定が難しいと考えられる。

マテリアルフローコスト会計は、マテリアルロスの削減という観点から見れば、従来見落とししていた、もしくは所与のものと考えられていたマテリアルロスを明らかにするところに特徴がある。そしてこのようなマテリアルロスの削減には多くの場合、多額の設備投資を含む生産プロセスの見直しや、製品設計の変更が必要とされる。このようなマテリアルロスの削減に取り組むためには、上記のように、マテリアルロス削減が中長期戦略の実行計画と結びつくようなマネジメントシステムの構築が必要なのである。

5 おわりに

本稿では、マテリアルフローコスト会計を導入した結果によって明らかになる、マテリアルロスの削減活動を進める上で直面する課題とその解決策について検討してきた。先行研究では、マテリアルフローコスト会計の継続的活用という観点から、管理可能性の問題（國部，2007；北田，2010）が検討されてきた。本稿で中心的に取り上げたサンデンの事例では、開発部門や生産技術部門に加えて、製品の設計から製造までの広範囲の責任を有するプロダクトマネージャーがマテリアルロス削減案の検討会議に参加することで、組織の範囲を超えた「プロセス革新」に該当する改善案が明らかになっている。

しかしその一方で、「プロセス革新」に位置づけられている削減案は、実際にはなかなか実施には移されていない。そこでサンデンと積水化学の事例を比較し、マテリアルロスの削減活動と企業の中長期戦略を結びつけるマネジメントの仕組みが必要であることを指摘した。マテリアルフローコスト会計は、これまで明らかになっていなかったマテリアルロス、あるいはその発生が所与とされており、管理対象になっていなかったマテリアルロスを明らかにするところに、他の手法と異なる特徴がある。そのようなマテリアルロスは、マテリアルロスの発生現場で即座に改善できるものではない。製品の設計を見直したり、生産設備を含めて製造プロセスそのものを見直すことが必要であることが、改善案の検討の結果明らかになる。これらの改善案は、その実行や効果の発現が中長期に及ぶことから、企業の中長期戦略と合致しないと、その実行は難しい。ただし、サンデンの事例で見られたように、企業の中長期戦略と一致しているだけでは不十分である。中長期戦略とマテリアルロス削減案を結びつけるマネジメントの仕組みが必要である。このことは、サンデン特有の問題ではない。マテリアルフローコスト会計の導入後、改善案の実行が思うように進まない多くの企業に当てはまる問題であると考えられる。また、中長期戦略に沿ってマテリアルロスの削減が実現できるかどうかは、マテリアルフローコスト会計の導入範囲が影響していると考えられる。全社にマテリアルフローコスト会計を導入し、マネジメントの仕組みを構築することで、全社的な意思決定が可能になり、中長期的な改善活動が実現できると考えられる。

これまで、長期間を要するマテリアルロスの削減活動とその仕組みについては、あまり研究対象とはされてこなかった。今後もこうした課題に取り組む企業のマネジメントの仕組みを考察するとともに、中長期的にマテリアルロスの削減に取り組む企業とそうでない企業の相違点について明らかにすることが課題である。このことによって、マテリアルフローコスト会計の導入企業が抱えている課題の一部が解決できると期待される。

注

- 1) 株式会社リコーは、2020年と2050年を目標年として、新規投入資源量の削減に関する中長期目標を設定し、公表している（リコー、2010）。ただし、このような目標を設定し、公表している企業は、現在のところ稀である。
- 2) 國部（2007）では、これを「マテリアルフローコスト会計と経済行動原則との対立」（54頁）と表現している。この対立は、「マテリアルフローコスト会計から提案される改善対策は、将来の収益獲得機会を損なわない範囲に限定される」（54頁）という形で現れる。
- 3) 國部（2007）によれば、「マテリアルフローコスト会計を導入している企業を積極的に評価するような社会や市場の存在が求められる」（56頁）が、本稿では企業内の取り組みに焦点を当てて考察する。
- 4) サンデンのケーススタディは、筆者が行ったインタビューに加えて、有価証券報告書や環境報告書、サンデンの環境部門担当者が執筆した論文、さらに経済産業省の委託事業である「サプライチェーン省資源化連携促進事業」の報告書などを参照した。サンデンに対するインタビューは、2010年3月17日（赤城事業所）、8月4日（東京本社）、12月15日（赤城事業所、サンワプレジジョン）、12月16日（伊勢崎本社）に実施した。いずれも所要時間は2時間程度である。
- 5) ただし、すべての情報が共有されているわけではない。インタビューによれば、マテリアルフローコスト会計では製造現場の従業員の関わりが大きく、彼らの給与はシステムコストに含まれるが、こうした情報はグループ企業であっても共有できない。齊藤（2009）も参照のこと。
- 6) 中寫（2010）では、マテリアルフローコスト会計を評価手法として活用するという観点から、資源生産性を企業の戦略に位置づける必要性を指摘している。
- 7) 積水化学の事例についての説明は、沼田（2007;2008）、植田他（2010）、CSR報告書にもとづいている。

参考文献

- 植田和弘・國部克彦・岩田裕樹・大西靖（2010）『環境経営イノベーションの理論と実践』中央経済社。
- 國部克彦（2007）「マテリアルフローコスト会計の継続的導入に向けての課題と対応」『国民経済雑誌』第196巻第5号、47-61頁。
- 北田皓嗣（2010）「マテリアルフローコスト会計と管理可能性」『社会関連会計研究』第22号、13-24頁。
- 齊藤好弘（2009）「サプライチェーンへのMFCAの適用—サンデングループでの事例—」『環境管理』第45巻第2号、77-81頁。
- サンデン（2010）「MFCA導入事例の紹介 カーエアコン用コンプレッサーのスクロール部品」MFCAセミナー、2010年12月2日、愛知県産業労働センター。
- 積水化学工業（2009）『CSRレポート2009』積水化学工業株式会社。
- 中寫道靖（2010）「環境配慮型生産を支援する環境管理会計—マテリアルフローコスト会計の経営システム化—」日本会計研究学会特別委員会『環境経営意思決定と会計システムに関する考察 最終報告書』所収、日本会計研究学会特別委員会、23-45頁。
- 中寫道靖・國部克彦（2008）『マテリアルフローコスト会計 第2版』日本経済新聞出版社。
- 沼田雅史（2007）「積水化学グループにおけるマテリアルフローコスト会計導入の取り組み」『企業会計』第59巻第11号、56-62頁。
- 沼田雅史（2008）「積水化学工業：集計全社展開と有効活用への課題」國部克彦編著『実践マテリアルフローコスト会計』所収、社団法人産業環境管理協会、127-134頁。
- リコー（2010）『リコーグループ環境経営報告書2010』株式会社リコー。

〈謝辞〉本研究では、サンデン株式会社環境推進本部部長齊藤好弘氏、リーダー渡辺一重氏、同社赤城事業所コンプレッサー部品工場工場長の中曽根正幸氏、サンワプレシジョン株式会社工場長の桑原良策氏、総務・STQM課課長加藤勇氏にお世話になった（所属および職位はインタビュー時のものである）。また、この調査では、北田皓嗣（神戸大学大学院生）と篠原阿紀（神戸大学大学院経営学研究科学術推進研究員）の2名の協力を得た。本論文に対しては、匿名の2名のレフリーから貴重な意見をいただいた。記して感謝の意を表する。

〈付記〉本研究は、科学研究費補助金（若手研究B 課題番号22730371）の研究成果の一部である。

（筆者：名城大学経営学部准教授）

（2011年7月22日 採択）

【研究論文】

日本企業の取り組むCSRの課題 －ISO26000を通しての考察－

藤 近 雅 彦

論文要旨

わが国の企業の推進するCSR活動は、ステークホルダーからの要請に対応しているの
であろうか。この問題意識のもと、2010年にISOが発行した組織の社会的責任について
の規定であるISO26000の掲げる課題に対する、日本企業の大手100社の取り組み状況に
ついて研究を行った。その結果、多くの企業が取り組む課題とそうでない課題には、大
きなばらつきがあることが示された。「環境」「労働慣行」「コミュニティへの参画」に関
連する課題は取り組み率が高く、「公正な事業慣行」や「人権」に関する課題には消極的
である。さらに業種別にも興味深い傾向のあることが明らかになった。こうした結果を
踏まえて、ISO26000以後の日本のCSRのあり方についても提言を行う。

1 はじめに

わが国の産業界に「CSR」という言葉が広まってから久しい。上場企業を中心にCSR報告書を
発行したり、CSR専任の部署を設置する企業も増えている。しかしながら、CSRに対する考え方
は一律ではない。活動として取り組む活動テーマも、企業の事業領域や事業規模、ビジネスモデ
ルなどに応じて、さまざまに異なっている。日本においてはステークホルダーとの間で十分なコ
ミュニケーションが行われているとは言えない企業が多い。また、ステークホルダーダイアログ
などを実施している企業においても、出てきた意見をどうCSRのテーマや推進計画に反映させる
かのプロセスや基準が未確定なケースが見受けられる。そのため、CSR活動が、社会課題の解決
に向けて企業が果たすべき役割についてのステークホルダーからの要請に対応しているか否か
については疑念がある。

こうしたなか、国際標準化機構（ISO）が策定を進めてきた「組織の社会的責任」に関するガ
イダンス規格である「ISO26000 (Guidance on social responsibility)」が、2010年11月に発
行された。ISO26000はCSRに関する世界初のグローバルスタンダードといえる。そこで本研究
では、わが国の代表的な企業がCSRとして進めている活動が、ISO26000とどう整合しているの

キーワード：日本企業 (Japanese companies), CSR (corporate social responsibility), ISO26000

かを調査・分析し、日本企業のCSRのあり方を浮き彫りにするとともに、その傾向について明らかにしたいと考える。

2 先行研究のレビューと本研究の位置づけ

経済産業省は2004年に「企業の社会的責任に関する懇談会」を開催し、その報告を「企業の社会的責任（CSR）を取り巻く現状について」にまとめた。これを受けて藤井（2005）は、日本のCSRの特徴を次のように述べている。すなわち、失業や途上国の人権など従来の枠組みでは解決しにくい問題に対する自主的・主体的な対応として捉えてきたヨーロッパに対して、日本は、フィランソロピーと地域社会を重視するアメリカ型のCSRの影響をより大きく受けている。その結果「環境保全+社会貢献+法令遵守」のパッケージングコンセプトと解釈されてきたと指摘している。そのうえで「重要なことはヨーロッパのCSRに日本が気づいていない内容があるとしたら、その内容について検討すること」（藤井、2005、50頁）とし、「今日ヨーロッパがCSRを改めて考えている事実の後ろにある世界、社会、そして企業観の変化に注意を払う必要がある」（藤井、2005、58頁）ことを示唆している。

眞崎（2006）では、みずほ総合研究所が2005年に実施したCSRに対する取り組み調査の結果が紹介されている。それによると、上場、非上場、あるいは製造、非製造企業ともCS向上などの「消費者・顧客面」、省エネなどの「環境面」、従業員教育などの「雇上面」への取り組みを進めている企業が多く、上場企業の場合はさらにIRなどの「株主面」が加わっている。こうした結果について、事業の特性と並んでそれぞれの企業に対するステークホルダーからの要請が異なるためと分析しているが、具体的にステークホルダーのどのような要請があり、それらに対して企業がどう答えようとしているのかは明らかにされていない。

足達・小崎（2008）では、日本経済団体連合会が会員企業572社に対して2005年に実施した調査の結果として「コンプライアンス、法令遵守」が突出して多く、「環境」「安全・品質」「個人情報保護・情報セキュリティ」「コーポレートガバナンス」と続いていることを上げ、「企業経営のリスクや事業機会としてどの程度認識されるかが、優先度が高い取り組みになるか否かに関係することになる」（足達・小崎、2008、30頁）と分析している。

一方、企業アンケートに基づく調査としては、経済同友会社会的責任経営委員会（2010）がある。これは同会がISO26000をもとに作成した「自己評価シート（第3版）」に基づいて、経済同友会会員企業などが自社のCSR活動を評価した結果のなかから、任意に調査協力した445社分を取りまとめたもので、全般にCSRの取り組みが維持・強化される傾向がみられることなどを指摘している。しかしこの調査では評価が企業側の主観のみに基づいており基準が不明であるため、参考資料とするにとどめた。

本研究では藤井（2005）、眞崎（2006）、足達・小崎（2008）の指摘を踏まえ、現在の日本企業のCSR活動がどのような課題に対して進められているのかを明らかにし、その背景について検証してみる。

3 リサーチデザイン

3.1 調査の概要、対象、方法、基準

今回の調査では、わが国の代表的な企業が自社のCSR活動として報告している内容とISO26000との整合状況を明らかにする。調査の対象は、東証一部上場企業の売上高上位企業¹⁾のなかから、CSR報告書等を発行している企業²⁾、100社とした。

ISO26000では「6 社会的責任の中核主題に関する手引」において「組織統治」などの7つの「中核主題 (core subjects)」が示され、その下により細分化・具体化された複数の「課題 (issues)」が掲げられている。今回の調査では個々の「課題」について、各社の2010年版のCSR報告書等の掲載事項をもとに活動の実施状況をチェックする方法をとった。実施しているか否かの判断は、「課題」に示されている「課題の説明」「関連する行動及び期待」を参考にしつつ、その活動に取り組んでいるか否かが明確になるような独自の判断基準³⁾を設定し、これによって判定した。

3.2 基準としてのISO26000の妥当性

次に今回の調査においてISO26000を基準として採用することの妥当性について考察を加える。前述のようにISO26000とは、国際標準化機構 (ISO) によって発行された、組織の社会的責任に関する世界初の国際規格である。策定作業は、2001年にISO理事会がISO消費者政策委員会 (ISO/COPOLCO) に対してCSR領域での国際規格策定の可能性検討を依頼したことに始まり、実に9年に及ぶ検討期間を経て発行したものである。また検討に当たっては、90を超える国と40を超える地域機関から政府や産業界、労働団体、消費者団体、NPO、NGOなどが対等の立場で議論に参加して策定されている (International Organization for Standardization 2010)。

さらに国連の『Global Compact』やグローバルレポーティングイニシアティブ (GRI) の『サステナビリティレポーティングガイドライン』、AccountAbility『AA1000 AccountAbility原則基準2008』のように、特定の分野だけに限定したものではなく、CSRの幅広い領域について指針を示している点が特徴である。上記の事柄より、ISO26000は多様なステークホルダーの組織に対する要請事項が幅広く反映されている規格であると推定される。しかるに本調査の基準として採用することは妥当であり、ISO26000制定時におけるわが国企業の活動との整合状況を調査することには、一定の意義があると考えられる。

4 日本企業のCSRとISO26000の整合状況

4.1 全体的な傾向

今回の調査によって明らかになったISO26000の課題に対する日本企業の取り組み状況をまとめたものが、表1である。左列にISO26000の課題を置き、それに対する100社のの取り組み状況を、100社全体と業種別で示した。パーセンテージは、対象企業のうち当該の課題に対して取り組んでいる企業の割合である。また「取り組み課題数（平均）」は、当該中核主題の課題のうち各企業が平均していくつの課題に取り組んでいるかを示す。

以下、この内容について考察を加えていく。

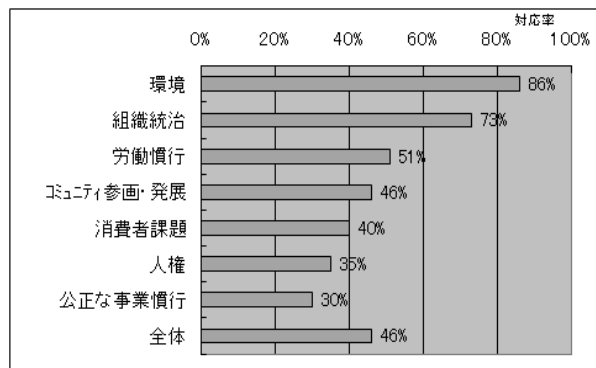
4.1.1 中核主題別の「取り組み課題数（平均）／課題数」

100社の企業の取り組み状況を、7つの中核主題別にそれぞれの「取り組み課題数（平均）／課題数」で比較してみた。たとえば「環境」では4つの「課題」に対して調査対象企業の「取り組み課題数（平均）」は3.43であるので、 $3.43/4=86\%$ となる。

その結果は、高い順に「環境」(86%)、「統治機構」(73%)、「労働慣行」(51%)、「コミュニティへの参画及びコミュニティの発展」(46%)、「消費者課題」(40%)、「人権」(35%)、「公正な事業慣行」(30%)となり、中核主題全体でみると46%であった。

地球温暖化などを背景に「環境」に対する関心の高さが顕著であること、また自社のCSRのあり方を規定する「統治機構」についても多くの企業が具体的な活動を行っていることがうかがえた。その反面「公正な事業慣行」「人権」「消費者課題」に対しては、相対的に関心が低いことが分かる。

図1 中核主題別の整合状況



4.1.2 取り組みの進んでいる課題

次に中核主題ごとの課題について、取り組み状況を見てみる。まず取り組んでいる企業の多い課題については、「6.5.5気候変動の緩和及び気候変動への適応」の99%を筆頭に、「6.8.3コミュニティへの参画」と「6.8.4教育及び文化」「6.4.7職場における人材育成及び訓練」（いずれも91%）と、「6.5.4持続可能な資源の利用」(86%)「6.5.6環境保護、生物多様性、及び自然生息地の回復」(82%)と続いている。特筆すべきは、「環境」関連の課題に対する取り組みの熱心さである。4つの課題のすべてが、76%以上の企業で推進されているとの結果であった。

表1 ISO26000の課題に対する日本企業の取り組み状況

項目	業種 (企業数)	100社	製造業 (67社)								非製造業 (33社)					
			電気機器 (12社)	輸送用 機器 (11社)	電力 ・ガス (8社)	鉄鋼 ・非鉄金属 (6社)	化学 (6社)	建設 (6社)	その他 (18社)	卸売 (9社)	陸海空運 (9社)	銀行・保険 (7社)	その他 (8社)			
組織統治 (課題数 1)																
6.2	6.2.3	意思決定のプロセス及び構造	73	75	58	73	88	67	100	83	72	70	78	67	86	50
	取り組み課題数(平均)		0.73	0.75	0.58	0.73	0.88	0.67	1.00	0.83	0.72	0.70	0.78	0.67	0.86	0.50
	取り組み課題数(平均)/課題数		73%	75%	58%	73%	88%	67%	100%	83%	72%	70%	78%	67%	86%	50%
人権 (課題数 8)																
6.3	6.3.3	ディーリジエンス	43%	40%	33%	27%	63%	50%	50%	50%	33%	48%	44%	44%	71%	38%
	6.3.4	人権に対する危機的状況	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%
	6.3.5	加担の回避	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%
	6.3.6	苦情解決	57%	64%	67%	64%	63%	50%	83%	50%	67%	42%	44%	44%	43%	38%
	6.3.7	差別及び社会的弱者	74%	85%	83%	100%	88%	83%	83%	83%	78%	52%	44%	56%	71%	38%
	6.3.8	市民的及び政治的権利	3%	3%	17%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	3%	0%	0%	0%	13%
	6.3.9	経済的、社会的及び文化的権利	76%	79%	50%	73%	100%	83%	100%	100%	78%	69%	33%	100%	71%	75%
	6.3.10	労働における基本的原則及び権利	29%	36%	50%	45%	38%	33%	17%	17%	33%	15%	11%	11%	0%	38%
	取り組み課題数(平均)		2.81	3.07	3.00	3.09	3.50	3.00	3.33	3.00	2.89	2.27	1.78	2.44	2.57	2.38
	取り組み課題数(平均)/課題数		35%	38%	38%	39%	44%	38%	42%	38%	36%	28%	22%	31%	32%	30%
労働慣行 (課題数 5)																
6.4	6.4.3	雇用及び雇用関係	10%	12%	25%	9%	25%	17%	0%	0%	6%	6%	11%	0%	0%	13%
	6.4.4	労働条件及び社会的保護	32%	37%	58%	27%	63%	50%	17%	17%	28%	21%	0%	11%	14%	63%
	6.4.5	社会対話	43%	48%	58%	55%	63%	33%	67%	0%	44%	33%	56%	44%	29%	0%
	6.4.6	労働における安全衛生	78%	94%	83%	100%	100%	100%	100%	83%	94%	45%	56%	67%	29%	25%
	6.4.7	職場における人材育成及び訓練	91%	93%	100%	100%	88%	100%	100%	83%	83%	88%	78%	89%	100%	88%
取り組み課題数(平均)		2.54	2.84	3.25	2.91	3.38	3.00	2.83	1.83	2.56	1.94	2.00	2.11	1.71	1.88	
取り組み課題数(平均)/課題数		51%	57%	65%	58%	68%	60%	57%	37%	51%	39%	40%	42%	34%	38%	
環境 (課題数 4)																
6.5	6.5.3	汚染の予防	76%	94%	92%	100%	88%	100%	100%	83%	94%	39%	67%	44%	14%	25%
	6.5.4	持続可能な資源の利用	86%	93%	100%	91%	88%	100%	100%	100%	83%	73%	56%	89%	57%	88%
	6.5.5	気候変動の緩和及び気候変動への適応	99%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	97%	89%	100%	100%	100%	
	6.5.6	環境保護、生物多様性、及び自然生息地の回復	82%	84%	100%	91%	100%	83%	83%	100%	56%	79%	67%	67%	100%	88%
	取り組み課題数(平均)		3.43	3.70	3.92	3.82	3.75	3.83	3.83	3.33	2.88	2.88	2.78	3.00	2.71	3.00
取り組み課題数(平均)/課題数		86%	93%	98%	95%	94%	96%	96%	96%	83%	72%	69%	75%	68%	75%	
公正な事業慣行 (課題数 5)																
6.6	6.6.3	汚職防止	18%	21%	25%	36%	25%	17%	33%	0%	11%	12%	33%	11%	0%	0%
	6.6.4	責任ある政治的関与	4%	4%	0%	0%	0%	0%	17%	0%	11%	3%	11%	0%	0%	0%
	6.6.5	公正な競争	43%	48%	25%	45%	38%	83%	50%	67%	50%	33%	44%	33%	14%	38%
	6.6.6	サプライチェーンにおける社会的責任の推進	59%	72%	92%	91%	50%	33%	100%	33%	72%	33%	33%	22%	29%	50%
	6.6.7	財産権の尊重	27%	33%	42%	9%	13%	67%	17%	17%	50%	15%	11%	22%	0%	25%
	取り組み課題数(平均)		1.51	1.78	1.83	1.82	1.25	2.00	2.17	1.17	1.94	0.97	1.33	0.89	0.43	1.13
取り組み課題数(平均)/課題数		30%	36%	37%	36%	25%	40%	43%	23%	39%	19%	27%	18%	9%	23%	
消費者課題 (課題数 7)																
6.7	6.7.3	公正なマーケティング、事実に即した偏りのない情報、及び公正な契約慣行	28%	28%	17%	9%	38%	0%	67%	17%	44%	27%	0%	0%	71%	50%
	6.7.4	消費者の安全衛生の保護	72%	79%	75%	91%	88%	33%	83%	67%	89%	58%	22%	78%	57%	75%
	6.7.5	持続可能な消費	28%	33%	17%	9%	88%	17%	33%	33%	39%	18%	0%	22%	0%	50%
	6.7.6	消費者に対するサービス、支援、並びに苦情及び紛争の解決	68%	72%	92%	73%	88%	83%	67%	33%	61%	61%	11%	67%	86%	88%
	6.7.7	消費者データ保護及びプライバシー	56%	57%	83%	36%	75%	50%	17%	67%	56%	55%	56%	67%	71%	25%
	6.7.8	必要不可欠なサービスへのアクセス	14%	14%	0%	45%	13%	0%	0%	17%	11%	15%	11%	33%	0%	13%
	6.7.9	教育及び意識向上	17%	19%	8%	27%	38%	17%	0%	0%	28%	12%	0%	0%	14%	38%
取り組み課題数(平均)		2.83	3.01	2.92	2.91	4.25	2.00	2.67	2.33	3.28	2.45	1.00	2.67	3.00	3.38	
取り組み課題数(平均)/課題数		40%	43%	42%	42%	61%	29%	38%	33%	47%	35%	14%	38%	43%	48%	
コミュニティへの参画及びコミュニティの発展 (課題数 7)																
6.8	6.8.3	コミュニティへの参画	91%	93%	83%	100%	100%	100%	100%	83%	88%	100%	78%	71%	100%	
	6.8.4	教育及び文化	91%	94%	100%	82%	100%	100%	83%	100%	94%	85%	89%	67%	100%	88%
	6.8.5	雇用創出及び技能開発	22%	24%	33%	9%	25%	0%	50%	17%	28%	18%	22%	22%	14%	13%
	6.8.6	技術の開発及び技術へのアクセス	13%	16%	0%	18%	13%	17%	17%	33%	22%	6%	11%	11%	0%	0%
	6.8.7	富及び所得の創出	9%	7%	8%	0%	25%	0%	0%	0%	11%	12%	22%	0%	14%	13%
	6.8.8	健康	22%	19%	42%	18%	13%	0%	17%	0%	22%	27%	22%	11%	71%	13%
	6.8.9	社会的投資	76%	76%	67%	73%	75%	67%	83%	83%	83%	76%	89%	78%	71%	63%
	取り組み課題数(平均)		3.24	3.30	3.33	3.00	3.50	2.83	3.50	3.33	3.44	3.12	3.56	2.67	3.43	2.88
取り組み課題数(平均)/課題数		46%	47%	48%	43%	50%	40%	50%	48%	49%	45%	51%	38%	49%	41%	
取り組み課題数(平均)合計		17.09	18.45	18.83	18.27	20.50	17.33	19.33	16.33	18.17	14.33	13.22	14.44	14.71	15.13	
取り組み課題数(平均)/課題数		46%	50%	51%	49%	55%	47%	52%	44%	49%	39%	36%	39%	40%	41%	

取り組みの進んでいる課題の具体例としては以下のようなものがある。

「6.5.5気候変動の緩和及び気候変動への適応」では「温室効果ガス削減」「環境マネジメントシステムの導入」「環境配慮製品・サービスの開発・提供」など。

「6.8.3コミュニティへの参画」では「事業活動を行う地域社会への協力」など。

「6.8.4教育及び文化」では「地域の教育, 文化, スポーツ振興への協力」など。

「6.4.7職場における人材育成及び訓練」では「従業員教育方針・プログラムの実施」など。

「6.5.4持続可能な資源の利用」では「省資源」「リサイクル」「省エネルギー」など。

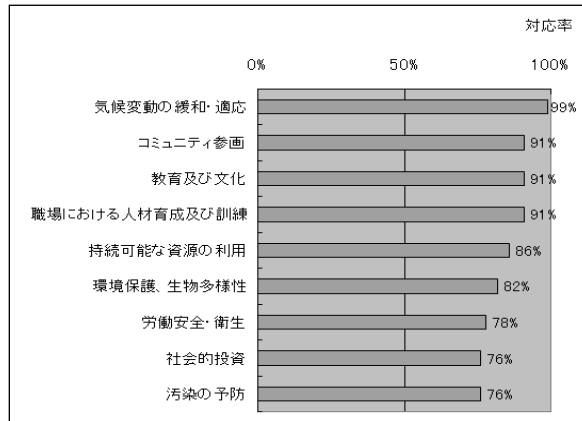
「6.5.6環境保護, 生物多様性及び自然生息地の回復」では「森林, 緑地整備」「生物多様性調査への協力」など。

「6.4.6労働における安全・衛生」では「労働災害の防止」「心身の健康管理」など。

「6.8.9社会的投資」では「学術団体や災害地域支援への寄付」「地域ボランティアへの協力」など。

多くの企業で取り組まれていることから, これらの活動はCSRを推進するうえで”やっぴて当たり前”と考えられていると見られる。そのため具体的な活動内容にも見るべき差異は少なく, 類似した活動が比較的多くの企業で横並び的に実施されている。

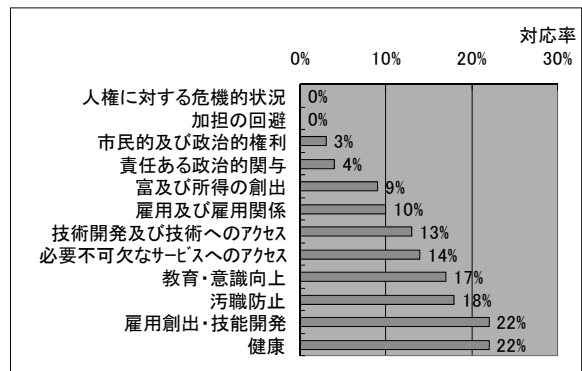
図2 取り組みの進んでいる課題



4.1.3 取り組みの進んでいない課題

「6.3.4人権に対する危機的状況」「6.3.5加担の回避」に対する取り組みはいずれも0%である。次いで「6.3.8市民的及び政治的権利」が3%と, 人権に関連する課題への取り組みが上位を占めている。さらに「6.8.7富及び所得の創出」(9%), 「6.4.3雇用及び雇用関係」(10%)と続いている。こうした点から, 日本企業では社外ステークホルダーに

図3 取り組みの進んでいない課題



に対する課題, とくに事業リスク低減や事業機会拡大に関係の薄い課題に対する取り組みが消極的であることがうかがえる。また「6.3.8市民的及び政治的権利」「6.6.3汚職防止」「6.4.3雇用及び

雇用関係」については、対応することが当然である「CSR以前の取り組み」と考えられているために報告書等に掲載していないケースも多いのではないだろうか。ISO26000発行以降の開示状況の変化を注目したい。

次に、具体的な活動内容を見てみると「リスク低減型活動」と「機会拡大型活動」の2つに大別できることがうかがえる。「リスク低減型活動」とは、その企業の事業特性などからとくに高いと想定されるリスクを未然に回避するための活動である。具体例として、以下のような活動が報告されている。

「6.3.8市民的及び政治的権利」では「在日外国人・同和問題に対する活動」（イオン、富士通）など。

「6.6.4責任ある政治的関与」では「政治献金に関するコンプライアンス指針」（住友商事、三菱重工業）など。

「6.4.3雇用及び雇用関係」では「経済変動を受けた雇用維持の取り組み」（トヨタ、デンソー）、「グローバルな労働方針・協約の順守」（パナソニック、東芝）などがある。

これらの「リスク低減型活動」は「守りのCSR」と見なすことができ、具体的内容は実施している企業の間で比較的横並び傾向が高い特徴がある。

それに対して「機会拡大型活動」とは、当該企業の強みを生かした独自性の高い活動である。具体例は以下の通りである。

「6.7.8必要不可欠なサービスへのアクセス」では「身障者等用福祉車両の開発・普及」（日産自動車、マツダ、豊田車体、三菱自動車工業）、「大規模災害時の商品の提供」（セブン・アンド・アイ・ホールディングス、イオン）、「弱視児童用の拡大文字教科書」（大日本印刷）、「災害等緊急時の電力復旧」（中国電力）、「地震時の高速道路復旧」（大林組）、「駅のバリアフリー化」（東京急行電鉄）など。

「6.8.7富及び所得の創出」では「海外事業活動の現地化」（三菱商事、東芝）、「小水力発電所の寄贈」（東京電力）、「『エアコンの木』植林用苗木の維持管理による途上国の生計支援」（ダイキン工業）、「バイオディーゼル発電による貧困層自立支援」（豊田通商）、「マイクロファイナンスの実施」（三井住友ファイナンシャルグループ）など。

「6.8.6技術開発及び技術へのアクセス」では「外来侵略アリ防圧プログラムへの協力」（住友化学）、「事業に関連する技術の提供」（三菱商事、東京電力、小松製作所、コスモ石油、東日本旅客鉄道）など。

図3にはないが28%の「6.7.5持続可能な消費」では「エネルギー教育」（東京電力、関西電力、東北電力、中国電力、東京ガス、大阪ガス）、「再生可能エネルギーによる安定供給」（東京電力、中部電力、九州電力、コスモ石油）、「携帯電話のリサイクル推進」（NTTドコモ、KDDI）、「アルコール関連問題・適正飲酒への対応」（麒麟ホールディングス）、「カーボンオフセット付物流サービスの実施」（日本通運）、「グローバルな商品修理体制の充実」（任天堂）、「自社建材廃材

の製品への再生」(旭化成)、「エネルギー供給住宅の実験」(積水ハウス)などがある。

「機会拡大型活動」は「攻めのCSR」と考えられるが、そのありようは社会課題との接点で企業がどのように強みを発揮できるかに依拠している。そのため具体的な内容は、商品・サービスや保有技術、さまざまな経営資源、事業展開する地域などに応じて多様である。

4.2 中核主題別の傾向

4.2.1 組織統治

課題は1つであり「取り組み課題数(平均)／課題数」は73%である。製造業においては75%、非製造業では70%であった。

わが国の大手企業ではCSRを推進するための一応の組織、理念を構築し、管理運営していると判断できる。また、製造業と非製造業の差は小さく、自社CSRの基本的な考え方と組織整備についてはいずれの業種においても進んでいることがうかがえる。

4.2.2 人権

8つの課題に対して、全業種平均では2.81の課題に取り組んでいる。「取り組み課題数(平均)／課題数」は35%で、製造業においては38%、非製造業では28%であった。

課題別ではばらつきが大きく「6.3.9経済的、社会的及び文化的権利」(76%)、「6.3.7差別及び社会的弱者」(74%)、「6.3.6苦情解決」(57%)は比較的高い。しかしながら、取り組みの内容を見てみるとそれぞれワークライフバランスへの配慮、障害者等の雇用、社内を中心とするホットラインの開設などが大半を占めており、いずれも社内の従業員に対する人権保護である点が特徴といえる。「6.3.4人権に対する危機的状況」「6.3.5加担の回避」については取り組んでいるとする企業がゼロであるが、国内の企業の人権意識が主に従業員に向いていると考えるならば、人権侵害の危険性が增大した紛争などの状況や人権に対する違法行為に影響を及ぼす行為を前提とするこうした課題への関心が低くなるのも肯ける⁴⁾。

この課題では、製造業において非製造業よりも取り組み率が10ポイント高い。内訳をみると、製造業のなかでも特に公益事業者である「電力・ガス」(44%)と、海外での事業比率が比較的大きい「化学」(42%)「輸送用機器」(39%)がとくに高いことが指摘できる。その反面、海外での事業が大きい総合商社を含む「卸売」(22%)において、対応率が相対的に低いという矛盾した現象もみられる。

4.2.3 労働慣行

5つの課題に対して、全業種平均で2.54の課題に取り組んでいる。「取り組み課題数(平均)／課題数」は51%で、製造業においては57%、非製造業では39%であった。

課題別では「6.4.7職場における人材育成及び訓練」(91%)と「6.4.6労働における安全衛生」

(78%) が中でも高い対応率を示す。この2課題については「輸送用機器」「鉄鋼・非鉄金属」「化学」でそれぞれ全企業が活動を推進しており、「電気機器」「電力・ガス」においても高い率となっている。その背景として、社会的な関心の高さに加えて企業にとってもアピールしたい点であることが原因と考えられる。その反面「6.4.3雇用及び雇用関係」(10%)「6.4.4労働条件及び社会的保護」(32%)、「6.4.5社会対話」(43%)の3課題についてはいずれも50%以下となっているが、これらについては日本企業においては当然行うべきことと目されておりCSRとは捉えられていないケースも多いと考えられる。

また5つの課題すべてにおいて、製造業が非製造業よりも高い取り組み率を示している。その背景としては、製造業における労働者の構成が非製造業に比べて多様性に富んでいることなどが考えられる。

4.2.4 環境

4つの課題に対して、全業種平均では3.43の課題に取り組んでいる。「取り組み課題数(平均)／課題数」は86%で、7つの中核主題の中で最も高い。製造業においては93%、非製造業では72%であった。

日本のCSRにおいては、環境保全に対する取り組みが他の中核主題に比べると進んでいることが示された。とくにステークホルダーの関心も高い「6.5.5気候変動の緩和及び気候変動への適応」に関しては99%の企業が活動を推進しており、37あるISO26000の課題の中で最高率となった。さらにそれぞれの項目についての情報開示の内容も、過去からの環境負荷の推移をグラフで示したり、具体的な環境負荷低減対策を紹介するなど、「環境」以外のテーマについての記述と比べて充実した厚い記述となっている。その背景としては、高度成長期以来の公害対策の実績がベースにあることや、多くの企業でCSR報告の歴史が環境報告から始まっていること、さらにISO14001をはじめとする環境マネジメントシステムの普及があると考えられる。

製造業と非製造業との間で21ポイントの差があるが、製造業においては製品の生産にともなうエネルギー使用や廃棄物の発生、化学物質の使用などによる環境負荷が大きいことから、ステークホルダーに対する説明責任を強く意識していることがうかがえる。

なお「6.5.6環境保護、生物多様性、及び自然生息地の回復」については、生物多様性の保全に関する取り組みが散見されたが、これは2010年10月に生物多様性条約第10回締約国会議(COP10)が愛知県で開催されたことに関連すると考えられる⁵⁾。

4.2.5 公正な事業慣行

5つの課題に対して、全業種平均では1.51の課題に取り組んでおり「取り組み課題数(平均)／課題数」は30%である。製造業においては36%、非製造業では19%であった。

調査対象企業のCSR報告書のほぼすべてが、コンプライアンスに関する体制や規定、教育の実

施状況などを掲載している。しかしながら、ISO26000に掲げられた課題について個別具体的に掲載している例は少ないという状況である。

もっとも多く企業が取り組んでいる「6.6.6バリューチェーンにおける社会的責任の推進」(59%)では、サプライチェーン等に対するCSR調達を活動事例として挙げる例が多かったが、そこからさらに進んでコンプライアンス等のCSR推進支援に取り組む例も増えてきている。同課題では、製造業で72%、非製造業で33%と両者の差が大きく、製造業のなかでもとくに「化学」(100%)、「電気機器」(92%)、「輸送用機器」(91%)が高い。これは、化学業界では以前からレスポンシブルケア⁶⁾への対応が進んでいたことが背景にあり、また電気機器、輸送用機器ではRoHS指令に代表される市場からの圧力とサプライチェーンに対する影響力の大きさが反映されていると考えることができる。

「6.6.3汚職防止」は、全体では取り組み率が18%であるが「輸送用機器」(36%)、「化学」(33%)、「卸売」(33%)の3業種が高い値となっている。この課題はリスク低減型の活動の典型ともいえるものであるが、海外での大型工場の進出や大規模プロジェクトなどに関連し、外国政府や行政機関との接点が想定される業種において顕著であると考えられよう。

また「6.6.5公正な競争」(43%)については、独占禁止法違反などの不祥事発生企業において詳細に対応状況を掲載しているケースが散見されたが、マテリアリティを重視した記載といえる。

4.2.6 消費者課題

7つの課題に対して、全業種平均では2.83の課題に取り組んでおり「取り組み課題数(平均)／課題数」は40%である。製造業においては43%、非製造業では35%であった。

「6.7.4消費者の安全衛生の保護」(72%)、「6.7.6消費者に対するサービス、支援、並びに苦情、及び紛争の解決」(68%)、「6.7.7消費者データ保護及びプライバシー」(56%)において高い率となった。他の中核主題に比べて、製造業(43%)と非製造業(35%)の差は比較的小さい。

「6.7.8必要不可欠なサービスへのアクセス」(14%)は、生活困窮者への電気、ガス、水道、通信などの生活インフラ確保を想定したものであるが、調査対象のなかではそれ以外の例のみであった。これまで国民の生活水準がほぼ一定レベル以上にあったわが国ではこうした点に対する企業の意識は低いと考えられる。しかし、長引く景気の低迷に加えて東日本大震災で多くの被災者が発生したことなどから今後の動向が注目される。

4.2.7 コミュニティ参画及び開発

7つの課題に対して、全業種平均では3.24の課題に取り組んでおり「取り組み課題数(平均)／課題数」は46%である。製造業においては47%、非製造業では45%であった。

「6.8.3コミュニティへの参画」(91%)、「6.8.4教育及び文化」(91%)、「6.8.9社会的投資」(76%)

が高い数値となっており、地域貢献を重視するわが国のCSRの特性が現れている。一方「6.8.5雇用創出及び技能開発」(22%)や「6.8.7富及び所得の創出」(9%)が低い水準にとどまっている点も、ヨーロッパに比べてBOPビジネスに対して消極的とされるわが国の企業の特徴といえる。「6.8.8健康」で最も高い率だったのは生命保険会社の属する「銀行・保険」(71%)である。社会の健康増進が保険金支払の抑制につながることから、本業に寄与するCSRの典型といえよう。

5 総括

中核主題、あるいは個別の課題によって、日本企業の取り組み率は非常に大きなばらつきがある。取り組み率の高い課題については、具体的な内容に類似性が見られる傾向があった。取り組み率の低い課題は「リスク低減型活動」と「機会拡大型活動」に分けられ、「リスク低減型活動」の内容は具体的活動が類似しており、「機会拡大型活動」は、企業の特質に応じた独自性の高いものが多かった。製造業と非製造業を比較すると、すべての中核主題において製造業の方が、取り組み率が高いことが分かった。その一方で、非製造業の中でも本業に則したCSRを推進している例がみられた。

冒頭で指摘したようにISO26000はガイダンスであり、すべてこれに準拠する必要はない。しかしながらISO規格として発行された以上、ここに示された中核主題と課題にどう取り組むのかについて企業は姿勢を明確にする必要がある。それには自社のCSRそのものについて、誰に向けて、何のために、何を重点的に推進し情報開示するのかを再度問い直すことが求められるであろう。ISO26000では中核主題と課題のほかにも、活動の基盤となる基本慣行として自社の社会的責任の認識、ならびにステークホルダーの特定と彼らとのコミュニケーションや信頼性向上についても規定している。もとよりCSRとは、進むべき方向を示し推進力となるこれらがあって初めて実践されるものである。こうした点も考慮するならば、ISO26000の発行はわが国のCSR活動に対して質的变化をもたらす契機となる可能性がある。その変化を把握するために、継続的な調査を実施することが必要である。

なお、本研究はCSR報告書の開示内容に基づくものであるが、現状ではCSR報告書への記載項目は企業の裁量に委ねられており、ISO26000で課題とされているテーマについて活動を推進している場合でも、必ずしもその内容がCSR報告書に掲載されているとは限らない。そのため本調査は活動の実態を正確に示しているとはいえない可能性がある。とくに対応率が低いとの結果が出た「人権」や「公正な事業慣行」について、この点が危惧される。

付 録

付録1 調査対象企業リスト

I H I, J F E, K D D I, M S & A Dインシュアランスホールディングス, N T Tデータ, T & Dホールディングス, アイシン精機, 旭化成, 旭硝子, アサヒビール, 味の素, イオン, 伊藤忠エネクス, 伊藤忠商事, エヌ・ティ・ティ・ドコモ, 王子製紙, 大阪ガス, 大林組, 鹿島, 川崎重工業, 関西電力, キリンホールディングス, キヤノン, 九州電力, 京セラ, 神戸製鋼所, コスモ石油, 小松製作所, 清水建設, 昭和シェル石油, シャープ, 商船三井, 新日本製鐵, 住友化学, 住友金属工業, 住友商事, 住友電工, 積水ハウス, セブン&アイ・ホールディングス, 全日本空輸, 双日, ソニー, 第一生命保険, ダイキン工業, 大成建設, 大日本印刷, 大和ハウス工業, 武田薬品工業, 中国電力, 中部電力, デンソー, 東海旅客鉄道, 東京海上ホールディングス, 東京ガス, 東京急行電鉄, 東京電力, 東芝, 東北電力, 東レ, 凸版印刷, トヨタ自動車, 豊田自動織機, トヨタ車体, 豊田通商, 西日本旅客鉄道, 日本製紙グループ本社, 日本たばこ産業, 日本通運, 日本電気, 日本郵船, 日産自動車, 任天堂, パナソニック, パナソニック電工, 阪和興業, 東日本旅客鉄道, 日立製作所, 富士通, 富士フイルムホールディングス, プリヂストーン, ホンダ, 三越伊勢丹ホールディングス, マツダ, 丸紅, みずほフィナンシャルグループ, 三井化学, 三井住友フィナンシャルグループ, 三井物産, 三井不動産, 三菱UFJフィナンシャル・グループ, 三菱化学, 三菱自動車工業, 三菱商事, 三菱重工業, 三菱電機, 三菱マテリアル, ヤマダ電機, ヤマトホールディングス, ヤマハ発動機, リコー

以上100社（五十音順）

付録2 本研究における整合性の判断基準

組織統治（課題数1）

- ・意思決定のプロセス及び構造
組織の社会的責任に関するトップのコミットメント, 戦略もしくは目標, および全社的な推進体制に関する記述の有無。

人権（課題数8）

- ・デューディリジェンス
人権侵害の危険性を回避するために対処する組織とプロセスについての記述の有無。
- ・人権に対する危機的状況
人権侵害の危険性が高い状況における, 人権尊重を保証するプロセスについての記述の有無。
- ・加担の回避
直接的, 受益的, あるいは暗黙の共謀により他の人権侵害に加担しないよう, 危険性を検知し防止するプロセスについての記述の有無。
- ・苦情解決
人権が侵害されたと考える人々が組織に知らせ, 救済措置を求めるための手段やプロセスについての記述の有無。
- ・差別及び社会的弱者
差別の撤廃や社会的弱者の社会参加機会増大に対する活動の記述の有無。
- ・市民的及び政治的権利
個人の市民的, 政治的権利を守るプロセスについての記述の有無。

- ・経済的，社会的及び文化的権利
個人の経済的，社会的及び文化的権利を守るプロセスについての記述の有無。
- ・労働における基本的原則及び権利
結社の自由，団体交渉，機会均等，差別防止への対処に向けた自主的な活動についての記述の有無。

労働慣行（課題数 5）

- ・雇用及び雇用関係
雇用形態，雇用契約に関する適正を維持するプロセスについての記述の有無。
- ・労働条件及び社会的保護
労働条件や労働者保護に関する適正を維持するプロセスについての記述の有無。
- ・社会対話
共通の経済的，社会的問題に関して，労働者の代表との間で行われる交渉，協議，情報交換についての記述の有無。
- ・労働における安全衛生
労働安全・衛生を適正に維持するためのプロセスについての記述の有無。
- ・職場における人材育成及び訓練
人材育成・訓練を適正に維持するためのプロセスについての記述の有無。

環境（課題数 4）

- ・汚染の予防
大気排出，排水，廃棄物，有害化学物質などの汚染を防止するための活動と実績についての記述の有無。
- ・持続可能な資源の活用
エネルギー効率向上，水の保全，材料使用効率向上などについての活動と実績についての記述の有無。
- ・気候変動の緩和及び気候変動への適応
温室効果ガス排出抑制，あるいは気候変動対応についての活動と実績についての記述の有無。
- ・環境保護，生物多様性，及び自然生息地の回復
自然環境保護，生態系，生息地保護についての記述の有無。

公正な事業慣行（課題数 5）

- ・汚職防止
汚職防止に対するプロセスについての記述の有無。
- ・責任ある政治的関与
公正な政治プロセスを支援し，社会の利益となる公共政策の策定を促すための政治的関与を実現するためのプロセスについての記述の有無。
- ・公正な競争
反競争的な行為に関与しないためのプロセスについての記述の有無。
- ・バリューチェーンにおける社会的責任の推進
バリューチェーンに含まれる組織が，社会的責任に則した活動をするための支援等のプロセスについての記述の有無。
- ・財産権の尊重

他組織の物質的・知的財産権を侵害しないためのプロセスについての記述の有無。

消費者課題（課題数7）

- ・公正なマーケティング，事実に即した偏りのない情報，及び公正な契約慣行
消費者に分かりやすい形で製品・サービスに関する情報を伝えるプロセスについての記述の有無。
- ・消費者の安全衛生の保護
消費者の身体，財産，環境に安全な製品・サービスを提供するためのプロセスについての記述の有無。
- ・持続可能な消費
自社製品・サービスが消費者の福祉，健康，環境等に及ぼす影響に関する情報を伝えるプロセスについての記述の有無。
- ・消費者に対するサービス，支援，ならびに苦情，紛争の解決
消費者に対するアフターサービス，相談窓口等に関する記述の有無。
- ・消費者データ保護及びプライバシー
個人データの収集，処理で消費者等のプライバシーが侵害されないようにするプロセスについての記述の有無。
- ・必要不可欠なサービスへのアクセス
消費者の生存権（健康で文化的な最低限の生活）への配慮に関する記述の有無。
- ・教育及び意識の向上
消費者が自身の権利と責任を知ることができるようにするための教育と意識向上に関する記述の有無。

コミュニティ参画及びコミュニティの発展（課題数7）

- ・コミュニティ参画
問題の防止・解決やステークホルダーとの協調関係強化を目的とする，市民団体や市民社会などのネットワーク参加に関する活動の記述の有無。
- ・教育及び文化
文化の保護・振興，教育の普及に関する活動の記述の有無。
- ・雇用創出及び技能開発
人権や労働慣行に配慮した雇用の創出，及び適切で生産的な職を得るための技能開発に関する活動の記述の有無。
- ・技術の開発及び技術へのアクセス
人的資源の開発，及び技術の普及が図れる専門知識，技能知識の導入に関する記述の有無。
- ・富及び所得の創出
コミュニティに利益をもたらし，経済的・社会的福利を促進する活動についての記述の有無。
- ・健康
コミュニティの公衆衛生への脅威を抑え，健康衛生に貢献するためのプロセスについての記述の有無。
- ・社会的投資
コミュニティの社会的側面を改善するためのインフラその他のプログラムに関する記述の有無。

注

- 1) 2011年1月28日現在。
- 2) 「CSR報告書等」とは「サステナビリティレポート」「社会・環境報告書」あるいは「アニュアルレポート」等の名称で、社会・環境・経済側面についての年度報告として位置づけられているものを指す。調査対象は、当該企業、持ち株会社、あるいは当該企業グループの発行する報告書とし、発行主体、あるいは開示内容によって適宜選択した（例：三菱ケミカルホールディングスの報告書が特集中心であり、調査対象としては不適切と判断したため、同グループの中核企業である三菱化学の報告書を対象としたなど）。「発行している」とは、2011年1月末日現在で印刷物の送付を実施、あるいはWEB上にPDFファイルなどのまとまった形で掲載しているものとする。
- 3) 「判断基準」は付録として掲載した。
- 4) 経済同友会（2010）では、外国人持株比率が50%以上の企業においては「デューデリジェンスの行使が、人権侵害への共謀の回避に有効であることを知っており、行使を徹底している」と回答した率が100%と報告されている。このことから、「6.3.3デューデリジェンス」「6.3.4加担の回避」については、取り組み率が株主構成や海外における事業展開の度合いに依存している可能性がある。
- 5) 経済同友会（2010）によると、生物多様性に対する取り組み方針を策定している企業は21%にとどまっており、本調査の結果との差が大きい。ここから、方針はないが森林保全などの活動について一応報告書に掲載しておこうと考えた企業が少なからず存在することがうかがえる。
- 6) 化学関連企業を対象に、化学製品の全ライフサイクルに亘って環境、健康、安全面の対策を実施・改善し、その成果を公表する自主活動。わが国では1995年に日本レスポンシブルケア協議会が発足し、取り組みを推進してきた。

参考文献

- AccountAbility（2008）*AA1000 AccountAbility Principles Standards 2008*, AccountAbility（株式会社あらたサステナビリティ認証機構訳『AA1000 AccountAbility 原則基準 2008 日本語翻訳版』, 2008年）.
- GRI（2006）*Sustainability Reporting Guidelines*, Global Reporting Initiative.
- ISO 26000（2010）*Guidance on Social Responsibility*, International Organization for Standardization（ISO/SR国内委員会監修『日本語訳 ISO26000:2010社会的責任に関する手引』日本規格協会, 2011年）.
- UN（2000）*Global Compact*, United Nations.
- 足達英一郎・小崎亜依子（2008）「日本企業のCSR経営の現状と課題」関西国際交流団体協議会『NPOジャーナル』第20号, 28-30頁。
- 小河光生（2010）『ISO26000で経営はこう変わる－CSRが拓く成長戦略』日本経済新聞社。
- 環境省（2010）『環境にやさしい企業行動調査結果（平成21年度における取組に関する調査結果）』環境省。
- 経済同友会 社会的責任経営委員会（2010）『日本企業のCSR－進化の軌跡 自己評価レポート2010』経済同友会。
- 藤井敏彦（2005）『ヨーロッパのCSRと日本のCSR』日科技連出版社。
- 眞崎昭彦（2006）「わが国におけるCSR（企業の社会的責任）の現状と課題－企業業績とCSRの関係を中心に－」『高崎経済大学論集』第48巻第4号, 157-170頁。
- 調査対象企業各社のCSR報告書, およびホームページ。

(筆者：神戸大学大学院経営学研究科博士課程後期課程)

(2011年7月22日 採択)

日本社会関連会計学会の検証 —過去・現在・未来—

＜プロジェクトメンバー＞

プロジェクト代表 勝山 進（日本大学）

プロジェクト副代表 郡司 健（大阪学院大学）

＜東日本部会＞

川口 修（松蔭大学）、菊谷正人（法政大学）、黒川保美（専修大学）、上妻義直（上智大学）、
村井秀樹（日本大学）、柳田 仁（神奈川大学）、湯田雅夫（獨協大学）

＜西日本部会＞

小津稚加子（九州大学）、梶浦昭友（関西学院大学）、國部克彦（神戸大学）、冨増和彦（愛知
大学）、水野一郎（関西大学）・補助者 岡 照二（関西大学）、向山敦夫（大阪市立大学）

1. 特別研究プロジェクトの研究概要

日本社会関連会計学会（以下、学会）は、1988（昭和63）年9月15日の創立総会において発足し、2008年に学会創立20周年を迎えた。この20年の間には、「世界」は激変してしまった。私達は学会設立20周年を迎えたことを契機に特別研究プロジェクト（以下、プロジェクト）を立ち上げ、学会の過去と現在を検証し、将来を展望することとした。学会の前身は、付加価値研究者によって、1976年に発足された「企業生産性研究会」を母体としているのである。初代の会長であった青木脩先生は、学会機関誌（『社会関連会計研究』）の創刊号で、「付加価値会計の基底にある『企業と社会との関連性』に関心を持つ、様々の専攻分野の研究者が、会員として、参加するようになった。」と言及しておられる。

学会の名称にある「社会関連会計」は、会計を企業と社会との接点について研究することであり、学会の設立意図もこの点にあったのである。プロジェクトの目的は、環境問題や企業の社会的責任を会計学の観点からどのように整理し、どのような学問体系を構築するかにある。なお、現在の「社会関連会計」は、企業と社会のみならず、非営利企業を含む「すべての組織」と「社会」との関連についての研究が求められている。このような意味から、私達は人間として、また、教育・研究者として高い倫理観を持ちながら研究を推進しなければならない。

企業の社会的責任は、古くして新しい問題であるが、環境問題やコンプライアンス問題および人権、性差別、雇用といった社会的問題も提起されているなかで、環境会計やCSR会計として展開されている。さらに、この度の「東日本大震災」は、未曾有の大災害をもたらしており、私達

はリスク管理を含めこうした課題についての研究も求められている。すでに、国際的な協調として、環境管理規格（ISO14001）や社会的責任に対する国際的ガイダンス（ISO26000）が発行されている。加えて、MFCA（Material Flow Cost Accounting）は、環境管理会計での有用性が高く、すでに多くの企業が実践しているところであるが、学会のメンバーが中心となってMFCAのISO化の作業を進めてきた。その成果として、FDIS（Final Draft for International Standard）が本年8月上旬に賛成100%で可決され、今年中の規格の発行が実現することになり、学会にとっても大変喜ばしい限りである。

最後に、プロジェクトは、昨年学会で最終報告を行ったが、その内容は、石崎忠司会長のまえがき、プロジェクトの目的、学会成立の目的と経緯に加え、学会成立に貢献された先達の追想とインタビューをおこなった。加えて、学会の検証を踏まえ、メンバーによる直近の論文を、さらに、学会の機関誌『社会関連会計研究』に投稿された研究業績をまとめた。なお、2年間にわたるプロジェクトの最終報告は、『日本社会関連会計学会の検証－過去・現在・未来－』（2010年11月20日）にまとめられている。

日本における社会関連会計研究の態様に関する研究

<研究共同代表>

大下勇二（法政大学） 坂上 学（法政大学）

<部会メンバー>

東健太郎（立命館大学） 池田享誉（青森公立大学）

久持英司（青山学院大学） 村井秀樹（日本大学）

廣橋 祥（国際医療福祉大学）

1. 本研究部会の目的

社会関連会計研究は、近年盛んに研究がなされるようになってきている一方で、いわゆるトップ・ティアの研究誌における掲載数はあまり多いとはいえない状況がある。たとえばDeegan and Soltys (2007) は、オーストラリアにおける社会関連会計研究の状況について調査をおこなっているが、オーストラリアにおけるCSEARサマー・スクールやAPIRAカンファレンスの隆盛、博士課程学生の増大といった事実がある一方で、研究誌に掲載された論文数を見ると、これらの事実を必ずしも十分に反映していないことや、オーストラリアの主要ジャーナルの一つである *Accounting and Finance* 誌には、ほとんど社会関連会計研究の論文が掲載されないことなどが指摘されている。これらの状況は日本についても当てはまるのであろうか。また、これが意味することは何であろうか。

本研究では、日本における社会関連会計研究の態様を明らかにするとともに、国際的な観点から見てどれだけのプレゼンスを発揮できているのか、あるいは発揮できていないとすればその理由は何だろうか。これらを明らかにするため、本研究ではDeegan and Soltys (2007) に倣い、以下のような研究課題を設定し議論をおこなうことにした。

- 日本における社会関連会計研究は、何に焦点を当ててきたのか？
- 日本における社会関連会計研究の集中度（すなわち社会関連会計研究に携わる個々人の所属するグループは大きい小さいか）はどの程度か？
- 社会関連会計研究において、日本の会計研究者の内外におけるプレゼンスはどのような状況にあるのか？

以上の研究課題に答えるため、Bonner *et al.* (2006) の議論を踏まえ、さらに学術誌のインパクトファクターをはじめとするBibliometricsに関連する議論も交えて、日本の社会関連会計研究の実態を調査し、もし可能であれば社会ネットワーク分析の手法を用いて日本における社会関

連会計研究の態様を明らかにしたいと考えている。

2. 研究部会における議論について

本中間報告を行うまでに、以下の研究会をおこなった。それぞれの研究会での議論の概要は以下の通りである。

(1) 第1回研究会（2010年3月15日 法政大学にて開催）

坂上共同代表より、本研究部会における研究の進め方についての説明がなされ、以下の手順で研究を進めることが確認された。

- 文献同士の関係に注目し、サンプル・ジャーナルの範囲を決定する。
- 「社会関連会計」研究の定義と分類方法について検討をおこなう。
- サンプル・ジャーナルに掲載されている「社会関連会計」論文のカウントをおこなう。

(2) 第2回研究会（2010年5月28日 法政大学にて開催）

池田委員より、本研究の基本文献となるDeegan and Soltys (2007) の内容についての報告がおこなわれ、「社会関連会計」という領域の定義を明らかにすること、そして、調査の対象とすべきジャーナルおよび関連文献の範囲を確定すること、の2点について、まずは確定しなければならないことが明らかとなった。

続いて、廣橋委員よりBonner *et al.* (2006) の内容についての報告がおこなわれた。Bonner *et al.* (2006) では単純な出現数とその割合を捉えただけであり、その関係性についての視点が欠けている点が明らかになった。

最後に大下共同代表を中心に日本語文献資料の入手についての議論をおこない、久持委員からは、文献DVD-ROMの活用についての指摘があった。

(3) 第3回研究会（2010年8月7日 札幌学院大学にて開催）

村井委員より、「インパクトファクターの誤用」に関する資料を基に、インパクトファクターの概要とその問題点について議論をおこなった。

3. 本研究部会の最終目標

以上の議論を踏まえ、当面は以下を目標として引き続き研究を進めていく予定である。

- 社会関連会計研究のコーパスを提示する。
- 社会関連会計研究の網羅的な文献データベースの構築。
- 各文献の関係について、より客観的な視点による分析手法を提示する。
- 日本における社会関連会計研究の態様について、その実態を明らかにする。

引用文献

- Bonner, S.E., Hesford, J.W., Van der Stede, W.A. and Young, S.M. (2006) "The most influential journals in academic accounting," *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 31, No. 7, pp. 663-685.
- Deegan, C. and Soltys, S. (2007) "Social accounting research: An Australasian perspective," *Accounting Forum*, Vol. 31, pp. 73-89.

学会行事

第23回全国大会 2010（平成22）年11月20日（土）～21日（日）

大会準備委員長：國部 克彦（神戸大学）

11月20日（土） 会場：神戸大学本館

11:00～12:30 理事会（本館2階大会議室）

13:00～13:55 会員総会（本館2階206号室）

14:00～14:40 特別研究プロジェクト報告（本館2階206号室）

研究代表者：勝山 進（日本大学）

研究テーマ：「日本社会関連会計学会の検証－過去・現在・未来－」

司会：佐藤倫正（名古屋大学）

14:40～15:10 スタディ・グループ報告（本館2階206号室）

研究代表者：大下勇二（法政大学）

研究テーマ：「日本における社会関連会計研究の態様」

司会：佐藤倫正（名古屋大学）

15:30～18:00 特別シンポジウム（本館1階102号室）

Social and Environmental Accounting in East Asia

座長：阪 智香（関西学院大学）

王 立彦（北京大学・中国）

Corporate Value with Performance and Reputation: Perspective of
Corporate Social Responsibility

金 鐘大（仁荷大学校・韓国）

Application of MFCA by Korean Companies and Lesson from It

中寫道靖（関西大学・日本）

Development of Environmental Management Accounting by MFCA
Information

（神戸大学大学院経営学研究科との共催）

18:30～20:30 懇親会（アカデミア館3階 さくら）

11月21日（日）

自由論題報告：第1会場（本館2階206号室）

司会：小津稚加子（九州大学）

-
- 9:30～10:00 天王寺谷達将 (神戸大学大学院生)
「イノベーションと管理会計研究－翻訳概念の適用性－」
- 10:00～10:30 鈴木 新 ((神戸大学大学院生)
「バリューエンジニアリングの制度化
－原価企画の社会的構成に関する言説分析－」
- 10:30～11:00 古市承治 (福岡国税局)
「消費税法から見た非営利法人の会計」
- 司会：宮崎修行 (国際基督教大学)
- 11:15～11:45 野口豊嗣 (神戸大学大学院生)
「ステークホルダー・エンゲージメントの可能性
－機能システムによる自らの環境としての生活世界への共鳴－」
- 11:45～12:15 倉田 剛 (法政大学)
「日本のリバースモーゲージの将来性」
- 自由論題報告：第2会場 (本館3階306号室)
- 司会：村井秀樹 (日本大学)
- 9:30～10:00 耿 興龍 (亜細亜大学大学院生)
「中国企業の年次報告書における環境会計情報開示の実態とその分析」
- 10:00～10:30 吉岡 勉 (亜細亜大学大学院生)
「MICE誘致における会計情報の役割」
- 10:30～11:00 藤近雅彦 (神戸大学大学院生)
「日本企業のCSRの現状－課題と展望－」
- 司会：上妻義直 (上智大学)
- 11:15～11:45 岡 照二 (大阪市立大学)
「地方自治体の持続可能性向上に向けたSBSC導入の検討
－欧州・日本における都市のサステナブル度調査を中心に－」
- 11:45～12:15 川原千明 (新日本サステナビリティ研究所)
「統合レポートの意義と日本企業への適用可能性の検討」
- 13:15～14:45 統一論題報告 (本館2階206号室)
「環境・CSR情報開示と経営」
座長：向山敦夫 (大阪市立大学)
東健太郎 (立命館大学)
「2つの環境経営と情報開示」
石津寿恵 (明治大学)
「自治体の環境情報開示と活用」

石崎忠司 (中央大学)

「CSR管理会計の展望」

15:00～16:30 統一論題報告ディスカッション

座長：向山敦夫 (大阪市立大学)

討論者：東健太郎 (立命館大学)

石津寿恵 (明治大学)

石崎忠司 (中央大学)

東日本部会 2010 (平成22) 年8月7日 (土)

会場：札幌学院大学 社会連携センター401教室

大会準備委員長：長岡 正 (札幌学院大学)

13:00～13:10 開会挨拶

研究報告 (報告40分, 質疑10分)

司会：宮崎修行 (国際基督教大学)

13:15～14:05 上野隆也 (愛知工業大学大学院)

「純資産増加説の社会的・現代的意義」

司会：黒川保美 (専修大学)

14:10～15:00 竹森一正 (中部大学)

「イタイイタイ病判決による三井金属鉱業の財政状態の推移」

15:00～15:15 休憩

司会：勝山 進 (日本大学)

15:15～16:05 松本 徹 (専修大学大学院)

「環境債務の認識：資産除去債務会計基準と引当金」

司会：勝山 進 (日本大学)

16:10～17:00 野田昭宏 (東京都市大学)

「資産除去債務会計が環境コストに及ぼす影響」

17:20～19:00 懇親会 (うお屋一丁札幌本店)

西日本部会 2010 (平成22) 年6月26日 (土)

会場：長崎県立大学経済学部講義棟504教室

大会準備委員長：宮地晃輔 (長崎県立大学)

14:00～14:10 開会挨拶

研究報告 (報告30分, 討議10分)

司会：富増和彦 (愛知大学)

-
- 14:10～14:50 北田皓嗣（神戸大学大学院博士課程後期課程・日本学術振興会特別研究員）
「会計研究における共約化の視点」
- 14:55～15:35 向山敦夫（大阪市立大学）
「資産除去債務とその論点」
- 15:35～15:50 休憩
- 司会：松尾聿正（関西大学）
- 15:50～16:30 郡司 健（大阪学院大学）
「ドイツ企業情報開示の変容－自発的情報開示を中心として－」
- 16:35～17:15 野村健太郎（愛知工業大学）
「世界金融危機と社会関連会計」
- 18:00～19:30 懇親会（潮幸の宿 はな一）

学会役員

(第10期：第22-24年度)

会長	郡司健
副会長（東日本部会長）	湯田雅夫
副会長（西日本部会長）	梶浦昭友
理事（東日本部会）	大下勇二，大原昌明，勝山進，菊谷正人，黒川保美 上妻義直，坂上学，村井秀樹，宮崎修行
理事（西日本部会）	小津稚加子，國部克彦，阪智香，佐藤倫正，富増和彦 中寫道靖，平松一夫，水野一郎，向山敦夫
顧問理事	木下照嶽，中原章吉，松尾聿正，野村健太郎，石崎忠司
監事	大島正克，宮地晃輔
幹事	石津寿恵，依田俊伸，大西靖，堀口真司

「日本社会関連会計学会」へ入会を希望される方へ

日本社会関連会計学会ホームページ (<http://jcsara.bus.osaka-cu.ac.jp/>) に記載されている入会申込書に所定の事項をご記入の上，次頁奥付記載の学会事務局へお送りください。

学会誌編集委員会

編集委員長	國部克彦
編集委員	勝山進，郡司健，大下勇二，上妻義直 宮崎修行，阪智香，佐藤倫正，向山敦夫
編集幹事	堀口真司，篠原阿紀
編集委員会事務局	〒657-8501 神戸市灘区六甲台町2-1 神戸大学大学院経営学研究科 國部克彦研究室 Tel & Fax: 078-803-6925 email: kokubu@kobe-u.ac.jp

「社会関連会計研究」へ投稿を希望される方へ

日本社会関連会計学会ホームページ (<http://jcsara.bus.osaka-cu.ac.jp/>) に記載されている「投稿規程」および「執筆要領」を参照の上，ホームページの投稿フォームをご利用くださるか，上記編集委員会へ直接emailで投稿ください。いずれの場合も，編集委員長からの受信の返事をもって受付と致しますので，投稿後のご確認をお願いします。

編集後記

「社会関連会計研究」第23号では、査読審査の結果7本の論文が掲載されることになった。内容的には、社会関連報告書や環境情報開示などの情報開示に関する論文、マテリアルフローコスト会計、ステークホルダー・エンゲージメント、ISO26000を活用したCSRなどの論文に加えて、管理会計研究の社会学的方法論やNPO会計に関する研究まで、多岐にわたっている。社会関連会計は、現代社会において、ますます重要性を増している分野であり、今後も新しい領域に挑戦した意欲的な論文を掲載できることを希望している。

また、日本社会関連会計学会では、社会関連会計研究を奨励する意味で、「奨励賞」を導入することを決定した。「奨励賞」は、本誌に掲載された論文が対象となるので、特に、若手の研究者の方々には、積極的な投稿を期待したい。

最後になったが、今回の雑誌でも多くの先生方にレフリーを務めていただいた。レフリーの先生方の建設的なコメントによって、論文が改善され、本誌の学術的価値を高めていることは間違いない。この場を借りて、厚くお礼申し上げる次第である。

(編集委員長・國部克彦)

「社会関連会計研究」第23号

2011年11月1日発行

編集 日本社会関連会計学会
発行人 会長 郡司 健
事務局 大阪市立大学大学院経営学研究科 向山敦夫研究室
〒558-8585 大阪市住吉区杉本3-3-138
Tel & Fax: 06-6605-2232
E-mail: jcsara@bus.osaka-cu.ac.jp
URL: <http://www3.bus.osaka-cu.ac.jp/jcsara/>
印刷 株式会社 ルネック
〒652-0047 神戸市兵庫区下沢通4-7-30
Tel: 078-576-8866
Fax: 078-576-3016
