

Research in Corporate Social Accounting and Reporting

2012  
社会関連会計研究  
Vol.24



日本社会関連会計学会

The Japan Corporate Social Accounting and Reporting Association

ISSN 1340-9417



# 会長挨拶

郡 司 健 (大阪学院大学)

社会関連会計にとって、いわば特定主体（企業・社会組織）の社会-経済-環境の持続可能な発展は非常に重要な関心事である。しかも現代の社会-経済-環境要因は、たんに一国内におけるマクロ・ミクロ単位における問題にとどまらず、極めてグローバルな様相を帯びてきている。そのような多様かつ多彩な課題を抱えつつ、昨年10月には社会関連会計学会全国大会が日本大学で勝山進委員長のもとで開催され、スタディグループ「日本における社会関連会計研究」報告（大下勇二委員長）、自由論題8報告、記念講演会（(株)アバンティ・渡邊智恵子氏）、統一論題3報告および同デイスカッションと非常に盛大かつ充実した大会であった。6月の西日本部会は九州大学の小津稚加子委員長のもとで博多駅ビル会議場の会場が満席となり4件の興味深い報告に対しそれぞれ活発な議論がなされた。

7月の東日本部会は宮城大学の内田直仁委員長のもと南三陸町へ出かけ部会報告と講演会（南三陸ホテル観洋・阿部憲子氏）におけるきわめて有意義な議論ののち懇親会へ一同泊まり込みで参加し、翌日は南三陸町の被災地を語り部さんの案内で見回り、その被害の想像を絶する悲惨さを実地に見分した。被災地の復興から再生の道りは遠く、多くの困難・課題が存在するが、われわれもまた少しでも貢献できればと願うものである。

それぞれ大会・部会の準備にあたられた委員長・委員の先生方のご工夫とご尽力のお蔭で、有益な研究報告・講演に接し、また貴重な体験を重ねることができたことは非常に大きな成果であった。ご準備にあたられた委員長・委員先生方にあらためて感謝申しあげる次第である。

また、これらの大会・部会の報告のなかから、査読を経て優れた論文が本誌に掲載された。このなかからさらに来年の全国大会で学会奨励賞が授与される。社会関連会計研究の一層の発展が期待されるところである。

2012年11月



# 目次

会長挨拶

## 【研究論文】

社会環境報告による正統性の管理 大西 靖, 野田 昭宏	1
国際開示規範形成を促進する情報カスケード —NGO等非政府機関の関与の効用— 越智 信仁	13
社会福祉法人に関する情報開示制度の有効性 —6法人へのインタビュー調査から— 黒木 淳	25
制度的思考による原価企画研究の意義 鈴木 新	41
普及の視点からみるマテリアルフローコスト会計の位置づけの再考 天王寺谷 達将	53
追求ではなく構築するものとしてのアカウンタビリティ —インテリジェント・アカウンタビリティに見る会計の役割— 中澤 優介	69
フランスにおける国の会計制度改革の考察 仁木 久恵	83
環境負債の自発的開示：企業の環境情報開示に対する規制の影響 野田 昭宏	95
マテリアルフローコスト会計と既存の生産管理手法との比較検討の意義 —マテリアルフローコスト会計と管理会計システムの連携の可能性— 東田 明	113



# Research in Corporate Social Accounting and Reporting

Volume 24 November, 2012

---

## Articles

Social and Environmental Reporting for Legitimacy Management <i>Yasushi Ohnishi and Akihiro Noda</i> .....	1
Information Cascade which Promotes the Creation of Global Disclosure Norm: Utility of the Involvement of Non-Governmental Organizations <i>Nobuhito Ochi</i> .....	13
The Effectiveness of Disclosure in Social Welfare Corporation: From the Interview Analysis of Six Corporations <i>Makoto Kuroki</i> .....	25
The Significance of Institutional Aspects for Target Costing Research <i>Arata Suzuki</i> .....	41
Reconsidering the Location of Material Flow Cost Accounting through the View of Diffusion <i>Tatsumasa Tennojiya</i> .....	53
Accountability as not Being Pursued But Constructed: The Role of Accounting Suggested by Intelligent Accountability <i>Yusuke Nakazawa</i> .....	69
The Reform of Accounting System for State in France <i>Hisae Niki</i> .....	83
Voluntary Disclosure of Environmental Liabilities: The Regulatory Influence on Corporate Environmental Disclosure <i>Akinobu Noda</i> .....	95
A Comparison between Material Flow Cost Accounting and Operation Management: Searching for How to Connect MFCA with Management Accounting <i>Akira Higashida</i> .....	113

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



## 【研究論文】

# 社会環境報告による正統性の管理

大 西 靖  
野 田 昭 宏

## 論文要旨

社会環境会計領域では、企業の社会環境にかかわる自発的な情報開示を説明するための理論のひとつとして、正統性理論を援用した研究が行われてきた。しかし、正統性理論が依拠する正統性は多様な解釈が可能なることから、社会環境報告により管理しようとしている正統性が何を意味するかは必ずしも明確ではない。しかも、近年は企業の正統性および社会的評価に関わる議論の重要性が高まりつつある。そこで本稿では、正統性に関わる問題として、概念的な分類枠組みと社会的評価指標という2点に注目して、それぞれに関する理論的な展開を明らかにすることを目的とする。

## 1 はじめに

社会環境会計研究では、正統性理論は企業の自発的な情報開示を説明するための主要な論拠として注目されてきた<sup>1)</sup>。正統性理論を援用した初期の研究であるGuthrie and Parker (1989, p.344)によれば、正統性理論の仮説は「企業による情報開示は環境（経済，社会，政治）の要因に対応したものであり、そして情報開示は活動を正統化する」ことである。すなわち、正統性理論では、企業による情報開示の必要性を説明するために、企業組織の正統性に問題があるという状況を設定して、情報開示を通じて正統化が行われることを仮定している。

しかし、企業の社会環境報告を正統性理論によって説明する際には、正統性理論が依拠する正統性の概念が、複数の研究分野で多様に解釈されることが問題となる。すなわち、正統性理論では社会環境報告の目的として正統化を仮定しているが、社会環境会計報告を通じて管理しようとしている正統性とは何かについては必ずしも明確ではない。そのため、社会環境報告による正統性の管理については議論の余地が残されている。しかも、近年では企業の正統性および社会的評価に関連した議論の重要性が高まりつつある。

そこで本稿では、社会環境報告で正統性に関わる問題として、正統性の概念的な分類、および

---

キーワード：社会環境報告 (social and environmental reporting), 社会環境会計 (social and environmental accounting), 正統性 (legitimacy), 評判 (reputation)



社会的評価指標としての正統性の特性という2点に注目して、それぞれに関する研究の展開を理論的に明らかにすることを目的とする。第2節では、社会環境会計における正統性理論の背景および特徴について概観する。第3節では、正統性の概念的な枠組みおよび正統化戦略について、組織論の動向を援用しながら明らかにする。さらに、第4節では企業に対する社会的評価を解釈するための概念としての、正統性と他の指標との関連性について分析を行い、第5節で結論を述べる。

## 2 社会環境会計研究における正統性理論

本節では、社会環境会計領域における正統性理論の内容について、Deegan (2007)<sup>2)</sup>をもとに検討する。まず、Deegan (2007)は、正統性理論の定義についてLindblom (1994)およびSuchman (1995)といった組織論の研究を引用している。次に、正統性理論の仮説について「経営管理者が、特定の資源すなわち正統性の供給が組織の生存にとって決定的に重要であることを考慮する場合には、常にこの資源の供給の継続を確保するための戦略を追求する」(Deegan, 2007, p.128)ことを示すとともに、ここでの戦略とは正統性の獲得、維持、および修復であると述べている。

このように、Deegan (2007)は正統性理論における正統性を経営資源として捉えており、資源としての正統性の獲得や維持および修復といった管理的な側面を重視している。ただし、Deegan (2007)が意味する正統性理論の内容は、単に組織論における正統性の定義を援用するだけではない。この点について、Deegan (2007, pp.131-132)が説明する正統性理論の特性は下記の5点である。

- (1) 正統性理論において、重要な資源が組織の正統性である。
- (2) 正統性理論は実証理論 (positive theory) である。
- (3) 正統性理論はシステム指向 (あるいはオープンシステム) 理論である
- (4) 正統性理論には管理的学派と制度的学派があるが、会計学におけるほとんどの研究は管理的学派に影響を受けている。
- (5) 正統性理論は政治経済理論における中産階級の学派から派生しており、その結果として多元的な社会を仮定している。

ここで挙げた正統性理論の特性について、Deegan (2007)の説明は下記のように要約できる。まず正統性理論の起源については、政治経済理論<sup>3)</sup>における中産階級的な学派から派生したことが示される。そのため、正統性理論では社会内部における構造的対立ではなく、多元的な社会に注目していることが指摘される。さらに、Deegan (2007)は、正統性理論が規範的な主張ではなく、実証理論、すなわち個別の活動についての説明や予測と関わることについての合意がある



ことを強調している。

次に、Deegan (2007) は正統性理論における正統性の観点について、Suchman (1995) を援用して制度的な視点と管理的（戦略的）な視点を挙げている<sup>4)</sup>。さらに、社会環境会計の正統性理論に関連する研究が、管理的研究、すなわちDowling and Pfeffer (1975) といった正統性を資源とみなす研究を重視してきたことを指摘している。

第3に、システム指向の観点について、Deegan (2007) は企業が社会から影響を受ける一方で企業が社会に影響を与えるという相互作用を仮定していることを、Suchman (1995) における制度論<sup>5)</sup>の説明を援用しながら提示している。したがって、正統性理論では管理的な観点を重視しながらも、制度論の観点を部分的に考慮してきたといえる。

以上の議論より、社会環境会計領域における正統性理論では、情報開示の必要性の論拠として政治経済理論を背景としながらも、正統性の定義については組織論を援用している。そこで、次節では組織論を援用しながら正統性の分類枠組みを分析し、社会環境会計研究への影響について検討する。

### 3 管理的な観点による正統性の分類

正統性理論における正統性の定義は、前節で議論した通り組織論の研究を援用している。ところが、組織論の領域における正統性の概念はSuchman (1995, p.572) が「多くの研究者が利用する一方で、定義する者はほとんどいない」と指摘するとおり、研究者によって多様な解釈が行われてきたといえる。

この問題に対して、Suchman (1995, p.574) は正統性を「規範、価値、信念、および定義からなる社会的に構築されたシステムの範囲内において、組織実体の活動が望ましく、適当 (proper)、あるいは適切 (appropriate) であるという、一般化された認識および仮定である」と定義して、正統性概念に対する理論的な分析を行っている。

特に、制度的な研究と管理的な研究の両方を援用しながら、正統性を実用的正統性 (pragmatic legitimacy)、倫理的な正統性 (moral legitimacy)、および認知的正統性 (cognitive legitimacy) という3点に分類<sup>6)</sup>したこと、および分類された正統性のそれぞれの側面に関する正統化戦略の枠組み<sup>7)</sup>を示したことは、正統性の管理という観点からの分析の可能性を深めたという点で重要であったと考えられる。そこで、以下ではSuchman (1995) による正統性の枠組みについての議論を要約する。

### (1) 実用的正統性

まず、実用的正統性とは、「組織のもっとも直接的な情報受信者 (audiences) についての利己的な計算の上に成立している」(Suchman, 1995, p.578) とされる。実用的正統性のもっとも単純な水準として、交換的正統性が挙げられる。交換的正統性とは、「組織の方針が特定のセクタの構成員 (constituents) に対する価値の期待を基礎とした組織方針への支持」(Suchman, 1995, p.578) である。

さらに、交換的正統性よりも社会的に構成<sup>8)</sup>された形態を持つ実用的正統性として、影響的正統性が位置づけられる。影響的正統性とは、構成員が組織を支持することは、必ずしも組織が特定の好ましい交換を提供するからではなく、むしろ組織が長期的な利害に反応するとみなしているからであると解釈される。

実用的正統性の第3としてSuchman (1995) が挙げる形態が、気質的 (dispositional) 正統性である。気質的正統性は、情報受信者が組織のことを目標や好み、スタイルおよび個性を有する個人であるかのように対応して、「価値の共有」や「感じのいい」等の観点から、利害に基づく正統性や個性 (character) に基づく正統性を付与することを意味している。

### (2) 倫理的正統性

倫理的な正統性は、「活動が評価者に利益をもたらすかについての判断ではなく、むしろ活動が「正しいことをしているか」についての判断の上に存立している」(Suchman, 1995, p.579) と定義されている。倫理的な正統性は、さらに結果的正統性、手続的正統性、構造的な正統性、および個人的な正統性に分類される。

結果的正統性とは、組織を達成した結果によって判断することを示している。結果には市場および上位者による評価などが例示されている。

手続的正統性とは、社会に受容された技術や手続きの利用によって倫理的な正統性を獲得することを意味している。特に、結果の測定尺度がない場合や、結果が不可視である場合、または結果の測定が容易でも依然として手続きの重視が常識とされる場合を挙げている。また、手続的正統性は特に職業専門家の分析に対して適用されることが指摘されている。

構造的な正統性は、情報受信者が組織について、倫理的に好ましい分類の範囲内において、組織の構造的な特性に支援する相対的価値 (value) または絶対的価値 (worth) があることを示している。

個人的な正統性は、組織リーダーの個人的なカリスマの上に存立している倫理的な正統性であるとされる。全般的に、個人的な正統性は一時的かつ個人に特有である場合が多いとされる。また、ここではM.ウェーバーの正統性概念にも言及されている<sup>9)</sup>。



(3) 認知的正統性

認知的な正統性について、Suchman (1995) は当然性 (taken-for-grantedness) を例示して、当然とされる文化的説明を基礎にした認知的な観点による組織の受容は、利害や評価にもとづく組織の受容とは異なることを指摘して、第3の正統性の分類として提示している。認知的正統性の下位分類には、理解可能性 (comprehensibility) と当然性が挙げられる。

Suchman (1995) は理解可能性にもとづく正統性について、組織とその取り組みに対して妥当な説明をもたらすような、文化的モデルの入手可能性から生じるとしている。なお、理解可能性はさらに分類が行われており、活動の理解可能性が予測可能性 (predictability) と定義され、組織の性質について理解可能性は妥当性 (plausibility) と定義される。

また、当然性にもとづく正統性については、認知的な一貫性および緩慢で統合的な変化という観点を持つことが強調される。Suchman (1995) は、当然性が最も曖昧でかつ最も強力な正統性の源泉であると主張している。それは、代替を考えることができない場合には、正統性への対抗が不可能になるためである。ただし、当然性は「一般的には幸運な管理者以外には手が届かない」(Suchman, 1995, p.583) とも指摘される。当然性の下位分類については、組織活動の当然性が必然性 (inevitability)、そして組織の性質の当然性が永続性 (permanence) と定義される。

以上のような分類をもとに、Suchman (1995) は正統性概念を図表1のように整理している。図1では、実用的正統性、倫理的な正統性、および認知的正統性のそれぞれについて、正統性の焦点が活動と性質のいずれであるかという縦軸の観点と、正統性の持続が一時的か継続的かという横軸の観点をもとに、正統性の下位概念が分類されている。

なおSuchman (1995) によれば、これらの分類は、組織が図表1で示した正統性を1つしか持たない、あるいは追求しないことを意味しているわけではない。ただし、複数の正統性が互いを強化する場合がある一方で、互いに対立する場合もあることに言及している。

図表1 正統性概念の分類

	活動	性質	
一時的 継続的	交換 影響	<div style="border: 1px dashed black; padding: 5px; display: inline-block;"> <b>氣質</b> 利害 個性                 </div>	実用的 正統性
一時的 継続的	結果 手続	個人 構造	倫理的 正統性
一時的 継続的	<div style="border: 1px dashed black; padding: 5px; display: inline-block;"> <b>理解可能性</b>                      予測可能性    妥当性  <b>当然性</b>                      必然性        永続性                 </div>		認知的 正統性

出所：Suchman (1995, p.584)

以上で要約した分類をもとに、Suchman (1995) は3つの正統性のそれぞれの正統性の獲得、維持、および修復に関する戦略を提示している。すなわち、従来は正統性について多様な状況あるいは戦略として言及されてきたが、Suchman (1995) はどの正統性を追求するかによって、取るべき戦略が異なることを指摘しているのである。

Suchman (1995) の分類には批判も存在するが<sup>10)</sup>、社会環境会計領域では、前節で検討したDeegan (2007) をはじめ複数の研究で援用されている。特にO'Dwyer *et al.* (2011) はSuchman (1995) の枠組みをもとに、持続可能性報告書の保証チームが保証対象であるクライアント、報告書の読者、および所属組織のリスク管理部門に対して異なる正統性の確保を目的として、異なる戦略を実施したことを記述している。

正統性を管理対象とみなす観点からは、ここまで議論を行ってきた正統化戦略を追求する際の正統性の識別がひとつの問題となる。他方で正統性を資源と考える場合には、管理すべき正統性をどのようにして測定するかという問題も提起することが可能である。この場合には、正統性が社会的評価という観点との関連性を持つことになる。

#### 4 正統性と社会的評価

企業の社会的評価に関する指標として、近年は評判 (reputation) が注目を集めつつある<sup>11)</sup>。特に会計学における評判の議論は、無形資産との関連およびリスク管理<sup>12)</sup> としての側面が強調される傾向にある。社会環境会計の領域でもCSR報告を評判リスク管理という観点から解釈したBebbington *et al.* (2008) は正統性と評判の関連について議論を提起している。

他方、組織論の領域では、Deephouse and Carter (2005) によって正統性と評判の概念的な性質について実証研究が行われている。さらに、正統性に関する包括的なレビューを行ったDeephouse and Suchman (2008) では、社会的評価という観点から正統性と評判および地位 (status) の概念を比較していることから、以下で検討を行う。

Deephouse and Suchman (2008) は、正統性、地位、および評判に関する研究について、これらを扱う研究のすべてが「組織は適合についての社会的知覚を3つの異なる方法、すなわち規範の受容および内部化、ベネフィットがコストを上回る限りにおいての手段的な服従、および実質的適合を最小化しながらの適合した証拠の外部への表面的な展示、によって創造しうることを認識している」(Deephouse and Suchman, 2008, p.60) と指摘している。

そして、これらの研究が関わる中心的な課題として次の2つを指摘している。それは、(i) 内部化することなしに、どのようにして適合についての表面的な展示が成功するのかという課題と、(ii) 初期には表面的な適合であったとしても、時間の経過と共に内部化を導くのはどの程度であるのかという課題である。



以上のように、Deephouse and Suchman (2008) は正統性、地位、および評判に共通する課題を指摘している。さらに、これらの研究が多くの前提、結果、測定値、およびプロセスを共有しており、本質的に同一の経験的な指示対象に対して、別々の著者が3つの言葉を別のミックスで使用していると主張して、これらの概念間の関連性について考察をしている。本稿では特に正統性と評判との関連について、(a)測定尺度、(b)獲得条件、(c)競争状況、(d)差異化の程度、および (e)社会的側面という5つの観点から要約する。これらの要約結果については図表2を参照されたい。

### (1) 正統性

Deephouse and Suchman (2008) は (a)正統性を測定尺度として二分法、すなわち正統性の有無という2値で測定することを提案している。すなわち、(b)正統性の獲得条件は、許容可能な水準に対する満足であり、そしてネガティブな問題の不在の方が、ポジティブな達成の存在よりも重要であるというのである<sup>13)</sup>。

次に、(c)競争状況については、正統性の場合には競争相手の不在 (non-rival) が指摘される。したがって、ゼロサムゲームは稀にしか存在しない。さらに、(d)正統性は根本的に均質化 (homogenizing) であり、集団的な適合をもたらすとともに、所与の形態を共有する全ての実体を結びつける傾向にある。

最後に、(e)正統性の社会的側面は政治的であることが強調される。この点について、Deephouse and Suchman (2008, p.61) は正統性が「権威 (authority) と関連しているため、特定の活動の範囲内において行為および命令するための当然の権利をもたらす」ことを指摘している。また、Deephouse and Suchman (2008) は正統性の語源がラテン語で法を意味する点に言及しながら、政府による認証が正統化の代表例であることを指摘している。

### (2) 評判

Deephouse and Suchman (2008) は、評判が過去の行動をもとに将来の行動を推定することを意味していると指摘している。そして、(a)評判は連続的な尺度であり、それぞれの行為者を最高から最低までの直線上に位置づけられることを提案している。

次に競争状況について、(b)評判は相対的な性質をもち、競争相手の犠牲によって上昇することから、(c)評判は競争的 (rival) であることが強調される。さらに (d)評判は差別化 (differentiating) との関連が強いことが指摘されている。すなわち、競争相手との関係において、実質的な区別、あるいは極小の差異に対する独自性の主張が促進されるのである。

最後に、評判の経済的な側面が強調される。ここでDeephouse and Suchman (2008) は、評判が潜在的な交換相手の期待効用関数に対するインプットである点を指摘する。つまり、限定的合理性を所与とするならば、将来の交換相手の判断は評判に頼らざるを得ないことから、好ま

しい評判は競争優位を獲得するための戦略的資源であることが指摘される。

図表2 社会的評価指標としての正統性と評判

	正統性	評判
測定尺度	二分法	連続
獲得条件	条件の満足	競争相手の犠牲
競争状況	競争の不在	個体間競争
差異化の程度	均質化	差別化
性質	政治的	経済的

出所：Deephhouse and Suchman (2008) をもとに筆者作成

Deephhouse and Suchman (2008) では以上のように概念間の差異を提示した上で、概念を混同する原因として、特に点描法 (pointalism) としての性質を指摘している。すなわち、個別の活動を個別に評価した場合の正統性は2値しかとらないにもかかわらず、評価者および活動を合計した場合、あるいは正統性の確実性や安定性という観点から測定した場合には連続変数に見えてしまうと主張しているのである。

以上のように、組織の社会的評価という観点からDeephhouse and Suchman (2008) は正統性の特性に関する分析の枠組みを提示した。この枠組みの前提は、変数の操作化および資源交換を重視している点である。したがって、正統性を管理的な観点に基づいて、社会から獲得すべき資源としての評価指標とみなした場合には、評判といった他の指標との同じ次元で比較しうることを示している。このような観点は、たとえば Deephhouse and Carter (2005) がBebbington *et al.* (2008) やO'Dwyer *et al.* (2011) で言及されるなど、社会環境会計研究に取り入れられつつある。

その一方で、正統性と評判との関係については、Deephhouse and Suchman (2008) で示されたような同次元上ではなく、重層的な関係として検討する余地もあろう。なぜならば、先に検討したSuchman (1995) の枠組みが示すとおり、企業の正統性は資源交換に限定されるものではなく、別の観点からの説明を行うことも可能なためである。この点については、正統性に関する評価尺度を問題とするのか、あるいは正統化のプロセス自体を問題とするのかによって、議論の性質が変わりうると思われる。

## 5 おわりに

本稿では、社会環境報告の主要な説明理論のひとつである正統性理論について理論的な背景を説明するとともに、組織論を援用しながら正統性の概念的な分類の枠組み、および社会的評価指標としての正統性の特性について理論的な検討を行った。その結果として明らかになったことは、次の3点である。



第1に、正統性理論では、社会環境報告の必要性を説明するために、政治経済理論を背景としながらも、正統性の概念については現在に至るまで組織論の研究に主に依拠している。第2に、組織論の正統性に関する研究は管理的観点と制度的観点到分類することが可能であるが、社会環境会計研究において正統性の概念として主に管理的な視点といえるSuchman (1995) による実用的正統性、倫理的な正統性、および認知的な正統性という枠組みが複数の社会環境会計研究で援用されている。第3に、社会的評価指標としての正統性について議論を行う際に、正統性と評判の関係が検討課題のひとつとされている。この点について、Deephouse and Carter (2008) は正統性の測定尺度が二分法的な性質を持つ一方で、評判は連続変数の性質を持つことを主張している。ただし、正統性と評判の関係には、議論を行う余地が残されている。

なお、本稿では組織の正統性に関する制度的な側面、および正統性と地位の関連についての議論が十分ではない。この点については今後の研究課題としたい。

## 注

- 1) 正統性理論に関する研究はPatten (1992) をはじめ多数存在する。また、*Accounting, Auditing and Accountability* 誌では15巻3号 (2002年) に特集が組まれている。日本における研究は國部 (1993) および向山 (2003) を参照されたい。
- 2) C.Deeganは、Deegan and Rankin (1996)、Deegan (2002)、Deegan *et al.* (2002)、Deegan and Blomquist (2006) 等、社会環境会計領域で正統性理論に関する研究を多く発表している。
- 3) 政治経済理論についてはGray *et al.* (1996) が詳しい。
- 4) Suchman (1995, p.572) は、戦略と管理という用語の関連について、戦略的学派 (strategic tradition) が管理的視点 (managerial perspective) を採用していると説明している。
- 5) 制度論の研究は、DiMaggio and Powell (1983)、Meyer and Rowan (1977)、およびScott (1995; 2008) が代表的である。会計の制度的な解釈は鈴木 (2008) も参照されたい。
- 6) Scott (1995) は正統性の基盤について、制度的観点から規制的 (regulative)、規範的 (normative)、および認知的 (cognitive) という3点に分類している。
- 7) 山田 (2008) はSuchman (1995) による正統化戦略および、Deephouse and Carter (2005) を援用して組織のCSR活動を議論している。
- 8) 正統性の社会構成的な観点および認知的な観点については、Scott (1995; 2008) といった制度論および Berger and Luckmann (1967) 等の知識社会学を参照されたい。
- 9) 正統性概念の起源にはM.ウェーバーが挙げられる。
- 10) Scott (2008) はSuchman (1995) による正統性の定義を評価しながらも、正統性は「所有または交換されるような日用品ではなく、むしろ関連する規則や法律および規範的な支持との調和、あるいは文化的・認知的枠組みとの整合性についての認識を反映している状態」(Scott, 2008, p.59) であり、象徴的な価値であることを強調している。
- 11) Deephouse and Suchman (2008, pp.59-60) の評判の定義は「企業の過去の行動および業績についての (直接的な、また、より多くは間接的な) 集団的知覚を基礎とした、将来的な行動および業績の一般化された期待」である。Fombrun (1996)、櫻井 (2011) も参照されたい。

- 12) Power (2007) は評判管理をリスク管理という観点から詳細に分析している。
- 13) この点は、ポジティブな情報をより積極的に開示するという経済学の観点による指摘 (Clarkson *et al.*, 2008) とは対照的であるため、今後の研究課題となり得る。

### 参考文献

- Bebbington, J., Larrinaga-Gonzalez, C. and Moneva, J. (2008) "Corporate Social Reporting and Reputation Risk Management," *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol.21, Issue 3, pp.337-361.
- Berger, P.L. and Luckmann, T. (1967) *The Social Construction of Reality*, Anchorbooks. (山口節郎 訳 (2003) 『現実の社会的構成 知識社会学論考』新曜社)。
- Clarkson, P.M., Li, Y., Richardson, G.D. and Vasvari, F.P. (2008) "Revisiting the Relation between Environmental Performance and Environmental Disclosure: An Empirical Analysis," *Accounting, Organizations and Society*, Vol.33, pp.303-327.
- Deegan, C. (2007) "Organizational Legitimacy as a Motive for Sustainability Reporting," in Unerman, J., Bebbington, J. and O'Dwyer, B. (eds.) *Sustainability Accounting and Accountability*, Routledge, pp.127-149.
- Deegan, C. and Rankin, M. (1996) "Do Australian Companies Report Environmental News Objectively?: An Analysis of Environmental Disclosures by Firms Prosecuted Successfully by the Environmental Protection Authority," *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol.9, Issue 2, pp.50-67.
- Deegan, C. (2002) "Introduction: The Legitimizing Effect of Social and Environmental Disclosures- A Theoretical Foundation," *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol.15, Issue 3, pp.282-311.
- Deegan, C., Rankin, M. and Tobin, J. (2002) "An Examination of the Corporate Social and Environmental Disclosures of BHP from 1983-1997: A Test of Legitimacy Theory," *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol.15, Issue 3, pp.312-343.
- Deegan, C. and Blomquist, C. (2006) "Stakeholder Influence on Corporate Reporting: An Exploration of the Interaction between WWF-Australia and the Australian Minerals Industry," *Accounting, Organizations and Society*, Vol.31, pp.343-372.
- Deephouse, D.L. and Carter, S.M. (2005) "An Examination of Differences between Organizational Legitimacy and Organizational Reputation," *Journal of Management Studies*, Vol.42, No.2, pp.329-360.
- Deephouse, D. L. and Suchman, M.C. (2008) "Legitimacy in Organizational Institutionalism," in Greenwood, R., Oliver, C. Sahlin, K. and Suddaby, R. (eds.) *The SAGE Handbook of Organizational Institutionalism*, Sage Publications, pp.49-76.
- DiMaggio, P.J. and Powell, W.W. (1983) "The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields," *American Sociological Review*, Vol.48, No.2, pp.147-160.
- Dowling, J. and Pfeffer, J. (1975) "Organizational Legitimacy: Social Values and Organizational Behaviour," *Pacific Sociological Review*, Vol.18, No.1, pp.122-136.
- Fombrun, C.J. (1996) *Reputation: Realizing Value from the Corporate Image*, Harvard Business School



Press.

- Gray, R., Owen, D. and Adams, C. (1996) *Accounting and Accountability: Changes and Challenges in Corporate Social and Environmental Reporting*, Prentice Hall. (山上達人監訳, 水野一郎, 向山敦夫, 國部克彦, 富増和彦訳 (2003) 『会計とアカウンタビリティー企業社会環境報告の変化と挑戦』白桃書房)。
- Guthrie, J. and Parker, L.D. (1989) “Corporate Social Reporting: A Rebuttal of Legitimacy Theory,” *Accounting and Business Research*, Vol.19, No.76, pp.343-352.
- Lindblom, C.K. (1994) “The Implications of Organizational Legitimacy for Corporate Social Performance and Disclosure,” in Gray,R., Bebbington,J. and Gray,S. (eds.) (2010) *Social and Environmental Accounting*, Vol.II, Sage Publications, pp.51-63.
- Meyer, J.W. and Rowan, B. (1977) “Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony,” *American Journal of Sociology*, Vol.83, No.2, pp.340-363.
- O'Dwyer, B., Owen, D. and Unerman, J. (2011) “Seeking Legitimacy for New Assurance Forms: The Case of Assurance on Sustainability Reporting,” *Accounting, Organizations and Society*, Vol.36, pp.31-52.
- Patten, D.M. (1992) “Intra-Industry Environmental Disclosures in Response to the Alaskan Oil Spill: A Note on Legitimacy Theory,” *Accounting, Organizations and Society*, Vol.17, pp.471-475.
- Power, M. (2007) *Organized Uncertainty: Designing a World of Risk Management*, Oxford University Press. (堀口真司訳 (2011) 『リスクを管理する：不確実性の組織化』中央経済社)。
- Scott, R.W. (1995) *Institutions and Organizations*, Sage Publications. (河野昭三, 板橋慶明訳 (1998) 『制度と組織』税務経理協会)。
- Scott, R.W. (2008) *Institutions and Organizations 3rd Edition: Ideas and Interests*, Sage Publications.
- Suchman, M. C. (1995) “Managing Legitimacy: Strategic and Institutional Approaches,” *Academy of Management Review*, Vol.20, pp.571-610.
- 國部克彦 (1993) 「企業社会報告の基礎理論－正統性理論と社会的アカウンタビリティー理論」会計フロンティア研究会編『財務会計のフロンティア』所収, 中央経済社, 325-332頁。
- 櫻井通晴 (2011) 『コーポレート・レピュテーションの測定と管理：「企業の評判管理」の理論とケース・スタディ』同文館。
- 鈴木新 (2009) 「社会学的新制度論を用いた会計研究の理論的変遷」『社会関連会計研究』第21号, 53-64頁。
- 向山敦夫 (2003) 『社会環境会計論－社会と地球環境への会計アプローチ』白桃書房。
- 山田啓一 (2008) 『企業戦略における正統性理論：レピュテーション経営を志向して』芙蓉書房。

〈謝辞〉査読の先生方による貴重な助言に対して心より御礼申し上げます。

〈付記〉本稿は日本学術振興会の科学研究費（課題番号23530613）による成果の一部である。

(大西：関西大学大学院会計研究科准教授)

(野田：東京都市大学環境情報学部講師)

(2012年7月25日 採択)

## 【研究論文】

# 国際開示規範形成を促進する情報カスケード —NGO等非政府機関の関与の効用—

越 智 信 仁

## 論文要旨

本稿では、対人地雷禁止条約の交渉過程（オタワプロセス）で観察された「規範のカスケード」現象を端緒に、情報カスケードやグローバル・ガバナンスの分析枠組みを用いながら、NGO等の非政府機関が効率的な交渉プロセスに貢献し得る道筋を考察するとともに、そこで得られた知見を基にGHG情報開示を巡るCDPの活動を分析・評価する。情報カスケードやグローバル・ガバナンスの分析枠組みは、今後、地球公共財等グローバル・イシューの非財務情報を巡る国際開示規範形成を考えるうえでも、有用な示唆を導くと考えられる。

## 1 はじめに

近年、気候変動情報などサステナビリティに関連した非財務情報の開示への関心が一段と高まってきており、CDP（Carbon Disclosure Project）によるCO<sub>2</sub>等の温室効果ガス（GHG：Greenhouse Gas）情報開示に関する質問状と回答結果の開示、CDSB（Climate Disclosure Standards Board）による気候変動情報開示フレームワークの提示、あるいは統合報告に向けたIIRC（International Integrated Reporting Council）の資料公表など、非政府機関による国際的な取り組みが目立ってきている。こうした非財務情報開示を巡る非政府機関による活動という点では、既にGRI（Global Reporting Initiative）によるサステナビリティ報告ガイドラインの公表などの取り組みがみられてきたが、近年における国際的な非政府機関の活発な動きは単なる偶然が重なっているのではなく、国際開示規範<sup>1)</sup>の形成過程において非政府機関の関与が有効な側面を有しているからこそ、様々な分野で広範化してきている現象と捉えられる。

非政府機関の代表例はNGO（Non-Governmental Organization）であり、NGO関与による国際規範形成は、開示分野に限られるものではなく、広くは地球規模の問題（グローバル・イッ

---

キーワード：NGO（non-governmental organization）、情報カスケード（information cascade）、グローバル・ガバナンス（global governance）、GHG情報（greenhouse gas information）、CDP（carbon disclosure project）

ュー)を巡る条約交渉等の場においても活発化してきている。市民社会を基盤に生成したNGOが、グローバルな課題を巡る多国間の合意形成の場において重要な影響力を及ぼすようになっており、こうした動きは、インターネット等情報技術の進展に伴う各国NGOのネットワーク化によっても後押しされている(越智, 2011, 50-51頁)。多国間条約の形成過程にNGOが関与することにより、交渉の透明性拡大、交渉方法の多様化、政府との協働などの変化を通して、交渉プロセスの効率化に繋がる事例もみられるようになってきている。そうした中で、影響が不確実なテーマについて、当初は交渉当事者に見解の相違が広範にみられる場合にも、NGOの活動等を起点にある規範に一定の支持が集まり始めると、ある時点から雪崩を打ったように規範への支持が膨らみ規範が形成・定着していく現象もみられており、これは臨界点を境に大量の水が急落する滝になぞらえて「規範のカスケード」と呼ばれる(西谷, 2008, 41頁)。

国際政治学の分野で「規範のカスケード」の概念を導入したのはフィネモアとシキンクとされる<sup>2)</sup>が、ゲーム理論における「情報カスケード」とも類似した概念であり、国際条約のみならずGHG情報等の開示フレームワーク構築に向けても有用な視座を提供し得るのではないかと、というのが本稿の基本的な問題意識である。以下では、まず「規範のカスケード」が影響したとみられる事例として、対人地雷禁止条約の交渉過程を取り上げ、NGOの働きかけや機能をレビューし、そこで観察された事実を情報カスケードやグローバル・ガバナンスの視点から分析する。次に、ここで得られた視座を踏まえ、近年の非財務情報開示における各種非政府機関の取り組みのうち、特にGHG情報開示に向けたCDPの活動に焦点を当て分析するとともに、地球公共財を巡るグローバルな開示規範形成を考える際にも、情報カスケード等の分析枠組みが有用であることを論じる。

## 2 国際規範形成とNGOによる「規範のカスケード」

### 2.1 対人地雷禁止条約における「規範のカスケード」

国際条約交渉過程で「規範のカスケード」が生じた例としては、1997年12月に成立した対人地雷禁止条約が有名である。国際機関の枠組み外で規範形成に成功した初めてのケースであり、その過程でICBL(International Campaign to Ban Landmines:地雷禁止国際キャンペーン)が大きな役割を果たした(長坂, 2007, 103頁)。ICBLは、6つの人道援助NGOが対人地雷全廃を目指して1992年10月にニューヨークで結成した連合体であり、個々のNGOが集まり知識や経験を共有することで効果的な活動を目指すネットワーク型NGOである。対人地雷全面禁止条約(オタワ条約)は、超大国抜きに人道主義を前面に打ち出し条約を実現させたものであり、オタワで開催された会議を発端としカナダがリーダーシップをとったことから、これまでの軍縮条約と異なる過程への賛辞も込めて「オタワプロセス」と呼ばれるが、その過程においてICBLが重要な役



割を果たし、その功績に対しノーベル平和賞も授与された（長，2007，237頁）。

オタワプロセスの起点となった1996年10月のオタワ会議の正式参加国は、カナダをはじめとする50か国に過ぎなかったが、その僅か4か月後の1997年2月に開催されたウィーン会議では、対人地雷全廃に積極的でなかった国も含め参加国はオタワ会議参加国の2倍以上の111か国（同年6月のブリュッセル会議には115か国）に上った。こうした背景には、英仏で国際的な潮流を考慮して政権交代を機に政策転換が行われたことを潮目に、イタリア、スペイン、チェコ、ハンガリー、ボスニア等が相次いで支持派に転じる中で、「勝ち馬に乗る」感覚で会議に参加する日和見国も少なくなかったとされる（足立，2004，181-183頁）。1997年12月に例外留保条件のない厳格な対人地雷禁止条約が採択されるに至ったが、最終的に条約の調印式には127か国が参加した。

オタワプロセスは、伝統的な軍縮枠組みを離れてNGOと国家との緊密な協力関係という特徴をもったユニークなものであり、アメリカやロシアなど大国の反対にもかかわらず、NGOと中小国政府が主導する中、僅か1年強余りで対人地雷禁止条約の形成に成功した。その際、NGOは対人地雷の引き起こす非人道的被害を具体的な映像等を用いつつ訴え、世論の支持が各国内で高まるにつれて、オタワプロセスへの参加を各国政府に促す圧力が強まった。また、プロセスに明確な交渉期限を設けたことも、プロセスに参加していない国、プロセスに対して曖昧な態度をとっていた国に決断を迫るものとなり、条約調印式の日程が近づくにつれてプロセス参加へのプレッシャーは増していった。さらに、拒否国排除という方法による交渉は、地雷使用を継続したいと考える国が対人地雷の定義を曖昧にし抜け道を作る動きを許さず、対人地雷を全廃するという点について交渉の余地をなくし合意形成を促進した（足立，2004，147-150頁）。

## 2.2 「規範のカスケード」の理論的説明とNGOの役割

フィネモアとシキンクによる「規範のライフサイクル・モデル」（Finnemore and Sikkink, 1998, pp.895-905）によれば、規範の変動については、規範起業家によって新しい規範が提唱され（誕生）、その規範が広範に普及し（伝播）、最終的に主体が規範を自明視ようになる（内在化）という三段階のプロセスとして描かれる（光辻・山影，2009，5頁）。対人地雷禁止条約という国際規範が形成されるに際し、NGOは「誕生」のプロセスで規範の道義的正当性を各国の政策決定者に説得する規範起業家の役割を果たすとともに、規範起業家が各国政策担当者の説得を試みることにより、「伝播」のプロセスにおいても重要な役割を果たした。オタワプロセスではNGOのICBLが関わることにより交渉がガラス張りで行われ、そのことにより世論の支持を増し求心力を得るとともに、態度が明確でなかった各国もICBLの訴える言説に説得され地雷全廃という規範を受容するようになり（足立，2004，202・228頁）、その過程で、規範を受容した国家の量と質がある一定水準に達すると一気にその規範が国際社会全体に伝播する「規範のカスケード」が生じた。

こうした記述概念としての「規範のカスケード」を理論的に理解するには、情報カスケード (information cascade) ないし合理的群集理論 (rational herding) による説明が有用な視座を提供し得るのではないかと考えられる<sup>3)</sup>。情報カスケードや合理的群衆行動といった理論は、ゲーム理論の立場から群集行動のメカニズムを説明するものであり、群集行動がプレーヤー達の合理的な選択によって発生するという理論である (Brunnermeier, 2001, chapter 5 and 6)。例えば、食堂に並んでいる人の数 (群衆の大きさ) が一種の有益な情報となるように、群集行動においては、後続のプレーヤーは自分自身の受け取った私的情報であるシグナルと、先行者の行動という共有情報の両方を利用して期待利得の高い選択を行うと考えられ、ある状況の下で、人々は各人が受け取った選択対象に関する私的情報 (シグナル) を無視して、先行者達の行動に追随するようになることとされる (川越, 2010, 237頁)。また、「規範のカスケード」に似た概念として「バンドワゴン」があり、フィネモアとシキンクは同義として扱うが、「情報カスケード」において各アクターは模倣という行動様式をとるのに対し、「バンドワゴン」という概念は機会主義的に勝ち馬に乗る特定の行動様式を指している。バンドワゴンは機会主義的な意図を問題にしており、情報カスケードは真正の支持者の結集行為と機会主義者のバンドワゴン行為の混在によって記述される現象と解される (西谷, 2005, 151-152頁)。

先にみた情報カスケードとして、地雷全廃条約の賛意表明国が当初の50か国から短期間で2倍以上に膨れ上がった過程には、ICBLの主導的役割が観察された。ICBLは、会議の進行を妨害するなどの闘争的手法をとるのではなく、詳細な専門情報の提供を背景に、ロビイング活動や場外での支持拡大戦略の実行によって、交渉に臨む政府代表を通じて着実に影響力を行使する手法をとった (西谷, 2006, 137頁)。ICBLは、各国政府に対して討議を通じた説得を試みると同時に、対地雷禁止に反対する政府を排除し非難する一方、プロセス参加者を礼賛することで「社会的影響」を強めた。成熟した民主主義国では、世論がNGOの主張に共鳴するようになってくると各国政策決定者もNGOの主張に敏感にならざるを得ないので、オタワプロセス参加国が増加するにつれて、こうした「社会的影響」はより強く作用し始めた (足立, 2008, 6-7頁)。このようにICBLは、専門調査機関としての情報分析能力と緻密性、報道機関のような取材力と速報性、活動家としての行動力と機動性を武器に、問題点を様々に探り意思決定のあるべき姿を提示するなど、交渉に大きな影響力を行使し条約成立に向けた牽引役となった (長坂, 2007, 106頁)。

他方、これまで安全保障に関わる問題にNGOがあまり影響力を行使し得なかったのは、政策決定者へのアクセスが困難であることによる情報の欠如にあったが、地雷問題においてはNGOが豊富な情報量と高い専門性を有し、そのことによりNGOが各国の政策決定に大きな影響力を発揮することを可能とした。ICBLでは、各国NGOが現場に根差して地道に収集した情報が共有されることによって、一団体では到底集めきれない情報の量と質を手にし、大きな交渉パワーを獲得した。情報・通信技術に支えられ形成されたNGOのネットワークからもたらされる膨大な情報によって、十分な専門性と交渉力をもつことが可能となり、NGOは各国政府と対等あるいは



は時にはそれ以上の立場で議論したり、マスメディア等を通して対抗言説の論拠崩しなどを行うことができたのである（足立，2004，186-187頁）。

### 2.3 グローバル・ガバナンスにおけるNGO関与の正当性

NGOと中小国政府が協働する条約交渉方式は、その後の軍縮交渉でもクラスター爆弾を禁止するための「オスロプロセス<sup>4)</sup>」が続いているほか、国際刑事裁判所の設立<sup>5)</sup>においても成果を上げている。このほか、地球温暖化交渉において1997年の第3回締約国会議（COP3）における「京都議定書」は大きなエポックを画したが、この成立過程においてNGOのCAN（Climate Action Network：気候行動ネットワーク）が果たした役割も特筆される。CANは、1989年に結成された気候変動問題を扱う国際的ネットワーク型NGOであり、会議期間中にCANが発行する日刊のニュースレター「eco」は政府間交渉の経緯を明らかにし代表団にとっても有用なニュース源となる一方で、CANのスタンスを示し交渉担当者に対して圧力をかけるなど、重要なロビーツールとして機能し会議の帰趨に大きな影響を与えた（沖村，2000，176頁）。

こうした事例を通じ共通に観察されるのは、NGOの専門知識が、当該国際規範形成問題を巡る対策の正当性を支える役割を果たしており、同時にNGOは国境を越えてネットワークを形成することにより、その専門性と影響力をさらに高めているという点である。NGOは、アジェンダ設定の時期には規範形成に直接的な影響を与え、交渉の時期においては、交渉担当者の認識・解釈・対応等に間接的な影響を与えているのである。NGOが専門知識という武器で交渉者の認知や心理に個別国毎に分権的に働きかけることにより「規範のカスケード」も生じ得るのであり、こうした状況は、地球規模の公共財や外部不経済に起因する交渉全般（グローバル・イシュー）に共通して当て嵌まるのではなかろうか。グローバル・イシューは「共有地の悲劇」と同様に、各国が自国の利益を主張する中で議論を収束させていくのは至難の業となり、そこでは対立するあるいは多様な利害を調整し、協力的な行動が採られる継続的な過程の構築が重要なポイントとなる。

グローバル化が進む中で、近年、国際条約のみならず広範な分野で国際制度に対する需要が高まるとともに、「グローバル・ガバナンス<sup>6)</sup>」の議論が社会科学の様々な領域において活発になってきている（山田，2010，36頁）。その際NGOは、共通の価値観に基づく社会的行動により結成され、ネットワーク化したトランスナショナル網により、自らの分析・研究・代替政策の立案提示といった能力を高めることで、グローバル・ガバナンスの有力な担い手となり得る（大八木，2000，92頁）。そこで次節では、これまでみてきた国際条約交渉事例の検討を基礎として、非財務情報の開示規範に焦点を当て、NGO関与によるグローバル・ガバナンス形成過程の分析を試みたい。GHG情報等の開示規範については、条約のように各国代表者が同じテーブルで交渉しているわけではなく企業の任意開示に委ねられている面も大きいですが、やはりステークホルダーを生成基盤とするNGOが影響力を与えるようになっており、企業も他企業の動向や市場の評判を斟



酌しながら自らの行動を選択する状況がみられる。開示規範の形成過程においても、NGOが介在したガバナンス・メカニズムが円滑な国際調整を促進し得るのであり、情報カスケードやグローバル・ガバナンスといった分析フレームワークが同様に妥当する領域と考えられる。

### 3 国際開示規範の構築に向けた考察

#### 3.1 開示規範の形成過程における非政府機関の関与

1990年代を通じて、環境情報を中心にした社会関連情報の開示活動が国際的に進展したが、このような活動を民間ベースで標準化したのが1997年に結成されたGRIである。GRIは、シリーズ原則で有名な米国NGOの CERES (Coalition for Environmentally Responsible Economics) が中心になって1997年にボストンで設立された国際NGOであり、企業の年次報告書とは別に環境・経済・社会を軸にするサステナビリティ報告書の作成開示を奨励し、その詳細なガイドラインを制定した。GRIガイドラインは、ハードローの裏付けをもたない民間ベースのガイドラインであるが、国際的に支持を広げるにつれて、また国連環境計画 (UNEP) が公式に支援したこともあって、2000年代を通じてサステナビリティ報告のグローバルなデファクトスタンダードとしての性格を帯びてきた (國部, 2011, 118頁)。

また近年、CO<sub>2</sub>等気候変動情報の開示が国際的に求められるようになってきているが、この流れを作ったカーボン・ディスクロージャー・プロジェクト (CDP) の取り組みが注目される。CDPは、機関投資家を生成基盤としロンドンを本部に2000年に発足したNGOであり、企業に対して気候変動の戦略や具体的なGHG排出量の公表を求める世界的なプロジェクトを展開することで、機関投資家の賛同を集め企業のGHG情報の自主的開示を促している。CDPでは、世界中の機関投資家を代表してグローバル企業のCEO宛に質問状を送付し、その回答状況をWeb上で公表するなどの取り組みを行っており、質問・回答のグローバルな標準化を図ることを通じて、GHG情報開示の世界的なデファクトスタンダード化を積極的に推し進めている。

さらに、実質的にCDPが中心となり2007年の世界経済フォーラム (ダボス会議) で設立されたCDSB (気候変動開示基準審議会, 事務局はCDP) では、自主的報告媒体での気候変動情報の開示ではなく、「主流の財務報告書類」(mainstream financial reports) である制度的開示 (有価証券報告書, 10-K等) に気候変動情報も追加記載させる国際的なフレームワークの提言・開発に取り組んでいる。CDSBは2010年9月にCDSB報告フレームワーク (Climate Disclosure Standards Board Reporting Framework - Edition 1.0) を公表しており、要求される報告内容として、①戦略分析, リスク, ガバナンスの報告 (定性的情報), ②GHG排出量の報告 (定量的情報) を提言しているが、こうした報告要求は、CDPの質問内容 (ガバナンス, リスクと機会, 戦略, 温室効果ガス排出量等, コミュニケーション) を基礎としているように窺われる。

### 3.2 CDPによる能動的・分権的働きかけの効用

CDPでは、気候変動により企業財務に影響が出るのであれば投資家に向けて気候変動対策とその情報開示が必要との問題意識から、先に触れたように各国大企業に対し「気候変動によるリスクや機会にどう対応しているか」に関する質問状を送付している。CDPの調査は、2003年から毎年実施され、地域毎に送付先企業を増やして行われるようになっており、9回目となった2011年は世界71か国で4,845社（うち日本で500社）の時価総額上位企業等に対し質問書が送付された（CDP, 2011a, pp.12-13）。また、機関投資家によるCDPへの署名も世界的注目度の高まりを受けて増加傾向にあり、2011年時点で総額71兆ドルの資産をもつ551先に上っている（CDP, 2011b, pp.3-5）。

質問内容は、気候変動リスクの認識やそれに対応する戦略などの記述情報から、実際排出量などの定量情報まで多岐にわたるが、CDPに署名している機関投資家は、気候変動リスクの重要性を認め情報ニーズを表明したものと解釈できる（水口, 2011b, 99頁）。また、自社回答の開示に同意した企業の情報は一般にも無償で公開されており、CDPのホームページから情報へのアクセスも可能となっている。このため、企業側が積極的に気候変動に対応しているか否かで、消費者をはじめとするステークホルダーの評判や風評、市場評価等も変化し得ることになる（魚住, 2011, 176頁）。さらに、2008年からは回答を開示面からスコアリングし、気候変動に関して優れた開示をしている企業をCarbon Disclosure Leader Index（CDLI）として公表しており、高く評価されることによってCDPへの回答、ひいてはGHG情報開示に対してのモチベーションを高め得る仕組みも導入された。

CDPの活動でユニークなのは、質問状の送付と、その結果の公開や、CDLI上位スコアリング企業の公表という手法を能動的に、かつ個別企業毎に分権的に用いている点にある。質問状への回答に強制力はないものの、回答しなかった場合は、NR（No Response：無回答）とWebや報告書で開示されるほか、開示企業も内容面でのスコアリング結果を公表されることになる。GRIのようにガイドラインを公表して各企業の任意の選択に委ねるよりも、より積極的に個別企業の選択に働きかける手法となっており、規範形成の流れを能動的・分権的に形成しようとしている点で、各種条約交渉過程でみられた国際NGOの規範起業家としての戦略的行動とも類似した側面を見出せる。また、回答期限を区切って企業の心理に分権的に働きかけるに際しては、企業が市場の評判や他企業の動向を気にすることに着目しており、条約交渉過程での世論の働きを市場評価が担っているように窺われる。

### 3.3 CDP活動の情報カスケードによる分析

国際的にCDPの企業への影響力と情報開示圧力は年々高まっているが（阪, 2011, 221頁）、当該プロセスに関し、規範形成の理解に向けて先に導入した情報カスケードの視点から分析すると、①2003年に質問状を通して開示規範の提示がなされた後、②2006年に至り急速に国際的な



支持が集まり始め、③2007年以降は開示に向けた規範形成が浸透し現在に至っていると評価できる。すなわち、CDPは2000年に発足した後、CDPから企業へのGHGに関する質問書を2003年から開始したが、GHG情報の開示企業数については、①当初の3年間に関する限り、2003年235社→2004年295社→2005年355社と低い水準に止まっていた。その時点ではGHG情報の扱いを巡る見方は必ずしも一定せず意見の相違もみられたが、②2006年になると、開示企業数は922社、前年比2.6倍（増加企業数567社）と一気に世界的拡大をみせ（森澤，2012，6頁），GHG情報開示規範に国際的的支持が集まり始める転機となった。③その後は、2007年1,449社→2008年2,204社→2009年2,456社→2010年3,050社→2011年3,566社とハイペースで拡大を続けている。

2006年の転機に影響を与えたとみられる環境変化として、2006年に国連から公表された責任投資原則（PRI：Principles for Responsible Investment）<sup>7)</sup>があると考えられる。これを契機に公的年金を中心にした機関投資家が、環境問題や社会問題を投資先評価の基準に加えたり、株主権を背景に投資先企業との対話を通じて企業行動のあり方に関与（エンゲージメント）するようになり（水口，2011a，3・13頁），GHG情報を含むESG（環境・社会・ガバナンス）情報はコスト要因ではなく、企業価値やリスクの分析に役立つという認識が投資家サイドに急速に高まった（大和総研，2011，33頁）。企業サイドにおいても、こうした投資家サイドの動きを眺めつつ、E（環境）情報であるCDPデータは公表されることから、GHG情報の開示に積極的に取り組むことが市場評価につながり得るとの理解、あるいはネガティブな社会的評判や信頼性の低下を招かないようにとの思惑もあって、CDP回答企業の急増というカスケードの起点につながったとも考えられる。

その後は、開示の動きが広範化する中で、勝ち馬に乗る行動様式から回答企業はハイペースで増え続けており、GHG情報の開示規範意識は国際的に定着しつつある。ただ、情報カスケードは、それ自体のダイナミクスによって機会主義者を動員する機能を有する反面、いちど始動すれば自動的に拡大し続けるとは限らず、規範に従う費用（例えば開示コスト）が評判費用を上回った場合には、少数の離脱者が出ると連鎖的に支持者の大量流出が起こる可能性もある（西谷，2007，85-86頁）。状況を左右する鍵の一つが国際的評判費用の多寡であり、その前提として、市場の評判が共同体内における社会的影響力として機能し得るかどうか（プレイヤーの受け止め方）が重要となる。この点、CDPにおいては、毎年の質問状により各国企業から集積した豊富な情報と気候変動問題への世界的な懸念を背景として、期限を区切って各企業に質問への回答を迫り、そこでの企業の対応をそのまま開示することで、企業における開示スタンスの差異が市場の評判に影響しかねない状況を作った。CDPのデータはBloomberg等のアナリティック・ツールでも活用されており、回答拒否や、回答はするが回答内容の公開を拒否する場合には、開示企業に比して市場からネガティブに見られるかもしれないとの懸念を与えるとともに、開示企業にはCDLIスコアリングの優劣というインセンティブを付与することによって、結果的に企業への事実上の開示圧力（社会的影響力）を行使してきたといえる。



CDPは機関投資家が生成基盤であり、能動的に開示のテーマを設定し、市場の力を背景にして分権的に規範形成に関与していくスタイルは、グローバル・イシューを巡る開示規範形成の一つのモデルになるのではなかろうか。そこでは、NGOが規範起業家としてグローバルなネットワークで活動することにより、国際開示規範の形成を牽引し情報カスケードの発生にも影響力を發揮し得るのである。実際、投資判断にカーボン情報を織り込むという規範への支持を形成していく過程で、近年における開示面でのデファクトスタンダード化の急速な進展は、情報カスケードによってある程度説明可能となるのではなかろうか。なお、CDPは、他のグローバル・イシューについても、企業の取り組み情報をまとめて公表し開示を促進する機関としての役割を担うようになっており、例えば2008年にパイロット事業を立ち上げ「水」に関するアンケート調査を実施した後、2011年には、世界の水資源多消費型産業（化学、飲食、鉱業、製紙、森林、医薬品、エネルギー、半導体等）の大企業425社に対して質問状を送付している（CDP, 2011c, p.6）。

## 4 おわりに

情報優位のNGOはレピュテーションに働きかける手法により交渉パワーを獲得し、その発言・行動は各国の議論、企業行動に大きな影響力を發揮するようになってきた。本稿では、オタワプロセスで観察された「規範のカスケード」現象を端緒に、情報カスケードやグローバル・ガバナンスの分析枠組みを用いながら、NGO等の非政府機関が効率的な交渉プロセスに貢献し得る道筋を考察するとともに、そこで得られた知見を基にGHG情報開示を巡るCDPの活動を分析・評価した。情報カスケードやグローバル・ガバナンスの分析枠組みは、今後、GHG情報以外にも国際公共財等のグローバル・イシューを巡る非財務情報の国際開示規範形成を考えるうえでも、有益な示唆を導くのではなかろうか。

## 注

- 1) 国際開示規範は「開示に関する国際的な規範」であり、ここで「規範」というのは、制定法等のハードローのみならず、ガイドライン、市場慣行、ベストプラクティスによる実務など、「正当な立法権限に基づき創設された規範ではなく、原則として法的拘束力を持たないが、当事者の行動・実務に影響を与えている規範」と定義される所謂ソフトローを含む広い概念（越智，2009，28頁）として用いている。CDPへの回答は任意であり、特定の情報を開示しない場合に“report or explain”原則が適用されるわけではないが、後述するように回答スタンスの公開を意識した企業心理を梃として、結果的にCDPが企業の開示行動・実務に開示圧力（社会的影響力）を与えることを通じ、ソフトローとしての規範性を有するようになってきていると考えられる。
- 2) もともと1970年代末から1990年代半ばにかけての国際人権規範の普及現象を指した特殊概念であったが、Finnemore and Sikkink（1998）は、この概念を国際規範の発展モデルに明示的に組み込むことで一

- 般概念として位置付けたとされる（西谷，2008，41頁）。
- 3) ただ厳密には，合理的群集理論との対比で国際交渉の場においては，①NGOのキャンペーンにより提供される情報は，個々人が私的に受ける情報とは異なり，ある一定割合の人達に一種の公的な情報を与えているという側面を有するほか，②個人の選好（欲求）に伴う直接的利益に比べて，地雷禁止等の問題は個々人の直接的利益ではない，といった違いがある。本来，こうした相違点も視野に入れて合理的群集理論のモデルを構築し，実際に「規範のカスケード」をモデルで検証することが望ましいとも言えるが，本稿では，そうした複雑なモデル構築は今後の課題として，合理的群集理論の本質的なアイデアを参考により，NGOによる開示規範形成過程を分析し，今後の開示規範形成のあり方に係る考察を深めることを目的としている。
  - 4) クラスタ爆弾禁止を巡って，2007年2月にノルウェーをはじめとする中小国とNGOが，オタワプロセスと同様の方式でオスロプロセスを開始し（足立，2008，7頁），2008年5月には条約案が採択された。
  - 5) 設立条約案を審議した1998年のローマ外交会議においても，カナダを中心とする同志諸国とNGOの国際的ネットワークが連携しオタワプロセスを意識したイニシアティブをとり（塚田，2005，62-63頁），最終的に2002年に条約が発効した。
  - 6) グローバル・ガバナンスに類似する概念として国際政治学における国際レジームがあるが，国際レジーム論が，国家を行為者，ルールを問題解決の方法とし，特定の問題領域を考えるのに対し，グローバル・ガバナンス論は，個人や公的・私的機関が共通の事柄に取り組む多くの方法の総称とされ，主体としては，国家だけではなくNGO，多国籍企業など様々な非国家主体を取り込み，方法としては，単にルールだけではなく様々な方法（プログラム，開発の実践など）を考え，より広範な問題を扱う（山田，2010，36-37頁）。
  - 7) 6か条による具体的な行動例により構成されており，1)「私たちは投資分析と意志決定のプロセスにESGの課題を組み込みます」，2)「私たちは活動的な（株式）所有者になり，（株式の）所有方針と（株式の）所有慣習にESG問題を組み入れます」，3)「私たちは，投資対象の主体に対してESGの課題について適切な開示を求めます」，4)「私たちは，資産運用業界において本原則が受け入れられ，実行に移されるように働きかけを行います」，5)「私たちは，本原則を実行する際の効果を高めるために，協働します」，6)「私たちは，本原則の実行に関する活動状況や進捗状況に関して報告します」などが示されている（責任投資原則ホームページ上の日本語訳から抜粋）。

## 参考文献

- Brunnermeier, M. (2001) *Asset Pricing under Asymmetric Information: Bubbles, Crashes, Technical Analysis and Herding*, Oxford University Press.
- Carbon Disclosure Project (2011a) *Investor CDP 2011 Information Request*.
- Carbon Disclosure Project (2011b) *CDP Global 500 Report 2011*.
- Carbon Disclosure Project (2011c) *CDP Water Disclosure Global Report 2011*.
- Finnemore, M. and Sikkink, K. (1998) "International Norm Dynamics and Political Change," *International Organization*, Vol.52, No.4, pp.887-917.
- 足立研幾 (2004) 『オタワプロセス—対人地雷禁止レジームの形成』有信堂高文社。
- 足立研幾 (2008) 「国際制度形成過程における政府-NGO関係—共鳴・協働・競合」『立命館国際研究』21巻1号，1-17頁。
- 魚住隆太 (2011) 「企業のGHG情報開示の動向」大和田滝恵・岡村堯編『地球温暖化ビジネスのフロンティア』所収，国際書院，169-215頁。
- 大八木時広 (2000) 「地球環境問題へのグローバル・ガバナンス・アプローチ」信夫隆司編著『地球環境レ

- ゲームの形成と発展』所収，国際書院，69-100頁。
- 沖村理史（2000）「気候変動レジームの形成」信夫隆司編著『地球環境レジームの形成と発展』所収，国際書院，69-100頁。
- 長有紀枝（2007）「地雷禁止条約の弱点を補完するNGOの役割—ICBLと『ランドマインモニター・レポート』を事例に」金敬黙・福武慎太郎・多田透・山田裕史編著『国際協力NGOのフロンティア—次世代の研究と実践のために』所収，明石書店，237-262頁。
- 越智信仁（2009）「CSR情報開示を巡るハードローとソフトローの射程—両者の機能，役割分担，関係性等を中心に」『ソフトロー研究』13号，1-36頁。
- 越智信仁（2011）「CSR規範形成過程におけるNPOの機能と課題—戦略的CSR論を超えるソフトロー構築の枠組み」『ソフトロー研究』17号，33-60頁。
- 川越敏司（2010）『行動ゲーム理論入門』NTT出版。
- 國部克彦（2011）「社会・環境情報開示の展開：欧米の動向と日本への示唆」古賀智敏編著『IFRS時代の最適開示制度—日本の国際的競争力と持続的成長に資する情報開示制度とは』所収，千倉書房，113-130頁。
- 阪智香（2011）「気候変動因子を反映したコックピット・モデル（第7章3節）」広瀬義州編著『財務報告の変革』所収，220-224頁。
- 大和総研（2011）「ESG情報開示の現状と課題—情報を有効に活用する視点から」『大和総研調査季報』新春号，26-51頁。
- 塚田洋（2005）「カナダ外交における『人間の安全保障』」『レファレンス』55巻4号，55-69頁。
- 長坂寿久（2007）『NGO発，「市民社会力」—新しい世界モデルへ』明石書店。
- 西谷真規子（2005）「規範カスケードにおける評判政治（上）」『国際協力論集』12巻3号，145-180頁。
- 西谷真規子（2006）「規範カスケードにおける評判政治（中の三）」『国際協力論集』14巻2号，119-144頁。
- 西谷真規子（2007）「規範カスケードにおける評判政治（中の四）」『国際協力論集』15巻2号，75-113頁。
- 西谷真規子（2008）「グローバル規範形成のトランスナショナル—国際政治」大賀哲・杉田米行編『国際社会の意義と限界—理論・思想・歴史』所収，国際書院，39-72頁。
- 水口剛（2011a）「環境金融と責任投資への招待」水口剛編著『環境と金融・投資の潮流』所収，中央経済社，1-13頁。
- 水口剛（2011b）「責任投資のための開示制度」水口剛編著『環境と金融・投資の潮流』所収，中央経済社，73-121頁。
- 光辻克馬・山影進（2009）「国際政治学における実証分析とマルチエージェント・シミュレーションの架橋—国際社会の基本的規範の交代をめぐる」『国際政治』155号，18-40頁。
- 森澤みちよ（2012）「CDP活動状況」CDPワークショップ2012年5月16日資料。
- 山田康裕（2010）「IASBの正当性」『経済論叢』184巻3号，25-40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。記して謝意を申し上げる。

（筆者：日本経済調査協議会主任研究員）

（2012年7月25日 採択）



# 社会福祉法人に関する情報開示制度の有効性

## － 6 法人へのインタビュー調査から －

黒 木 淳

### 論文要旨

本稿は、社会福祉法人に関する情報開示制度の有効性を検証することを目的としている。具体的には、会計情報の開示と、社会福祉基礎改革以降に誕生した第三者評価情報の開示の2つに焦点を当てる。これらの制度が有する目標に対して、3つの業種（高齢者福祉、障がい者福祉、児童福祉）より2法人ずつ抽出した、合計6法人へのインタビュー調査を行った。インタビュー調査の結果、「効率的な法人運営」や「サービスの質の向上」に関しては、一定の成果があることが分かったが、情報自体がサービス利用者には役立っていないと全法人が考えていることが明らかになった。今後、情報開示制度の有効性を高めるためには、サービス利用者に分かりやすい評価方法の開発、評価機関の信頼性の確保、重複している行政の情報提供体制の整理などが必要である。

### 1 はじめに

戦後以降続いた措置・委託制度のもとでは、社会福祉法人に関する情報を政府が保有すれば良く、社会福祉法人は民間組織として利用者を獲得しつつ、組織を存続させていく、との考え方を有しにくい制度下にあった。しかしながら、1997年より社会福祉基礎構造改革が始まった。社会福祉基礎構造改革では、サービス利用者和社会福祉法人との直接的な契約制度に転換が図られており、社会福祉法人は運営上、重大な影響をもたらされることになった。サービス利用者が法人を選択できるのであれば、適切な情報をサービス利用者が獲得できるよう環境を整備しなければならない。2000年に社会福祉法人会計基準が公表され、社会福祉基礎構造改革の中でサービス利用者の選択につながるための第三者評価制度が検討された背景には、サービス利用者の選択に資する情報が必要になったことをあげることができる。

このように、昨今大きな変革が生じている社会福祉法人であるが、2011年に新社会福祉法人

---

キーワード：社会福祉事業 (social welfare program), 新社会福祉法人会計基準 (new social welfare accounting standard), 会計情報 (accounting information), 第三者評価 (third-party evaluation), アウトカム (outcome)

会計基準が公表されていることから、改革はまだまだ終わらず、今後も継続して進んでいくであろう。しかしながら、社会福祉基礎構造改革により制度化された情報開示制度が利用者のサービス選択に資する、との目的にどの程度適っているか、これまでに検証された例は少ない。利用者には情報がまったく有用ではなく、ただ単純に法人の情報作成コストを増大させている可能性も考える。さらに、情報開示制度が急速に整備されたため、制度を運用する上で問題が生じている可能性もある。超高齢社会である今後の日本社会にとって、社会福祉は1つの鍵になり、社会福祉法人からサービス利用者に対して情報をどのように伝えていくか、情報開示制度をいかに整備していくかは、非常に大きな課題であるといえる。

本稿は上述の問題意識のもと、社会福祉法人に関する情報開示制度の有効性を検証することを目的とする。具体的には、情報開示制度について法人や施設の経営者・担当者にインタビューを行うことで、情報開示制度が有効に機能しているのかどうかを探る。

本稿は6節で構成されている。次節においては、社会福祉法人の情報開示制度について簡単に触れ、制度の内容を簡潔に紹介する。その後、第3節では、本稿における重要な概念である「有効性 (effectiveness)」について、先行研究にもとづき概念整理を行いたい。有効性概念を用いることによって、制度の機能について検証が可能となり、問題点を考察できるようになる。続く第4節で、インタビュー方法を提示する。そして、第5節において、具体的なインタビュー分析結果について述べ、最後の第6節において、本稿の結論と、残された課題を論じる。

## 2 社会福祉法人の情報開示制度

### 2.1 社会福祉法人と社会福祉基礎構造改革

社会福祉法人は、憲法第89条（慈善博愛の事業に対する公金支出禁止）により社会福祉事業を主として行う法人設立が必要となったことに由来しており、1951年に社会福祉事業法（2000年に社会福祉法へと改正）が制定されたことにより、法人化が認められるようになった。厚生労働省「平成22年度社会福祉施設等調査」によると、社会福祉事業を実施する施設の経営主体のうち、約45%が社会福祉法人によりサービスを提供されている状況であり、老人福祉施設は約75%、とくに保護施設、旧法による障がい者施設等は80%を超えており、社会福祉法人のあり方は多くの国民に影響を及ぼしているといえる。

社会福祉事業法制定以降、社会福祉事業は国からの措置・委託等によるものであり、社会福祉事業の利用者は国の指定する社会福祉法人でサービスを受けていた。しかしながら、1997年から始まった社会福祉の基礎構造改革により、社会福祉法人のサービス提供は国からの措置制度から利用者との契約にもとづくものに変化している。1998年6月「社会福祉基礎構造改革について（中間まとめ）」では、社会福祉事業について、民間企業等の他の事業主体との適正な競

争条件を整備することが提示されている。中間まとめの本文「2. 質と効率性の確保」では、「サービス内容の評価は、サービス提供者が自らの問題点を具体的に把握し、改善を図るための重要な手段となる。こうした評価は、利用者の意見も採り入れた形で客観的に行われることが重要であり、このため、専門的な第三者機関において行われることを推進する必要がある」ことがあげられている。また、「サービスの質を確保するためには、利用者による選択を通じた提供者間の競争が実際にサービスの質の向上につながるようにする必要がある。このためには、事業運営の理念、サービスの実施体制、第三者評価の結果、財務諸表など利用者による適切な選択のための情報を提供者にわかりやすく開示させるとともに、利用者がサービスに関する情報を気軽に入手できる体制を整備する必要がある」ことが指摘されている。このように、措置・委託により成立していた社会福祉事業について、2000年以降、福祉サービス利用者およびそれに付随する者自らの意思決定を必要とする前提に立ち、近年急速に情報開示制度が整備され始めることとなった。本稿における「情報開示制度」とは、上述した社会福祉基礎構造改革の理念に従い、政府以外の利害関係者に対して、法人が責任を持ち情報開示することが要求されるものを意図している<sup>1)</sup>。

本稿で検討対象とする情報開示制度は2つあり、1つは会計情報開示制度である。会計情報は、法律で作成が義務づけられており<sup>2)</sup>、社会福祉法人会計基準に従い作成されている。これらの作成書類は、所轄庁に提出された後、利害関係人であれば閲覧申請を行うことで情報を閲覧できる仕組みになっている。もう1つは、社会福祉法に従い審議された結果生まれたものであり、制度を活用するか否かが法人それぞれの自主判断に委ねられている制度である。第三者評価情報開示制度がこれにあたる。1998年11月には「福祉サービスの質に関する検討会」が設置され、検討が行われた結果、2001年3月に「社会福祉サービスにおける第三者評価事業に関する報告者」が同検討会より公表され、その後に第三者評価が実施されるようになっていく。第三者評価は、前述したように、「利用者による選択を通じた提供者間の競争」を生じさせるための1つの情報であるとの視点から生まれたものであり、独立行政法人福祉医療機構が所轄するWAM NETに第三者評価の結果が掲載されている<sup>3)</sup>。

## 2.2 会計情報開示制度

社会福祉法人が開示すべき会計情報を作成する際に準拠すべき基準は、1953年に公表された「社会福祉法人会計要領」以降、改正もしくは新基準の公表がなされてきた。1953年に公表された会計要領は、計算書類として収支計算書と貸借対照表の作成を求め、法人における財政状態および事業成績を明らかにすることを目的としているが、その後の「社会福祉法人経理規程準則」では、措置・委託制度による経営者の受託責任の一環として公表されていたことが理解できる。一方で、1997年からの社会福祉基礎構造改革の影響を受けて2000年に公表された「社会福祉法人会計基準」は、会計情報の透明性、明瞭性、公正性を担保することが目指されており、組織の透明性の確保といった外部者の利用を意識した基準である。また、2001年から2006年にかけて



は、個別事業の会計基準が社会福祉法人とは別途公表された。なお、一連の会計準則や会計基準は、厚生労働省が中心となり設定している。

さらに、2010年新社会福祉法人会計基準（案）が公表され、2011年に社会福祉法人会計基準が改正された。改正された会計基準は2013年度から全社会福祉法人に適用される予定となっている。この新基準の目的は、複数の施設を有する法人は施設ごとに異なる会計基準を適用してきたが、会計基準を一元化しようとするものである。具体的には、「授産施設会計基準」、「病院会計準則」、「就労支援会計処理基準」、「訪問看護会計・経理準則」、「介護老人保健施設会計・経理準則」といった、社会福祉事業それぞれに適用していた基準を社会福祉法人会計基準に統一し、また、「拠点区分」<sup>4)</sup>を新たに設けることにより、国民・寄附者等に分かりやすい情報提供を行おうとする目的を有している。

### 2.3 第三者評価情報開示制度

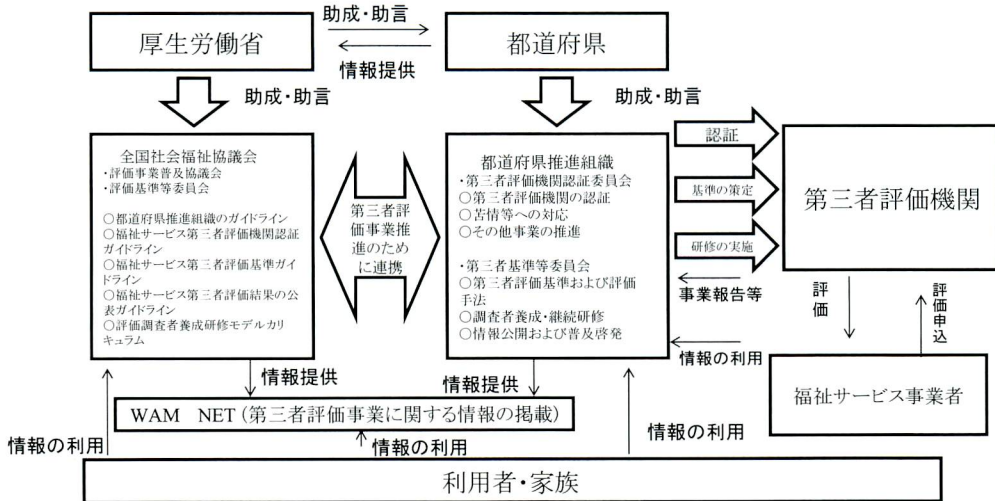
第三者評価は、2001年「福祉サービスの第三者評価事業の実施要領について（指針）」が厚生労働省より公表され、運用がスタートした。2011年3月31日時点において、全国で2,269件の施設の受審結果がWAM NETに公表されている。2010年における受審数は全国で2,985件であり、全施設数の約3.1%となる<sup>5)</sup>。

第三者評価制度の評価体制は、厚生労働省が全国社会福祉協議会および都道府県に対して助成・助言を行うことで成立している。全国社会福祉協議会は、都道府県が行う第三者評価に関してガイドラインを定めている。このガイドラインは、都道府県推進組織に関するもの、第三者評価機関認証に関するもの、評価基準に関するものに分類できる。都道府県はこのガイドラインに従い推進組織を立ち上げ、第三者評価機関を認証し、認証を受けた第三者評価機関が福祉サービス事業者に対して調査員を派遣し、第三者評価を実施する<sup>6)</sup>。第三者評価結果は独立行政法人福祉医療機構が運営するWAM NET上に公表され、全国の利用者・家族等、誰でも閲覧ができる仕組みになっている（図1参照）。

第三者評価に対しては幾つか先行研究が存在しており、福祉サービス評価研究の遅れから、現状の評価基準の妥当性や信頼性の検証が行われていないこと（志水・芳賀，2002）、利用者の意向を反映した評価結果を得るために、妥当な第三者評価の方法論の確立が必要であること（志水・大山・浅倉・芳賀，2003）、評価調査員の均質化をはかること（永和，2005）、児童福祉施設は措置制度であるため、サービス内容が公開されても選択することができないことや、第三者評価自体が施設より申込を行う制度であるため、虐待から子どもを守るには一定の限界があること（塩小路，2009）などが指摘されている<sup>7)</sup>。ただし、これらの先行研究は、研究上の目的が、評価内容、調査員、制度そのものの議論とかなり異なっており、研究が必ずしも積み重ねられていない。また、方法論に関しても、実務的な見地からの検討や、1施設における検討といった、数少ない事例検証となっている。そこで、本稿では、有効性概念を用いることで、これらの指摘

が妥当であるかどうかも含めて、制度そのものを対象として以下で検証していきたい。

図1 第三者評価制度について



出所：全国社会福祉協議会HPより一部加筆修正。

### 3 有効性の概念整理

第2節まで社会福祉情報開示制度に対するアプローチとして、本稿では有効性の概念を用いる。有効性を用いることで、情報開示制度がどの程度機能しているかについて検証することができ、かつ、問題点を考察できると考える。

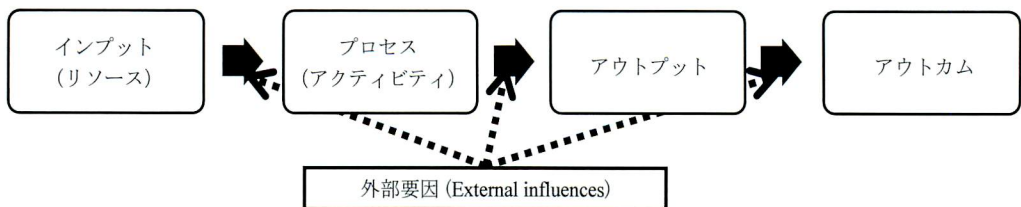
Anthony and Young (2002) によると、有効性とは、「責任センター (responsible center) のアウトプットと、その諸目標 (objectives) との関係は有効性の指標となる。これらのアウトプットが諸目標に貢献すればするほど、事業活動は有効である」(p. 12) とされる。非営利組織にとって、諸目標とアウトプットとの両方を数量化することが困難なことが多いため、有効性を評価することは極めて難しいといえる。営利企業では金銭的な尺度、すなわち利益が存在するため、有効性を評価することが容易であるが、非営利組織は営利以外を目的としているため、アウトプットの測定のため、その他の指標が必要となる。ここでの責任センターとは、組織の目標に向かって働く人々の一集団であり、組織全体が1つの責任センターでもあれば、より細分化された集合も責任センターであり、社会福祉法人全体として責任センターを捉えることもできれば、施設単位に捉えることも可能であると考えられる。責任センターは1ないしそれ以上の目的を有しており、これらの目的が組織の目標に貢献している。また、一つの責任センターは労働力、原材料、

およびサービスのインプットから、財やサービスのアウトプットを生み出している (pp. 12-13)。

Anthony and Young (2002) では、アウトプットの測定指標として、「(1) 最終結果の測定指標, (2) 最終結果に至るプロセスでの測定指標, (3) 社会的資料にもとづく測定指標」の3つを例示している。「(1) 最終結果の測定指標」とは、目的に関係すると考えられる項目によって表現されるアウトプットの測定指標である。しかし、目的に関係する項目を数量化することは非常に困難であるため、多くの場合は代替指標により数量化される。続いて、「(2) 最終結果に至るプロセスでの測定指標」とは、組織によって行われる活動のプロセスを意味している。インプットとプロセスの測定指標は因果関係があり理解が容易である。また、プロセスとアウトプットの間には部分的に因果関係があるとされ、有効性を検討する際、プロセスを代替的に用いることがある。最後に、「(3) 社会的資料にもとづく測定指標」とは、組織の成果を社会的な資料として大きな関連あるアウトプットを大まかに測定するための指標である。これは、非常に漠然としたものであり、最新のものを入手することは困難であるためからか、単一のプロセスと関連づけられることはほとんどない (pp.620-626)。

Anthony and Young (2002) は、組織活動の流れをインプットとアウトプットのみで表現しているが、組織の成果概念は非常に多義である。たとえば、松尾 (2010) は、インプットから諸目標までの流れにおいて、先行研究の成果概念を整理しており、定義が定まっていないことを述べ、アウトプットのほかに、アウトカムを用いている先行研究が多い点を提示する (365頁)。先行研究の中で、インプット (リソース) とは、費用、投入された資源を表す言葉として用いられており、プロセス (アクティビティ) を挟んで、アウトプットとは、生み出された財やサービスの量を示す言葉である。アウトカムとは、サービスによる最終的な成果を意味しており、受益者に与えられた価値を示す言葉でもある (Cutt and Murray, 2000; Poister, 2003; 山谷, 2006 など)<sup>8)</sup>。本稿では、これらの先行研究に従い、組織活動の流れをインプット、プロセス (アクティビティ)、アウトプットとして整理し、とくに成果をアウトカムとして提示する (図2参照)。

図2 組織活動の流れと成果



出所：Cutt and Murray (2000), Poister (2003), 山谷 (2006) などを参考に筆者作成。

本稿の検討対象は、会計情報の開示と、第三者評価情報開示に関する制度である。これらの制度は、法人や施設で運用されており、これらの法人や施設において制度の諸目標がうまく機能し



ているか否かを検討することが、有効性を検証することであると捉えることができる。

そこで、本来、サービス利用者や家族がどのような情報を用いているかについてインタビューを行うことが望ましいが、福祉の領域においては、個人情報保護の観点や、利用者と施設関係者との関係性を守るといった観点から、利用者への直接的なインタビューが困難である。したがって、制度の諸目標を整理した上で、活動した成果として諸目標が達成されているかどうか、法人や施設に対して半構造化形式でインタビューを実施する。法人や施設関係者は、日々サービス利用者や家族と接しているため、有効性を検証するために最も有効な情報を保持しているといえる。

## 4 インタビュー方法

### 4.1 質問項目

質問項目は、①アウトプットに関する項目、②アウトカムに関する項目に加えて、先行研究ではインプットやプロセスの側面から有効性を代替させているものも存在したため、③インプット・プロセスに関する項目を追加した。会計情報の開示におけるアウトプットとは、期末に決算処理を終え提出された財務諸表を中心とする会計情報となる。アウトカムは、社会福祉法人会計基準上では2つ定められており、「効率的な法人運営」と「経営実態を正確に反映した形で説明すること」である。一方で、第三者評価情報開示におけるアウトプットとは、WAM NETに掲載される第三者評価結果である。アウトカムは『福祉サービス第三者評価事業に関する指針』に従い、「個々の事業者が事業運営における問題点を把握し、サービスの質の向上に結びつけること」および「結果として利用者の適切なサービス選択に資するための情報」を提供すること、の2つである。インプットは両方に共通しており、費用と人的資源の2つであるとした。プロセスは、実際に法人での取組み内容をインタビューすることとした。結果として、質問項目は以下である。

#### (1) 会計情報開示制度

- ①会計情報内容について（アウトプット）
- ②会計情報を作成・開示することの成果について（アウトカム）
- ③作成に費やす費用・人的資源、日々の活動について（インプット・プロセス）

#### (2) 第三者評価情報開示制度

- ①第三者評価項目・評価結果について（アウトプット）
- ②第三者評価を受審・開示することの成果について（アウトカム）
- ③作成に費やす費用・人的資源、評価調査員・評価機関・評価プロセスについて（インプット・プロセス）

## 4.2 分析方法

分析方法としては、各法人においてアウトプットやアウトカムから聞き出した事項について、どの程度制度の目標が達成されているかを検証していくことで、情報開示制度の有効性について分析を行う。また、諸目標の達成に関して、インプットとプロセスからも分析を行う。

これらは外部要因により強く影響を受けている可能性があり、要因をコントロールすることが重要である。そこで、本稿では、法制度上の要因と、法人特有の要因の2つに分類し、分析を進める。法制度上の要因については、調査対象を選定する際に調整することとした。具体的には、業種別に2法人ずつを選定し、2法人で共通する指摘は、より頑健さを増す事項として捉えることとする。一方で、法人特有の問題としては、法人概要を聞くことで特殊事情を配慮することとした。

## 4.3 調査対象

調査対象の選定に当たっては、先述したとおり、社会福祉領域で中心である児童福祉、老人福祉、障がい者福祉の3つの業種から、それぞれ2法人ずつ、合計6法人を対象としてインタビューを行った。調査対象は、関西近辺に所在する法人であり、かつ、ヒアリングを許諾頂くことのできた法人を対象とした<sup>9)</sup>。

表1 対象者の概要

業種	対象者役職	所在地	法人事業内容	法人経歴（概要）
A*	児童福祉 保育園長兼法人経営企画担当	大阪	保育園3つ、高齢者施設2つを運営	1950年代 ～1970年代 1990年代 社会福祉法人設立 保育園、高齢者施設設立 保育園2つを設立 高齢者施設を設立
B*	児童福祉 高齢者施設長(元保育園担当者)	大阪	保育園4つ、高齢者施設2つを運営	1980年代 ～2000年代 社会福祉法人設立 保育園、高齢者施設を開設。 保育園3つ、高齢者施設を開設。
C*	高齢者福祉 法人理事長	大阪・兵庫・奈良	特別養護老人ホームを4つ運営	1970年代 1990年代 2000年代 医療法人設立（グループ元） 社会福祉法人設立 特別養護老人ホーム4つを設立
D	高齢者福祉 全国規模福祉組織大阪支部高齢者施設介護マネジャー	大阪	400以上の施設が独立採算制で事業運営	1910年代 ～現在 福祉組織設立 400以上の組織が活動中
E	障がい者福祉 法人障がい者事業部長	大阪	特別養護老人ホーム、知的障がい者更生施設等複数施設を運営	1980年代 1990年代 ～2000年代 社会福祉法人設立 特別養護老人ホーム設立 知的障がい者更生施設設立 多くの施設を設立
F*	障がい者福祉 理事長	京都	利用者のニーズに合わせて施設を多数運営	1960年代 ～1990年代 2000年代以降 社会福祉法人設立 利用者のニーズに合わせて、更生施設、授産施設など複数開設 多数施設を運営

注) \*は施設が第三者評価受審の経験を有することを示している。

インタビュー対象者は、法人の理事長、理事、事務長、事業部長、施設長、マネージャーなど、経営の知識を一定以上有しており、会計情報作成や第三者評価に関しての知識を有している者を対象とした。インタビュー実施期間は、2012年1月～2月までの2カ月である。これらの6法人の概要は表1の通りである。

これらの対象法人の特徴として、複数施設を運営しており、規模が非常に大きく、長い歴史を有している点が挙げられる。したがって、単一施設であり、歴史が浅い法人よりも、施設ごとの管理運営が必要とされており、かつ、関係するサービス利用者が多く存在しているといえる。一定の偏りは存在するが、有効性を判断するために必要なより多くの情報を得ることができる。

## 5 分析結果

### 5.1 会計情報開示制度

#### ① 会計情報内容について（アウトプット）

会計情報内容に関しては6法人ともに特に言及がなく、「法律により必ず必要になっている」(B)といった言葉からも、法律が如何にあるかが彼らの認識の中で強いことが分かる。また、「法人の理念に従い、社会福祉法人では珍しく、財務情報をホームページ上で公表している」(E)「ホームページで事業報告や財務情報を開示している」(F)など、ホームページ等を用いて積極的に開示している法人はあるものの、少ないことが伺える。「広報誌などで利用者向けに財務情報を開示している」(F)といったように、法人によっては積極的に利用者に情報を伝えようとしていることが分かるが、「説明にはつらく、営業利益など分かりやすい用語に変えて説明している」(A)といったことから、勘定科目の名称が一般には理解しにくい状況になっているといえる。

#### ② 会計情報を作成・開示することの成果について（アウトカム）

会計情報を作成・開示することの成果については、主に経営意思決定に用いているといった指摘（「組織の財務管理のために用いている」(A)、「経営判断を目的として用いている」(C)、「経営判断に用いている。とくに、法人全体として、内部留保の目標額を定めている」(E)）からも、内部の経営判断上必要として用いていることが明らかになった。当然ながら法律で定められた会計情報の作成では十分ではなく、「より詳細な月次推移などは別に存在している」(B)、との指摘もあり、公表に必要な会計情報をうまく用いつつ、使途に応じて、さらに詳細な内部目的に関する書類を作成しているといえる。

先述したように、社会福祉法人経理規程準則は、措置費を受ける社会福祉法人に対して受託責任を課す目的で設定されているため、資金計算のみが行われ、法人全体や施設単位での経営状況の把握が困難であった。そのような中で、2000年に公表された社会福祉法人会計基準は、事業



活動収支計算書で損益計算を行うため、施設ごとの経営状況の把握を可能にした。さらに、新会計基準の改正は、法人全体にも社会福祉法人会計基準を適用させるものであり、法人全体の経営状況を把握することが可能となる。インタビュー結果の内容においても、会計基準の制定・改正により、会計基準の設定目的の1つである「効率的な法人運営」には一定程度貢献していることが明らかになった。

一方で、もう1つの設置目的である「経営実態を正確に反映した形で説明すること」については、それほど前向きな回答を得ることができず、サービス利用者が会計情報を利用することは全法人が想定していないことが分かった。たとえば、「利用者獲得についてはまったく考えていない。保育園は次々に利用者が来るため、信用を買うという発想はないように感じている。保育園は措置的に安定しているため、表に出す動機がない」(A)や、「財務情報をHP上で開示している法人は珍しいが、どのように関係者が見ているかは分からない。ただ、透明性を確保したいので行っている」(B)、「利用者は財務面を気にしていないように思っている」(C)、「サービス利用者は、財務情報にあまり関心がないように思われる。もっと別の観点をみているように感じている」(E)など、業種を問わず会計情報の利用を想定していないことが明らかになった。「あくまで透明化を図るツールであると感じる」(D)、「透明性を確保することにより、社会的信用を得るために財務情報を開示している」(F)などの指摘もあり、会計情報を公表することに価値があり、組織が社会的に安全であることを示すシグナルとして機能しているのかもしれない。また、「戦前の社会事業であった起業家の時代において、当時は一部の篤志家による寄付で成立していたため、寄付者の思いをどうかなえるか、事業が財務的なチェックを欠かせなかったのかもしれない。しかしながら、今は税金での運営がほとんどであり、チェックがあまりなされていない」(E)ことや、「今後、銀行の借入れを行う場合は財務諸表がポイントになるかもしれない。市民債や寄附金を募集するに際しても財務諸表がポイントになるように感じている」(A)などの指摘から、今後の社会福祉法人が金融機関や寄附者から資金提供を求めようになれば、積極的に会計情報が開示されていくであろう。

その他の用途としては、「職員の意識として、常に実情に対応でき、持続可能な経営意識を持ってほしいので、財務情報を出していきたいとは思っている」(A)といった職員向けの情報提供などが考えられるが、職員向けに検討している法人はAのみであり、まだうまく伝達できている法人は少ないように思える。また、行政からの評価に関して言及している法人が多く、「施設の民間譲渡における公募提案の折に、財政状態が1つの重要なポイントとなり、審査される時がある。この審査について、財務分析の見方に課題を感じており、借入金が多い法人というだけで、その他の要因は考慮されず、安全性の低い法人だとみられることがある」(C)ことや、「財務的な数字が良ければ、公募に提案する折に評価点数が上がることもある」(F)といった指摘がなされている。まとめると、サービス利用者以外の利害関係者にも会計情報は用いることができるが、会計情報を用いた社会福祉法人の評価が確立していないことが原因となって、会計情報が利用しに

くい状況にあるといえよう。

### ③ 作成に費やす費用・人的資源、日々の活動について（インプット・プロセス）

作成に費やす費用・人的資源については、全法人が同様の回答であり、施設の規模に応じて1名～2名の担当者がおり、会計基準の変更に際しては、基本的には会計ソフトを変更することで十分対応が可能であるとのことであった<sup>10)</sup>。ただし、「会計ソフトが異常に高く、会計基準が変わるごとに導入ソフトの変更が必要になるため、学校法人会計基準との標準化を進めるなどで安く済ませる方法を考えて方がありがたい」(A)の指摘もあることから、会計基準の変更の際には実務的な影響はなくとも一定金額の費用負担が必要となり、度重なる会計基準の変更は社会福祉法人全体で捉えると多大な損失になっている可能性がある。

## 5.2 第三者評価情報開示制度

### ① 第三者評価項目・評価結果について（アウトプット）

評価項目や評価結果に関しては、「評価項目が実態から考えて必要ないと感じられる項目も調査を受けた。従業員主導のような組織を第三者評価制度は想定しているように感じるが、現実には適合していないと思う」(A)といったように、第三者評価項目と現実の法人運営が少し乖離していることも考えられる。これは2つの原因が考えられ、1つは評価項目が不十分であること、他方は評価プロセス上の問題である。

評価項目が不十分である点については、「目の届く範囲に住民、自治会などの関係者がおり、保護者も一定の関係性があるにもかかわらず、自治会へ参加した議事録を必要されたり、現実と当てはまらない項目があった」(A)など、実際の法人実務との整合性を高めていく必要がある。評価プロセス上の問題は、別途質問項目③を設定しているため、以下で検討する。

### ② 第三者評価を受審・開示することの成果について（アウトカム）

第三者評価を受審することは、「PDCAサイクルが入ったため、職員の働きやすさが変わった」(A)、「第三者評価がなければ、目標を統一したり、施設を考え、書類など作成することは絶対にない。1回は作らないとダメだと思う」(C)など、業種を問わず職員意識の醸成には一定の成果があるように考えられる。しかしながら、「質の向上につながったかは、分からない」(A)、「第三者評価は、受けることが目的化してしまっている。受けるために努力するのではなく、サービスの質の向上のために、受けた結果に応じて改善できるようにしなければならないように思っている」(E)など、受けた後にどのようにサービス改善を行うかが重要であるが、まだ不十分であるかもしれない。『福祉サービス第三者評価事業に関する指針』で想定されるアウトカムの1つに、「個々の事業者が事業運営における問題点を把握し、サービスの質の向上に結びつけること」が



あることから、第三者評価の受審にとどまらず、どのように改善していくかに注視しなければならない。

他方で、「利用者の適切なサービス選択に資するための情報」となっているか否かについては、否定的な見解が全てであった。「利用者の獲得にも、ブランドにもつながらなかった。当時は第三者評価を受けることにより、299号通知<sup>11)</sup>によって弾力的な資金運用を行うことができた。もともと社会福祉法人は資金的制約が非常に大きいので、資金に関係するインセンティブは大きかった」(A)、「実務者は第三者評価の内容をもって、サービスを決めたり、評価をしていない。現実的に利用者からは、口コミや見学などで評価されている」(B)、「利用者の獲得にはつながらっていない。利用者獲得のためには、地域の体操行事に呼んだりの方が効果的であるように感じている」(C)、「介護保険情報の公表により、施設内の情報は公開しているため、第三者評価をさらに入れることはあまり意識していない」(D)、「利用者で見ると人は少ないのではないか。利用者は口コミや地理的な側面での地域、場所の要因が大きく影響している」(E)などである。「需要と供給のバランス上、特に福祉の領域は超過需要であるため、第三者評価のように外の人間が施設をチェックする仕組みが必要に思う。供給超過の場合はむしろ必要ないと思う」(F)のように、最低限の質保証のために第三者評価がある、との考え方もあった。ただし、利用者が選択時に第三者評価情報を参考にしていないならば、法人にとって第三者評価を受審するインセンティブが少なくなるため、評価制度の持続性の担保が非常に困難な状況に陥ってしまうのであろう。

### ③ 作成に費やす費用・人的資源、評価調査員・評価機関・評価プロセスについて（インプット・プロセス）

作成に費やす費用・人的資源については、「プロジェクトを立ち上げ、職員同士の話し合いを行った。理念の共有を3ヶ月前から唱和を職員全員が行うことで実施し、現在まで続いている。また、PDCAを強く主張された指標であったが、暗黙知が形式知化される効果があり、組織的に上下関係が厳しい組織構造から、標準化され人間関係が多少フラットになった」(A)、「書類の標準化や従業員意識を醸成するために実施しているため、評価項目が第三者評価の問題ではない。第三者評価は1回受けないと、書類など作成しないであろう。もし第三者評価がなくても職員意識がすでに高まっているなら、受ける必要はないと思う。職員にとって第三者評価を受けることは、施設運営を考え直す1つの機会になる」(C)などの指摘もあり、外から評価を受けること自体に意味があるとの見方もあった。準備については一定の負担が発生するが、準備のプロセスで良い効果が生じ、従業員の意識醸成に役立つといった指摘が多く存在した（その他、BやFなど）。

しかしながら、問題点として、「調査員の評価レベルが一定でない以上に、評価機関がばらばらであることの方が問題であると感じている」(F)など、先行研究で論じられていた問題点と同様の点が指摘された。不十分な評価体制が第三者評価の信頼性を失う可能性があり、今後、十分に検討していかなければならない。



## 6 おわりに

本稿では、有効性概念を用いて6法人へのインタビュー調査を行い、社会福祉法人に関する情報開示制度の検証を行った。具体的には、会計情報開示制度と、第三者評価情報開示制度の2つに焦点を当てた。前者は、「効率的な法人運営」、および「経営実態を正確に反映した形で説明すること」を目指しており、後者は、「個々の事業者が事業運営における問題点を把握し、サービスの質の向上に結びつけること」、および「利用者の適切なサービス選択に資するための情報」を目標と置いている。

これらの目標に対してインタビューを行うことにより、有効性を検証した。インタビューの結果として、「効率的な法人運営」や「サービスの質の向上」に対しては一定の成果があることが分かったが、情報自体がサービス利用者には役立っていないと全法人が考えていることが明らかになった。

社会福祉領域において、今後、情報開示制度の有効性を高めるためには、サービス利用者の利用を前提においた会計情報の在り方や第三者評価情報の在り方についてさらに検討していかねばならない。具体的には、サービス利用者に分かりやすい評価方法、評価機関の信頼性、行政の重複情報提供体制などの問題点がインタビューにより指摘されており、今後の残された課題として検討が必要である。

### 注

- 1) 国および地方公共団体、そして、社会福祉法人の経営者には、自主的にその経営基盤の強化を図ること、その提供する福祉サービスの質の向上（第78条）および事業経営の透明性を確保すること（第75条）が求められている。国および地方公共団体においても、各法人のサービスに関する情報を整備し、開示することが要求されている（第75条第2項）が、これだけでは不十分であり、社会福祉法人の経営者に対しても積極的に利用者等の利害関係者に対して情報を開示していくことが求められている（第75条第1項）。
- 2) 社会福祉法第44条第2項では、「社会福祉法人は、毎会計年度終了後2月以内に事業報告書、財産目録、貸借対照表、収支計算書を作成しなければならない」と定められている。
- 3) 会計情報開示制度と第三者評価情報開示制度以外にも、社会福祉事業に従事する地方公共団体等が整備する情報開示制度が存在している。たとえば、介護保険法にもとづく介護サービス情報開示や、各都道府県における社会福祉協議会が提供する情報などを参照されたい。また、サービスの質の向上といった観点からは、第三者評価以外にも、法人独自の自主監査や、行政による指導監査、会計士による外部監査などがあり、これらの制度が複雑に絡み合っている状況にある。
- 4) 「拠点区分」とは、事業区分を拠点（施設、事業所）別に区分されたものであり、原則として予算管理の単位とされる。つまり、拠点区分は一体として運営される施設・事業所又は事務所をもって1つの区分とされており、利用者にとって身近な拠点ごとの評価が可能になる。
- 5) 全国社会福祉協議会が報告する2005年から2010年までの累計受審数が15,073件であることを考えると、WAM NETにすべての第三者評価情報が集約できている訳ではないことが分かる。また、2010年度にお

- る施設数は96,174件であり、1施設が1回しか受審していないと仮定すれば、約15.7%の施設が1度は受審経験があることになるが、どちらにしても第三者評価を受審する施設は少ないことが分かる。
- 6) ただし、第三者評価は施設単位で行われているため、必ずしも社会福祉法人だけが対象となっていないこと、法人ではなくあくまで施設に対する評価である。
- 7) すべての社会福祉サービスが措置制度から契約制度に移行した訳ではない。児童擁護施設など、サービス利用者の選択が困難なサービス業種においては、現在も措置制度のまま運用されている。
- 8) たとえば、Poister (2003) は、アウトカムを初期成果・中期的な成果・長期的な成果の3つに分類しているなど、アウトカムの捉え方も先行研究によりそれぞれである。本稿では単純な質問項目を設定する目的で成果概念を捉えたため、一括してアウトカムと捉えている。
- 9) 倫理上の配慮については、調査対象法人や調査者が不利益を被らないように、調査に先立って、①インタビュー調査の目的と方法についての説明、②研究目的以外でインタビュー内容を利用しないこと、③匿名性と守秘義務の約束、④調査者の連絡先の伝達、の4点を行った。また、①から④を記した依頼状を調査対象法人の調査者宛に送り、承諾を得た。
- 10) ただし、「ちゃんと会計基準にもとづき処理している法人はとくに問題はない。大規模法人は大丈夫だが、小規模法人は逆にしんどい法人が増えるのではないか」(B)といった指摘があるように、今回インタビューを実施した法人は複数施設を有する中規模から大規模法人が多かったため、規模の影響を受けている可能性がある。
- 11) 299号通知とは、「保育所運営費の経理等について」と題された2000年3月に厚生労働省児童家庭局長より公表された通知であり、一定の条件を満たした保育所に関して、保育所運営費の弾力運営を一部認める内容になっている。第三者評価を毎年受審することにより、「子育て支援事業」に係る経費等に充てることができる。

## 参考文献

- Anthony, R. N. and Young, D. W. (2002) *Management Control in Nonprofit Organizations*, 7<sup>th</sup> ed., NY: McGraw-Hill.
- Cutt, J. and Murray, V. (2000) *Accountability and Effectiveness Evaluation in Non-Profit Organizations* Routledge.
- Hansmann, H. (1980) "The Role of Nonprofit Enterprise," *Yale Law Journal*, Vol. 89, No. 5, pp. 835-901
- Parsons, L. M. (2003) "Is Accounting Information from nonprofit Organizations useful to donors? A review of charitable giving and value-relevance", *Journal of Accounting Literature*, Vol. 22, pp. 104-129.
- Poister, T. M. (2003) *Measuring Performance in Public and Nonprofit Organizations*, CA: Jossey-Bass.
- 塩小路光暢 (2009) 「児童福祉における第三者評価団体の役割と課題」『龍谷大学大学院社会学研究科研究紀要』第16号, 107-126頁。
- 厚生労働省 (1998) 『社会福祉基礎構造改革について (中間まとめ)』。
- 厚生労働省 (2000) 『保育所運営費の経理等について』。
- 厚生労働省 (2001) 『福祉サービスの第三者評価事業の実施要領について (指針)』。
- 厚生労働省 (2009) 『社会福祉法人の新会計基準 (素案) について』。
- 厚生労働省 (2010) 『平成22年社会福祉施設等調査』。
- 志水田鶴子・芳賀博 (2002) 「わが国の福祉サービス評価の歩みと現状」『Journal of health & services』

第1号, 57-69頁。

志水田鶴子・大山さく子・浅倉恵子・芳賀博 (2003) 「利用者からみた社会福祉施設サービスの評価に関する研究—ある特別養護老人ホームにおける調査の結果—」『Journal of health & services』第2号, 69-81頁。

永和良之助 (2005) 「福祉サービスにおける第三者評価の意義と課題」『社会福祉学部論集』創刊号, 19-30頁。

羽生正宗 (2008) 『社会福祉マネジメント戦略』恵友社。

福祉サービスの質に関する検討会 (2001) 『社会福祉サービスにおける第三者評価事業に関する報告書』厚生労働省資料。

松尾貴巳 (2010) 「非営利組織の業績管理」谷 武幸・小林 啓孝・小倉 昇『体系現代会計学 (第10巻) 業績管理会計』中央経済社所収, 351-377頁。

山谷清志 (2006) 『政策評価の実践とその課題—アカウンタビリティのジレンマ』萌書房。

〈付記〉本稿の作成に関して、通常業務もあり多忙であるにも関わらず、6法人の役員・事務局長・事業部長等からお時間をいただき、インタビューを行いました。加えて、匿名2名の査読者から大変有益なコメントをいただきました。心より感謝いたします。

(筆者：大阪市立大学大学院経営学研究科後期博士課程)

(2012年7月25日 採択)



# 制度的思考による原価企画研究の意義

鈴木 新

## 論文要旨

原価企画を、社会的に広範な技術的過程との関連において、捉えなおす必要がある。本稿は、そのような目的に向けて、制度的思考による原価企画研究を提案する。特に、原価企画の歴史研究において看過されてきた、VE (Value Engineering, バリュー・エンジニアリング, 価値工学) の制度的性質を考察し、今後の研究の方向性を明らかにする。

## 1 はじめに

日本経済が下降線を辿るにつれて「日本的経営」に向けられる評価は一変したが、それが残した影響の大きさを鑑みると、日本的な要素を忘れ去ることではなく、今後はその何を生かし、何を变えるべきかを議論することが重要であると考えられる。管理会計論においても、日本企業の「成功」を支えたコストマネジメントである原価企画<sup>1)</sup>のメカニズムを再検討し、今後はその何を生かし、何を变えようとするのかを議論しなければならない。そのためには、歴史研究を通じて現状の本質的理解が不可欠である。

原価企画は、わが国の高度経済成長期を通じて、自動車及びエレクトロニクスという日本の基幹産業において生成発展し、現在では国内外に、また他産業にも広く普及している、新製品開発に関するコストマネジメントの手法ないし体制である。しかし、わが国の高度成長期という時代的背景・歴史的軌道との関係で、原価企画の生成発展過程を追う研究は、これまでにほとんどなされてきていない。このような研究状況は、原価企画の本質的理解に基づいたあるべき姿に関する議論を、不十分なままにしているように思われる。このような問題意識をもって、本稿は、原価企画の歴史に関する問題を扱う。

実務先行とされる原価企画の歴史は、実践の観察を通じて求められることは言うまでもない。ただし、現象面の変遷を記述するだけでなく、そこに何らかの法則性を発見して管理会計論に寄与しようとするならば、実践の分析を通じて独自の論理性を獲得し、これを再び実践の解釈に

---

キーワード：原価企画 (target costing), 制度的思考 (institutional aspects), VE

適用するという作業の反復を通じて、純化された論理に到達することが研究の方法となるだろう。他方、叙述の方法としては、そのような分析を通じて純化された論理を、議論に先立って原価企画の複雑性の理解を助ける概念装置として設定し、これをもって解釈の叙述にあたるという順序をとることになる。

したがって、原価企画の歴史研究の叙述は、原価企画の複雑性を理解する助けとなる概念装置を設定することからはじまる。本稿は、このような企図によって、筆者のこれまでの研究を通じて獲得された論理性を提示するものであり、原価企画の歴史を解釈するための基盤を整えるものである。以下、「2. 原価企画の2側面—市場志向と技術志向」では、先行研究を踏まえながら、原価企画を市場志向性と技術志向性の両側面を有するものとして捉える。「3. 原価企画に対する制度的思考」では、そのような両側面を捉えつつ、両者を媒介する制度としてVEを位置づける。「4. VEと制度的思考」では、VEの制度的性質について考察し、最後に「5. おわりに」において今後の議論の方向性を示す。

## 2 原価企画の2側面—市場志向と技術志向

原価企画研究に関する先行研究の多くは、原価企画の「市場志向的性質」を重要視してきた。要するに、売価設定における「原価+利益=売価」という加算の方法に対し、売価は市場によって与えられるものとして、「売価-目標利益=許容原価」という「控除方式」によって定められる「許容原価」の範囲内に原価を収める活動こそ、原価企画の第一義をなすとする見解である。この中で、原価企画目標は、目標利益の達成を可能とする原価、すなわち設計開発・購買・製造等の各段階を通じて低減すべき目標として定められる。まさに、原価企画は、「金額計算が物量計算をリードする」という点に、その特徴を有するのである<sup>2)</sup>。

しかし、このように市場志向性が人目を引く一方で、実際の原価企画は、もっと地道な活動に基づいていることも知られている。例えば清水（1992）は、控除方式においては目標原価割付の方法が明確ではなく、実際のところはVE<sup>3)</sup>を中心とする経営工学に基づいた「積上方式」がこれを担うとして、既存の技術水準を前提としていることから、積上方式による目標原価設定方法は技術志向管理システムに他ならず、したがって原価企画活動においては、戦略的思考と技術的思考とが緊張状態を保ちながら共存していると指摘する<sup>4)</sup>。このように、原価企画は、市場志向性だけでなく、これと同時にVEを一定の技術的基礎として営まれる技術志向的性質を有している<sup>5)</sup>。

これを踏まえて、筆者は、VEに着眼し原価企画の生成発展過程を解明するための研究を行ってきた。VEに関する限り、原価企画の生成発展過程は、戦後復興を背景とする生産性向上運動という官民一体の取り組みの中に、その端緒を見出すことができる（鈴木、2011；2012）。ただ

し、原価企画の生成発展過程を解明するには、その端緒としてVEの国民運動的導入を指摘するのみで十分とはいえない。むしろ、その後の日本企業間におけるVEの普及・深化過程との関連において、原価企画活動の生成発展過程を説明しうるか否かが、主張の成否を決めるからである。

いずれにしても、原価企画の生成発展過程の解明においては、控除方式に象徴される市場志向の方向性だけではなく、技術志向性に働きかける一個のコストマネジメントがいかにして成立しえたのかという問題を看過できないのであり、そのためには原価企画の市場志向性と技術志向性との相克関係の間に、原価企画の歴史を捉える視角が必要となる。反対に、技術的志向性が等閑視され、市場志向的言説が支配的となればなるほど、原価企画の本質的意義を逸してしまう危険性があるのである。このように、原価企画はひとつの現象であるけれども、ひとつの現象の中に、ふたつの異なる方向性を含んでいる、そういう複合体として捉える必要がある。それは、いかにして可能となるであろうか。

### 3 原価企画に対する制度的思考

そのひとつの手掛かりは、T.ヴェブレンの制度的思考に求めることができると考えられる。ヴェブレンは、近代資本主義を、「企業」(enterprise)と「産業」(industry)という、ふたつの異なる方向性からなるものとして捉えている(Veblen, 1904)。ヴェブレンのいう「企業」とは、金額計算に基づく行為の方向性を、「産業」とは、時間的・物理的原理に基づく行為の方向性を象徴するものとして捉えることができる。そして、「企業」が私有財産制に立脚する習慣・行動様式などの「制度」に支えられる一方、「産業」はこうした「制度」に対し偶像破壊的に作用する。ただし、結局のところは資本主義において、両者とも不可欠の要素をなすとされ、その関係は、「(資本主義の)物質外枠は産業体制であり、この外枠に生気をあたえる指導力は営利企業である」(訳書, p.5)という言葉に表されている<sup>6)</sup>。

原価企画における市場志向性と技術志向性は、この「企業」と「産業」の対比関係をベースとして、捉えることが可能であると考えられる。もちろん、市場志向性が企業であると言っているのではなく、運動の方向性という点で、原価企画の市場志向性と、ヴェブレンの「企業」とが、一致していると言っているのである。原価企画の技術志向性と「産業」の関係についても、同様のことが言える。つまり、控除方式を中心とする市場志向性を、会計制度に支えられた金額計算を通じて技術志向性を支配するよう働きかける「企業」的運動の一環として捉えうる一方、積上げ方式に基づく技術志向性は、物質的・産業的効率を追求する製作者本能に基づく「産業」的運動として捉えられ、その両者は原理的に対立するものの、結局のところ緊張状態を保ちながら共存しているのである<sup>7)</sup>。

この枠組みから、第一に、原価企画における市場志向性を、「企業」的運動を支える「制度」



との関連において捉える、という得られるヒントを得られるであろう。私有財産制に立脚する「制度」は、金額計算をその中心的原理としている。したがって、予定売価から許容原価を逆算する控除方式は、原価管理における「企業」的運動を支える「制度」として、制度理論によって捉えるものと考えられるのである。その際、問題は、こうした「企業」的方向性が、なぜわが国で控除方式として制度化したのかという点に向けられる。それには、わが国における原価管理の受容形態と、その制度化に関する歴史的研究が必要となると考えられる。

しかし、より原価企画の本質に関わる問題は、「企業」に對置される「産業」的側面との関連で、いかに原価企画の技術志向的性質を捉えるか、ということである。ヴェブレン自身は、「産業」の中に独自の習慣的・文化的行動様式、「産業過程の機械的な標準化のなかに具体化されている事実上 (*de facto*) の法律・秩序」(前掲書, p.261)を見出しているものの、これを制度的に捉えてはいないように思われる。だがむしろ、原価企画研究としては、いかに機械過程の時間的・物理的な標準化という志向性に対して、これを控除方式と連動するように働きかけることによって、原価企画を成立したのかという点が、きわめて重要である。

というのも、原価企画の生成発展過程の解明が、市場志向性すなわち「企業」的運動と、技術志向性すなわち「産業」的運動の両ベクトルが、原価企画と見なしうる共存状態へと至る過程を分析することにあるとすれば、ふたつの方向性の運動の累積的過程の中に、両者の接点を探ることが必要となるからである。すなわち、ヴェブレンが「企業」を支える「制度」を見出すのに対して、むしろ「産業」的運動の中に、「企業」的運動と「産業」的運動との連動的関係を実現する「制度」を見出していくことこそ、原価企画の生成発展過程の解明における要点をなすといえよう。

原価企画の実際の活動を担う技術的側面に関する研究は、岡野(1995;2002)、前田(2006)、丸田(2011)などによって、すでにかかなりの程度、取り組まれてきている。ただし、それらの研究の焦点は、主に目標原価設定と細分割付の起源や、日本の文化と会計との関連に対して向けられてきている。また、VEに焦点をあてる研究について見ても、VEの利用法など技術的解説に力点を置くものが多数を占めており、原価企画の生成発展過程における中心的原理としてこれを取り上げるとしても、市場志向と技術志向が両立する原価企画の全体像の中で、技術志向性の運動としてVEを捉える視点をもたず、結局は道具の発展を記述する以上のものではない(鈴木, 2012, pp.17-20; pp.30-33)。

しかし、先述のように、原価企画がVEを一定の技術的基礎として営まれるという見解は多くの論者によって指摘されているところである。本稿の観点からこれを重視すれば、原価企画の技術的過程に関わる「制度」としてVEを捉え、その制度化過程として、原価企画の生成発展過程を追求することが考えられるのではないだろうか。そこで、原価企画の技術志向的性質に働きかける「制度」という観点からVEを検討するために、VEを制度的に捉えるとはどういうことなのか、という点について考察する<sup>8)</sup>。

## 4 VEと制度的思考

### 4.1 道具的思考によるVEの理解

通常、VEは原価企画において使用される道具のひとつに過ぎないと見なされている。例えば、VEは、アメリカのゼネラル・エレクトリック社において開発されたが、そこでは、もともと購買品を対象としていたこと、全社的な目標利益との関連を持たないことなど、原価企画的な特徴を認められないのに対して、日本企業では、原価企画という思想の下に、これを様々なフェーズで使用すると考えられている（田中隆，1991，p.34など）。そこでは、原価企画とVEとは、そもそも根本的な思想を異にするものと考えられており、目的-手段の関係でいえば、前者（原価企画）が後者（VE）に先立つと考えられている。むしろ、これはある面では事実であろう。ただ、原価企画においてVEが広く用いられるという事実を重視するならば、VEに対する別の見方が成立するように思われる。

そこでまず、日本企業においてVEが使用されるフェーズを確認する。田中雅（1985，p.21）は、日本企業におけるVEの普及発展の経過を、4段階に区分している（図4-1）。それによると、第1段階は、製造原価に占める資材費の割合が高いことに着目して、資材費の削減活動の一環として適用された段階である。こうした資材購買管理技法としての採用・普及は、日米を問わず見られる現象であることから、VEの最も原初的な形態な形態であると考えられる。しかしながら、このVEを進めていくにつれて、「……それなりの限界がみえはじめた。すなわち、もっと源流に遡らねばコストダウンの効果が少いことに気がついた」（田中雅，1985，p.20）という。

図4-1 VEの発展経過

対象 段階	調達	生産技術・製造	開発・設計	管理・サービス
第1段階	資材VE			
↓	↓			
第2段階	資材・外注VE	既存製品VE		
↓	↓	↓		
第3段階	資材・外注VE	既存製品 製造VE	設計VE	
↓	↓	↓	↓	
第4段階	資材・外注VE	既存製品 製造VE	開発・設計 VE	システム サービスVE
	セカンドルックVE		ファースト ルックVE	ソフトのVE
	ハードのVE			

出典：田中雅（1985），p.21，図2-1 より一部改変。



これは、第1段階を経験することによって、より効果的にVEを行うためには、設計変更をして材料の変更や工法の変更を行うことが不可欠となることが明らかになってきたということである。そこで、第2段階のVEとして、現場の設備や工法に即した設計内容にするため、設計、生産技術、資材、製造部門等から専門家を集め、製造段階における組織的なVEが進められるようになった。また、この段階においては、資材のVEだけではなく、外注品も対象としたVEへと拡大されている。このように、第2段階においては、第1段階に比べて、VEをよりよく推進するため、VE組織の編成、適用対象の拡大が加えられたのである。この第1段階、および第2段階のVEを総称して、「セカンドルックVE」と呼ばれている。

さらに、このようなセカンドルックVEを経験していくうちに、製品の設計ができ上がってからのVEよりも、製品の設計段階でVEを適用した方がより効果的であることが、しだいに明らかになってきたという。それは、設計が完了することによって固定費が定まり、原価の大部分が確定することが分かってきたからである。そこで、設計担当者を中心としたVEを推進するために、設計者へのVE教育や原価情報の提供などが課題となってきたのが、VE発展経過の第3段階であり、それまでのセカンドルックVEから「ファーストルックVE」への拡大であった。また、この段階においては、製品を対象としたVEだけではなく、製造方法や製造手段等を対象としたVEも行われるようになってきている。さらに、第4段階においては、VE対象を製品（ハード）から人の業務（ソフト）を対象としたソフトVEが実施されるようになる。

通常のVEの道具的な理解は、こうしたVEの適用範囲の拡大を、原価企画に関する根本的思想を実現するために生じたものと見なすであろう。つまり、調達、製造、開発設計等の各フェーズにおいて、コストマネジメントを実現しようとする目的の下に、その手段としてVEを利用していると考えるのである。しかしながら、制度的思考によるVEの理解は、それとは異なるものである。そこで次に、VEの計算原理にいつそう踏み込んで、制度的思考によってVEを理解し、その観点から、このVEの適用範囲の拡大を考察する。

## 4.2 VEの制度性

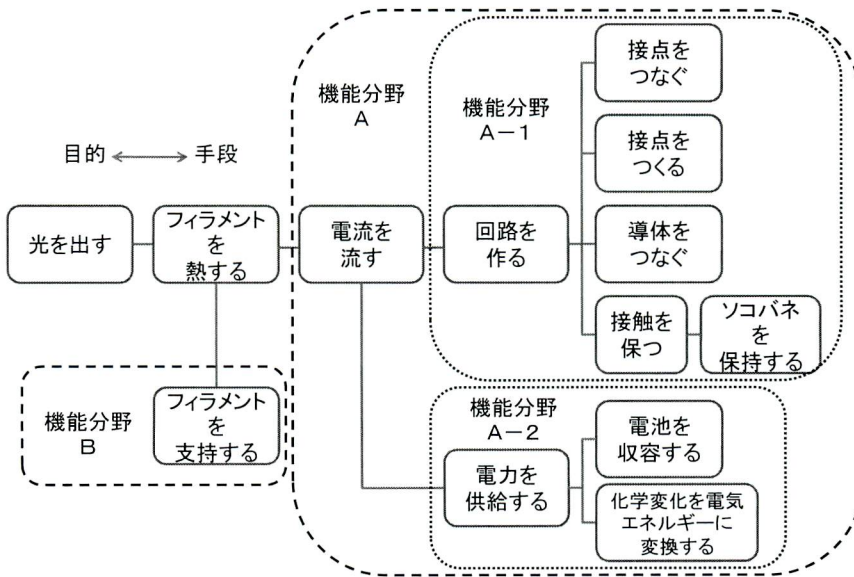
VEを制度的思考によって捉えるためには、VEがどのような原理をもつのかということを理解することが不可欠である。そこで、VEの計算構造に立ち入った検討を加えて、VEの制度的性質を析出する。特に、先述の「産業」的運動との関連で、いかにVEが制作者本能に訴えかけるのかという点が要点となる。

VEは、「機能中心的思考」を基礎とする。機能中心的思考とは、「機能」を中心として、物事を見るということである。製品開発過程について言えば、製品をモノとして見るのではなく、「製品とは機能を果たすために考え出された仮の姿」（田中雅，1985，p.10）と考える，ということになる。これにより、「物」についての思考から「機能」についての思考に切り替えさせ、より原点に近づいてものごとを考え、改善していこうとする」（同，p.12）。下図は、「小型懐中電灯」



を例にとり、機能中心的思考によって、これを捉えなおした「機能系統図」の一例である。ふつう、小型懐中電灯は、いうまでもなく物質であるし、それを構成する部品も、「電球」とか「ネジ」とか、「バネ」とかいった、物質から構成されると見なされるであろう。しかし、この図においては、そのような物質としての名称ではなく、それらの製品・部品が果たすべき「機能」によって、表現されているのである。

図 4-2 機能系統図



出典：田中（1985），p.103 より一部改変。

次に、この機能中心的思考により定義された各機能に基づいて、価値分析が行われる。「価値分析というのは価値比率を計算し、価値比率の低いものを改善してより高い価値比率のものにつくり変えること」（田中雅，1985，p.5）である。価値比率については、次の価値比率算定式がよく知られている。

$$V \text{ (Value)} = \frac{F \text{ (Function)}}{C \text{ (Cost)}}$$

この概念式から分かるように、VEにおける「価値 (Value)」は、「機能 (Function)」と「原価 (Cost)」の比率として求められる。そこで、価値比率を求めるためには、「F値」としての「機能評価値」、また「C値」としての「機能別原価」が、定量的に求められなければならない。これ

に基づいて価値比率が求まるのであり、機能と原価をいかに変化させて価値比率向上を目指すのかが検討されるからである。これにより、VEによる価値向上は、次のような4通りのパターンに区分することができる。

### 価値向上の4類型

- |                |                |                |                |
|----------------|----------------|----------------|----------------|
| ①機能維持と<br>原価低減 | ②機能向上と<br>原価維持 | ③機能向上と<br>原価微増 | ④機能向上と<br>原価低減 |
|----------------|----------------|----------------|----------------|

$$V(\uparrow) = \frac{F(\rightarrow)}{C(\downarrow)} \quad V(\uparrow) = \frac{F(\uparrow)}{C(\rightarrow)} \quad V(\uparrow) = \frac{F(\uparrow)}{C(\nearrow)} \quad V(\uparrow) = \frac{F(\uparrow)}{C(\downarrow)}$$

その①は、機能を維持し原価を低減することによる価値向上である。これは従来と同じものにより安価に製造するという場合であり、通常VEにおいてはこのケースが最も多くなる。その②は、機能を向上し原価を維持することによる価値向上である。その③は、機能を大幅に向上し、それに伴う原価の向上を吸収し価値向上するというパターンである。その④は、最も望ましいとされる価値向上として、機能の向上と原価の低減を同時達成することによる価値向上である。

価値比率算定式におけるF値とC値は、図4-2に示された各機能（フィラメントを熱する等）ごとに、求められる。ここで、F値は、IE（インダストリアル・エンジニアリング）的な思考により、時間的・物理的標準に基づいた規範的数値として定められる。これに対して、C値は、これらの各機能について現状かかっているコストを配賦して算定される。このように、VEは、時間的・物理的標準に基づいて求められる規範的・標準的数値を、コストで除すことによって、価値向上において時間的・物理的な標準化とコスト低減を連動させているのである。

これにより、分析対象の価値を向上させようとするとき、その志向性は必然的に「機能の維持または向上」と「コストの低減」の組み合わせという具体的課題として、行為者に認識される。このようにして、価値向上という抽象的問題が、VEを媒介することによって、機能とコストの関係という具体的課題へと変換されるとき、そこにVEによって構成された価値概念に基づく行為の規定が生じる。このようにして、価値向上へと向かおうとする行為を、機能とコストの関係という特定のパターンの中に規定する力こそ、本稿で捉えようとする「VEの制度性」に他ならない。

このような視点から、先のVEの発展経過は、どのように捉えられるであろうか。まず、与件としての物質的条件は、価値向上におけるC値低減の限界ないし障害として認識されることは明らかである。したがって、より物質的条件から自由な状態において、より抽象的な「機能」、およびそこに「あるべきコスト」を実現しようと、製品開発段階を源流に遡上するという現象を引き起こすことになる。このようにして、VEの制度性は、究極において物質的な規定事項が全く

存在しない状態を要求する。この観点から、原価企画の多様なフェーズにおいてVEを道具的に使用するというよりも、VEによって認識された源流段階への遡上の必要性が、原価企画の多様なフェーズを構成するという理解が導かれることになる。

このように考えると、先に検討した原価企画における「セカンドロックVE」、「ファーストロックVE」、および「ゼロロックVE」への発展経過は、このようなVEの制度性の発現を通じて成立する現象の一種であると考えられることができる。すなわち、制度性の発現という観点から見ると限りでは、それらのVEに本質的な違いは全くなく、VEの制度性が発現する程度によって認められる差異があるのみであり、多様なフェーズにおいてVEが使用されているのではなく、VEの制度性がフェーズを変えて発現しているに過ぎない。要するに、原価企画という現象は、VEを通じて価値向上しようとする制作者本能に訴えかけ、その結果として製品開発段階源流への遡上を生じ、ここに原価企画という一つのシステムの場合が形成されたものであると理解することができるのである。

以上の考察を踏まえると、原価企画における技術志向性に関して、VEの制度性を鍵概念として、その制度的性質を、ある程度までは解明できるものと思われる。つまり、技術志向性に着眼した原価企画の生成発展過程の解明は、VEに着眼する限りでは、「VEの制度性がいかに発現するか」という問題として、捉えることができるのである。したがって、制度の成立根拠となる社会的・経済的コンテキストとの関連において、VEの制度化過程として、原価企画の生成発展過程を捉えることが、技術的過程を包含する原価企画の本質解明に向けた課題ということができる。そこで、こうしたVEの制度性の発現を可能とした、わが国の状況との関連において、原価企画の生成発展過程を検討することが、今後の問題となるのである。

## 5 おわりに

原価企画は、市場志向的性質だけではなく、積上方式に関連する技術志向的性質を有する。原価企画の本質解明のために、ヴェブレンの「企業」と「産業」という枠組みに基づいて、市場志向的性質と技術志向的性質とを、それぞれの方向性を志向する別個の運動として捉えたうえで、制度的思考を技術志向性の中に適用し、これが市場志向性との連動に至る原理を見出し、その原理の発現形態の観察を通じて、原価企画の生成発展過程を探求するという問題設定をすることができる。そこで、本稿では、技術志向の運動を規定する「制度」の洞察をVEに加え、それが制作者本能に訴えかけ、必然的に源流管理を要求する原理を内包することを論じた。

本稿の考察によって、原価企画の生成発展過程の解明に向けて、市場志向性と連動する技術志向性の累積的蓄積という問題を、制度的思考によりVEの発展過程を通じて探求するという枠組みが示された。今後、原価企画の本質解明のために、このようなVEの制度性の発現を日本の社



会的・経済的コンテキストとの関連において調べ、原価企画の生成発展過程を探求することが必要である。この問題は、市場志向性を強調されがちな原価企画を、技術的過程に関連する「制度」として捉え直し、今後の原価企画のあるべき姿を検討することへとつながるのである。

## 注

- 1) 本論文は、トヨタの「原価企画」のみを対象としているのではなく、国内外において広く用いられる、より一般的な意味での原価企画を対象としている。
- 2) このような傾向は、特に海外文献に顕著である。例えばAnsari et al. (1997), Atkinson et al. (2007)を見よ。
- 3) VEは、日本バリュー・エンジニアリング協会によれば、「最小のライフサイクルコストで、必要な機能を確実に達成するために、製品やサービスの機能的研究に注ぐ組織的努力」と定義される。なお、量産前に行われる方をVE、量産後に行われる方をVA (Value Analysis) と呼んで区別することが一般的であるが、本稿では、これらの区別は重要ではない。
- 4) 清水は、目標利益が中期利益計画で決定される戦略に依存し、目標原価も商品企画室の予測に基づくのであるから、原価企画が市場志向的と言うよりも「戦略志向的」であるとしている。
- 5) 数多くの論者がVEを原価企画の技術的基礎として位置づけている。例えば、牧戸 (1979), 加登 (1993), 門田 (1994), 田中 (1995), 谷 (1996), 畑田 (1999), 等を挙げることができる。
- 6) わが国の会計学研究において、こうしたヴェブレンの制度的思考を取り上げる論者として、合崎堅二を挙げることができる。合崎 (1973) は、ヴェブレンが会計を「企業」的制度と見なすのに対し、会計がむしろ「産業」的技術に属するものと考え、制度の学として会計学の新たな方向性を切り開こうとしている。これに対して本稿は、会計にではなく、VEにその役割を求めようとするものであるといえよう。その理由は、本稿が原価企画を対象とするからに他ならない。
- 7) 筆者は、ヴェブレン資本主義理解のうち、金銭的効率性を求める「企業」ないし企業家的本能在が、物質的効率性を求める「産業」ないし製作者本能を支配するメカニズム、および社会進化において後者の占める重要性に着眼している。「産業」に対する「企業」の関係は、これを原価企画に当てはめると、特に加登 (1994) や吉田 (2003) 等によって指摘されてきた、設計担当エンジニアおよびサプライヤーの疲弊という現象を定式化するのに有用であると考えられる。要するに、「企業」たる市場志向性が過度に追求され、「産業」たる技術志向性がこれに追従した結果としてこれを捉えるのである。このことから、控除方式を第一義とする原価企画理解は、それにより生じる社会的・環境的資源の過度の使用を押しとどめる原理をもたないという危険性を有するといえよう。これに対する当面の問題は、ヴェブレンの定式化に基づきながら、原価企画における技術志向性の重要性を再認識すべく、「市場志向性」と「技術志向性」が交わる接点を原価企画の歴史にそくして解明することに置かれるであろう。
- 8) 論者によっては、原価企画の技術的側面ではVE以外にコストテーブルを取りあげているが、本稿では後者を明示的に扱わない。というのも、資材購買のための価格表から設計における機能値を見積るための機能テーブルまでを含むコストテーブルの発展は、VEの源流段階への遡上過程と軌を一にしており (鈴木, 2012)、少なくとも本稿の対象とする範囲において、コストテーブルとVEは一体不可分の関係にあると考えられるためである。つまり、筆者はコストテーブルをVEにおける機能値を定量化する際の用具として捉えており、したがって本稿の考察範疇にはコストテーブルも含まれていることになる。

## 参考文献

- Ansari, S., Bell, J., Klammer, T., and Lawrence, C. (1997) "Target Costing: Version 1.1" in Ansari, S. (Eds.) *Management Accounting: A Strategic Focus*, New York: Irwin-McGraw Hill.
- Atkinson, A.A., Kaplan, R.S., Matsumura, E.M., and Young, S.M. (2007) *Management Accounting (5<sup>th</sup> edition)*, Pearson Prentice Hall.
- Veblen, T. (1904) *The Theory of Business Enterprise*, New York. (小原敬士訳 (1965) 『企業の理論』 勁草書房。)
- 合崎堅二 (1973) 「制度としての会計」 黒澤清編著『会計と社会』所収, 中央経済社, 27-48頁。
- 岡野浩 (1995) 『日本の管理会計の展開—「原価企画」への歴史的視座—』中央経済社。
- 岡野浩 (2002) 『日本の管理会計の展開—「原価企画」への歴史的視座— (第2版)』, 中央経済社。
- 加登豊 (1993) 『原価企画—戦略的コストマネジメント』日本経済新聞社。
- 加登豊 (1994) 「原価企画の逆機能とその克服」『原価計算研究』第18巻第1号, 16-26頁。
- 清水信匡 (1992) 「目標原価設定プロセスに含意される戦略的思考と技術的思考」『大阪商業大学論叢』第92号, 179-195頁。
- 鈴木新 (2011) 「バリューエンジニアリングの正統性—原価企画の社会学的分析に向けて—」『メルコ管理会計研究』第4巻1号, 13-22頁。
- 鈴木新 (2012) 『バリュー・エンジニアリングの制度化を通じた原価企画活動の歴史的研究』神戸大学大学院経営学研究科博士論文。
- 田中隆雄 (1991) 「トヨタの原価企画とカイゼン予算」 田中隆雄編著『フィールドスタディ 現代の管理会計システム』所収, 中央経済社, 29-58頁。
- 田中雅康 (1985) 『VE バリュー・エンジニアリング (価値分析) 考え方と具体的な進め方』マネジメント社。
- 田中雅康 (1995) 『原価企画の理論と実践』中央経済社。
- 谷武幸 (1996) 「原価企画のエLEMENT: 日独比較」『国民経済雑誌』第173巻第3号, 35-49頁。
- 畑田康則 (1999) 「原価企画の生成と機能についての検討: トヨタ自動車の事例から」『経営研究』第12巻第3号, 391-411頁。
- 前田陽 (2006) 「1950~60年代におけるトヨタの原価企画の形成」『一橋大学大学院商学研究科日本企業研究センターワーキングペーパー』No.26。
- 牧戸孝郎 (1979) 「最近におけるわが国原価管理実践の傾向」『企業会計』第31巻第3号, 126-132頁。
- 丸田起大 (2011) 「原価企画の形成と伝播—1950年代を中心に—」『原価計算研究』第35巻第1号, 48-58頁。
- 門田安弘 (1994) 『価格競争力をつける原価企画と原価改善の技法』東洋経済新報社。
- 吉田栄介 (2003) 『持続的競争優位をもたらす原価企画能力』中央経済社。

〈謝辞〉本稿は、JSPS科研費（課題番号24830050）による研究成果の一部である。

（筆者：神戸大学社会科学系教育研究府学術推進研究員）

（2012年7月27日 採択）

## 【研究論文】

# 普及の視点からみるマテリアルフローコスト会計の 位置づけの再考

天王寺谷 達将

## 論文要旨

MFCAは未だ普及の余地があるにも拘わらず、これまでのMFCA研究は普及の側面について多くを明らかにしてこなかった。そこで本研究は、イノベーションの普及論の大家であるRogers (2003) が提示するイノベーションの知覚属性（相対的優位性、適合性、複雑性、試行可能性、観察可能性）に着目した分析を行う。分析対象は、MFCA普及のために、日本MFCAフォーラムにおいて立ち上げられたワーキンググループ「新しい生産革新ツールとしてのMFCA」の議論である。イノベーションの知覚属性を用いて分析することで、採用組織側の観点から、これまでのMFCA研究の問題点を指摘するとともに、このワーキンググループの議論を評価する。MFCAは、生産革新ツールとして位置づけられることで、「適合性」が高まり、普及速度は速まると期待される。

「新たな管理会計システムを設計するとき、エンジニアや現場管理者の積極的な関与は不可欠である。」(Johnson and Kaplan, 1988, p. 262)

## 1 はじめに

マテリアルフローコスト会計 (Material Flow Cost Accounting; 以下MFCA) は、昨年9月にISO14051として国際規格化された管理会計手法である。MFCAは、「企業活動の現場においてマテリアルのフローを物量ベースと金額ベースで追跡し、工程から生じる製品と廃棄物をどちらも一種の製品とみなしてコスト計算する手法」であり、「環境負荷を低減すると同時にコスト削減を行う」(中嶋・國部, 2008, p.17) ことを可能にさせる。MFCAの導入事例は、ISO化される以前より、日本の中で蓄積され有効性が確認されており、経済産業省とIGES (Institute for Global Environmental Strategies) のMFCAプロジェクトで事例を公開した企業は平成21年度までで71

---

キーワード：マテリアルフローコスト会計 (material flow cost accounting), イノベーションの普及 (diffusion of innovation), 生産革新 (manufacturing renovation)



社に至り（日本能率協会コンサルティング，2010），2010年までのMFCA導入企業数は300を超えると言われている（中畠，2012，p.29）。

MFCAは，管理会計手法もしくは環境管理会計手法としてこれまで発展してきた。しかしながらMFCAの普及という課題については，累計導入企業数などの調査はされているものの，多くは明らかになっていない。採用企業数が限られているという意味で，MFCAは未だ普及の余地があるのにも拘わらず，普及の側面に焦点を当てた研究はなされていないのである。これは，技術的分析の蓄積はあるが，社会的分析はなされていない状態にあると解釈できる。普及の観点からみると，これまでのMFCA研究は，技術プッシュの議論の範囲に留まっており，受容側の議論が欠乏している。

この問題を解決するために本研究では，Rogers（2003）の「イノベーションの知覚属性」に着目する。ここでいうイノベーションは，「個人または他の採用単位によって新しいと知覚されたアイデア，実践，あるいは対象物」（p.12）を指す。MFCAは後に議論するように，特に計算構造に起因して採用者が新しいと知覚する余地が大いにある手法であり，MFCAの普及を考えることは，ここで定義されるイノベーションの普及を考えることを意味する。Rogers（2003）はイノベーションの採用速度を説明するのに有用であるイノベーションの知覚属性を5つ提示しており（相対的優位性，適合性，複雑性，試行可能性，観察可能性），本研究ではこれらの知覚属性を用いて事例进行分析する。事例は，MFCAを普及させようという観点から日本MFCAフォーラム<sup>1)</sup>の中で立ち上げられたワーキンググループ「新しい生産革新ツールとしてのMFCA」の議論であり，そこではMFCAの位置づけが再考されている。本研究の目的は，イノベーションの知覚属性を用いた事例分析を行うことで，MFCAの普及の観点から，これまでのMFCA研究の問題点を指摘するとともに，このワーキンググループの議論を評価することである。

構成は次の通りである。まず次節では，本研究が扱う問題として，これまでのMFCA研究は，管理会計もしくは環境管理会計の枠組みの中でなされており，採用者側の議論がほとんどなされていないことを指摘する。3節では，その問題を解消させるための議論がなされている分析対象の概要を記述し，分析視点としてイノベーションの知覚属性の概念を紹介する。そして，4節で分析を行い，最後にインプリケーション，貢献，限界を述べて本論文を締める。

## 2 問題の所在

### 2.1 エンジニアや現場管理者を巻き込む必要性

冒頭の引用は，JohnsonとKaplanの大著*Relevance Lost*を締める一節である。Johnson and Kaplan（1988）は，「企業の管理会計システムは，今日の経営環境において不適当である」という問題意識から，歴史的コンテクストを提供することで，「現行の管理会計システムが陳腐化し

た背後にある理由」を理解することを助けている (pp.xi- xii)。彼らは、その停滞の原因の一部を「20世紀における外向けの財務会計報告書の優位性」(p.13)と分析する。また、大学の研究者たちの責任についても「企業行動の単純化されたモデルによって学究者たちは正しくない方向に導かれた。経済学者の単一製品、単一生産工程という企業モデルに強く影響されて、管理会計学究者は、財務会計手続きによって企業に課された原価の配賦にほとんど価値を見出さなかった」(p.15)と考察する。彼らによると、財務諸表作成目的のための原価計算制度が強く影響することによって、また学究者が過度に単純化された企業における単純な意思決定モデルを強調することによって (p.175)、原価計算および管理会計は、原価管理目的に対して適合性を喪失したのである。彼らは、次のように主張し本著を締める。

「今日の多くの企業にとって、管理会計システムは、会計担当者の情報ニーズを満足させるために、会計担当者によって設計・運用されるシステムとみられている。このことは明らかに誤りである。会計担当者は、管理会計システムを設計する独占的な特権をもつべきでない。その課業はあまりに重要すぎて会計担当者だけに任せられないものである。新たな管理会計システムを設計するとき、エンジニアや現場管理者の積極的な関与は不可欠である。」(Johnson and Kaplan, 1988, p.262)

その後、著書の一人Kaplanは、Cooperと共にABC (Activity Based Costing)を開発する (Cooper and Kaplan, 1988) 他、Nortonと共にBSC (Balanced Scorecard)を開発する (Kaplan and Norton, 1992)。上記の視点は彼らの著書にも明確に現れている。例えばABCは、Johnson and Kaplan (1988)が問題視した原価の配賦に関連した成果であるが、CooperとKaplanは、その著書において、そのマネジメントの形態をABM (Activity Based Management)という現場にも分かりやすい言葉で事例を伴いながら表現している (Cooper and Kaplan, 1998)。また、BSCを紹介したKaplanとNortonの著書においても、第1部のタイトルとして「戦略を現場の言葉に置き換える」という「エンジニアや現場管理者の意欲的な関わり合い」を意識した言葉で表されている (Kaplan and Norton, 2001)。ABCやABM、BSCは普及の側面からの研究も蓄積されている。例えば、Ax and Bjørnenak (2007)は需要サイドからABCやBSCといった管理会計イノベーションの受容について考察しており、谷編 (2004)の導入研究群は、ABCやABM、BSCといった理論先行の管理会計システム導入にあたっての促進要因・阻害要因を明らかにしている。谷編 (2004)が結章の「理論先行の管理会計システムの実務における浸透」という節で行う解釈は興味深い。

「これらの管理会計システムに対する実務での関心が高いため、アクションリサーチ実施への提案が受け入れやすかった」(谷編, 2004, p.258)



これを可能にする背景には、「新たな管理会計システムを設計するとき、エンジニアや現場管理者の積極的な関与は不可欠である」という問題意識を有しているKaplanがこれらの管理会計システムの開発に携わったことが大いに影響していると考えられる。

## 2.2 管理会計手法としてのMFCA

MFCAは、「ドイツのアウグスブルク (Augsburg) にある民間の環境経営研究所 (Institut für Management und Umwelt) が開発した環境管理会計手法である」(中畠・國部, 2008, p.52)。日本にMFCAをもたらすきっかけとなったのは、2000年5月にウィーンで開催された国連持続可能開発部主催の環境管理会計の専門家会合における國部克彦神戸大学大学院教授と環境経営研究所の設立メンバーであるアウグスブルク大学のワグナー教授の報告の出会いである (p. 2)。國部教授のウィーン出張わずか数カ月後に、MFCAは経済産業省の環境管理会計プロジェクトに組み入れられ、その後、國部教授、中畠道靖関西大学商学部教授を中心とした研究の蓄積によってMFCAは日本において発展されることになる。平成21年度までに、経済産業省とIGES (Institute for Global Environmental Strategies) のMFCAプロジェクトで事例を公開した企業は71社に至り (日本能率協会コンサルティング, 2010)、平成20年度からは、経済産業省の「サプライチェーン省資源事化連携促進事業」が3年間実施され、サプライチェーンの省資源化におけるMFCAの有効性も確認されている (産業環境管理協会, 2011)。これらは国の事業であるが、地方自治体もまたMFCA導入事業を行っている。例えば、筆者も携わった京都府のプロジェクトでは、府内の中小企業にMFCAを導入する実施体制として「京都MFCA研究会」が立ち上げられ、平成20年度から22年度まで実証トライアル事業が行われた。

日本においてMFCAは、環境管理会計を研究テーマとする管理会計の研究者、それに同調した実務家たちの尽力によって発展した。管理会計もしくは環境管理会計におけるMFCAの位置づけが議論され (中畠・國部, 2003; 大西, 2008; 國部・中畠, 2003)、多くの導入研究も蓄積されている (例えば、國部編, 2008; 安城, 2007; 河野, 2007; 沼田, 2007)。さらに近年では、MFCAの他ツールとの統合可能性や、導入対象の拡張可能性について取り組む理論的研究も蓄積されていきている (國部・伊坪・中畠, 2006; 國部・洲上・山田, 2012; 東田, 2011; 下垣, 2008)。

管理会計としてのMFCAの位置づけは、中畠・國部 (2003) や大西 (2008) で議論されている。中畠・國部 (2003) は、MFCAを伝統的な原価計算と比較することで、伝統的原価計算を包括するようなシステムとしてMFCAを位置づけている (p.17)。また大西 (2008) も、MFCAを、環境マネジメントと管理会計を統合する小さな管理会計の一領域から、管理会計の大部分を包含するまで拡張していることを議論した上で、「MFCAを基礎とした新たな管理会計が展開することも考えられる」(p.56) と主張している。環境管理会計としてのMFCAの位置づけを議論したのは、國部・中畠 (2003) である。國部・中畠 (2003) は、環境配慮型設備投資決定、環境配慮



型原価企画、環境配慮型業績評価などの「既存の管理会計手法に環境の要素を追加した「環境＋管理会計」と区別された「既存の管理会計手法をその枠内に包含する「環境（管理）会計」としてMFCAを位置づけている（p.132）。またMFCAを紹介する著書において、MFCAは環境管理会計の革新的手法として紹介されている（中寫・國部，2008）。

MFCAの導入研究は、その文脈のなかで主に実務家によって蓄積され、様々な場面で活用されることが実証されてきた。事例は多岐にわたり、産業環境管理協会が出版している『環境管理』において「実践マテリアルフローコスト会計」シリーズが2005年10月から継続して毎月掲載され、その成果の一部がまとめられている（國部編，2008）他、2007年11月には『企業会計』で「マテリアルフローコスト会計の実践」といった特集が組まれるなど、多くの事例研究が蓄積されている。理論研究は、主に管理会計研究者によって他ツールとの統合や対象の拡張という観点から蓄積されている。代表的なものとしては、LIME（Life-cycle Impact assessment Method based on Endpoint modeling）とMFCAの統合可能性について議論する研究（國部・伊坪・中寫，2006）、CFP（Carbon Footprint of Products）とMFCAの統合可能性について議論する研究（國部・淵上・山田，2012）や、サプライチェーンマネジメントにおけるMFCAの可能性について議論を行う研究（東田，2011）などの理論研究が現在成果として蓄積されている。

このようにMFCAは、学究者と実務家によって、管理会計もしくは環境管理会計の革新的手法として発展を遂げてきた（以下では、このような位置づけで議論されるMFCAを「管理会計手法としてのMFCA」と呼ぶ）。学究者は、主に管理会計研究者の立場から議論の対象を広げながら理論研究を蓄積し、主に実務家が革新的な管理会計手法としてのMFCAの有効性を確認する導入研究を蓄積する役割を担ってきた。

### 2.3 「普及の視点」の欠如

管理会計手法としてのMFCAは、経済産業省の委託事業等も手助けし、多くの企業に導入され、事例研究も蓄積されてきた。その技術的優位性は、管理会計もしくは環境管理会計の枠組みの中でMFCAを位置づける研究や、MFCAが環境と経済の両立を可能にさせる有効なツールであることを確認する多くの実証研究で明らかになっている。

しかしながら、ABCやBSCのように、MFCAの普及の側面に焦点を当てた研究はほとんどなされていない。普及について考察する際は、受容サイドの議論が重要である。中寫（2011）など一部の研究は受容サイドの議論を行っており、例えば中寫（2011）は経営システム化の観点から、導入企業の論理について考察している。ところが、中寫（2011）は、一度MFCAを導入した企業が経営システムにMFCAを組み込むための議論が中心であり、導入段階の議論は一部に留まる。これまでMFCAを採用する段階の議論はほとんどなされてこなかったのである。

前述のように、2010年時点でMFCAの導入企業は300社以上であると言われているものの、MFCAは未だ普及初期段階にあるといえる。これまでは経済産業省等の事業の恩恵を受け、数多

くの企業がMFCAを採用してきた。しかし、助成がなければ採用しないということになれば普及は止まってしまう。これまで日本の管理会計研究者、実務家がISO化に尽力したのも、ISO化によってMFCAの普及に貢献できるのではないかという意図が含まれているとも考えられる。

MFCAを普及させるためにはどうすれば良いのか。これは未だ重大な課題として残ったままである。その方策を考える際に、ヒントとなるのは本論文冒頭の「新たな管理会計システムを設計するとき、エンジニアや現場管理者の積極的な関与は不可欠である」というJohnson and Kaplan (1988) の主張である。すなわち、普及のためには、エンジニアや現場管理者を関心付ける必要があるという示唆である。「これまでのMFCAは、エンジニアや現場管理者を関心付けることに成功していたのか」、その観点に戻って議論することがMFCAの普及を考える上で有用であると思われる。一方で、日本MFCAフォーラムは、MFCAを普及させる目的から「新しい生産革新ツールとしてのMFCA」を広めるためのワーキンググループ（以下WG）を立ち上げた。メンバーは、職場でエンジニアや現場管理者と接するコンサルタントが中心で、MFCAの普及を促進させるための議論を行っている。本研究は、このWGで行われている議論をMFCAの普及の観点から分析する。

### 3 分析の対象と視点

#### 3.1 分析の対象

本研究が分析の対象とするのは、日本MFCAフォーラムにおけるWG3<sup>2)</sup>「新しい生産革新ツールとしてのMFCA」の議論である。このWGは、安城泰雄氏（MFCA研究所代表、日本MFCAフォーラム運営委員）が、「MFCAが有用な生産革新ツールであることについては、いまだに認知度が低いままである」（安城、2012, p.60）という問題意識から立ち上げたワーキンググループである。そこには、MFCAの普及について議論を行う必要があるという意図が含まれており、「MFCAを新しい生産革新ツールとしてデビューさせる」（p.60）ことを目指している。メンバーの中心はMFCAの導入コンサルティングを行っているコンサルタントで、研究者、実務家、公認会計士などが参加している。2012年7月末時点でWGの議論は第11回に至り、まだ進行中であるが、ここでは第1フェーズと位置づけられる第5回会合までの議論を分析の対象とする。第1フェーズでは、「生産革新ツールとしてMFCAをどう認知させるか」の議論が中心になされた<sup>3)</sup>。筆者はメンバーの一人として全会合に参加した。会議の議事録は筆者により作成され、事務局を通じてメンバーに配信されている<sup>4)</sup>。また議論の内容は、筆者によってテープ起こしされ、文書に直されている。本研究の内容は、後の分析の節で発言を引用しているコンサルタント全員に確認されている他、第10回会合<sup>5)</sup>において、筆者による本研究の報告という形で、参加メンバーが内容を確認する機会が与えられている。会合の概要を表1に示す。

表1 WG3フェーズ1の概要

回	実施日	場所 <sup>6)</sup>	人数
1	2011年6月8日 14-17時	日本能率協会	12
2	2011年8月4日 14-17時	キヤノンITソリューションズ	11
3	2011年9月1日 14-17時	FMIC (Future Management & Innovation Consulting)	14
4	2011年11月10日 14-17時	FMIC	11
5	2011年12月13日 14-17時	FMIC	13

第1回では、座長の安城氏により問題提起がなされた。「MFCAの新しい生産革新ツールとしての可能性について研究・議論をしたい」（第1回資料）との趣旨が説明され、IE (Industrial Engineering) やTPM (Total Productive Maintenance & Management) といった他の生産革新ツールについての説明が専門家によりなされた。第2回では、具体的な議論として、MFCAの生産革新ツールとしての位置づけがこれまでの時間軸とは異なるマテリアル軸であることが議論され、さらにMFCAの新たなネーミングとして、「ME (Mottainai Engineering)<sup>7)</sup>」という概念が提示された。第3回、第4回では、「生産革新の従来手法との関係整理」、「ロスの削減アプローチの限界とブレイクスルー」、「経営を動かすには」という視点から議論が進められた。第5回では、これまでの議論のまとめとともに、改善のための議論を行うという第2フェーズの課題が提示された。前節で述べたように、本研究は、普及について考察する際には、現場やエンジニアを関心付けることが重要であるという立場に立つ。そこで、次節では、現場やエンジニアとのつながりが強いコンサルタントの発言を積極的に引用する形で分析を行う。

### 3.2 分析の視点

本研究は、既存のMFCA研究は普及の側面について焦点を当ててこなかったという問題意識のもとになされたものである。したがって、分析の視点としては、その普及の要因を説明できる概念でなければならない。本研究では、イノベーションの普及論の大家であるRogers (2003) の「イノベーションの知覚属性」という概念を利用する。イノベーションの知覚属性とは、個人によって知覚されたイノベーションの特徴であり、それぞれのイノベーションの採用速度を説明するのに有用な概念である<sup>8)</sup> (p.15)。Rogers (2003) は、知覚属性として、相対的優位性 (Relative advantage)、適合性 (Compatibility)、複雑性 (Complexity)、試行可能性 (Trialability)、観察可能性 (Observability) の5つを提示している (pp.15-16)。

相対的優位性とは、あるイノベーションが、既存のアイデアに取って代わるほど良いと知覚される程度である。相対的優位性は、経済の言葉で測定されることもあるが、それに加えて社会的な評価や、便利さ、満足なども重要な要因となる。イノベーションが十分に「客観的」な優位性



を有しているかどうかはあまり重要ではない。問題は、個人がそのイノベーションを優位であると知覚するかどうかである。イノベーションの相対的な優位性を知覚する度合いが大ければ大きいほど、その普及速度は速くなる (Rogers, 2003, p.15)。

適合性とは、イノベーションが、潜在的採用者が有する既存の価値観や過去の経験、ニーズと一貫していると知覚される程度である。社会システムの価値観や規範と適合しないアイデアは、適合しているイノベーションほど速く普及しない。適合していないイノベーションの採用は、それ以前の新しい価値制度の採用をしばしば必要とするが、そのためには時間がかかる (Rogers, 2003, p.15)。

複雑性とは、イノベーションを理解したり利用したりすることが難しいと知覚される程度である。イノベーションには、多くの社会システムの成員によってすぐさま理解されるものも、そうでないものもあり、後者の場合の採用は遅くなる。簡単に理解できるアイデアは、採用者が新しい技量や理解を身につける必要があるイノベーションよりも、早く採用される (Rogers, 2003, p.16)。

試行可能性とは、イノベーションが、限定的な基盤の中で実験される程度である。分割された計画の中で試行できるアイデアは、そうでないイノベーションよりも一般的に早く採用される。試行可能であるイノベーションは、使用しながら学ぶことが可能であるので、採用しようとしている個人にとっての不確実性が低い (Rogers, 2003, p.16)。

観察可能性とは、イノベーションの結果が他の者に可視化される程度である。個人がイノベーションの結果を容易に見ることができれば、イノベーションは採用されやすくなる。採用者の友人や隣人はイノベーションの評価情報をしばしば求めるので、このような可視化は、新しいアイデアに対する仲間内の議論を促す (Rogers, 2003, p.16)。

イノベーションの普及の速度は、相対優位性、適合性、試行可能性、観察可能性が高いほど、また複雑性が低いほど速くなる。次節ではこの知覚属性を用いた分析を行う。これまでの管理会計手法としてのMFCAの議論の問題点を指摘しながら、分析の対象であるWGの議論を分析する形で進める<sup>9)</sup>。

## 4 MFCAの位置づけの再考

### 4.1 相対的優位性

WGの議論は、「MFCAと従来の生産革新ツールについてそれぞれの特徴を整理し、相互補完関係を研究します」(第1回資料)というWG設立の目的にみられるように、従来の生産革新ツールとの関係性を中心になされた。第1回会合では、IEとTPMの専門家によって、それぞれの手法の説明がなされた。そして、MFCAは既存の生産革新ツールに取って代わるものではなく、従来の

生産革新ツールと相互補完的なものであるということがメンバー間で確認された。このことはMFCAが導入されないことを意味しない。MFCAの基礎となっている「資源生産性」という考え方が、これまでの生産革新ツールのアイデアには欠如していたために、このアイデアを浸透させようということである。「今まで材料っていうのは、材料を移動していくときの効率だけで、材料そのものの効率っていうのはなかった」(第2回, コンサルタントA) ののである。さらに、次のコンサルタントの発言に見られるように、これまでの生産革新ツールでは、工程をまたいで材料のフローを見る視点もなかった。「最大の特徴は流れで見て行くときに、流れが分断されていくところと、流れが潜んでいるところですね、伏流しちゃっているところ。それが見えてくると、だいたいどこも無管理状態になっているんで、そこがもう本当に宝の山になっている」(第5回, コンサルタントB)。ここに他の生産革新ツールに対するMFCAの相対的優位性が存在する。

MFCAは第2回会合の中で、前述の「ME」の測定技術として位置づけられることになる。生産の3M (Man, Machine, Material) が挙げられ、IEはManの労働生産性を向上させるツール、TPMはMachineの設備生産性を向上させるツール、MEはMaterialの資源生産性を向上させるツールとして位置づけられた。重要なのは、前者2つが「時間軸での改善活動を促す手法である」(安城, 2012) 点である。時間軸の改善は、製品を作れば売れる右肩上がりの経済下においては有用であり、生産余力を創出するものであったが、多くの製品をつくっても売れない状況にある現在の環境下では、時間軸を改善して生産余力を生み出す意味は小さい(安城, 2012, p.64)。時間軸の改善の有用性は、作ったら売れるという前提が隠れているのである。一方で、MEによる改善は現金効果を生み出す。時間軸の改善では必要であった前提がなくても「原価低減とキャッシュフローの改善を実現する」(安城, 2012, p.64) のである。この点についても、MFCAは前者2つの手法に対する相対的優位性を有する。

これまでの管理会計手法としてのMFCA研究は、前述のように他の管理会計手法に対する相対的優位性を議論し、一定の成果をあげてきた。しかしながら、次に議論する「適合性」を考えると、この議論が十分ではないことが明らかになる。これに対して、WGでは他の生産革新ツールに対する相対的優位性をアピールしようという方向性で議論が進められた。管理会計の枠組みではなく、生産革新ツールの枠組みの中でMFCAの他手法に対する相対的優位性が説明された。それは「資源生産性」という考え方であって、工程をまたいだ材料のフローを見るという考えである。さらには、MFCAの改善は、効果が比較的早く表れ、それもキャッシュとして表れるという点も他の生産革新ツールに対して相対的優位性が高い点として議論されていた。

## 4.2 適合性

これまでの管理会計手法としてのMFCA研究の蓄積は、管理会計研究者を中心とした理論先行型の管理会計研究として自然な流れである。しかし現実には、潜在的採用者となる現場の人々<sup>10)</sup>は当然ながら会計について管理会計研究者ほど知識があるわけではない。管理会計研究者がイメ

ージする「会計」と、現場の人々がイメージする「会計」は異なるのである<sup>11)</sup>。WGの第1回合  
では、現場をよく知るコンサルタントたちの間で、「現場は会計という言葉をものすごく毛嫌い  
する」という議論がなされた。そして、「マテリアルフローコスト会計」という名前に問題があ  
るという意識から、「会計」という用語を用いない「ME」という概念が提案された。

これはJohnson and Kaplan (1988) の議論とも一致する部分である。今日の日本においては  
財務諸表作成目的のための原価計算制度が強く現場における会計のイメージに影響していると  
考えられる。管理会計手法としてのMFCAは、これまで伝統的な原価計算に対する優位性、例え  
ば標準原価計算に対する優位性を中心に議論されてきた。しかしながら、日頃、会計に従事して  
いるわけではない現場の人々は、標準原価計算の理解が管理会計研究者ほど高いとは考えにく  
い。さらには、「会社の中で業務としてこの会計方式でこのアウトプットを出せというものです  
から、非常に難しいところですよね」(第1回、コンサルタントC) という指摘があるように、費  
用対効果を出さなければならないというコンサルタントが提供するパッケージ化された会計手  
法の弊害もある。同じコンサルタントはその後、次のように主張する。「セミナーもムダ取りと  
かですね、元気のある現場づくりとかそういうテーマでやって、その中でMFCAの手法を入れる  
とかIEの手法を入れるとかすればいいんですよ。MFCAそのものは何ぞやというセミナーをや  
っても、知名度もそんなにないし、なんだろうと思って。むしろ目的を、お客さんが欲しがって  
いるニーズをテーマに持ってきて、そこにMFCAをほりこんでやると、セミナーでもまだいける  
と思うんですよ。」(第1回、コンサルタントC)

このようにWGでは「会計」という言葉が有する弊害を鑑みて、「ME」という用語を採用した。  
MFCAは、潜在的採用者である現場が既に有している価値観である「ムダ取り」に適合させる形  
でMEの測定技術として位置づけられた。MFCAの潜在的採用者である現場の人々が既に有して  
いる価値観である「ムダ取り」という柱の中にMFCAを位置づけなおす方向でWGの議論は進め  
られた。すなわち、MFCAの潜在的採用者である現場にとっての「適合性」を高めることで、普  
及の速度を速めることを目指す方向性で議論がなされていた。

### 4.3 複雑性

現場は、日々の生産活動において利用している生産革新ツールの知識に比べ、会計の知識は乏  
しいといえる。すなわち、管理会計手法という位置づけでMFCAが入ってくると、生産革新ツ  
ールとしてMFCAが入ってくる場合に比べ、現場の理解のスピードは遅くなると考えられる。WG  
では、生産革新ツールとしてMFCAを位置づけている点で、MFCAの採用者にとっての複雑性は  
相対的に低くなると考えられる。

さらに、他の生産革新ツールの補完的手法として位置づける点も複雑性を減少させるポイント  
となっている。「今、手法というのをリスクをとって自分たちのものにしようという感覚の人が  
少なくなっているんだよね。というのは、何か一つ塊になったもの、それが一つどんと会社に入



ってしまうと、そこにいいものを取り込んでいくという感覚が全然なくなってますよね」(第2回, コンサルタントA) という発言からも明らかなように, ある手法の潜在的採用者は, 今日, 新しい技量や理解を身につける意識が少なくなってしまう傾向にある。これは実際の企業の現場からの要求にも顕著に表れている。「現場の実際の企業の方はですね, IEとかTPMとかQC (Quality Control) とかをやっていて, その連携を望む企業が多いです。これはどこにいてもそうです。IEとかTPMとか会社の中で, 生産現場の中でやっているんですね。二本も三本も活動するのが嫌だと。あと現場を動かす上でも嫌だと」(第2回, コンサルタントD)。このような観点からシンプルさを求める議論がなされた。「新しい視点ですごいいいと思っているんですけど, じゃあ一口でいうと何かいなと」(第5回, コンサルタントE)。この結果, WGでは「マテリアルのフロー」という答えが出た。これは, 管理会計手法としてのMFCAの議論の中でも言われてきたことであるが, 生産の3Mの中で位置づけられたことによって, 「適合性」の観点から現場の理解をより促すと考えられる。

WGでは, MFCAを従来の生産革新手法と取ってかわるものではなく, それらと相互補完的な手法と位置づけた。さらに複雑性を低くするために一言でMFCAの概念を説明できる言葉についても議論を行った<sup>12)</sup>。このような方法で, WGでは, 複雑性を低くして, 普及の速度を速めるための議論がなされていた。

#### 4.4 試行可能性・観察可能性

これまでのMFCA研究は, 工程単位など主に限定された範囲で試行されることによって発展してきた。助成事業は, まさにこの試行を行うためになされている。例えば筆者が導入に携わった事例では, 単一工程だけでもMFCAの導入が可能であることが明らかになり(天王寺谷他, 2010), 試行によって組織がMFCAを使用しながら学習するプロセスも明らかになった(北田他, 2012)。試行可能性については, これまでの管理会計手法としてのMFCAの議論の中でも確認されてきた点である。WGで追加的に議論された点は, コンサルタントの経験から導かれた導入モデルの議論の中で明らかになった「まず大雑把なロスを把握させる必要がある」という点である。その際, トップが導入するか否かの判断が重要であると主張され, その判断の際に1日診断などが有効であるとされた(第3回)。さらに前述のように複雑性を減らす工夫についての議論もなされている。WGでは, MFCA導入判断を促して試行可能性を高めるための追加的な議論がなされていた。

観察可能性についても, これまでの管理会計手法としてのMFCAの枠組みの中で「マテリアルロスの可視化」として議論がなされてきた。経済産業省等の委託事業の成果報告書には, 観察可能性を高める方策の一つとして多くの事例が蓄積されている(例えば, 日本能率協会コンサルティング, 2010; 産業環境管理協会, 2011)。一方で, WGの議論は, 他の生産革新ツールが認識するロスとの性格の違いを強調してきた。MFCAが可視化するロスは, 相対的優位性のところで述べたように, 作ったら売れるという前提が必要ない直接キャッシュフローに影響するロスであ

る。このロスの性格の違いが前面に出されることによって、現場間のコミュニケーションは増大するであろう<sup>13)</sup>。実体があり、現金効果をもたらすMFCAは観察可能性が高いと解釈できる。

このように、試行可能性と観察可能性については、これまでのMFCA研究においても、十分に高められていたと解釈できる。一方で、5つの知覚属性は相互依存関係にあり、相対的優位性、適合性を高めることで、また複雑性を低くすることで、試行可能性と観察可能性を高めることができると考えられる。

#### 4.5 現場視点の位置づけ

WGの議論は、Rogers (2003) の知覚属性から分析したところ、普及の観点から評価できることが明らかになった。管理会計手法としてのMFCAという枠組みで進められてきた議論に比べ、何点かの優位性を認識することができた。これらの優位性は、WGの議論が現場をより鑑みた視点の議論であることに由来する。「新たな管理会計システムを設計するとき、エンジニアや現場管理者の積極的な関与は不可欠である」(Johnson and Kaplan, 1988) ことを考えると、普及のためには、エンジニアや現場管理者に関心付ける必要があり、このような観点からWGの議論は進められたといえる。

WGでは、主に、現場をよく知るコンサルタントによって、現場の視点からMFCAの位置づけが再構成された。本節では、その文脈のもとで、相対的優位性、適合性、複雑性、試行可能性、観察可能性という知覚属性の観点から、これまでの管理会計手法としてのMFCAの議論と比較する形で、WGの議論を分析した。そして、管理会計手法としてのMFCAの議論は、「適合性」に問題があったことが明らかになった。すなわち、現場の人々は、会計よりも生産革新ツールに馴染みがあるため、生産革新ツールとして位置づけられる方が「適合性」が高いと考えられるのである。そして、「適合性」が高い生産革新ツールの枠組みの中で、特に「相対的優位性」を高め、「複雑性」を低くするための議論がWGではなされていた。管理会計研究者と現場の間には会計に対する認識の差が存在する一方で、MFCAの普及を考える際には、エンジニアや現場管理者に関心付けることが重要である。MFCAを生産革新ツールとして位置づける議論は、MFCAの普及という観点から大いに評価できる議論である。

## 5 おわりに

これまで管理会計研究者は、当然のように管理会計手法としてのMFCAという枠組みで研究を蓄積してきた。しかしながらそこには、隠れた普及の阻害要因があることが、本研究の分析で明らかになった。本研究の主張は、管理会計手法や環境管理会計手法としてMFCAを位置づける議論の必要性を否定するものではない。そのような見地からの研究の蓄積も普及のためには必要で

あるし、WGで行われた議論を可能にさせる前提となっていた。しかしながら、実際にMFCAを導入するという段階においては、それを採用する側のコンテキストを考える必要がある。会計という言葉は、普及を阻害する要因になり得るのである。WGの議論は、Rogers (2003) の知覚属性の観点から、これまでの枠組みにおける議論に比べ、「適合性」を高めるという点で評価できることが明らかになった。WGの議論が、今後MFCAの普及速度が速まる要因になることを期待する。

本研究のアカデミックに対する貢献は、これまで普及の観点が乏しかったMFCA研究に対して、普及のための知覚属性の観点から分析を行い、知見を得たことである。これは、管理会計研究の枠組みを越えて、現場をよく知る多数のコンサルタントの真剣な議論と向き合わなければ、なしえないことである。この点は本研究から導かれるインプリケーションであるともいえる。本研究は、現場にとっての「適合性」の観点から「会計」という言葉についての問題点を明らかにした。このことから管理会計の普及を行う際には、一度管理会計という枠組みの議論から離れることも有用であることが示唆される。実務に対する貢献は、生産革新ツールとしてのMFCAが普及し成果が出るのを待つしかない。これまで既にWGの議論に関連する論文や著書が発行されており (安城, 2012; 安城・下垣, 2012), その意味では本論文の実務に対する貢献は大きくないかもしれない。しかしながら本論文は、普及のための知覚属性という観点から、MFCAが有する優位性を簡潔にまとめている。本論文によって実務の方々のMFCAに対する理解が深まることを期待している。

本論文の限界としては、現場とエンジニアの関心付けが重要であるという立場に立つ一方で、分析は現場にのみ焦点を当てている点が挙げられる。エンジニアの関心付けについての分析は今後の課題である。さらに、分析の視点であるイノベーションの知覚属性は、実際の採用者が知覚する属性であるのにも拘わらず、本研究では、WGの議論を対象にしている点も本研究の限界として挙げられる。すなわち、本研究は仮説構築段階の研究であるといえるため、今後、実際の現場に普及される局面での実証がなされる必要がある。そのときMFCAは、エンジニアや現場管理者の積極的な関与によって設計され、生産革新ツールとして有用に働いていると期待する。

## 注

- 1) 日本MFCAフォーラムは、國部克彦 (神戸大学大学院教授・ISO/TC207/WG8(MFCA)議長) を発起人代表とするフォーラムである。その目的を「MFCAによる「資源効率向上と経営効率の向上の両方の実現」を産業界にもたらすこと」と定め、MFCA大会や、セミナー、交流会などを主催している。詳細はホームページ (<http://www.mfca-forum.com>) を参照されたい。
- 2) 他に、「MFCAとカーボンマネジメントの統合」について議論するWG、「MFCAを使ったエネルギーロスの見える化」について議論するWGなどが立ち上げられており、当WGはWG3の名前が付されている。本論文でいうWGはWG3を指す。



- 3) この議論の成果は、安城氏によって公表されている(安城, 2012)。第2フェーズでは、「具体的な改善」を中心テーマに据えた議論が進められている。第2フェーズが始まった第6回会合以降も、第1フェーズの課題であった「生産革新ツールとしてMFCAをどう認知させるのか」についての議論も一部なされているが、本研究では分析の対象とはしない。
- 4) 筆者は、管理会計研究者として会合に参加し、毎回発言を行っている。これは一見、研究者がサイトに対して積極的に関与するアクションリサーチの形を採っているように見えるが、筆者の発言は、管理会計に関する議論、具体的には配賦などの問題にかかわる議論が中心であり、本研究が分析の対象とする議論とはほとんど関係のない話であった。すなわち、本研究のアプローチとしては、極めて参与観察に近い形を採っているといえる。ただし筆者が作成した議事録を通じたメンバーへの影響は残っている可能性がある。
- 5) 2012年6月13日にFMICにて開催された。出席数は12人である。
- 6) 会合の開催場所は、全て東京都である。
- 7) この名前は、WGのメンバーである下垣氏によって紹介された。名付け親は、下垣氏が所属するFMICのスタッフである。MFCAはMEと同義ではない。MFCAは、MEを構成する技術のうちの測定技術という位置づけで、MEは測定技術と改善技術、組織化技術から構成される。この名前には既に広く普及している従来の生産革新ツールであるIEに、MEを並列させ、同時推進すべきものという思いが詰められている。
- 8) イノベーションの普及について研究を行う際には、回顧的な説明を避ける必要があるという主張がある(Akrich, *et al.*, 2002a; 2002b)。回顧的な説明に陥る要因は、技術的分析と社会的分析の分断にあり、Akrich, *et al.* (2002a; 2002b) は、その解消法として関心付けモデルを提示し、「イノベーションは永続的な提携の模索」であり、「特定のコンテキストに依拠した一連の意思決定の結果」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」と主張する。本研究は、実際の企業におけるMFCA導入過程を分析するものではないために、特定のコンテキストに依拠した分析はできない。ただし、今後このような研究を行う際にこの知覚属性を考察することは「正統性」という観点から有用であると考えられる。Akrich, *et al.* (2002a; 2002b) の議論については、天王寺谷(2011)を参照されたい。
- 9) 本研究は、WGの議論を対象にしており、実際の採用者が知覚する過程については考察の対象としていない。イノベーションの知覚属性は個々の採用者の知覚に焦点を当てたものであるが、本研究ではその点は分析対象としていない。しかしながら、現場やエンジニアを良く知るコンサルタント達によってなされている議論を、知覚属性の観点から整理することも、MFCAの普及を考察する際には有益である。また、コンサルタントは社会システムの外部から影響力を行使する専門家である「チェンジエージェント」であると位置づけられる。本研究の分析対象はコンサルタントが中心のWGであるため、チェンジエージェントとしての役割を見るべきだという意見もあるかもしれない。しかしながら、本研究は、チェンジエージェントの役割というよりは、MFCA自身の計算構造や位置づけと普及の関係性に関心があるため、イノベーションの知覚属性に着目した分析を行う。
- 10) 当然、トップマネジメントも潜在的採用者となり、トップに普及させるための議論もWGではなされている。しかしながら、本研究は現場やエンジニアの関心付けに関心があるので、現場という潜在的採用者に焦点を当てて分析を行う。
- 11) 例えば、「やっぱり名前というのが誤解のもとで財務会計を連想する方がいっぱいいる」(第2回、コンサルタントC)という発言にもこの事実は現れている。
- 12) さらに第2フェーズでは、複雑性を低くさせるために改善技術の話にまで及んで議論を行っている。
- 13) さらに第2フェーズでは、サプライチェーン間のコミュニケーションの議論もなされている。そこでは、

「金額」を前面に出さず「物量」をベースにするとコミュニケーションが促されるというMFCAの利点などが議論されている。

## 参考文献

- Akrich, M., Callon, M. and Latour, B. (2002a) “The Key to Success in Innovation Part 1: The Art of Interesement,” 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.
- Ax, C. and Bjørnenak, T. (2007) “Management Accounting Innovations: Origins and Diffusion,” in Hopper, T., Northcott, D., Scapens, R. W, (Eds.) *Issues in Management Accounting (Third Edition)*, Prentice-Hall, pp. 357- 376.
- Cooper, R. and Kaplan, R. S. (1988) “Measure Costs Right: Make the Right Decisions,” *Harvard Business Review*, September-October, pp. 96-103.
- Cooper, R. and Kaplan, R. S. (1998) *The Design of Cost Management Systems—Text and Cases (Second Edition)*, Prentice-Hall.
- Johnson, H. T. and Kaplan, R. S. (1988) *Relevance Lost—The Rise and Fall of Management Accounting* 一, Harvard Business School Press. (鳥居宏史訳『レレバンス・ロト—管理会計の盛衰—』白桃書房, 1992)
- Kaplan, R. S. and Norton, D. P. (1992) “The Balanced Scorecard: Measures That Drive Performance,” *Harvard Business Review*, January-February, pp. 71-79.
- Kaplan, R. S. and Norton, D. P. (2001) *The Strategy-Focused Organization*, Harvard Business School Press. (櫻井通晴監訳『キャプランとノートンの戦略バランス・スコアカード』東洋経済新報社, 2001)
- Rogers, E. M. (2003) *Diffusion of Innovation (Fifth Edition)*, Free Press. (三藤利雄訳『イノベーションの普及』翔泳社, 2007)
- 安城泰雄 (2007) 「キヤノンにおけるマテリアルフローコスト会計の導入」『企業会計』第59巻第11号, 40-47頁。
- 安城泰雄 (2012) 「日本MFCAフォーラムWG3活動状況報告 WG3研究テーマ「ME：もったいないエンジニアリング」—生産革新ツールとしてのMFCA—」『環境管理』第48巻第3号, 59-65頁。
- 安城泰雄・下垣彰 (2012) 『図説MFCA (マテリアルフローコスト会計) —マテリアル・エネルギーのロスを見える化するISO14051—』JIPMソリューション。
- 大西靖 (2008) 「新たな管理会計ツールとしてのMFCAの可能性」國部克彦編著『実践マテリアルフローコスト会計』所収, 産業環境管理協会, 45-56頁。
- 河野裕司 (2007) 「田辺製薬におけるマテリアルフローコスト会計の導入と展開」『企業会計』第59巻第11号, 48-55頁。
- 北田皓嗣・天王寺谷達将・岡田斎・國部克彦 (2012) 「会計計算を通じた知識形成に関する研究：日本電気化学におけるMFCA導入事例を通じて」『原価計算研究』第36巻第2号, 15-24頁。
- 國部克彦編著 (2008) 『実践マテリアルフローコスト会計』産業環境管理協会。
- 國部克彦・伊坪徳宏・中嶋道靖 (2006) 「マテリアルフローコスト会計とLIMEの統合可能性」『国民経済雑

誌』第194巻第3号, 1-11頁。

國部克彦・下垣彰 (2008) 「MFCAとLCAの統合と活用の意義」國部克彦編著『実践マテリアルフローコスト会計』所収, 産業環境管理協会, 81-91頁。

國部克彦・中島道靖 (2003) 「環境管理会計におけるマテリアルフローコスト会計の位置づけ: 環境管理会計の体系化へ向けて」『會計』第164巻第2号, 123-136頁。

國部克彦・洲上智子・山田明寿 (2012) 「MFCAとCFPの統合モデルの開発」『環境管理』第48巻第2号, 66-76頁。

産業環境管理協会 (2011) 『平成22年度 経済産業省委託事業 サプライチェーン省資源化連携促進事業事例集』産業環境管理協会。

谷武幸編著 (2004) 『成功する管理会計システム—その導入と進化—』中央経済社。

天王寺谷達将 (2011) 「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」『社会関連会計研究』第23号, 25-38頁。

天王寺谷達将・北田皓嗣・岡田斎 (2010) 「日本電気化学株式会社におけるマテリアルフローコスト会計の導入: 化学銅めっき工程での導入事例」『環境管理』第46巻第5号, 40-45頁。

中島道靖 (2011) 「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」國部克彦編著『環境経営意思決定を支援する会計システム』所収, 中央経済社, 27-50頁。

中島道靖・國部克彦 (2003) 「管理会計におけるマテリアルフローコスト会計の位置づけ」『原価計算研究』第27巻第2号, 12-20頁。

中島道靖・國部克彦 (2008) 『マテリアルフローコスト会計 (第2版)』日本経済新聞社出版社。

日本能率協会コンサルティング (2010) 『平成21年度経済産業省委託 平成21年度低炭素型環境管理会計国際標準化事業「マテリアルフローコスト会計導入実証・国内対策等事業 報告書」』日本能率協会コンサルティング。

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組み」『企業会計』第59巻第11号, 56-62頁。

東田明 (2011) 「グリーン・サプライチェーン・マネジメント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適用可能性」國部克彦編著『環境経営意思決定を支援する会計システム』所収, 中央経済社, 145-167頁。

〈謝辞〉本研究は、これまでMFCAの発展に寄与してきた研究者や実務家の方々の尽力、WG3の活発な議論があつてこそ、なされたものである。関係者の皆さんに感謝の意を示したい。

(筆者: 神戸大学大学院経営学研究科博士課程後期課程)

(2012年8月14日 採択)



## 【研究論文】

# 追求ではなく構築するものとしてのアカウントビリティ —インテリジェント・アカウントビリティに見る会計の役割—

中 澤 優 介

## 論文要旨

昨今、アカウントビリティに対する要求が高まっている。しかし、このアカウントビリティに対する要求とその要求への対応においては、そこに「ズレ」が生じていると考えられる。この「ズレ」は、アカウントビリティの履行に関して与件とされているものが積み重なった結果生じているのではないだろうか？本論文は「インテリジェント・アカウントビリティ」という新しいアカウントビリティの概念をもとに、説明の起点として規定される自己、そしてアカウントビリティの履行手段としての会計に関して、アカウントビリティの履行において与件となっている部分を再考するものである。

## 1 はじめに

アカウントビリティの履行において、会計はどのような役割を担っているのだろうか？井尻(1976)によると、会計に対する考え方は、経済的意思決定に有用な情報を提供するシステムであるとする意思決定説と、会計責任に基づいたものであるとする会計責任説の二つが存在する(i-ii頁)。また國部(1999)によると、「意思決定有用性理論とアカウントビリティ理論は、ともに会計学の領域で生まれた理論」であるが、「意思決定有用性理論は提供される情報の質を問題にしているのに対して、アカウントビリティ理論は情報を提供すること自体を問題としている」ので、「意思決定有用性理論は、アカウントビリティ関係...がある程度確立された段階ではじめて問題となるもの」である(140頁)。したがってこれらの考え方に基づくならば、「アカウントビリティを履行する」ということは会計の主たる且つ基本的な役割であるといえる。そしてこの会計を通じて、開示・報告されるべき情報は数値として可視化され、企業などの組織においては財務報告書や業績評価においてこの数値が示される。つまり、企業などの組織におけるアカウントビリティの履行においては、会計が主たる役割を担っているといえるのである。しかし、会計がアカウントビリティの履行において最良の手段であるのかということがこれまで十分に

---

キーワード:インテリジェント・アカウントビリティ(intelligent accountability), 自己(self), 他者(other), 倫理(ethic)

検討されてきたとは言い難い。

アカウンタビリティにおける会計の中心的役割を示すかのように、会計学領域において、「アカウンタビリティ」という言葉は「会計責任」と翻訳されてきた。しかし会計責任とは「アカウンタビリティのうちの一つであって、会計上のアカウンタビリティ」（吉田，1982，114頁）に過ぎないものであり、本来的に「アカウンタビリティ」という言葉は広く「説明責任」を意味するものである。ここで、この説明責任とは根源的には、「『私』という主体が、説明を行う対象となる『他者』に対して負う責任」と見做すことができる。そしてこの最も根源的なアカウンタビリティの図式において説明される根源的なものは、「『私』という主体の、自分自身に関する説明」である。企業の財務報告や自身の業績報告をはじめ、アカウンタビリティの履行は全て、この根源的な図式に則っているといえる。

しかし、我々は本当に自分自身に関する説明をすることが可能なのかということは検討する必要がある。我々は自分自身の行為や置かれている状況に関して十全に説明することができるのだろうか？答えは是とは言い難い。つまり、我々は最も理解しているはずの自分自身のことすらも十全には説明し得ないのである。このことは、自分自身のことを「私」は十全に理解し得ないということの意味している。それにもかかわらず、「自分自身に対する『私』の理解」は十全なものである、ということは与件となっている。そしてこのような与件に対して十分な検討がなされることなく、近年様々な領域でアカウンタビリティが求められ、求められた側はその要求に応えようとするという状況、つまり「アカウンタビリティの追求」、が生じているのである。

更にこのアカウンタビリティの追求においては、「アカウンタビリティが果たされている」という状態が具体的にどのようなものであるのか、ということが前提として規定されていない。つまり、我々は様々な領域においてアカウンタビリティを要求し、要求された側は会計数値に代表される各種情報を開示したり、物事を可視化したりすることによってその要求に応えようとするが、そこには、どのような情報が示されればアカウンタビリティは果たされたことになるのか、ということが明確に示されていないのである。このように、最終的な到達点が具体的に規定されていないにもかかわらずアカウンタビリティが追求されているという状況においては、アカウンタビリティを要求する側とその要求に応える側との間に「ズレ」が生じていると考えられる。つまり、アカウンタビリティの要求に対して、その要求に応えるべく履行されるアカウンタビリティは十全に対応していないのである。例えば、財務報告書が世界中のあらゆる人々にとって同程度の意思決定有用性を持ち得るようにするため、つまり突き詰めればより一層のアカウンタビリティを履行するための動向として国際会計基準への会計基準の統一化がなされているが、そのような動向とは裏腹に、非財務情報の開示に対する要求も高まっている。これは、会計によってアカウンタビリティを完璧に果たそうとし、そのような施策を行っているにもかかわらず、既存の会計の枠組みだけでは十分にアカウンタビリティの要求に対応しきれていないことの証左であるといえる。

そしてこのようなアカウントビリティの履行における「ズレ」は、十分な検討をせずに説明の起点として「十全に理解可能な自己」を規定しているということや、十分な検討をせずにアカウントビリティの履行手段として会計を用いているということと関係があると考えられる。つまり、アカウントビリティの履行において与件とされているものが積み重なった結果、アカウントビリティが本来あるべき形態から乖離し、アカウントビリティの履行における「ズレ」が生じていると考えられるのである。

したがって本論文では、「我々は自分自身のことすら十全に把握することはできず、それゆえ自分自身のことを説明できない」という、自分自身にとって「不透明な自己」が説明の起点と規定したときの、アカウントビリティのあるべき形態、そしてそのような形態において会計が担う役割を再考する。そしてこの再考にあたっては、「説明の起点として規定される自己」という観点からアカウントビリティ研究を行っているJohn Roberts<sup>1)</sup>（以下、Roberts）が近年提唱した「インテリジェント・アカウントビリティ：intelligent accountability」という概念に基づくため、本論文ではこの新しい概念に関して、それが依拠する文献にまで遡り詳細に検討する。

尚、本論文の構成は以下の通りである。

第2節では、Robertsのアカウントビリティ研究から、会計が中心的な履行手段となっている企業などの組織内でのアカウントビリティにおける問題点を示す。続く第3節では、Roberts (2009) において示されたインテリジェント・アカウントビリティの概念のもとになっているO'Neill (2002) およびButler (2005) での議論を踏まえ、Robertsによって示されたこの概念を明らかにし、更なる展開可能性についても言及する。第4節ではこの概念をもとに、アカウントビリティのあるべき形態、そしてこのあるべき形態において会計が担うべき役割を再考する。

## 2 アカウントが支配するアカウントビリティ

先に述べたように、企業などの組織におけるアカウントビリティの履行においては会計が中心的な役割を担っているといえる。では、会計がアカウントビリティの履行において中心的な手段であるとき、どのような問題が存在するのであろうか？本節では、Robertsのアカウントビリティ研究 (Roberts and Scapens, 1985; Roberts, 1991; Roberts, 1996; Roberts, 2009) より、会計が中心的な役割を担うアカウントビリティにおける問題点を明らかにする。

Roberts and Scapens (1985) では、組織内における伝統的な会計観およびそれに基づいたアカウントビリティの履行において会計情報が担う役割に対する疑義が示されている。伝統的な観点に従えば、会計情報は事実を中立・客観的に記録し映し出すものであるが、実際には会計数値はそれが生み出される背景に存在する人々の相互依存的な関係性、すなわちそれを生み出したコンテクスト、を十全に捕捉することはできず、またその会計情報の伝達に際しては受け手の解釈



が入り込むため、結果として、その会計情報が意味するものが出し手と受け手との間で変化してしまう。ゆえに、会計情報によるアカウントビリティの履行においては、会計情報として示される数字への表面的な適応に過ぎないアカウントビリティの履行が生じてしまうのである。このようにRoberts and Scapens (1985) では、組織内において会計は事実をありのまま映し出してくれるという認識が伝統的に存在し、その認識によって組織内のアカウントビリティの履行に歪みが生じている、ということが示されている。

Roberts (1991) およびRoberts (1996) はRoberts and Scapens (1985) で示された伝統的な会計観に対する疑義を引き継いでおり、組織内部において見られるアカウントビリティの二つの形態として、アカウントビリティの個別化の形態 (individualizing form of accountability) とアカウントビリティの社会化の形態 (socializing form of accountability) が示されている。これら二つのアカウントビリティの形態のうち、アカウントビリティの個別化の形態とは階層のある組織での部下と上司の間における業績評価の際などに見られるものであり、この形態においては会計が中心的な役割を担う。この形態では、説明を行う主体はアカウントビリティについて要求されることを自己規律的に想定してアカウントビリティを履行してしまうのであり、その要求者であり説明を受ける側である「他者」を考慮しないアカウントビリティの履行が生じる。会計情報は事実を中立・客観的に記録し映し出すものではないにもかかわらず、会計が「体系化された活動の結果に関する明らかに逃げることのできない且つ議論の余地のないイメージを生み出す」(Roberts, 1996, p. 45) としてその有用性が維持される限りにおいて、アカウントビリティの個別化の形態においてアカウントビリティを履行する主体は、業績評価などの際に算出され開示される会計情報によってもたらされるイメージ (数値)、そしてその数値をもとにした業績評価の結果得られる組織内での地位に自己のアイデンティティを求め、その与えられた数値をもとに「自己および他者の休みなく終わらない比較と差異化と自己に向けた定期的な警戒」(Roberts, 1991, p. 360) がなされるのである。このようにRoberts (1991) およびRoberts (1996) においては、会計は事実を中立・客観的に記録し映し出すものではないにもかかわらず、アカウントビリティを果たす主体はその会計情報に囚われそこに自己のアイデンティティを求める、という形でアカウントビリティが履行される、ということに対して疑義が示されているのである。そしてRoberts (1991) およびRoberts (1996) では、このように組織内のアカウントビリティの履行において会計そして会計数値が重視されていることを「会計の支配」と呼び、「排他的且つ明らかに抗し難い会計の支配からアカウントビリティを取り戻す」(Roberts, 1991, p. 367) ことが必要であると主張している。

Roberts and Scapens (1985), Roberts (1991) そしてRoberts (1996) は、組織内のアカウントビリティにおける会計の役割について議論していたが、Roberts (2009) はその前半部分において、透明性としてのアカウントビリティについて組織内だけでなく組織外にも範囲を拡大して議論を展開している。Roberts (2009) においては、透明性<sup>2)</sup>をもたらずテクノロジーは会

計であるとされ、会計数値の準備と公表が代表的な透明性としてのアカウントビリティであると見做されている。Roberts (2009) での主張に基づけば、この透明性としてのアカウントビリティによって履行されるアカウントビリティにおいては、透明性によって全てを可視化できる、すなわち全てを説明することが可能であるとする「透明な自己」という理想的な自己が説明の起点として規定されることになる。そしてこの「透明な自己」という理想的な自己が志向されるべきであるという自己の内面から生じる倫理的規範が存在するために、そこでは本来的に透明ではない自己や他者の存在やその権利が蹂躪されてしまう。更に、このような「透明な自己」という自己の理想像は達成し得ないものであるが、それでも尚、我々はこの「透明な自己」を志向するのであり、自分は完璧なものたり得るのだという感覚を守り維持するために、「全てにおいて不完全或いは不十分であると私が想像する他者を見つけ出す」(Roberts, 2009, p. 965) ということ、すなわち完璧であるという自己の理想像によって自己を断定するために他者に対する配慮を欠いた状態、が生じる。このように、会計は透明性をもたらすテクノロジーであるが、「透明な自己」を説明の起点として行われたアカウントビリティの履行、すなわち透明性としてのアカウントビリティにおいては、他者の権利は蹂躪されたり他者に対する配慮が欠けたりすると考えられるのである。

以上のように、会計情報は事実を中立・客観的に記録し映し出すものではないにもかかわらず、数値という絶対的なイメージを付与するものである。そして会計が中心的な手段となる企業などの組織におけるアカウントビリティの履行においては、履行される側の「他者」が考慮されなくなってしまうのであり、この点にRobertsは会計中心のアカウントビリティの履行における問題点を見ており、ゆえに会計中心のアカウントビリティからの脱却を主張するのである<sup>3)</sup>。

### 3 インテリジェント・アカウントビリティの概念

前節では、会計が中心的な履行手段となっているアカウントビリティにおける問題点をRobertsの研究から明らかにした。Robertsの研究ではアカウントビリティにおける会計の支配からの脱却が主張されるが、このことは、Roberts (1991) およびRoberts (1996) では会話 (talk) を中心的手段としたアカウントビリティの社会化の形態の重視、と共に主張されている。更にRoberts (1996) では、アカウントビリティの理想的な形態として「対話：dialogue」が志向されている。ここでの会話や対話の志向は、堀口 (2012) が指摘するように、Messner (2009) が疑義を示す「アカウントブルな主体が存在するべきだ」という倫理的規範に立脚したものであるといえるが、以下で詳細に検討する「インテリジェント・アカウントビリティ」の概念は、後述するようにButler (2005) において示された倫理に基づいたアカウントビリティの形態であり、基盤とする倫理に転向が見られる。したがって、この新しいアカウントビリティの概念は、これ



までの会計学領域におけるアカウントビリティ研究はもとより、Robertsにおけるこれまでのアカウントビリティ研究とも一線を画すものと見做すべきである。

尚、Roberts (2009) において提唱されたこの概念は、O. O'Neill<sup>4)</sup> およびJ. Butler<sup>5)</sup> によって展開された議論を基盤とするものである。ゆえに本節では、O'Neill (2002), Butler (2005) での議論を踏まえたうえで、Roberts (2009) において提唱されたインテリジェント・アカウントビリティの概念を明らかにする。

### 3.1 O'Neill (2002) で示されたインテリジェント・アカウントビリティ

「インテリジェント・アカウントビリティ」という言葉は、Roberts (2009) においてはO'Neill (2002) にその起源を見ている。O'Neill (2002) はそのタイトルが示すように、信頼がテーマの文献である。

O'Neill (2002) によると、政府や機関といったパブリック・セクターはもとより、一般の企業やボランティア・セクターまでアカウントビリティ追求のムーブメントが及び、あらゆる領域で詳細な法制定や規制、そして統制が要求されるようになった。そして「各々の専門職は、その適切な目的を持っており、この目的は定められた手続や条件に従うという一連の目標に迎合することに還元できない」(O'Neill, 2002, p. 49) にもかかわらず、このようなアカウントビリティの追求においては法律や規制や統制によって求められる手続や情報開示のための記録などに多くの時間が必要とされるため、結果としてこのアカウントビリティの追求は、「しばしば専門職の実務の適切な目的をとっての障害」(O'Neill, 2002, p. 49) となり、「単に『専門職の実務の適切な目的を変化させるもの』としてだけでなく『破壊するもの』として、そしてまさに専門職のプライドと誠実さを損なうものとして広く経験される」(O'Neill, 2002, p. 50) ののである。そして、「アカウントビリティのその追求はまた、疑いの文化を構築し、モラルを低下させ、そして最終的には専門職の皮肉な態度を招くかもしれない」(O'Neill, 2002, p. 57) ののである。

以上のように「詳細な統制 (detailed control)」を要求するアカウントビリティの追求における危険性を示したうえで、O'Neillは、「もし我々が専門家のパフォーマンスを損なうことなしに更なるアカウントビリティを要求するなら、我々には『インテリジェント・アカウントビリティ』が必要である」(O'Neill, 2002, p. 58) と主張する。O'Neill (2002) によると、インテリジェント・アカウントビリティとは「それ相応のガバナンスを認識し、全てを統制する (total control) という幻想をほとんど見ないこと」(p. 58) を要求するものである。そしてO'Neill (2002) では、アカウントビリティが本格的で効果的なものになるためには「それ相応のガバナンス、真実を伝える義務、インテリジェント・アカウントビリティ、に集中する必要がある」とし、「業績指標や全体的な透明性を用いた非常に困難なマイクロ・マネジメントについて、我々はほとんど幻想を抱かないようにする必要がある」ということが主張される (p. 59)。

以上がO'Neill (2002) において示されたインテリジェント・アカウントビリティの概念であ



る。O'Neill (2002) で示されたように、より完璧なアカウントビリティに対する要求が専門職になされたとき、そこには「詳細な統制」が存在した。この「詳細な統制」は全てを把握しようとすることに繋がるものであり、それは自己の十全な把握へと行き着くと考えられる。そしてO'Neill (2002) ではアカウントビリティの追求においてこの「詳細な統制」を要求することの危険性を示し、この「詳細な統制」から脱却したアカウントビリティの形態としてインテリジェント・アカウントビリティが提唱されるのであり、そこでは全てを統制するという幻想を見ないことが要求される。したがってO'Neill (2002) は、アカウントビリティにおいて全てが管理・統治でき全てを説明できるということに対する疑義を始点とし、そのような考えから脱却したアカウントビリティの形態としてインテリジェント・アカウントビリティを提唱しているのであり、この点はRoberts (2009) で示されたインテリジェント・アカウントビリティの概念にも引き継がれている。

### 3.2 Butler (2005) で示された倫理

Roberts (2009) において、「この論文を書くことの刺激は、Butler (2005) . . . からもたらされた」(p. 958) と述べられており、Roberts (2009) では、Butler (2005) において示されている自己に対する「謙虚さ」および他者に対する「寛大さ」をインテリジェント・アカウントビリティの履行における倫理としている。

ここで、Butler (2005) においてどのような主張がなされているのかを佐藤 (2008) に従って説明する。Butler (2005) では、「主体は権力、あるいは規範の『呼びかけ』とその内面化によって創始される」という考えが示される (佐藤, 2008, 260頁)。この考えに基づいたButlerの問いとは、「主体が自らにとって外的な社会的権力、規範によって形成されると考えられるとき、『責任の可能性、またとりわけ自分を説明する可能性』をいかに基礎づけるべきか」(佐藤, 2008, 260頁) ということであり、この問いに対してButlerは、自己に対する不透明性から自らの主張を示しはじめる。主体の自らに対する不透明性は、「主体が社会的規範、他者との関係性において形成されている」(佐藤, 2008, 261頁) ことに由来するのである。そしてそのような不透明性においては、主体と他者、主体と規範という関係性が存在しているのであり、「そこから、主体の他者、規範に対する倫理的責任という関係性が導かれる」(佐藤, 2008, 261頁) のである。

主体と他者の関係性に関してButlerは、「私による自分自身の説明はそのなかにつねに他者性を包含せざるをえない」のであり、「こうした他者への原初的關係性こそが、他者への責任の基礎を形作る」としている (佐藤, 2008, 270頁)。そしてそこでの他者への責任とは、「他者を消去して自己に閉じこもり、それによって他者に『自己保存』を目的とした暴力を加える」ことを超えた「根源的な他者への関係性」なのである (佐藤, 2008, 274頁)。

次に、主体と規範との関係性に関して、ここで提唱される倫理とは「社会的規範への批判的態

度」(佐藤, 2008, 275頁)である。Butlerは「道徳的規範に対する批判的態度こそが規範に対する倫理を構成する」、つまり「行為原理を抽象的に参照するのではなく、行為の結果を参照し...そこで現れる結果に基づいて行為原理を批判的に修正することが重要」だと考えるのである(佐藤, 2008, 277頁)。そしてButlerは、「規範に属する自分自身の批判的な再形成という倫理」(佐藤, 2008, 281頁)を導き出すのである。この自分自身の再形成は、「他者との関係においてしかありえない」ものであり、その意味において他者への責任とは、「他者への関係のなかで自己を解体し、自己を根本的に再創造することを意味している」のである(佐藤, 2008, 281頁)。

以上がButler (2005) の主張である。Butler (2005) は、そもそも自己とは不透明なものであり透明なものにはなり得ず、よって自分自身に関する完全な説明をすることができないという考えをRoberts (2009) にもたらしている。そして私および他者における自己の不透明性を認識することは、「知の限界そのものを経験すること」(Butler, 2005, p. 42; 邦訳, 80頁)でもある。この点において主体は「自分が完全な知を持ちえなかったことを赦される必要があるし、また他者に赦しを与える同じような義務を負っている」(Butler, 2005, p. 42; 邦訳, 80頁)のであり、ここから「不透明な自己」における自己に対する「謙虚さ」と他者に対する「寛大さ」という倫理が導かれる。更にButler (2005) では、自己とはその形成において他者と規範との関係性を含むものであるが、この規範に対しては批判的な態度をとり、他者との関係性のなかで自己を再形成することこそが他者への責任であるということが示されており、これまでRoberts (1991) およびRoberts (1996) で示されてきた「他者との関係性を考慮すべきだ」という議論に、自己はその形成において他者との関係性を本来的に含み、他者への責任としての自己の再形成は他者との関係性が必要不可欠であるという考えをもたらしめているといえる。

### 3.3 Roberts (2009) で示されたインテリジェント・アカウントビリティ

Roberts (2009) において「インテリジェント・アカウントビリティ」の概念は、透明性がもたらす意図されない結果に対して批判する際に示されている。ここで示されるインテリジェント・アカウントビリティは、「特定のコンテキストの中に存在する」のであり、ここでは「傾聴したり質問したり会話したりという活動的な探究 (enquiry)」が行われる (Roberts, 2009, p. 966)。そして「透明性は瞬間での行為を捉える周期的なスナップ写真を頼みにしなければならないのに対して、インテリジェント・アカウントビリティは時を『超えて』拡張し、「バラバラの指標の根本に存在する複雑な相互依存を理解することを促進する」ものである (Roberts, 2009, p. 963)。

このような概念のインテリジェント・アカウントビリティにおいてRoberts (2009) は、「インテリジェント・アカウントビリティの基礎としての倫理の様々な見解」が必要であるとし、そのような倫理の一つとして、Butler (2005) で示された、本来的に不透明な自己における「私は自分に関する説明をすることができない、すなわち、私は自分が何をなしつつあるか全く知らな

い」という前提に基づいた自己に対する「謙虚さ」と他者に対する「寛大さ」を示す (Roberts, 2009, p. 966)。Roberts (2009) ではこの倫理をインテリジェント・アカウントビリティに落とし込んで、「もし私が、自分がしていることを全く分かり得ないということを認めるなら、ある種の思いやりが要求される。そして私は自分自身についてより謙虚になり、様々な他者の可能性や能力に関する価値および、私が彼らに依存していることを認めることを厭わなく」なり、このような状況においては「各々に対する我々の実際上の依存に関する重要な何か」が顕現するのであり、したがって「アカウントビリティは不可欠な社会的実践... として再構成される」ということが主張される (p. 969) のである。

Roberts (2009) において示されたインテリジェント・アカウントビリティは、アカウントビリティにおいて全てが管理・統治でき全てを説明できるということに対する疑義とそのような考えからの脱却から提唱されているという点ではO'Neill (2002) で示されたインテリジェント・アカウントビリティと一致する。しかし、O'Neill (2002) で示されたインテリジェント・アカウントビリティとは異なり、Roberts (2009) によって示されたインテリジェント・アカウントビリティは、Butler (2005) で示された本来的に「不透明な自己」を説明の起点とし、自己に対する「謙虚さ」と他者に対する「寛大さ」をその基礎的な倫理としている。またButler (2005) では、自己はその形成において他者との関係性を本来的に含み、他者への責任としての自己の再形成は他者との関係性が必要不可欠であるということも示されており、これらButler (2005) の考えを加味したRoberts (2009) において示されたインテリジェント・アカウントビリティでは、アカウントビリティの履行の具体的な方法として、他者との直接的な関係、つまりアカウントビリティを履行する側とされる側が'time and space'を共有したうえで行われる、会話や質問、傾聴といった対面的コミュニケーションが示されている。更にRobertsは、アカウントビリティは自己と他者との相互依存関係が中心に据えられた不可欠な社会的実践として再構築されるべきだと主張しており、このような主張のもと提唱されたインテリジェント・アカウントビリティは、「自己」と「他者」の相互依存関係をその中心に据えたアカウントビリティの形態であるといえる。

### 3.4 インテリジェント・アカウントビリティの可能性

ここまで本節では、Roberts (2009) において提唱されたインテリジェント・アカウントビリティの概念を、それが依拠するO'Neill (2002) およびButler (2005) にまで遡り詳細に検討した。本項では、このアカウントビリティの概念が既存のアカウントビリティの履行においてどのような問題を克服する可能性をもつものであるのかということを考察する<sup>6)</sup>。

先に述べたように、企業などの組織における既存のアカウントビリティの履行においては、「会計の支配」が存在する。そしてこの会計によるアカウントビリティの履行においては、会計情報がそれを生み出したコンテキストを十全に捕捉したものではないにもかかわらず、会計情報が意



意思決定や業績評価において中心的な役割を担うことに問題があるのである。この会計情報による意思決定がもたらす問題に関して、Kirk and Mouritsen (1996) では、親会社と子会社の間に存在するアカウントビリティ関係について考察されている。Kirk and Mouritsen (1996) では、ヨーロッパに複数の子会社をもつデンマークにある親会社が唯一ヨーロッパの外(カナダ)にある子会社を管理するというケースを用いて、アカウントビリティの履行として示される会計情報に重きを置いてなされる親会社による子会社の比較では、「子会社の仕事の複雑さ・微妙さ・独自性は無視される」(p. 249) ので、結果として親会社は子会社の適切な管理を行うことできない、ということが示される。このような親会社・子会社の間に存在するアカウントビリティ関係がインテリジェント・アカウントビリティによって履行されると、その履行はコンテキストを捕捉することが可能な‘time and space’を共有した対面的コミュニケーションが中心となって行われ、その結果、会計だけでは捉え切れなかった子会社のコンテキストや特徴、独自性を適切に捉えたうえで親会社は意思決定を行うことが可能となる。ゆえに、親会社は子会社のコンテキストを捕捉したうえでより適切に子会社の管理・統制を行えるようになるのである。

また、企業などの組織と組織外部のステイクホルダーとのアカウントビリティ関係においては、ステイクホルダー・エンゲージメントに対する展開可能性が存在すると考えられる。Baker (2010) で示されるように、社会的な責任を負うという「企業の『善良さ』は、収益性に対する要求や財務的アカウントビリティの広く行き渡った影響からは容易に分離され得ない」(pp. 848-849) のであり、ステイクホルダー・エンゲージメントは、本来的には開かれたコミュニケーションとアカウントビリティの場であるにもかかわらず、「経営者が、自分たちが示す組織のアカウントビリティを制限する」(p. 849) ということが行われているのである。Baker (2010) によると、このようなアカウントビリティの制限はエンゲージメントのプロセスにおいて、関与するステイクホルダーの制限や、コミュニケーション及び協議事項の経営者側による統制などが原因となっている。つまり、ステイクホルダー・エンゲージメントにおいて経営者側は、多様なステイクホルダーのなかでも財務的なアカウントビリティと密接な関係にある株主や投資家といった一部のステイクホルダーだけをアカウントビリティを果たすべき相手だと認識しており、それゆえに経営者はエンゲージメントにおいて関与できるステイクホルダーやそこでのコミュニケーションおよび協議事項を制限しているのである。つまりステイクホルダー・エンゲージメントにおいても、会計を主たる手段としたアカウントビリティの履行、つまり会計中心のアカウントビリティ、による弊害が見られる。ゆえに、ステイクホルダー・エンゲージメントがあらゆるステイクホルダーに対して開かれたものになるためにも、アカウントビリティの履行における会計の支配からの脱却、そしてステイクホルダー・エンゲージメントに対する財務的なアカウントビリティの影響の軽減が必要であり、その点において、直接的なものではないが、ステイクホルダー・エンゲージメントに対しても、インテリジェント・アカウントビリティの展開可能性は存在すると考えられる。

## 4 構築するものとしてのアカウントビリティ

本節ではRobertsによって提唱されたインテリジェント・アカウントビリティの概念をもとに、アカウントビリティのあるべき形態、そしてそこでの会計の担う役割について考察する。

前節で見たように、インテリジェント・アカウントビリティは「我々は自分自身のことすら十全に把握することはできず、それゆえ自分自身のことを説明できない」という、自身にとって「不透明な自己」を説明の起点として規定したアカウントビリティの形態であった。そしてこのような「不透明な自己」を説明の起点としたとき、アカウントビリティを履行する際には、自己に対する「謙虚さ」と他者に対する「寛大さ」が倫理として求められることになる。

ここで、この倫理に基づいたアカウントビリティ関係を想定してみると、アカウントビリティを履行する側は儘ならない説明を儘ならないまま行い、そのアカウントビリティを履行される側はその儘ならない説明を儘ならないまま受け入れる、というアカウントビリティの履行が導かれる。しかし、このようなアカウントビリティの履行は、現在実際に行われているアカウントビリティの追求、すなわちアカウントビリティを履行する側も履行される側も共に可能な限り完璧な説明を追求しそのような説明によってアカウントビリティを履行しようとする、とは正反対のものであり、また「追求」という言葉のイメージとも相容れないものである。これは一見矛盾するようであるが、この矛盾にこそアカウントビリティという概念の本質が存在すると考えられる。つまり、アカウントビリティとは本質的に追求するようなものではなく、他者との関係性のなかで構築していくものだといえるのである。

アカウントビリティとは責任を負わせる者とその責任を履行する者との関係性のうえにはじめて成り立つものである。つまりアカウントビリティの関係において本質的に他者の存在は不可欠なものなのである。しかし会計を中心とするアカウントビリティの履行においてはこの他者が考慮されず、そのような状態で履行されるアカウントビリティには「ズレ」が生じている。Robertsは、説明の起点となる「自己」という観点からアカウントビリティを考察することによって、企業などの組織において行われているアカウントビリティの履行は、他者が考慮されないだけでなくむしろ他者を排斥しようとするものですらあるということを示唆し、そのようなアカウントビリティの形態の支配から脱却し、より他者を考慮した形態によってアカウントビリティを履行することを主張したのである。そして「私」に対する自己の不透明性に由来する、自己に対する「謙虚さ」と他者に対する「寛大さ」を基礎的倫理として示された、他者を考慮したアカウントビリティの形態がインテリジェント・アカウントビリティなのである。

結局、アカウントビリティとは本質的には、「自己と他者との直接的な関係性の構築」に基づいて履行されるべきものと考えられる。インテリジェント・アカウントビリティにおいて中心的な役割を担う会話や質問、傾聴といった‘time and space’を共有する対面的コミュニケーションは、コンテクストの捕捉に長けた手段であり<sup>7)</sup>、まさにこの他者との直接的な関係性の構築を促



進するものである。これに対して会計は、会計数値によって物事を可視化するものであるが、会計によって生み出される数値は物事を瞬間的な一時点において捉えたものでしかなく、コンテキストを十全に捕捉しないものである。また、アカウントビリティの履行において会計が中心的な役割を担う場合、会計が映し出す数値こそが自分であり他者であると我々は認識してしまい、アカウントビリティを履行する主体は会計数値だけを捉えて自己規律的にアカウントビリティを果たそうとしてしまうのであり、そこには本来果たすべきアカウントビリティは考慮されず、結果そのようなアカウントビリティとの乖離が生じ、アカウントビリティの履行においては「ズレ」が生じてしまうのである。したがって、アカウントビリティの本質が「自己と他者との直接的な関係性の構築」に基づいて履行されるべきものであるとき、ここにアカウントビリティの履行における会計の限界が存在すると考えられ、アカウントビリティの履行において会計は、Robertsが主張するように対面的なコミュニケーションを補完する役割を担うに過ぎなくなるのである。

‘intelligence’という言葉の意味と類義語の‘intellect’の意味を英英辞典で比較すると、前者は先天的で基本的な「知性」、後者は後天的なより高次の「知性」、という意味合いが含まれているといえる。Robertsが提唱した新しいアカウントビリティの概念が「インテリジェント」と付けられているのは、まさに人間がもつ先天的で基本的な知性に関係するものだからだと考えられるのであり、ゆえにこの概念に関してはそれが基づく倫理までが言及され、その倫理が鍵となるのである。つまり、この新しいアカウントビリティの形態で我々がアカウントビリティを履行するためには、説明を行う側もその説明を受ける側も「アカウントブルな主体」を志向する倫理的規範からの転向、つまり自己に対する「謙虚さ」および他者に対する「寛大さ」を基礎的倫理とする必要があると考えられるのである。

## 5 おわりに

本論文では、Roberts (2009) において提唱された「インテリジェント・アカウントビリティ」の概念をもとに、「不透明な自己」を説明の起点として規定したときの、アカウントビリティのあるべき形態、そしてそのようなアカウントビリティの形態における会計の役割を再考した。Robertsによって示されたインテリジェント・アカウントビリティの概念に基づけば、アカウントビリティとは本来、「自己と他者との直接的な関係性の構築」に基づいて履行されるべきである。そして現在行われている会計を中心としたアカウントビリティにおいては、この「他者」が考慮されていないのであり、ゆえにアカウントビリティのあるべき形態において会計は主たる方法ではなく、「他者」を考慮した対面的コミュニケーションを補完するものにしかなり得ないのである。また本論文では、インテリジェント・アカウントビリティがButler (2005) において示された自己に対する「謙虚さ」、他者に対する「寛大さ」を基礎的倫理としている点に、「アカウ



ンダブルな主体」を志向する倫理的規範からの転向を読み取り、そこに新たなアカウントビリティの可能性を見出した。

アカウントビリティは当然の如く要求され、その要求に応える形で履行されているといえる。しかし、そこには与件とされているものがあまりに多く存在するのではないだろうか？本論文では説明の起点として規定される自己と、企業などの組織でのアカウントビリティの履行において中心的手段となっている会計について再考したが、この他の与件とされているものも再考する必要があると考える。今後、そのような根源的な部分に立ち返ってアカウントビリティの概念を再考する研究が盛んになることを期待する。

## 注

- 1) イギリスの会計学者。現在、シドニー大学ビジネス・スクールの会計学科長。
- 2) 論者によっては、「透明性 (transparency)」と「可視性 (visibility)」を厳密に区別する場合もある。しかし、Roberts (2009) ではこの二つの言葉の意味を特に区別していないと考えられ、本論文もそれに従っている。
- 3) 尚、ここで注意すべきは、Robertsはアカウントビリティの履行において会計を完全に排除すべきと主張しているのではないということである。会計がもたらす透明性によって物事を可視化するという作用は必要なものであるが、会計を偏重するのではなく、本文において後述されるインテリジェント・アカウントビリティの概念において示される会話や傾聴、質問などの対面的コミュニケーションを補完するものとして利用すべきだとRobertsは主張しているのである。
- 4) イギリスの哲学者。現在、ケンブリッジ大学哲学科名誉教授。
- 5) アメリカのポスト構造主義の思想家。現在、カリフォルニア大学バークレー校修辞学・比較文化学科教授。
- 6) 「インテリジェント・アカウントビリティ」が提唱されたRoberts (2009) 以降、Robertsの論文では、この概念の展開可能性については言及されていない。
- 7) どこまでのコンテキストを捕捉すべきかということに関しては、どれだけ詳細なアカウントビリティを履行するのかという程度の問題と関係してくると考えられるため、その捕捉の範囲を一概に決めることは困難である。

## 参考文献

- Baker, M. (2010) "Re-conceiving managerial capture," *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 23, No. 7, pp. 847-867.
- Butler, J. (2005) *Giving an Account of Oneself*, Fordham University Press. [佐藤嘉幸, 清水知子訳『自分自身を説明すること』, 月曜社, 2008年]
- Kirk, K. & Mouritsen, J. (1996) "Spaces of accountability: systems of accountability in a multinational firm," In Munro, R. & Mouritsen, J. (Eds.), *Accountability: Power, ethos & the technologies of managing*, International Thompson, pp.247-260.
- Messner, M. (2009) "The limits of accountability," *Accounting, Organizations and Society*, Vol.34, No.8, pp.918-938.

- O'Neill, O. (2002) *A Question of Trust*, Cambridge University Press.
- Roberts, J. (1991) "The possibilities of accountability," *Accounting, Organizations and Society*, Vol.16, No.4, pp.355-368.
- Roberts, J. (1996) "From discipline to dialogue: individualizing and socializing forms of accountability," in Munro, R. & Mouritsen, J. (Eds.), *Accountability: Power, ethos & the technologies of managing*, International Thompson, pp.40-61.
- Roberts, J. (2009) "No one is perfect: The limits of transparency and an ethic for 'intelligent' accountability," *Accounting, Organizations and Society*, Vol.34, No.8, pp.957-970.
- Roberts, J. and Scapens, R. (1985) "Accounting Systems And Systems Of Accountability – Understanding Accounting Practices In Their Organisational Contexts," *Accounting, Organizations and Society*, Vol.10, No.4, pp.443-456.
- 井尻雄士 (1976) 『会計測定の理論』 東洋経済新報社。
- 國部克彦 (1999) 『社会と環境の会計学』 中央経済社。
- 佐藤嘉幸 (2008) 「『倫理』への転回」 J. バトラー 『自分自身を説明すること』 佐藤嘉幸, 清水知子訳所収, 月曜社, 257-281頁。
- 堀口真司 (2012) 「アカウンタビリティをめぐる攻防」 『Business Insight』 第77号, 80-84頁。
- 吉田寛 (1982) 「責任論」 青柳文司編著 『会計理論の基礎知識』, 中央経済社所収, 111-134頁。

(筆者：神戸大学大学院経営学研究科博士課程後期課程)

(2012年8月14日 採択)

## 【研究論文】

# フランスにおける国の会計制度改革の考察

仁 木 久 恵

## 論文要旨

フランスの国の会計の制度改革は1997年に着手され、その後十分な移行準備期間を設け、法整備も終え、2006年から新制度に基づく国の会計書類を公表している。現金主義の予算会計から発生主義による複式簿記を採用した会計への移行であった。しかし、予算会計には発生主義が必ずしも適するわけではないということから、現金主義の予算会計と発生主義に基づく国の会計書類の両者が併存されることになり、そこに大きな特徴がみられる。

発生主義への移行は、まず国のストック状況が把握できないという問題の解決のためであったが、最終的には国の会計を企業会計に近づけるという目的に基づくものであった。この改革の成功には、フランスの統一的な会計基準であるプラン・コンタブル・ジェネラルの存在が非常に重要な要素となった。

主権や徴税能力など国固有の問題もあり、フランスは国の会計基準集を作成したが、これがフランス特有のものとならず、国家間の国の会計書類の比較可能性を高めるためにも国際公会計基準の普及が求められる。

## 1 はじめに

国の会計制度では、まだ多くの国が現金主義に基づく予算会計を採用している。1990年代に入り、国の会計に発生主義による複式簿記の会計の採用の必要性が議論され始め、フランスでも1990年代半ばに政府主導で国の会計制度改革に着手した。調査・研究の開始から約10年の歳月を費やして制度を改革し、現在では国の会計書類を遅滞なく適時に開示するに至っている。

この制度改革は、国の忠実な概観を表す会計制度に移行することを目的としている。そのためには国の会計にも発生主義を導入することが不可欠となる。国の状況が明確に開示されることは、施政者のみならず、国民全体にとり意義のあることである。

本稿では、その制度改革の過程、フランスの国の会計の特徴、およびそれらの会計書類に見ら

---

キーワード：フランス (france), 国の会計制度 (accounting system for state), 発生主義 (accrual accounting), 無形固定資産 (intangible assets)



れる特徴、とりわけ無形固定資産について考察するものである。

## 2 制度改革

### 2.1 発生主義の導入

フランスの国の会計は、「予算組織法に係る1959年1月2日59-2オルドナンス (L'ordonnance n° 59-2 du 2 janvier 1959 portant loi organique sur les lois de finances<sup>1)</sup>)」に基づき、現金主義による予算会計であった。1990年代半ばに、国の会計も現金主義から発生主義に移行する必要があるのではないかという議論が起こった。現金主義による予算会計では、国の資産・負債の累積額などストックの状況が把握できず、従って国の「忠実な概観 (image fidèle)」が不明であると指摘された (Land, 1997)。また、1995年の予算会計の成果<sup>2)</sup> (le résultat budgétaire) と一般会計による成果<sup>3)</sup> (le résultat comptable ou résultat patrimonial) との差額が30億フラン以上あると発表され、これは改革の必要性を裏付けるものとなった。そのような指摘と共に、すでに発生主義に移行していた国々や、国の会計の改革を推進する国々による国際的な潮流も背景としてあった。

このような状況の中、国の会計制度の改革が1997年に具体的に実施されるに至った。発生主義会計検討委員会 (la Mission<sup>3)</sup> comptabilité patrimoniale<sup>4)</sup>) が設立され、まず国の財産を把握すること、外国の発生主義会計の事例を調査すること、および行政府が保有する固定資産をよりよく運営することの3点から始められた (François, 2000)。

その委員会の調査報告書において、国の意思決定に重要な役割を果たす会計制度の確立が目的であるとし、そのための短期目標と長期目標が示された。短期目標では、発生主義会計の導入、外郭団体 (公的企業を除く) の連結、および国の固定資産の会計計上が挙げられた。固定資産の計上では、固定資産の把握、減価償却の算定、さらに評価額の算定までが示されていた。長期目標としては、契約とリスクの把握、公的な業務・活動・計画のコストの把握、予算の新しい一覧表の作成が挙げられた。とりわけ予算の一覧表については、現行のものは非常に詳細すぎ、時として全体像を適切にとらえられないという状況に陥るので、これを是正するためのものであると説明が付された。そして、最終的に目指すのは、公会計が、技術的に、概念的に、実務的に企業会計に近づき収斂することであるとしていた (François, 2000)。

そしてこの委員会の審議に基づき作成された1999年の財務省一般会計 (le compte général de l'administration des finances, CGAF) が公表された。その前文では、「この一般会計書類はまだ国の会計制度の近代化への移行期のものであるが、企業会計のイメージに近づいたものであり、国の資産・負債をより適切に表すため、固定資産の評価、税務債権の引当、国の将来の危険や契約を計上したものである。さらに、これは国の活動の成果をはかり、それら会計書類の誠実

性と透明性を高めるものである」と述べられている。

国の財産の把握から始めた作業により、この1999年の一般会計書類では、1998年までのものに比べ、著しい変化がみられた。固定資産では、無形固定資産、歴史的建造物や芸術品を除き、有形固定資産を減価償却し、さらに市場価格による再評価を行っていた。

このように国の会計制度改革が具体的にスタートし、段階的に改善し、その精緻さを高めていった。国の会計という公会計であるが、企業会計に近づくことが目標であると明言していることは注目すべき点である。ここで述べられている企業会計とは、フランスにおいてはプラン・コンタブル・ジェネラル (Plan Comptable Général, 以下PCGと省略) を示すものである。そのため、まず現金主義の単式簿記から発生主義の複式簿記の採用を決定し、国の財産評価から着手し、制度改革を開始したのである。

しかし、一方ではこのような発生主義の複式簿記は、国の財務状況を示すには適切であるが、予算会計には適さない面もあるとし (François, 2000)、フランスの国の会計では予算会計のために現金主義会計も維持することになった。18世紀以来フランスでは、支払命令者 (ordonnateur) と、その支払いを執行する会計官 (comptable public) に職権を分離されており、1962年の公会計一般規則に係るデクレ (Décret n°62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique) でも両者の職権は明確に規定されている。その中で、52条に一般会計は複式簿記に基づくことが規定されており、支払い命令者は単式簿記、会計官は複式簿記とされている (Land, 2000)。この予算会計の問題点については、この体制を維持することにより解決をはかったものである。

国の会計制度上、予算会計と一般会計という二つの側面<sup>5)</sup>を全く一つに統一することは不可能であるため、予算会計と一般会計の関係はそのまま維持されとした (Zuber, 2001)。従って、支払命令者が行う予算会計は現金主義に基づく単式簿記により、また会計官が行う会計は一般会計作成のための発生主義に基づく複式簿記によることになった。この両者の並立にフランスの公会計の大きな特色を見ることができる。

## 2.2 LOLFの制定

発生主義導入による実務面での段階的な移行と同時に、法制面でも国の会計制度に関する改正が行われた。「予算組織法に係る1959年1月2日59-2オールドナンス」が廃止され、新たな「2001年8月1日2001-692予算組織法 (Loi organique n°2001-692 du 1 août 2001 relative aux lois de finances, 以下LOLFと省略)」が2001年8月1日に発令された。

この予算組織法により、国が作成し公表する会計書類は、貸借対照表 (Bilan)、成果計算書 (Compte de résultat)、キャッシュ・フロー計算書 (Tableau des flux trésorerie)、および附属明細書 (Annexe) と規定され、それらを国の一般会計書類 (Le Compte général de l'Etat) とした。これらの会計書類は、フランスの会計基準であるPCGの雛形に類似するものである。

フランスの会計制度の特徴として、国家会計審議会が作成するPCGの存在がある。PCGは1982年の改訂以来、その適用範囲を企業のみならず、「(特別な規定がある場合を除き) 貸借対照表、成果計算書、および附属明細書からなる年次計算書類の作成義務を法的に負うすべての自然人および法人」としていることから、非営利団体 (association) なども含み、広く一般に普及している会計基準である。このような国としての統一的な会計基準の存在は、国の会計の改革を推進した要因にもなったと考えられる。

また、このLOLFにより、国の会計書類に対し、会計検査院の監査が義務付けられたこともフランスの国の会計制度の特徴である。会計検査院は、公表された国の一般会計書類について証明書 (Certification des comptes de l'Etat) を公表しなければならないと定められた。

LOLFの発令により法制面での整備は終わったが、LOLFに準じた国の会計書類の作成開始は2006年からと規定され、それまでは移行期間として、財務一般会計書類 (CGAF) が引き続き作成されることとしていた。その移行期間に、LOLFで定めた国の会計書類が作成できるよう全ての準備を整えることとし、ACCORDと呼ばれるソフトの開発と導入や職員の教育訓練を行った。

1997年の発生主義会計への移行準備の開始から、2001年の予算組織法の42年ぶりの法改正も経て、さらにその後十分な準備期間を設け、2006年から企業会計に近い国の会計書類が作成されることとなった。時間的に十分な準備期間を設けたことは制度改革の成功の要因であるが、1997年からすでに地方公共団体に発生主義会計を導入する地方自治法の改正 (M14) があり、発生主義会計への下地がすでにできていたことや、統一的な会計基準であるPCGが存在していたことも円滑な移行を実現した要因である。

### 3 会計原則

#### 3.1 正規性、誠実性、および忠実な概観

LOLF第27条に「国の会計書類は、正規 (réguliers) かつ誠実 (sincères) であり、その財産および財政状況の忠実な概観 (une image fidèle) を示すものでなければならない」と会計原則が規定されている。さらに、会計検査院の証明書について規定した第58条では、会計検査院は「国の会計書類の正規性 (régularité)、誠実性 (sincérité)、忠実性 (fidélité) の証明」をしなければならないとしている。この「正規性」、「誠実性」、および「忠実な概観」は、PCGに規定されているフランスの会計原則と同一のものである。「正規性」と「誠実性」は、1867年会社法にその概念が初めて示され、それ以降数度の改正によりさらに明確なものとなり<sup>6)</sup>、フランスの会計原則として認められてきたものである。そして、「忠実な概観」は、1978年のEC会社法第4号指令で導入された、イギリス会社法の「真実かつ公正な概観 (a true and fair view)」を示すものである。



正規性の原則とは、現行の規則や手続きに従い会計を行うことであり、誠実性の原則とは、会計責任者は現行の規則や手続きを誠実に適用することである。これらの会計原則の適用により、会計書類は（実体の）「忠実な概観」を示さなければならない。現行の規則や手続きによって「忠実な概観」を示すことができない場合は、その規則や手続きから離脱し「忠実な概観」を示さなければならない。このような離脱の場合は、その旨を附属明細書に記載しなければならない。このように「忠実な概観」は、会計原則というより会計の目的ととらえられることが多い。

これらのフランスの会計基準において中核をなす会計原則が、そのままLOLFに規定されている。この原則については、2004年に公表された「国の会計基準集（Recueil des Normes comptables de l'Etat）」でも記されており、「このような先験的な会計原則の全ては、国の会計にも適用されるものである」とし、「企業に適用される会計原則は国にも当然適用されるものであるが、仮に『国の会計の基準集』に会計原則の記載がなかった場合に、それらが国には適用されないのではないかと考えられるのを回避するため、あえて記載している」と説明を付している。つまり、一般会計原則を国の会計に適用することは異論の余地がないということである。ここにもフランスの統一的な会計基準としてのPCGの存在が大きいことを見ることができる。

### 3.2 国の会計基準

2004年、「国の会計基準集」が公表され、概念フレーム・ワークおよび15の基準<sup>7)</sup>が述べられている。それらの基準において、国の活動と企業の活動を比較して、国の活動に特殊性がない場合は企業の会計基準に基づくこととされ、それを除く国固有の事項に関する基準が述べられている。

国の会計基準集の概念フレーム・ワークによれば、この国の会計基準は、フランスの会計基準であるPCGおよび国家会計審議会の規則、国際公会計基準（International Public Sector Accounting Standards, IPSAS）、および国際財務報告基準（International Financial Reporting Standards, IFRS）の3つの基準を参照するとしている。

国には企業のような資本に相当するものはないが、貸借対照表上の資産と負債の貸借差額がすなわち国の純財産（situation nette）であると説明されている。しかし、国の資産には企業のように全ての点で定義に裏付けられるものばかりではなく、例えば国の主権や徴税能力のような特異な無形資産を擁していることにも言及している。

重要な概念のひとつである「資産」については、「資産とは、国にとって正の経済的価値を持つ財産要素であり、つまり（c'est-à-dire）国が支配し、将来の経済的便益をもたらす資源である。国家にとって、将来の経済的便益とは、資産を使用することにより生じ国の利益になるキャッシュ・フロー、資産を使用することにより生じ国が享受するサービス・ポテンシャルである。」と規定しており、これはPCGの「資産の定義」および「将来の経済的便益の定義」とほぼ同文である。このPCGの定義は、2004年にIFRSへの収斂を目的とし改訂したもので、従来フランスが準拠していた資産の財産性とIFRSの将来の経済的便益を並列したものである。つまり、国の資産の

概念も財産性のみによるのではなく、IFRSの将来の経済的便益を満たす場合も資産として認識されることを示している。

また、「所有の概念」ではなく「支配の概念」に基づくことも、IFRSの概念によりPCGにもたらされたものである。このようにフランスがPCGをIFRSへ収斂する方向性をたて資産の定義・評価・減価など改正していたため、国の会計の概念フレーム・ワークにおいても、PCGとIFRS双方の概念や規定と矛盾することなく規定できたものである。

さらに、国の会計書類において、「資源 (la ressource) の支配は直接支配と考えられ、つまり国に含まれるとされる実体により資産 (l'actif) を直接運用 (exercé directement) していることである。法人格を与えられた実体により支配される資産、あるいはその実体自体が国が支配している場合は、国の会計書類に資産として計上しない。」としている。このように支配の概念を詳細に規定していることは、それが重要な概念であることを理解するとともに、この規定からその概念が明確になっていることを見ることができる。

## 4 無形固定資産

### 4.1 国固有の無形固定資産

15の基準のうち5番目の基準として「無形固定資産」について述べられている。この無形固定資産には企業と異なり国の主権や徴税能力など国固有のものがある。国は憲法で定められた国の主権を行使することにより、租税を徴取することができ、これが国の歳入となる。無形という属性を有し、資産計上の規準を満たせば、この歳入をもたらす無形要素は計上できるかという疑問が生じる。

国の主権について「国の会計基準集」における「無形固定資産の基準」の「国の特殊性による問題」の記述を要約すると次のようである。国の主権を行使することにより生ずる収益は、それと同等の価値の資源を直接享受しない第三者からもたらされるものである。さらに、潜在的経済的価値を信頼のおける評価をするために、その主権の行使をばらばらに個別化することはできない。また、その主権による収益は通常、第三者の行為により実現されるものである。それは例えば税収は、所得への課税、あるいは物品等購入時の付加価値税の課税により実現されるものである。つまり、将来の経済的便益の評価は、国の支配に基づかない将来の出来事に立脚している。そして、いかなる方法もその信頼性を合理的に保証することはできず、そのような評価を正当化することはできない。

つまり、税収は国の主権の行使によりもたらされるが、それは国自身によるものではなく、第三者から所得税あるいは付加価値税という形でもたらされるものである。従って、それら税収という収益は、国の持つ主権の経済的便益に直接基づかない将来の出来事から得られるものであ

る。また、いかなる方法を用いても、信頼のおける評価を測定しえないので、国の主権や徴税能力を無形固定資産に計上することはできないとするものである。

企業の場合は、収益が潜在的能力を発揮することによりもたらされた対価として受け止められ、その将来の収益の見積もり予想額が将来の経済的便益として算定され評価される。しかし、国の税収は、国の有する主権の行使による対価の集積ではないため、主権の会計的評価を行うことは適切ではないと考えられる。

## 4.2 研究開発費

2010年の国の貸借対照表において、無形固定資産額は約331億ユーロであり、資産全体に対して3.7%を占めるにしか過ぎないが、国ごとに割り当てられている二酸化炭素の排出権など、企業が計上している無形固定資産と内容的に異なり特徴がある。2010年貸借対照表の借方は（表1）に示す通りである。

表1 2010年 貸借対照表

(単位：100万ユーロ)

	金 額
固定資産	
無形固定資産	33,064
有形固定資産	441,227
金融固定資産	282,557
合計	756,848
流動資産合計	98,346
金融資産合計	25,311
調整勘定	10,651
資産合計	891,156

無形固定資産への計上規準は、PCGに基づくとし、支配の概念、明確な個別化、信頼しうる評価額、将来の経済的便益あるいは潜在的能力を要件としている。そしてこの無形固定資産もPCGはIFRSの規定とほぼ同様の内容に改正済みであるので、IAS38無形固定資産とも矛盾していない。

また、LOLF適用前の最後の年である2005年と直近のものを比べると（表2）のようになり、LOLF適用開始までの移行期間に行った準備が会計書類の精緻度を高めたことがわかる。2005年には、ソフトを計上しているにとどまるが、2010年は開発コストおよび仕掛開発コスト（仕掛無形固定資産）の計上が大幅に増加している。



企業と異なり、創立費や営業権などの計上は行わないとしている。

表2 2005年と2010年の無形固定資産内訳比較

(単位：100万ユーロ)

	2010年	2005年
開発コスト	10,338	-
ソフト・ライセンス・商標権等	1,059	165
その他無形固定資産	8,982	3
仕掛無形固定資産	12,686	-
合計	33,065	168

開発コストの資産計上もPCGに基づき、研究開発費の支出を研究段階と開発段階に分け、開発段階での支出を開発コストとして計上している。この開発コストについてもPCGとIFRSでは、資産計上の規準を満たした場合、資産計上を「容認」とするとPCGが規定しているのに対し、IFRSが「強制」していることのみが相違点である。両者の資産計上の規準も同一である。

開発コストに計上されている内容は、軍事開発にかかるものであり、研究開発期間は長期にわたり、かつ投資額も巨額である。「軍事開発はあらかじめ決められた初期段階、オリエンテーション段階、および仕上げ段階に従って進められ、開発コストは製造する軍備の技術向上を推進していくための開発段階の過程すべてのものである」と説明されている。

表3 2010年 無形固定資産内訳

(単位：100万ユーロ)

	取得価額	減価償却累計額	
開発コスト	21,654	11,316	10,338
ソフト・ライセンス・商標権等	1,942	883	1,059
その他無形固定資産	11,110	2,128	8,982
仕掛無形固定資産	12,686		12,686
合計	47,392	14,327	33,065

その他無形資産に計上されている主なものは、ガス排出権およびヘルツ波スペクトルである。ガス排出権は、京都議定書の約定に基づき、フランスが保有する排出権である。ヘルツ波は無線通信の周波数全体で、使用期間に期限がないため償却は行わないとしている。

このように国の無形固定資産には、企業には見られない特殊なものが多く含まれている。2010年に公表された国際公会計基準 (International Public Sector Accounting Standards, IPSAS) のIPSAS31「無形固定資産」にも定義や規準が示され、無形固定資産はまた新しい局面を迎えようとしている。IPSAS31は支配の概念や将来の経済的便益などIAS38と基本的な規準では相違ないが、徴税権、自然資源の開発や採掘権、あるいは歴史的無形固定資産など企業会計とは異なる

特異な無形固定資産についても規定している。これらの特殊な無形固定資産は特に評価額の算定が非常に難しいものばかりであり、不可能とも言われている（Rocher, 2009）。

しかし、貸借対照表の資産と負債の差額が、国の純財産（la situation nette de l'Etat）とするならば、資産および負債を正しく評価することが必要であり、今後の課題となる。

## 5 おわりに

フランスの国の会計制度改革を検証することにより、その特徴も明らかになった。国の会計には、予算会計と一般会計があり、予算会計は予算とその執行であり、一般会計がいわゆる企業会計と同様の会計書類を作成する会計である。LOLF以前の一般会計は、現金主義の会計を一部発生主義的に修正したものであったが、それでは正確なストック情報も得られず、国の状況を正しく示しているものではなかった。国の財産および財政状況を正しく表す会計書類を作成するためには、発生主義の導入が不可欠なものであった。

そこで、現金主義から発生主義への移行を改革当初の目的としたが、国の予算会計という特殊性を考慮すると、発生主義だけでは不都合な点もあることが確認され、現金主義会計も維持することとなった。この発生主義と現金主義の併存が、まず大きな特徴として挙げることができる。

そして、この改革では、会計検査院に国の会計書類の監査を義務付けたことも、また制度上の大きな前進であると考えられる。

また、この改革の根底にあった目的は、企業会計に近づけることがあったことも忘れてはならない。この目的への改革が円滑に遂行できたのは、フランスに統一的な会計基準が存在していたことである。その会計基準の適用範囲が企業に限定されていなかったこと、および多くの重要事項がすでにIFRSへの収斂を終えていたことなどが要因として挙げられる。

しかし、無形固定資産にも顕著に表れているように、国固有の無形固定資産や計上が適切でないものの存在、さらに評価の困難さも指摘されている。これらの問題解決と共に、国家間の会計書類の比較可能性および透明性を高めるため、国際的な会計基準の普及が求められる。

国の会計を企業の会計に近づけるということは、企業会計が目的としてきた「忠実な概観」の表現にある。つまり、企業会計でいえば、企業の「忠実な概観」を会計情報により表現し、実状を認識することであり、それを国に置き換え、国の「忠実な概観」を表すことである。企業会計の原則、規則や手続きをもとに、国に適した会計基準を構築し、国の財務状況の「忠実な概観」を会計情報により把握することが重要であると考えられる。

## 注

- 1) loi organique (ロワ・オーガニック) とは、一般の法の上に位置し、憲法に附属する憲法補助法である。憲法第54条にロワ・オーガニックの規定があり、このLOLFは憲法第34条を補完するものである。loi (ロワ) と ordonnance (オルドナンス) の違いは、前者が議会立法により、後者が行政立法によることである。
- 2) 予算会計の成果とは現金主義による歳入と歳出の残高であり、またここでの発生主義の成果とは、複式簿記による一般会計から算出される成果であると考えられる。また、予算成果 (résultat budgétaire)、および政府の資本維持成果 (résultat patrimonial) という日本語訳もある (黒川2003)。
- 3) 1959年予算組織法では支出を経常的支出・投資的支出・貸付など支出の性質により分類していた (第5条) が、LOLFは政策別の分類 (第7条) を採用した。その政策別歳出項目をミッションと称し、その下にプログラム-アクションと細分化されていく。  
 しかし、ここで用いられているミッションは、LOLF制定以前のことであり、LOLF以降用いられる予算の政策別項目を示すミッションではない。ワーキング・グループ (Barilari, Bouvier 2010) あるいは委員会を指すものと考えられる。  
 他にも、Mission d'évaluation et de contrôleなどがある。
- 4) Comptabilité patrimoniale は、英語の accrual accounting と同意である。Land は、「comptabilité patrimoniale は、アングロ・サクソンの用語である full accrual accounting の概念に該当する」と説明を付している (Land 1997)。
- 5) 予算会計 (comptabilité budgétaire) と一般会計 (comptabilité générale) は異なるものであり、予算会計は予算で、予算のきまり (règles budgétaires) があるが、両者の整合性が保たれない場合が問題である (Milot 2012)。また、完全な発生主義予算を導入したとされるイギリス、オーストラリア、ニュージーランドにおいても、財政の持続可能性の観点から現金主義による情報補完が不可欠である状況が報告されており、それは、予算会計と一般会計のそれぞれにおいて求められるものが異なる限り、必ずしも発生主義の方が優れているという画一的な判断ではなく、現金主義・発生主義それぞれが有する利点・欠点を十分に加味したものと思われる (中西2011)。
- 6) 1937年会社法の株式合資会社に係る第10条で、「監査役は、毎年、総会に対する報告書で、財産目録において発見した不正規性 (irrégularités) および不正確性 (inexactitudes) を指摘し (以下略)」と規定していた。そして当該会社法は、1937年に改正され、株式会社に係る第32条監査役の任務に「…監査人は財産目録および貸借対照表の正規性 (régularité) および誠実性 (sincérité)、並びに理事会報告書における会社の計算書類に係る情報の正確性 (exactitude) を監査する」と規定された。また、1935年の改正では、株式会社の監査報告について第34条に「発見した不正規性と不正確性を指摘する報告書の作成」が新たに規定された。  
 その後1966年の商事会社法の改訂では、株式会社の監査に係る第228条で、「会計書類の正規性と誠実性に関する会計監査人の証明義務」および「報告書の情報の誠実性の検証」が規定され、「正確性」という文言は「誠実性」に置き換えられた。
- 7) 2004年の公表当初は、13の基準であったが、その後2007年、2008年に基準が加えられ、現在は15の基準である。



## 参考文献

- Berilari, A., Bouvier, M. (2010) “La LOLF et la nouvelle gouvernance financière de l'État” LGDJ Lextenso Edition.
- François, J-J (2000) “La réforme du système financier de l'Etat,” *Revue française de comptabilité*, octobre 2000, pp.26-30.
- Land, É. (1997) “La réforme de la comptabilité de l'Etat : faisabilité et objectifs d'une approche patrimoniale,” *Revue française de comptabilité*, juillet-août, pp.47-55.
- Land, É. (2000) “Comptabilité de l'Etat,” Colasse, B., *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit*, Economica, pp.193-209.
- Land, É., Rocher S. (2008) “Les immobilisations incorporelles en comptabilité publique,” *Revue française de comptabilité*, décembre, p.23.
- Land, É. (2009) “Comptabilité de l'Etat, LOLF,” Colasse, B., *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit*, Economica, pp.223-240.
- Mekhantar, J. (2011) “Finance publiques de l'Etat, La LOLF et nouveau droit budgétaire de la France,” Hachette.
- Milot, J-P. (2012) “Les comptes des collectivités territoriales : principes généraux et spécificités,” *Revue française de comptabilité*, mars, pp.24-26.
- Rocher, S. (2009) “Première position de l'IPSASB sur le traitement comptable des immobilisations incorporelles,” *Revue française de comptabilité*, juillet-août, p.13.
- Zuber, B. (2001) “Les comptes et le bilan de l'Etat : des progrès...des attentes !,” *Revue française de comptabilité*, janvier, pp.26-29.
- 東信男 (2004) 「NPMにおける会計検査院の役割 ー大陸系諸国の動向ー」『会計検査研究』(29), 会計検査院, [www.jbaudit.jp/effort/study/mag/pdf/j29d12.pdf](http://www.jbaudit.jp/effort/study/mag/pdf/j29d12.pdf)
- 黒川保美 (2003) 「フランスにおける公会計制度の改革」『会計検査研究』(28), 会計検査院, [http://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo\\_1165080\\_po\\_j28d11.pdf?contentNo=1](http://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_1165080_po_j28d11.pdf?contentNo=1)
- 中西一 (2011) 「フランスの財政・会計制度 (第1章2節), フランスの公会計制度からの示唆 (第4章1節)」, 『ドイツ及びフランスにおける財務書類の検査及びその結果の報告の状況に関する調査研究』, 三菱UFJリサーチ & コンサルティング株式会社, 平成22年度会計検査院委託業務報告書, [www.jbaudit.go.jp/effort/study/pdf/itaku\\_h24\\_1.pdf](http://www.jbaudit.go.jp/effort/study/pdf/itaku_h24_1.pdf)

## 法令等

- Cour des comptes, “Certification des comptes de l'Etat – Exercice 2010”, mai 2011, [www.ccomptes.fr/Publication/Certification-des-comptes-de-l-Etat-exercice-2010](http://www.ccomptes.fr/Publication/Certification-des-comptes-de-l-Etat-exercice-2010)
- IFAC, IPSAS31, “Intangible Assets,” January 2010, [www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/ipsas-31-intangible-assets-2.pdf](http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/ipsas-31-intangible-assets-2.pdf)
- Loi organique n°2001-692 du 1<sup>er</sup> août 2001 relative aux lois de finances, JORF n°177 du 2 août 2001, pp.12480-12480, <http://admi.net/jo/2001/12489.html>, [www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do;jsessionid=649CA94776AD908098753D9952654353.tpdjo14v\\_2?cidTexte=JORFTEXT00000394028&categorieLien=id](http://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do;jsessionid=649CA94776AD908098753D9952654353.tpdjo14v_2?cidTexte=JORFTEXT00000394028&categorieLien=id)
- Ministère de l'Economie des Finance et de Industrie, “La réforme des comptes de l'Etat,” janvier 2004,

[www.performance-publique.budget.gouv.fr/fileadmin/medias/documents/ressources/Comptes/brochure\\_reforme\\_comptes\\_etat.pdf](http://www.performance-publique.budget.gouv.fr/fileadmin/medias/documents/ressources/Comptes/brochure_reforme_comptes_etat.pdf)  
Ministère de l'Economie des Finance et de Industrie , “ Les comptes de l'Etat 2005 ”,  
[www.minefi.gouv.fr/directions\\_services/Tresor\\_public/cgaf2005/cgaf2005.htm](http://www.minefi.gouv.fr/directions_services/Tresor_public/cgaf2005/cgaf2005.htm)  
Moderfie, “Moderniser l'Etat par la réforme de la gestion publique – De nouvelles normes comptables pour l'Etat,” janvier 2004,  
[www.minefi.gouv.fr/moderfie/architecture/PDF/Note2.pdf](http://www.minefi.gouv.fr/moderfie/architecture/PDF/Note2.pdf)  
Moderfie, “Recueil des normes comptables de l'Etat,” janvier 2008,  
[www.dgdr.cnrs.fr/intranetdcif/Docs/Bibliotheque/reglementation/pdf/NC/Recueil-normes-Etat.pdf](http://www.dgdr.cnrs.fr/intranetdcif/Docs/Bibliotheque/reglementation/pdf/NC/Recueil-normes-Etat.pdf)  
Ordonnance n°59-2 du 2 janvier 1959 portant loi organique relative aux lois de finance, JORF du 3 janvier 1959, pp. 180-185.  
République Française , “ Compte général de l'Etat 2010 ”, [www.performance-publique.gouv.fr/fileadmin/medias/documents/ressources/Comptes/2010/Compte\\_General.pdf](http://www.performance-publique.gouv.fr/fileadmin/medias/documents/ressources/Comptes/2010/Compte_General.pdf)

〈付記〉本誌編集委員長國部克彦先生並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)

(2012年8月14日 採択)

# 環境負債の自発的開示： 企業の環境情報開示に対する規制の影響

野田 昭 宏

## 論文要旨

本研究は、環境規制が企業による環境負債情報の自発的開示に及ぼす影響を考察した。環境汚染の状態を私的に観察する経営者と汚染を規制する主体からなる環境負債開示モデルを提示し、規制主体が効果的に企業の環境負債開示を促進する条件の特徴づけを行った。分析から、(1) 経営者の自発的な環境負債開示は開示コストではなく、環境汚染を規制する主体の環境調査コストに依存する、(2) 経営者の決定変数として環境汚染の測定を明示的に導入したとき、環境負債の非開示が生じる可能性が大きくなる、(3) 短期業績評価指標に依存した経営者業績評価は、環境負債の開示を阻害する可能性があるという結果を得た。

## 1 はじめに

本研究は、自発的情報開示モデルにもとづき、環境規制が企業の環境負債情報の開示に及ぼす影響を考察する。近年、環境負債を含む環境関連の情報開示が財務報告制度において拡充されつつある。しかし、会計規制が、企業活動にともなう環境汚染の情報開示を有効に促進しているか必ずしも明らかではない。例えば、企業会計基準第18号による資産除去債務会計はアスベスト被害や土壌汚染に関わりをもつが、その見積もりに用いる利率や除去までの期間設定に裁量的な会計処理が行われる余地があるのに加え、測定が困難であることを理由に認識しない可能性が残されている。このような環境負債の測定と認識に関する裁量は、企業活動の環境への影響に関心をもつ外部利害関係者の情報ニーズに対して会計規制が適切に設計されているか疑問を生じている。

そうであるならば、この疑問は環境負債に関する会計規制がどのように設計されるべきかという研究課題に加え、企業はなぜ環境負債を積極的に開示しないのか、いかなる条件の下で自発的に開示するのかという課題を提起する。すなわち、会計規制を通じた環境汚染に関する情報非対

キーワード：自発的情報開示 (voluntary disclosure)、環境負債 (environmental liabilities)、開示コスト (proprietary cost)、会計測定 (accounting measurement)、経営者業績評価 (managerial performance evaluation)



称を解消する手段の有効性を考察する側面と、企業に内在する情報開示の動機を明らかにする側面を説明する必要があることを示唆している<sup>1)</sup>。本研究は、後者の自発的な環境負債開示に限定し、企業の環境負債情報の開示を促す要因を説明するのが目的である。

本研究が環境負債の開示に影響を及ぼす要因として着眼したのは、環境汚染に関心をもつ利害関係者による企業活動への介入である。環境負債の認識は、その前提として環境汚染の原状回復や、健康被害の予防措置、損害賠償などともなう将来の経済的資源の流出を要求する。これらの活動の契機となるのは、環境汚染を抑制・防止することに関心をもつ行政組織や他の利害関係者による働きかけである。したがって、それらの経済主体による環境規制の決定を考察することは企業の環境負債開示の動機を説明するのに資するであろう。この観点から、本研究は規制主体がどのような条件下で効果的に企業の環境負債開示を促すかを考察する。

本研究は、経営者と環境汚染の修復に関心をもつ規制主体からなる自発的情報開示ゲームを提示し、3つのケースについて経営者による環境負債開示の決定を分析する。第1は、経営者が環境負債の開示によって将来の修復コストを自発的に負担する場合と、環境負債の非開示を選択して、規制主体の環境調査を誘発して結果的により大きなコストを負担させるリスクのトレードオフの下で、環境負債開示に関する決定をする状況を考察する。第2は、環境負債の開示に先だち、企業がコストを負担して環境汚染の状態を測定する場合を考察する。環境負債には測定が容易でないものが多く含まれており、その大きさが企業の環境負債開示に及ぼす規制主体の影響がどう変化するかをみるのがねらいである。第3は、環境負債開示を決定する経営者の利得関数が、異なる2時点の株価に依存して決定されるという仮定を導入して考察する。業績評価を通じた経営者のコントロールが開示決定に及ぼす影響をみるのがねらいである。

次節は自発的情報開示の分析的研究と環境負債開示に関する経験的証拠から、環境負債の自発的開示に関するモデル設定に対する含意を明らかにする。これをうけて第3節は、企業と規制主体からなる自発的情報開示モデルを提示し、第4節においてモデルから得られる企業の情報開示決定に関する均衡戦略を明らかにする。最終節は分析から得た結果の要約とその含意を述べる。

## 2 先行研究

自発的情報開示研究は、Grossman (1981) と Milgrom (1981) を嚆矢として会計学および経済学文献において浩瀚な理論的考察が試みられてきた。初期文献は、(1) 情報開示コスト (proprietary cost) が存在しない、(2) 開示情報が検証可能である、(3) 情報優位にある主体が私的情報を観察していることが経済主体間の共有知識である、という仮定の下で、すべての情報が自発的に開示される結果 (unraveling result) が得られることを明らかにした (Grossman, 1981; Milgrom, 1981)。しかし、この分析結果は広範に観察される企業による裁量的な情報非

開示や、会計規制による強制的開示を説明できなかつたため、実務においてunravelingが観察されないのはなぜかという疑問の解明に分析の焦点は移った。

主要な研究方向の一つは、情報開示が私的情報をもつ経済主体にコスト (proprietary コスト) をもたらず可能性に着眼して、コスト負担を回避する目的から私的情報が部分的にしか開示されない均衡が存在することを明らかにした考察であった (Verrecchia, 1983; Dye, 1985; Wagenhofer, 1990; Darrrough and Stoughton, 1990; Feltham and Xie, 1992; Li et al., 1997)。別の研究方向は、私的情報の入手が不確実である場合に着眼し、外部の経済主体が、情報非開示を観察したとき、その原因が私的情報を企業が入手できなかった場合と、入手したにもかかわらず情報の水準が低いいため開示しなかった場合をプールして評価することが非開示を生じる原因であることを示した (Dye, 1985; Jung and Kwon, 1988)。第3の研究方向は、開示情報が検証不可能である状況に分析を拡張し、情報優位にある経済主体が開示情報を操作する余地がある場合であっても情報内容をもつ開示が生じることを解明している (Newman and Sansing, 1993)<sup>2)</sup>。

分析的研究が多様な方向へ拡張されているのに対して、環境負債開示に関する経験的証拠は開示要因について一致した見解を示していない。特にそれが顕著なのはproprietaryコストに関する調査結果である。Li et al. (1997) やClarkson et al. (2007) は、Verrecchia (1983) らの主張に沿った環境会計情報の開示水準と環境パフォーマンスの間に負の関連を発見しているが、他方で、潜在的な環境負債の規模が環境負債の開示に対して正の関連をもつことを示す調査もある (Barth et al., 1997; Patten, 2002; Cox, 2008)。

これら自発的開示に関する調査結果の不一致は、研究者が自発的情報開示に関わるふたつの潜在的成本のいずれかを重視して調査するかに依存して生じているように思われる。すなわち、情報開示が企業にコストをもたらず側面を重視する調査は、非開示の原因をproprietaryコストの大きさに帰着させるのに対し、非開示が外部利害関係者の戦略的な行動をひき起こす点に焦点を当てる研究は、そのような外部利害関係者の行動からもたらされるコストの大きさに非開示の原因を帰着させている。いずれも環境負債の開示と非開示がもたらすコストの一面的にとらえている可能性がある。

これらの実証研究の結果をふまえ、本研究はproprietaryコスト・アプローチに沿いながら、同時に非開示における潜在的なコストを分析の対象に加えた考察を試みる。環境負債の開示は将来の汚染除去活動へのコミットメントを表明することによって、企業に将来の直接的なコスト負担を強いる一方で、非開示を選択したならば外部利害関係者である規制主体による汚染状況の調査や修復活動の強制や課金によって間接的なコストがもたらされる可能性がある。

例えば、前者の事例としてリコーによる環境債務の算定プロセスが挙げられる。同社は、環境汚染の浄化・除去の方針と対象範囲に関する計画を策定した後、環境債務の特定とリスク洗い出し調査を経て、環境債務の浄化・除去費用を見積り、財務報告・環境報告情報に開示するプロセ



スをとっている。環境修復計画を前提として、環境負債が計上されることを考慮すると、企業が環境負債の開示と環境汚染修復活動を関連づけたモデルを考察する必要がある。

他方、環境汚染情報の開示をしない場合に、環境規制主体の介入が生じる後者の事例として、米国デュボン社の事例が挙げられる。同社は、テフロン製造に使用される化学物質（パーフルオロオクタン酸）の報告義務違反に問われ、米国環境保護庁によって1,025万ドルの罰金および環境プロジェクトへの支出625万ドルを課せられている。この事例は環境汚染に関わる情報開示をしない会社に対して規制主体が調査を実施し、最終的に大きな負担を課す場合があることを示しており、経営者による開示決定が規制主体による環境調査に依存している可能性を示唆する。

したがって、経営者は、二つのコストのトレードオフの下で環境負債の開示を決定していると考えられる。本研究は、企業が自発的に環境汚染修復の計画を立案・実施するコストと外部利害関係者が環境汚染に関して企業に課すコストを明示的に分析に含める。

本研究が先行研究と異なる第2は、環境負債情報の測定を経営者の決定に含める点である。先行研究は、私的情報の観察が開示主体の決定に依存せず、経済主体間の共有知識である確率分布にもとづいて経営者に情報がもたらされると仮定してきた。しかし、会計実務において環境負債を偶然に経営者が知り得る状況は稀であり、多くの場合、事前の会計測定システムの設計と運用によってはじめて入手が可能になると仮定する方がより適切である。会計測定システムがコストをとまうとき、経営者の測定と開示に関する決定はどのような影響を受けるだろうか。この観点から本研究は、環境負債の開示に先立って経営者が測定をするか否かを選択する状況をモデルに導入して考察する。

先行研究と異なる第3は、経営者の目的関数が企業所有者と整合的でない場合を考慮する点である。多くの自発的情報開示研究は、開示決定者が企業価値最大化に動機づけられていると仮定しているが、企業所有が分離した企業組織においては情報開示の決定主体である経営者が企業所有者の利害と整合的な決定を行うと先験的に仮定する根拠はない。業績評価制度を通じたガバナンス構造に依存して経営者は、長期的または短期的な目標にもとづいて情報開示決定をすることが予想される。経営者の業績評価が企業所有者の目的関数と整合しない場合に、規制主体による介入は自発的情報開示にどのような影響を与えるかを明らかにするのが目的である。次節は、本研究が考察する自発的情報開示ゲームのモデルについてその仮定を提示する。

### 3 モデル

本研究は、事業活動から環境汚染を生じる企業の経営者と、その汚染修復に関心をもつ環境規制主体からなる自発的情報開示ゲームを考察する。ゲームの初めに、企業の事業活動の結果として環境汚染の状態が状態集合  $\Theta \equiv \{\theta_G, \theta_B\}$  から自然によって決定される。 $\theta_G$  は環境汚染が軽微



であることを、 $\theta_B$ は重大であることをそれぞれ示し、自然は確率 $\beta$ で $\theta_G$ を、確率 $1-\beta$ で $\theta_B$ を選ぶ。汚染状態の事前分布は、経営者と環境汚染規制主体の共通知識であるが、実現した汚染状態は、経営者のみがコストゼロで観察できる。

汚染状態が経営決定に依存せず、自然によって決定されると仮定したのは、経営者にコントロールできない要素によって環境汚染が生じる状況に限定して分析するためである。投資プロジェクト選択時点において環境汚染に関して適切な経営判断が行われたにもかかわらず、事後に汚染が明らかになる場合がある。例えば、PCBやトリクロロエチレンのように、合成開発された化学物質が、当初、ひろく製造工程で用いられたにもかかわらず、事後にその有害性が判明する可能性が考えられる。本論文は、このような不可抗力による環境汚染を与件として、それを外部利害関係者に報告する問題に焦点を当て考察する。

汚染状態を観察したリスク中立的な経営者は、企業清算時にコストを負担して環境修復を実施するか否かを決定する。もし修復を決定したならば、その修復計画に応じた将来負担を見積もり、環境負債として開示する。もし修復を実施しないときは、環境負債の開示もしない。開示する環境負債は、汚染の状態に対応して2値をとり、状態 $\theta_B$ ならば $C_F$ を、状態 $\theta_G$ ならばゼロを仮定する。なお分析を単純化する目的から、開示する場合は経営者が観察した真の汚染状態に対応した環境負債を報告するものとし、虚偽報告を分析から除く。したがって、経営者が環境負債を開示したならば、環境汚染の規制主体は企業の真の汚染状態を知ることが可能である。経営者による汚染修復の見積もりは精確であり、汚染修復を実施したときに当該見積もり金額に等しいキャッシュ・アウトフローが生じるものと仮定する。

同じくリスク中立的な環境汚染規制主体は、企業の環境負債に関する開示情報を観察した後、企業に対する環境汚染調査を実施するか否かを選択する。汚染調査の実施には調査コスト $a$ を要し、規制主体が負担する。環境調査の結果、汚染状態が $\theta_B$ であることが判明した場合、規制主体は直ちに汚染修復を企業に替わって実施し、修復後に要したコスト $C_R (> C_F)$ を企業清算時に要求する。もし汚染状態が $\theta_G$ であることが判明したならば修復は行わず、したがって企業に対する修復コストの負担要求もしない。これは経営者からみたとき、自発的な環境負債開示にともなって $C_F$ を負担するのと、非開示を選択して $C_R$ を負担するリスクのトレードオフが存在することを含意する。これに対して、規制主体が汚染調査を実施しないときは、実際の汚染状態に関わりなく汚染修復も行われない。このとき、汚染放置の社会的コストは状態 $\theta_G$ のときゼロ、状態 $\theta_B$ のとき $D (> C_R > C_F)$ と仮定する。 $D$ は汚染放置によって被害が拡大する場合を考慮した損失であり、その金額は汚染発見後に早期に修復したときに要する支出額に比べて一般に大きくなるのが予想される。例えば有害物質による土壌・地下水汚染を放置してブラウンフィールドを発生させた場合、地下水の飲用によって広範な健康被害や生活環境の悪化を生じるほか、敷地境界を越えた有害物質の拡大による近隣不動産価値や地域のイメージ低下、土地有効活用の阻害などの結果を生じる（環境省、2007）。したがって、これら汚染放置によって社会全体が負担する広

範な損失は修復コストを上回ると考えられる。これらの仮定を展開型ゲームとして図示したのが付録1である。

次節は、これらの仮定にもとづいてベンチマークとして経営者がコストゼロで汚染状態を観察するときの環境負債の開示を考察した後、経営者の決定変数に環境負債の測定が加わった場合と経営者の利得構造が変化した場合にそれらが与える影響を明らかにする。

## 4 均衡分析

### 4.1 環境負債開示決定のトレードオフ

本考察は完全ベイズ均衡 (perfect Bayesian equilibrium) の概念にもとづいて上述の仮定における経営者および規制主体の戦略を求める<sup>3)</sup>。ベンチマーク・モデルは、自然が企業の環境汚染状態を選択した後、経営者がコストゼロで汚染状態を観察し、環境負債を開示するか否かを決定する。規制主体は、経営者の開示内容にもとづいて、汚染状態の調査を決定する<sup>4)</sup>。

汚染状態を観察した経営者が確率分布にしたがって開示を選択するものと仮定し、状態  $\theta_i (i = G, B)$  の経営者が確率  $d_i$  で開示を、 $1 - d_i$  で非開示を選択するものとする。同じく規制主体も経営者が非開示を観察したとき、環境調査の実施と未実施の決定を混合するものとして、その実施確率を  $\rho$  で表す。このとき経営者の非開示を観察した規制主体が、非開示企業に含まれる状態  $\theta_G$  の割合に関してもつ予想を  $\pi_R$  で表すと、次の結果が得られる<sup>5)</sup>。

#### 命題1. 負債情報開示ゲームにおける完全ベイズ均衡

- (i)  $d_G^* = d_B^* = \rho^* = 1$ , および  $\pi_R < 1 - a/D$
- (ii)  $1 < a/D$  ならば  $d_G^* \in [0, 1]$ ,  $d_B^* = 0$ ,  $\rho^* = 0$ , および  $\pi_R = (1 - d_G^*)\beta / (1 - \beta d_G^*)$
- (iii)  $1 - \beta < a/D < 1$  のとき,  $d_G^* < (a - D(1 - \beta))(a\beta)^{-1}$ ,  $d_B^* = 0$ ,  $\rho^* = 0$  および  $\pi_R > 1 - a/D$

すなわち、汚染を放置したときの社会的コスト  $D$  に対する環境調査コスト  $a$  の比が小さく、非開示を観察したときに規制主体が予想する状態  $\theta_G$  の確率  $\pi_R$  が小さいとき、状態  $\theta_G$  と状態  $\theta_B$  の経営者はいずれも環境負債を開示する。これに対して、規制主体は非開示企業を観察したときはつねに環境調査を実施する (命題1. (i))。

第2に、汚染を放置したときの社会的コストに比べて規制主体の環境調査コストが大きいとき、状態  $\theta_G$  の経営者は任意の確率で環境負債を開示するが、状態  $\theta_B$  はつねに非開示を選択し、非開示に対して規制主体はつねに環境調査を実施しない決定をする (命題1. (ii))。

第3に、環境調査コストが中間的な大きさならば、状態  $\theta_G$  の経営者は、ある閾値を超えない小



きな確率で環境負債を開示するのに対し、状態  $\theta_B$  はつねに非開示を選択する。これに対して非開示を観察したとき、規制主体はつねに環境調査を実施しない決定をする（命題1. (iii)）。

経営者の開示戦略は、規制主体の環境調査コストと非開示を観察したときの汚染状態に関する予想に規定される。汚染を放置した場合に生じる社会的コストに比べて環境調査コストが小さく、かつ規制主体が環境汚染について悲観的な予想をする場合、環境負債の非開示は規制主体の環境調査をもたらす可能性がある。したがって、状態  $\theta_B$  は、調査による汚染発見後のコスト負担を回避する目的から積極的に環境負債を開示する。他方、利得が開示の選択に依存しない状態  $\theta_G$  は確率1で開示する。もし状態  $\theta_G$  の経営者がわずかな確率で非開示を選ぶならば、規制主体は、非開示企業がすべて状態  $\theta_G$  の企業によって占められていることを予想し、環境調査を実施しない選択をする。しかし、そうであるならば状態  $\theta_B$  の開示は非最適であるから  $\theta_G$  の経営者による非開示は均衡における戦略とはならない。したがって、悲観的な予想をする規制主体が非開示企業に対し調査を実施する戦略をとるとき、状態  $\theta_B$  と状態  $\theta_G$  がともに開示する均衡が存在する。

規制主体が非開示企業の汚染状況について楽観的であるとき、規制主体はたとえ低コストで環境調査を実施できる場合であっても、非開示企業の汚染状態が深刻ではないと予想して調査を実施しない状況が考えられる。このとき、状態  $\theta_B$  の経営者は修復コストを回避できることを予想して環境負債を開示しない。しかし、これは、状態  $\theta_G$  が開示を選ぶ場合、その確率が比較的小さいことを要求する。状態  $\theta_G$  が大きな確率で開示するならば、非開示を観察した規制主体がもつ汚染状態に関する事後分布は、 $\pi_R$  が小さくなるため、非開示企業の多くが状態  $\theta_B$  で占められていることを予想して、規制主体が積極的に環境調査を実施するようになるからである。したがって、規制主体が非開示企業に対して環境調査を実施しないような均衡は、状態  $\theta_G$  の経営者が小さい確率で開示を選ぶときのみ存在する。

さらに、調査コストが汚染を放置したときのコストに超過するほど十分に大きくなると ( $a > D$ )、規制主体はたとえ非開示企業の汚染が深刻であることを予想した場合であっても、環境調査を実施しない。このとき、状態  $\theta_G$  の経営者は任意の開示戦略をとり、状態  $\theta_B$  はつねに非開示を選択する。

命題1の注目すべき点は、経営者の開示決定を直接的に規定しているのが、開示にともなって企業が負担する直接的なコスト（汚染修復コスト  $C_F$ ）や、非開示による間接的なコスト（規制主体が請求する修復対価  $C_R$ ）ではなく、規制主体の環境調査コストであることを示唆している点である。なぜなら、汚染修復コストや修復対価は、環境規制主体の介入決定を所与として、経営者が開示コストを最小化する目的で環境負債の開示を決定するときのみ考慮される二次的な影響をもつにすぎないからである。規制主体が非開示企業に対して介入することが予想される時、状態  $\theta_B$  の経営者は、自社による環境修復の見積額を環境負債として開示しなければ、環境規制主体によって深刻な汚染が発見され、規制主体による修復とその対価請求が生じることを合理的に予想する。このとき、自社による汚染修復活動のコストを、規制主体から請求される修



復対価と比較する経営者は、比較的小さい前者を負担する方を選択する。他方、規制主体による介入が生じないことが予想されるとき、状態  $\theta_B$  の経営者は自発的汚染修復のコスト負担を回避する目的から、環境負債を開示しない選択をとる。いずれの場合も、経営者の決定は、規制主体による環境調査に関する経営者の予想に依存しており、規制主体の負担するコストがその予想に及ぼす影響を考慮することが重要であることを示唆する。このとき、環境調査コストが比較的小さい場合は、汚染放置による社会的損失を回避するため、規制主体は非開示企業に対して介入するという経営者の予想は強められる。これに対して、環境調査コストが汚染放置の社会的損失を超過する場合は、介入の予想は低下する。したがって、本モデルにおいて直接的に環境負債の開示に関与するのは、企業の開示コストではなく、環境負債情報にもとづいて決定をする規制主体の調査コストである。

#### 4.2 環境汚染の測定

環境汚染の発見や、原因の特定、修復の見積もりは必ずしも容易ではなく、環境汚染の測定システムの設計と運用によってはじめて環境汚染情報を経営者が入手できるようになる場合が少なくない。そうであるならば、環境汚染の測定とそれともなう測定コストは、企業の自発的情報開示にどのような影響を及ぼしているだろうか。この観点から、本項は企業が測定コスト  $m$  を負担して汚染状態に関する情報を測定するか否かを選択した後、もし入手したならばその私的情報にもとづいてベンチマーク・モデルと同じく環境負債として開示と非開示の間で選択をするという仮定を追加的に導入する。

自然が汚染状態を決めた後、経営者が汚染状態の測定を確率  $\gamma$  で選択するものとする。2つの汚染除去コストの差を  $\Delta C \equiv C_R - C_F$  で表すと、次の命題2が得られる。

##### 命題2. 環境汚染の測定を仮定したときの完全ベイズ均衡

- (i)  $0 \leq \beta < 1 - m/\Delta C$  のとき  $\gamma^* = d_G^* = d_B^* = 1$ ,  $\rho^* = 1$  および  $a/D < 1 - \pi_R$
- (ii)  $1 - m/\Delta C < \beta < 1 - a/D$  のとき,  $\gamma^* = 0, d_G^* \in [0, 1], d_B^* = 1$  および  $\rho^* = 1$
- (iii)  $1 - a/D < \beta \leq 1$  のとき  $\gamma^* = 0, d_G^* \in [0, 1], d_B^* = 0$  および  $\rho^* = 0$

すなわち、重大な汚染（状態  $\theta_B$ ）が発生する確率  $(1 - \beta)$  が大きいとき、経営者は環境汚染を測定し、その状態に関わりなく測定した環境汚染を環境負債として開示する（命題2. (i)）。しかし、 $\theta_B$  の発生確率が比較的小さくなると、経営者は測定をせず、これに対し規制主体が非開示企業の汚染状況を調査して、汚染の深刻な企業に対して汚染修復コストを事後的に要求する（命題2. (ii)）。さらに、汚染発生が十分に小さい確率で予想されるとき、経営者が汚染状況を測定せず、この場合も規制主体は環境調査をしなくなる（命題2. (iii)）

経営者の決定に汚染状態の測定が加わると、経営者は重大な汚染状態  $\theta_B$  が発生していた場合

に修復して規制主体から課せられる追加的なコスト負担を回避するベネフィットと、測定コストの間のトレードオフに直面する。このトレードオフの下で、命題2.(i)は、重大な汚染が発生する事前確率が大きいことが経営者と規制主体の共通知識になっていることに起因して生じる。規制主体は環境負債を開示しない会社が汚染企業であることを予想して、非開示企業に対して環境調査を実施するのに対し、経営者も、自社が重大な汚染を引き起こしている可能性が高いことを予想して、調査後の規制主体による修復コスト要求を回避する目的から汚染測定を実施する。測定した結果、重大な汚染が生じている場合は、自発的に汚染修復計画を立案し、環境負債を開示する。このとき、汚染が軽微な状態の経営者もまたつねに開示する。

しかし、この結果は重大な汚染が発生する確率が比較的小さくなると、コスト  $m$  を負担して汚染状態を測定するベネフィットが小さくなるため生じなくなる。たとえ事後的に規制主体の調査によって重大な汚染が生じていることが発見される可能性があっても、経営者は環境汚染を測定しない選択をする（命題2. (ii)）。これは、ベンチマークにおいて規制主体の調査が経営者の環境負債開示を導いていたのと同様に、たとえ調査が予想される場合であっても開示の要因にならない場合があることを示唆している。

さらに環境汚染の発生確率が十分に小さくなると、経営者のみならず、規制主体も調査コストを負担して調査するベネフィットが小さくなるため、非開示企業に対する調査を実施しなくなる（命題2. (iii)）。このとき、企業による環境負債の測定・開示も、規制主体による発見も期待できないため汚染は放置される。

### 4.3 異時点の経営者業績評価

上述の考察はいずれも経営者が株主に最終的に帰属するキャッシュフローを最大化する目的をもつと仮定していた。しかし、経営者報酬が短期的な業績指標にもとづいて決定される場合、株主目的と整合しない経営決定をもたらす可能性がある。この点を考察する目的から本項は、経営者報酬が市場における2時点の株価に依存して決定される状況を仮定する。

会計報告をした直後の株価  $P_1$  と、規制主体が調査を実施・未実施を決定した後に企業を清算する時点で形成される株価  $P_2$  にもとづいて経営者の利得  $y_M$  が決まるものと仮定する。

$$y_M = \lambda P_1 + (1 - \lambda) P_2 \quad (1)$$

ただし、 $\lambda \in (0, 1)$  は各時点の株価に対する経営者の利得合計を決定する重みを示している。 $P_2$  は企業の第2期の最終的な清算時点の株価であり、ベンチマークケースの経営者の利得に一致する。これに対して、 $P_1$  は経営者による環境負債の開示決定を条件として規制主体の環境調査戦略と市場投資家の予想から形成される。

このとき、経営者が非開示を選択したときの投資家の情報集合における投資家の予想を  $\pi_1$  で表すと、つぎのような完全ベイズ均衡を得る。



命題3. 異時点の経営者業績評価を仮定したときの完全ベイズ均衡

- (i)  $d_G^* = d_B^* = 1, \rho^* = 1, \pi_I < (1 - C_F / C_R) / \lambda$  および  $\pi_R < 1 - a/D$
- (ii)  $d_G^* \in [0, (a - D(1 - \beta)) / a\beta], d_B^* = 0, \rho^* = 0,$  および  

$$\pi_I = \pi_R = \beta(1 - d_G^*) / (\beta(1 - d_G^*) + 1 - \beta)$$

すなわち、投資家と規制主体が非開示企業の汚染状態について悲観的であり、かつ経営者が所有者の長期的目的と十分に整合的になるよう動機づけられているとき、経営者は観察した環境汚染の状態に関わりなく環境負債を開示する戦略をとる（命題3. (i)）。しかし、非開示に対して、投資家と規制主体が十分に楽観的ならば、状態  $\theta_G$  の経営者はある閾値以下の任意の確率で開示する戦略を、状態  $\theta_B$  の経営者はつねに開示しない戦略をとり、これに対して規制主体は非開示企業の環境調査を実施しない決定をする（命題3. (ii)）。

命題3の興味深い点は、経営者の利得関数が所有者の長期的なキャッシュフロー最大化目標と整合的でないとき、すなわち  $\lambda$  が十分に大きいとき、ベンチマークの命題1. (i) で得られたような2つの汚染状態の経営者がともに開示する均衡がもはや生じなくなることを示唆している点である（命題3. (i)）。命題1. (i) は、非開示を観察した規制主体が、状態  $\theta_B$  であることを予想して環境調査を実施することが、企業の開示を促すことを示唆していた。これに対して、経営者の利得が短期業績評価指標（環境負債の開示決定直後の株価）に大きく依存して決まるとき、状態  $\theta_B$  は非開示が規制主体の環境調査を引き起こすことが予期される場合であっても、開示直後の株価下落をもたらす利得の低下を避けるため、あえて負債を開示しなくなる。この点で、短期的な業績指標にもとづく経営者評価は、規制主体による環境調査の効力を弱め、企業の環境負債開示を阻害する可能性がある。しかし、短期業績指標に対するウエイトが小さくなり、株主の利得関数と一致する利得関数をもつようになるとこのような株価の低下は状態  $\theta_B$  の経営者の決定に及ぼす影響力は小さくなり、積極的な環境負債の開示が生じるようになる。

さらに命題3の興味深い点は、命題1と命題2と異なり状態  $\theta_G$  の経営者は開示・非開示について無差別ではなく、積極的に開示する動機をもつことを示唆している点である。状態  $\theta_G$  の経営者が環境負債を開示しなければ、状態  $\theta_B$  とプールされて市場で評価されるため、短期的な株価の下落を回避する動機をもつ経営者はそれを避ける目的から積極的に環境負債が  $\theta_G$  であることを開示する動機をもつ。

第3に言及すべきなのは、経営者の業績評価システムが株価を決定する要因になることを含意している点である。命題3. (i) は環境負債を開示しない会社に対して、市場による状態  $\theta_G$  の予想  $\pi_I$  がある閾値を超えないときに生じる。この閾値は経営者の開示直後の株価に対するウエイト  $\lambda$  にしたがって小さくなるから、経営者が短期的な目的に強く動機づけられているほど非開示を観察した時の投資家の予想  $\pi_I$  も小さくなる。したがって、短期的な業績指標によって評価される経営者による非開示に対して株価の下落はより大きいことが予想される。



## 5 結び

本論文は、経営者と環境汚染を規制する主体からなる環境負債の開示モデルを提示し、規制主体が効果的に企業の環境負債開示を促進する条件を考察した。分析から得た解明点の第1は、経営者の自発的な環境負債開示が、環境汚染を規制する主体の環境調査コストに依存している点である。環境調査コストが大きいとき、規制主体による環境負債開示への効力が弱まり、環境負債の非開示を生ずる。これは先行研究の多くがproprietary コストにもとづいて企業の非開示を説明してきたのとは対照的な知見である。

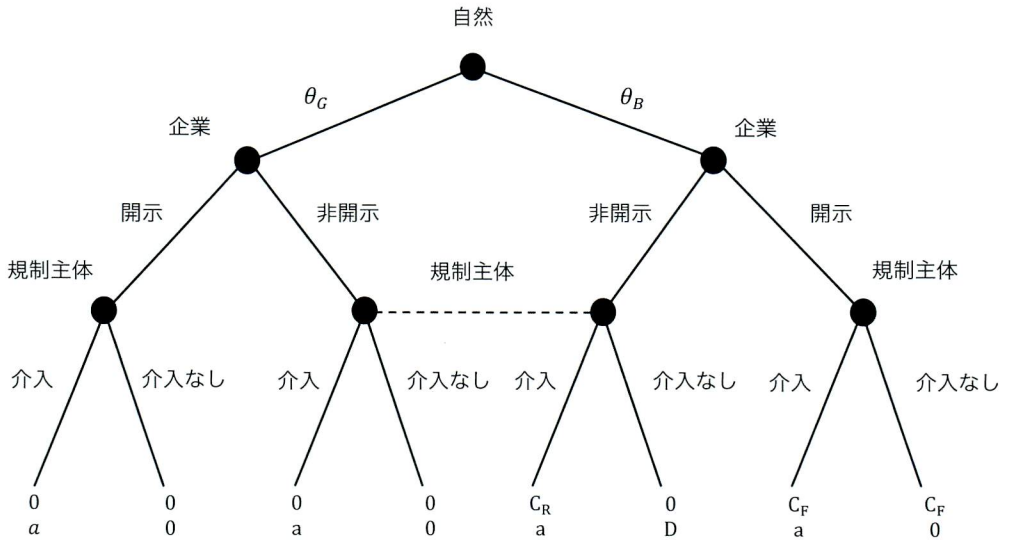
第2の解明点は、経営者の決定変数として環境汚染の測定を明示的に導入したとき、環境負債の非開示が生じる可能性が大きくなる点である。たとえ、環境負債を開示しなかったときに規制主体が環境調査を実施することが予想される場合であっても、もはや経営者から自発的な情報開示を引き出すことは困難になる。第3に明らかにしたのは、経営者の利得関数を明示的に分析に導入したとき、短期業績評価指標に依存した経営者業績評価が、環境負債の開示を阻害する可能性がある点である。

本研究の結果は、環境負債開示に関する実証研究に3つの含意をもつ。第1に、外部利害関係者の環境調査や訴訟、規制設定などに要するコストと環境負債の非開示の関連性を調査することである。従来のproprietaryコストにもとづく実証研究が一致した結果を得られなかったのは、proprietaryコストを発生させる外部利害関係者のコストを分析から除外していたことから生じていた可能性がある。第2は、環境汚染の発生確率が負債の非開示に影響を及ぼしている可能性を調査することである。命題2が示唆するように、汚染発生の確率が十分に小さいとき、たとえ深刻な汚染が発生していることを企業が知っている場合であっても環境負債を開示しない可能性がある。第3は、業績評価を通じた経営者コントロールと環境負債の開示の関連性を調査する点である。比較的短期の業績指標に依存した経営者報酬を設定している企業による環境負債開示は長期的な株価最大化にもとづいて評価する会社にくらべて比較的少ないことが予想される。これらの経験的証拠を提示することは、企業の環境負債開示を促進するための効果的な規制システムの設計に資することになるであろう。

本研究は、企業の環境負債開示に対する規制主体の影響を考察した。規制主体の企業活動への介入は、環境負債の測定や経営者業績評価を考慮したとき、必ずしも自発的な環境負債開示の有効な誘因にはならない。したがって、環境汚染に関する情報非対称を解消するためには、環境規制システムを補完する、あるいはそれに依存しない自発的な開示をうながすシステムの構築が必要である。

## 付 録

付録1 環境負債開示ゲーム（ベンチマーク）の展開型



付録2 記号の要約

記号	意味
$\Theta$	環境汚染の状態集合 $\{\theta_G, \theta_B\}$
$\beta$	汚染状態 $\theta_G$ が発生する確率
$C_F$	企業が自発的に環境汚染を修復したときに負担するコスト
$C_R$	規制主体が環境汚染を発見・修復したときに企業に課せられるコスト
$\Delta C$	環境修復コストの差額 $C_R - C_F$
$a$	環境規制主体が負担する汚染調査コスト
$D$	環境汚染が放置されたときに規制主体が負担する社会的損失
$d_i$	経営者が環境負債を開示する確率 $i \in \{G, B\}$
$\rho$	環境規制主体が企業の環境汚染を調査する確率
$m$	企業が負担する環境汚染測定コスト
$\gamma$	経営者が環境汚染を測定する確率
$P_t$	$t$ 時点の株価 ( $t = 1, 2$ )
$y_M$	経営者の利得
$\lambda$	時点1の株価に対する経営者利得の重み
$\pi_R$	非開示を条件として規制主体がもつ状態 $\theta_G$ に関する事後の予想
$\pi_I$	非開示を条件として投資家がもつ状態 $\theta_G$ に関する事後の予想

## 付録3 環境汚染をコストゼロで観察するケースにおける命題1の導出

環境負債が開示されたとき、規制主体が環境調査を実施しないのは明らかである。これに対して、環境負債の非開示を観察した規制主体が、非開示企業の汚染状態を  $\theta_G$  と予想する事後確率を  $\pi_R$  とすると、その期待利得  $y_R$  は次の通りである。

$$E[y_R|ND] = -(\rho a + (1 - \pi_R)(1 - \rho)D) \quad (A1)$$

環境汚染の状態を調査する規制主体の局所戦略  $\rho$  について(A1)式の偏導関数を求めると(A2)式を得る。

$$\frac{\partial E[y_R|ND]}{\partial \rho} = (1 - \pi_R)D - a \quad (A2)$$

もし  $a < D(1 - \pi_R)$  ならば、(A2)式より、規制主体は  $\rho = 1$  をとる。したがって、規制主体の調査戦略を所与としたとき、状態  $\theta_G$  の経営者は、環境情報に関する負債の開示について無差別であるのに対し、状態  $\theta_B$  の経営者の開示戦略は  $d_B = 1$  である。しかし、このとき状態  $\theta_G$  の経営者が  $d_G \in [0, 1]$  ならば、非開示を条件とする事後分布において、非開示企業が状態  $\theta_G$  である確率は1でなければならないが、これは規制主体の予想に関する仮定  $1 - a/D > \pi_R$  と矛盾する。これに対して、状態  $\theta_G$  が  $d_G = 1$  をとるとき、非開示を条件とする規制主体の情報集合は均衡経路外になるため、任意の予想が可能である。したがって、 $1 - a/D > \pi_R$  がみたされるならば  $d_G = d_B = \rho = 1$  は完全ベイズ均衡の戦略である。

規制主体の調査コストが  $a > D$  であるとき、(A2)式の右辺は任意の  $\pi_R \in [0, 1]$  に関して厳密に負であるから、規制主体の環境調査戦略は  $\rho = 0$  である。状態  $\theta_G$  の経営者は、開示と非開示について無差別であるのに対して、経営者が状態  $\theta_B$  は  $d_B = 0$  をとる。このとき、状態  $\theta_G$  が確率  $d_G^*$  で開示するとき、環境負債の非開示を観察した経営者の情報集合における予想が、次式をみたすとき整合的である。

$$\pi_R = \frac{(1 - d_G^*)\beta}{1 - \beta d_G^*} \quad (A3)$$

したがって  $d_G^* \in [0, 1]$ 、 $d_B = 0$ 、 $\rho = 0$  および(A3)式の予想は完全ベイズ均衡である（命題1. (ii)）。

規制主体の調査コストが  $D > a > D(1 - \pi_R)$  をみたすとき、(A2)式の右辺は厳密に負の値をとるから、規制主体の調査戦略は  $\rho = 0$  である。このとき状態  $\theta_G$  の経営者は、開示と非開示について無差別であるのに対し、状態  $\theta_B$  の経営者の最適開示戦略は  $d_B = 0$  である。ただし、非開示を条件とする情報集合における予想が(A3)式で表されることを考慮すると、状態  $\theta_G$  の経営者が開示する確率が、

$$d_G^* < \frac{a - D(1 - \beta)}{a\beta} \quad (A4)$$

をみたすとき、非開示を所与とする事後の予想は整合的である。したがって、(A4)式をみたす  $d_G^* \in [0, 1]$ 、 $d_B = 0$ 、および  $\rho^* = 0$  は均衡戦略である（命題1. (iii)）。

## 付録4 環境汚染の測定を考慮したケースにおける命題2の導出

自然が環境汚染の状態を選択した後、経営者がコスト  $m$  を負担して測定を選択するケースを考察する。命題1と同じく、企業が汚染状態を測定した後、環境負債を開示したときの規制主体の局所戦略は環境調査を実施しない選択である。



環境負債を開示しないとき、規制主体が調査を実施すればその期待利得は  $-a$  であるのに対して、調査を実施しないときの期待利得は  $-(1-\pi_R)D$  で表される。したがって、非開示を条件とする情報集合における規制主体の環境調査戦略を  $\rho$  とすると、規制主体の期待利得は、

$$E[y_R|ND] = -(a\rho + (1-\rho)(1-\pi_R)D) \quad (A5)$$

であるから、規制主体の期待利得を最大化させる局所戦略は次式より得られる。

$$\frac{\partial E[y_R|ND]}{\partial \rho} = -a + (1-\pi_R)D \quad (A6)$$

すなわち、 $(1-\pi_R)D > a$  のとき  $\rho = 1$  であり、 $(1-\pi_R)D < a$  のとき  $\rho = 0$  である。

汚染状態を測定して観察した状態  $\theta_G$  の経営者の期待利得は、規制主体の環境調査実施に依存することなく  $-m$  だから、汚染に関する環境負債の開示について無差別である。これに対して、測定結果が状態  $\theta_B$  であった経営者が環境負債を開示するならば利得  $-(m+C_F)$  を、開示しなければ  $-(m+\rho C_R)$  を得る。

いま  $(1-\pi_R)D > a$  を仮定すると、規制主体の調査戦略は  $\rho = 1$  だから、状態  $\theta_B$  は  $d_B = 1$  をとり、 $(1-\pi_R)D < a$  ならば  $\rho = 0$  より、 $d_B = 0$  である。規制主体の調査戦略と経営者の開示戦略を所与として、経営者の期待利得  $y_M$  は次のようである。

$$E[y_M] = -(\beta\gamma m + (1-\beta)(\gamma(m+C_F) + (1-\gamma)C_R)) \quad (A7)$$

ただし、 $\gamma \in [0, 1]$  は経営者が環境負債を測定する局所戦略である。このとき、 $\gamma$  について偏微分すると、

$$\frac{\partial E[y_M]}{\partial \gamma} = -(m + (C_F - C_R)(1-\beta)) \quad (A8)$$

であるから、 $C_R - C_F > m/(1-\beta)$  ならば、 $\gamma = 1$  である。このとき、状態  $\theta_G$  は任意の  $d_G \in [0, 1]$  を、状態  $\theta_B$  の経営者は  $d_B = 1$  で開示を選択するから、非開示を観察した規制主体の情報集合における予想は、状態  $\theta_G$  が  $d_G \in [0, 1)$  をとるとき  $\pi_R = 1$  である。しかし、この事後分布は  $(1-\pi_R)D > a$  と矛盾する。これに対して、 $d_G = 1$  ならば非開示における規制主体の情報集合は均衡経路外になり、規制主体の予想が  $(1-\pi_R)D > a$  をみたすとき完全ベイズ均衡である（命題2. (ii)）。

これに対して  $C_R - C_F < m/(1-\beta)$  ならば、 $\gamma = 0$  であるから、状態  $\theta_G$  に関する規制主体の予想は  $\beta$  である。 $(1-\pi_R)D > a$  より、この事後の予想は  $(1-\beta)D > a$  を含意するから、 $m/\Delta C > a/D$  がみたされるならば、規制主体の局所戦略は  $\rho = 1$  である。ただし、 $\Delta C \equiv C_R - C_F$  である。このとき、均衡経路にない状態  $\theta_G$  と状態  $\theta_B$  の測定後の情報集合における戦略は、状態  $\theta_G$  が  $d_G \in [0, 1]$ 、状態  $\theta_B$  が  $d_B = 1$  になる。他方、 $m/\Delta C < a/D$  ならば、 $(1-\beta)D < (1-\beta)a\Delta C/m < a$  だから  $(1-\pi_R)D > a$  と矛盾する。これより命題2. (ii) を得る。

次に  $(1-\pi_R)D < a$  を仮定する。このとき、規制主体は環境調査を実施しないから ( $\rho = 0$ )、状態  $\theta_G$  は  $d_G \in [0, 1]$  を、状態  $\theta_B$  の経営者はつねに環境負債を計上しない政策をとる ( $d_B = 0$ )。これらの局所戦略にもとづくとき、経営者が環境負債の測定を選択する時点における期待利得は  $-\gamma m$  であるから経営者の期待利得最大化のための測定戦略は  $\gamma = 0$  である。したがって、規制主体の事後の予想は  $\beta$  であり、 $(1-\beta)D < a$  が成り立つとき命題2. (iii) を得る。

付録5 異時点の株価による経営者業績評価のケースにおける命題3の導出

ベンチマークの仮定を変更し、経営者の利得が環境負債を反映した2つの時点の企業株価  $P_1$ 、 $P_2$  にもとづいて決定されるケースを考察する。状態  $\theta_G$  の経営者が環境負債を開示したならば、株価は  $P_1(\theta_G, D) = 0$  であるのに対し、状態  $\theta_B$  が環境負債を開示したならば、株価は  $P_2(\theta_B, D) = -C_F$  である。

経営者が負債を開示しないとき (ND)、投資家の情報集合における状態  $\theta_G$  に関する予想を  $\pi_I \in [0, 1]$  とすると、投資家が評価する第1期株価  $P_1$  は(A9)式のようなのである。

$$P_1(ND) = -(1 - \pi_I) \rho C_R \quad (A9)$$

このとき規制主体の情報集合における予想  $\pi_R$  が  $1 - a/D > \pi_R$  をみたすならば、規制主体の調査戦略は非開示を観察したとき  $\rho = 1$  だから、(A9)式右辺は  $-(1 - \pi_I) C_R$  で表される。他方、 $1 - a/D < \pi_R$  ならば  $P_1(ND) = 0$  である。したがって、開示戦略を選択する情報集合における状態  $\theta_G$  と状態  $\theta_B$  の期待利得は、それぞれ次のように表される。

$$E[y_M | \theta_G] = -(1 - d_G)(1 - \pi_I) \lambda \rho C_R \quad (A10)$$

$$\begin{aligned} E[y_M | \theta_B] &= -d_B (\lambda C_F + (1 - \lambda) C_F) - (1 - d_B) (\lambda (1 - \pi_I) \rho C_R + (1 - \lambda) \rho C_R) \\ &= -d_B C_F - (1 - d_B) (1 - \lambda \pi_I) \rho C_R \end{aligned} \quad (A11)$$

各式の偏導関数より、状態  $\theta_G$  の最適開示戦略は  $(1 - \pi_I) \lambda \rho C_R > 0$  ならば  $d_G = 1$ 、 $(1 - \pi_I) \lambda \rho C_R < 0$  ならば  $d_G = 0$  であり、状態  $\theta_B$  は  $(1 - \lambda \pi_I) \rho C_R > C_F$  ならば  $d_B = 1$  を、 $(1 - \lambda \pi_I) \rho C_R < C_F$  ならば  $d_B = 0$  をとる。いま  $1 - a/D > \pi_R$  とせよ。このとき、規制主体の調査戦略は  $\rho = 1$  だから、 $(1 - \pi_I) \lambda C_R > 0$  かつ  $(1 - \lambda \pi_I) C_R > C_F$  ならば、 $d_G = d_B = 1$  である。経営者の行動戦略を所与とすると、非開示を条件とする均衡経路に含まれない情報集合では、 $1 - a/D > \pi_R$ 、 $\pi_I < \min\{(1 - C_F/C_R)/\lambda, 1\}$  をみたす任意の予想が可能である。したがって  $d_G = d_B = 1$ 、および  $\rho = 1$  は均衡戦略である (命題3. (i))。

これに対して  $(1 - \pi_I) \lambda C_R > 0$  かつ  $(1 - \lambda \pi_I) C_R < C_F$  ならば  $d_G = 1$  と  $d_B = 0$  である。しかし、この行動戦略から導かれる非開示の情報集合における予想は、 $\pi_R = \pi_I = 0$  であるから  $(1 - \lambda \pi_I) C_R < C_F$  と矛盾する。したがって  $d_G = 1$ 、 $d_B = 0$ 、および  $\rho = 1$  は均衡ではない。

次に  $1 - a/D < \pi_R$  とせよ。規制主体の調査戦略は  $\rho = 0$  だから  $d_G \in [0, 1]$  である。しかし、このとき  $(1 - \lambda \pi_I) \rho C_R < C_F$  がいえるから、 $d_B = 0$  でなければならない。そうであるならば、非開示を観察した規制主体と投資家の予想はベイズ・ルールより、

$$\pi_R = \pi_I = \frac{\beta(1 - d_G)}{\beta(1 - d_G) + 1 - \beta} > 1 - \frac{a}{D} \quad (A12)$$

である。したがって、このとき  $d_G < (a - D(1 - \beta))/(a\beta)$  をみたす  $d_G \in [0, 1]$  と、 $d_B = 0$ 、 $\rho = 0$  は均衡戦略である (命題3. (iii))。

## 注

- 1) Beyer et al. (2010) は、会計ベースの情報によって説明される四半期投資収益率の分散のうち、66%が経営者による自発的な会計情報にもとづいていることを明らかにしている。これは、強制的開示による情報のみならず自発的情報開示に焦点を当てた考察の重要性を示唆している。
- 2) 近年は、情報の受け手である経済主体に分析を拡張し、情報開示と非開示に対する受け手の反応が不確実な状況における情報開示決定を考察した研究 (Suijs, 2007) や、ガバナンス構造が情報開示決定に及ぼす影響を考察した分析や、情報開示決定と他の経営決定の相互的な影響を考察する分析方向への拡張がみられる (Kumar et al. 2011)。
- 3) 完全ベイズ均衡は、展開型ゲームにおける各プレイヤーの行動戦略 (behavioral strategies) の組み合わせと信念 (belief) の組について次の条件が満たされるものをいう。すなわちすべてのプレイヤーの戦略が、任意の情報集合 (information set) において、条件付期待値を最大化しており (逐次合理性条件)、かつ情報集合における信念が (可能ならば) ベイズ公式で導かれ、それらが与えられた戦略と整合的である (整合性条件)。
- 4) もし汚染状態が、経営者のみならず規制主体に観察可能ならば、サブゲーム完全均衡において、状態  $\theta_G$  の経営者は開示と非開示について無差別であり、状態  $\theta_B$  の経営者は開示を選択する。これに対して規制主体は環境調査を実施しない戦略をとる。
- 5) 企業の環境汚染に関して企業内部の環境監査と外部規制主体の決定を分析した Mishra et al. (1997) と同じく、本研究は厳密に不等号がなりたつ条件に焦点を当てる。等号条件がなりたつ場合は、規制主体や経営者、市場投資家が選択肢間について無差別なケースが生じるが、このような等号条件が成り立つケースは稀であり、情報開示に関する含意も乏しい。

## 参考文献

- Barth, M. E., McNichols, M. E., and Wilson, G. P. (1997) "Factors Influencing Firms' Disclosures about Environmental Liabilities," *Review of Accounting Studies*, Vol.2, pp.35-64.
- Beyer, A., Cohen, D. A., Lys, T. Z., and Walther, B. R. (2010) "The Financial Reporting Environment: Review of the Recent Literature," *Journal of Accounting and Economics*, Vol.50, pp.296-343.
- Cox, C. A. (2008) "Factors Associated with the Level of Superfund Liability Disclosure in 10K Reports: 1991-1997," *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, Vol.12, pp.1-17.
- Dye, R. (1985) "Disclosure of Nonproprietary Information," *Journal of Accounting Research*, Vol.23, pp.123-145.
- Darrough, M. and Stoughton, N. (1990) "Financial Disclosure Policy in an Entry Game," *Journal of Accounting and Economics*, Vol.12, pp.219-243.
- Feltham, G. and Xie, J. (1992) "Voluntary Disclosure in an Entry Game with Continua of Types," *Contemporary Accounting Research*, Vol.9, pp.46-63.
- Grossman, S. (1981) "The Informational Role of Warranties and Private Disclosure about Product Quality," *Journal of Law and Economics*, Vol.24, pp.461-483.
- Jung, W. and Kwon, Y. (1988) "Disclosure when the Market is Unsure of Information Endowment," *Journal of Accounting Research*, Vol.26, pp.146-153.
- Kumar, P., Langberg, N., and Sivaramakrishnan, K. (2011) "Voluntary disclosures and corporate governance," The Henry Crown Institute of Business Research in Israel, Tel Aviv University.



- Li, Y., Richardson, G. D. and Thornton, D. B. (1997) "Corporate Disclosure of Environmental Liabilities Information: Theory and Evidence," *Contemporary Accounting Research*, Vol.14, pp.435-474.
- Milgrom, P. (1981) "Good News and Bad News: Representation Theorems and Applications," *Bell Journal of Economics*, Vol.12, pp.380-391.
- Mishra, B. K., Newman, D. P., and Stinson, C. H. (1997) "Environmental Regulations and Incentives for Compliance Audits," *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol.16, pp.187-214.
- Newman, P. and Sansing, R. (1993) "Disclosure Policies with Multiple Users," *Journal of Accounting Research*, Vol.31, pp.92-112.
- Patten, D. M. (2002) "The Relation between Environmental Performance and Environmental Disclosure: a Research Note," *Accounting, Organization and Society*, Vol.27, pp.763-773.
- Suijs, J. (2007) "Voluntary Disclosure of Information when Firms are Uncertain of Investor Response," *Journal of Accounting and Economics*, Vol.43, pp.391-410.
- Verrecchia, R. (1983) "Discretionary Disclosure," *Journal of Accounting and Economics*, Vol.5, pp.179-194.
- Wagenhofer, A. (1990) "Voluntary Disclosure with a Strategic Opponent," *Journal of Accounting and Economics*, Vol.12, pp.341-363.
- 環境省 (2007) 『土壌汚染をめぐるブラウンフィールド問題の実態等について (中間とりまとめ)』。
- リコー (2011) 『リコーグループ 環境経営報告書 2011』。

<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。心よりお礼を申し上げます。

<付記> 本稿は、日本学術振興会の科学研究費助成事業 (挑戦的萌芽研究：課題番号23653116) および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)

(2012年7月25日 採択)

## 【研究論文】

# マテリアルフローコスト会計と既存の生産管理手法との比較検討の意義 —マテリアルフローコスト会計と管理会計システムの連携の可能性—

東 田 明

## 論文要旨

本稿は、マテリアルフローコスト会計（MFCA）と既存の生産管理手法との相違や関係を検討してきた先行研究に対して、管理会計の視点を取り入れることで、MFCAの新たな可能性を見いだそうとするものである。JITやTPMといった既存の生産管理手法は、機会概念を取り入れることで、生産能力の向上に貢献してきた。しかし、この効果は多くの場合、会計上は未実現のものであり、利益には直結しない。それゆえ、企業全体の管理会計の仕組みとは直接はつながらない。他方、MFCAによるマテリアルロスの削減は、直接的に費用の削減につながる。従って、目標利益達成を支援する企業全体の管理会計システム、例えば予算管理との連携の可能性を有する。予算管理は企業の利益目標から導かれるものであり、この仕組みにMFCAが関連づけられることによって、設備投資や設計変更などの、部門横断的、また中長期的に取り組む必要のある改善案が実行に移される管理体制が構築されることが考えられる。

## 1 はじめに

環境管理会計手法であるマテリアルフローコスト会計は、生産現場におけるマテリアルロスの削減や投入マテリアルの削減を通じて、資源生産性の向上を目指す手法である。マテリアルロスは多くの場合、製造ラインで発生するため、その改善策との関係で、マテリアルフローコスト会計と、JIT (Just in Time) やTPM (Total Productive Maintenance), TQC (Total Quality Control) などの既存の生産管理手法との関係がよく議論の俎上にあがる。特に先行研究では、マテリアルフローコスト会計と既存の生産管理手法のロス概念の相違について検討されてきた（圓川，2008；國部，2011；中畷，2003；中畷・國部，2008）。

しかし、ロス概念の相違がどのような意味を持つかについて詳細に考察した研究は、國部（2011）などに限られている。そこで本稿は、マテリアルフローコスト会計と既存の生産管理手

---

キーワード：マテリアルフローコスト会計（MFCA），JIT，TPM，機会概念（opportunity concept），予算管理（budgetary control）

法のロス概念とその改善効果に焦点を当て、その相違がどのような意味を持つのかについて考察しようとした。

その際に特に注目したのが、ロス削減の活動とそれを支える管理会計システムとの関係についてである。それは、個別の意思決定を支援する会計というよりも、企業全体の利益目標の達成を管理する管理会計システムとの関係である。

この点に注目する理由は、マテリアルフローコスト会計が抱える課題と密接に関係する。マテリアルフローコスト会計は多くの導入事例から、マテリアルロスの発見と、改善活動の検討・評価に有効であることが指摘されてきた。しかし、マテリアルロス削減のための活動の中には、中長期的な活動が必要とされることが多くある。それは、設備投資や生産計画といった製造工程であったり、製品の設計や仕様材料の変更といった設計・開発プロセスを見直すことが、マテリアルロス削減のために必要となる場合があるからである。しかし、これらの活動は検討されるに留まり、実現には至っていない事例が見られる<sup>1)</sup>。

こうした課題を克服するためには、マテリアルフローコスト会計は、生産現場における会計システムとして議論されるだけでなく、会社全体の管理会計システムとの関係についても考察することが重要である。なぜなら、マテリアルロスが発生する生産現場では、多くの場合、中長期的な活動を可能にする資源や権限を有していないからである。こうした活動を実現するためには、会社全体を統括する経営者、もしくは利益責任を有する事業部長がマテリアルフローコスト会計情報について理解し、会社全体や事業部の戦略の中にマテリアルロス削減を位置づけ、それに関わる責任と権限、資源を配分する必要がある。そのためには、会社全体の利益目標の達成を導く管理会計システムとの連携が必要となろう<sup>2)</sup>。

以下、2節ではマテリアルフローコスト会計との比較でよく取り上げられる歩留管理やTPMとの関係を、3節では日本の多くの企業に影響を与えたJIT生産システムと管理会計の関係を考察する。以上の考察をもとに、4節では、マテリアルフローコスト会計と管理会計システムの連携の可能性を探る。

## 2 マテリアルフローコスト会計と既存の生産システムとの関係

### 2.1 マテリアルフローコスト会計と歩留管理

マテリアルフローコスト会計が日本で紹介され始めた当初から話題にあがるのが、材料のムダは歩留管理やTPM、TQCなどで取り組んできており、新しい手法を導入しても削減できる余地がないという、企業の人たちの声であった。

そこで、マテリアルフローコスト会計の有効性を明らかにするために、既存の生産管理手法が対象とするロス概念と、マテリアルフローコスト会計が対象とするロス概念の相違が考察されて



きた。

マテリアルフローコスト会計で対象とするロスは、生産プロセスに投入される材料・補助材料、エネルギー、水などのあらゆるマテリアル（物質）の内、次工程に進まないものである。物量センターを単位として設定した場合、これらの投入されるマテリアルのコストをマテリアルコスト、次工程に進まないマテリアル、つまり廃棄やリサイクルに回るマテリアルのコストが、マテリアルロスコストである。

従来は、標準管理で用いられる標準値のような、何らかの条件をもとに作成される基準値をもとに算出されたロスが管理対象であった。ところが、マテリアルフローコスト会計において、マテリアルロスを実際のインプットとアウトプットの物量の差であり、その量は実測されることが望ましい<sup>3)</sup>。つまり、測定の間では、標準値のような基準値を基に算出されるロスか、実際投入量と実際生産量の差として実際に排出されるロスであるかという点に違いがある。

マテリアルフローコスト会計は、まずはマテリアルロスコストの削減を目指す。マテリアルロスが削減できれば、資源生産性が高まり、投入マテリアル量が減ることも考えられる。つまり、マテリアルフローコスト会計は、単にマテリアルロスを減らすだけでなく、投入されるマテリアル量の削減も視野に入れているのである。

これらの投入マテリアルは、原価計算では材料費や電力費（経費）という形で管理されている。材料費は、素材費と買入部品費に分けられる。買入部品費の削減は購買部門の担当である。従って、製造段階で対応できることは、素材費の削減と、生産プロセスにおける不良品などの仕損を少なくすること、つまり仕損・減損の削減である。これらは歩留管理として取り組まれるが、そこでは、異常な要因で発生した量が管理対象となり、每期標準的に発生する仕損・減損は管理対象とならないことが多い。また、これらの削減は、その発生箇所の工程で個別に行われるもので、生産システム全体で相対的な優先順位を見ながら改善に取り組むというものではなかった（中嶋・國部，2008）。

マテリアルフローコスト会計では、エネルギーや水もマテリアルとして管理対象とするが、原価計算を用いた管理では電力などの動力費は固定製造間接費として扱われ、これまで積極的に管理対象とはされてこなかった。

このように、材料費の多くは買入部品費であり、また生産工程では歩留管理を行っており、製造現場での改善余地は大きくないと指摘されてきた。そこで多くの企業が注目したのが、JITやTPMのような労働生産性、もしくは時間あたり生産性の向上を目指す手法である。

## 2.2 TPMにおけるロス概念と経済的効果

TPMの出発点は設備保全であったが、現在では設備から生産システム全体にわたる生産効率を高めるための障害要因を排除する活動と考えられている。TPMにおける典型的なロスとして、設備の6大ロス（故障、段取り・調整、チョコ停、速度低下、不良、立上歩留まり）がある。これ

らのロスを削減し、設備の真に付加価値を生む時間の割合（設備総合効率）を高めることを目指す。また、近年ではこの6大ロスに人のロスやマネジメントのロスを加えた16大ロスとして捉えられる場合もある。

TPMのロス概念には不良のようなマテリアルに関するものも含まれるが、その最大の特徴は、設備や人が価値を生み出さない時間に着眼している点にある。例えば、従業員の作業効率を高め、従業員数を減らさない限り、コストの削減にはならない。しかし、作業効率を高めなければ、将来得られる予定の売上増の機会を逃すことになる。このような機会概念を取り入れることで、より広範囲のロスを管理対象とし、生産管理能力の向上が可能になったのである<sup>4)</sup>。

次に、これらのロスの削減効果についてみてみよう。TPMによる効果の測定は非常に複雑である。TPMのロス概念に沿えば、効果として故障件数の削減、段取り替え時間の短縮、チョコ停時間の削減などが考えられる。これらは物量的に測定することは可能であるが、その効果を金額で表すことは非常に難しい。なぜなら、故障件数の削減は、故障件数が減り、機械稼働時間が増えることで生産量が増大し、増加した生産量が売上の実現につながって初めて、実現した経済的效果として認識できるからである<sup>5)</sup>。他の効果も同様である。中には、設備保全費のような、支出額の減少で効果を経済的に測定できるものもあるが、多くの場合、ロス削減活動の後、即座に実現利益に直接つながる経済効果を表すことはできない<sup>6)</sup>。したがって、TPMによる経済的效果の測定は、TPMを実施すれば発生し、実施しなければ発生しない差額収益と差額原価の差額としての差額利益でないと測定が難しい（岡本，1991）。実際には多くの企業で、物量値による効果と経済的效果の複数の指標を用いて評価するのが現状のようである（岡本，1985）。また、例え差額概念を用いて効果を算出したとしても、差額概念であるがゆえに意思決定上用いることは可能であるが、この効果は実現利益には直接結びつかない（岡本，1985）。この、ロス削減効果が企業利益と直接結びつくかどうか、会社全体の管理会計システムとの関係を考察する上で重要である。

次に、TPMと同様、多くの企業の生産管理に影響を与えたトヨタ生産システムの代表的な仕組みであるJIT生産システムとマテリアルフローコスト会計の関係について考察しよう。

### 3 JIT生産システムと管理会計システム

#### 3.1 JIT生産システムにおけるロス（ムダ）概念と経済効果について

トヨタ生産システムにおける主要システムの一つが、JIT生産システムである。JIT生産システムの目的は、あらゆる種類のムダを徹底的に排除することである。そして、そこで対象とされるムダは、①つくりすぎのムダ、②手待ちのムダ、③運搬のムダ、④加工そのもののムダ、⑤在庫のムダ、⑥動作のムダ、⑦不良をつくるムダである（大野，1978）。この中でも、「つくりすぎ

のムダほど恐ろしいものはない」(大野, 1978, 28頁)という。それは、つくりすぎのムダが他の6つのムダを誘発したり、また隠したりするからである。このように、つくりすぎのムダを中心に、それに関連するムダを徹底的に削減しようとするのがJIT生産システムの出発点である。

ここで、上記7つのムダについて改めてみると、マテリアルに関するもの(つくりすぎ、在庫、不良)と、作業に関するもの(手待ち、運搬、加工、動作)に分けることができる。このように分けると、作業に関するムダがマテリアルのムダを生み、またマテリアルのムダが新たな作業のムダを生むと捉えることもできる。

作業のムダの削減によって目標とされるのが、正味作業時間比率の向上である。正味作業とは、ムダな作業や、ムダではないが現在の作業環境ではしなければいけない付加価値を生まない作業(部品を取りに行く、梱包を解くなど)を除いた、真に必要な作業を指す。この「実労働時間に占める正味作業時間の比率」を高めることで、トヨタは量産効果が期待できない不況時において利益を上げることができる仕組みを作ってきたのであり、JIT生産システムを中心としたトヨタ生産システムは単に生産スピードを重視した取り組みとは異なると指摘される(藤本, 1997)。

他方、マテリアルに関するムダを環境の視点から見よう。マテリアルフローコスト会計が対象とするマテリアル(物質)に関係するムダは、①つくりすぎのムダ、⑤在庫のムダ、⑦不良をつくるムダである。このうち、⑦不良をつくるムダは、マテリアルフローコスト会計のマテリアルロスに含まれるものである。①つくりすぎのムダと⑤在庫のムダは、それらが廃棄またはリサイクルされることが決まった時点でマテリアルロスとして扱われる。しかしここで最も重要な点は、加工段階で発生する削りかすや抜きかす、あるいは補助材料やエネルギーに関わるマテリアルロスが、JIT生産システムのムダの概念の中には含まれていないことである。

これには、JIT生産システムが組立行程を中心とするトヨタ自動車で生まれた手法であることが要因として考えられる。「部品を組み立てて作る機械製品などの場合、部品の品種ごとに「製品1つ当たりいくつの部品が必要か」は設計段階において決まっており、・・・工程内における不良発生の低減を除けば、原材料生産性そのものが製造上の最大の問題としてクローズアップされることはあまりない」(藤本, 2001, 120頁)。

また、JIT生産システムが製造現場の改善を主たる目的として発展してきたことも、マテリアルロスに注意が向けられていないことと関係するだろう。というのも、マテリアルを材料費と捉えれば、それは調達部門の業務範囲となり、製造現場の対象ではない。また、不良以外のマテリアルロスが仮にあったとしても、その量が設計や生産技術の定めた標準値の範囲内であれば、製造現場で改善が求められるものではないからである。これらが、あらゆるムダの徹底排除を目指しながら、マテリアルロスに十分な関心が払われていなかったと考えられる背景であろう。しかし、これらは、JIT生産システムの欠陥を示すものではない。各手法は、その目的、またその手法が生まれ、発展するコンテクストを反映して形を変えるものである。従って、環境負荷削減という新たな時代の要請に対して、何が不足しているかを明らかにし、その課題にどのように対応



するかを考えることが重要なのである。

ここまで、マテリアルフローコスト会計とJIT生産システムの目的、対象とするロス（ムダ）について比較してきた。最後に、ロスの削減によって得られる効果について考察しておこう。

JIT生産システムは徹底的なムダの排除を通じてリードタイムの短縮を目指すものである。その効果は、人や機械、スペースといった経営資源の余剰が顕在化したり、部品在庫が減れば運転資金を削減できるという形で貸借対照表上に表れる。しかし、JIT生産システムの効果は即座に損益上明らかにはならない。売上が増えない限り、その効果はキャッシュには表れるが、損益には直ちに影響しない。つまり、JIT生産システムの効果として、「会社のお金を速く回し、同じ人数でより多くの売上を増やす速度と機会の追求」が実現可能になるが（河田，2009）、売上増が実現しないと効果は損益計算書上には表れない。

このように、会社全体の目標である利益とは直接結びつかないため、JIT生産システムの効果を本社の管理会計システムにおいて捉えることができないという課題が存在する（河田，2009）。だからこそ、JIT生産システムの効果を表す手法として、棚卸資産に占める営業利益の比率である利益ポテンシャル（河田，2009）が提案されているのである<sup>7)</sup>。このように、実際に発生しているロスを対象としているのか、売上機会の最大化を目指すのかという点においては、JIT生産システムとマテリアルフローコスト会計は異なる視点を持つ（國部，2007；2011）。

### 3.2 JIT生産システムと管理会計システムの関係

上記のように、JIT生産システムの効果は損益計算書上の利益とは直接結びつかない。しかし、JIT生産システムを活用するトヨタ自動車（以下、トヨタ）において原価低減活動は、原価維持・原価改善・原価企画によって行われてきており、これらは、改善予算と呼ばれる管理会計システムによって支援されている。

そこで、JIT生産システムを含むトヨタ自動車の原価改善活動と、それを支援する管理会計システムである改善予算について、田中（1991；1997）を基にその特徴を見てみよう。

トヨタの原価改善の仕組みを理解するためには、予算システムから話を始める必要がある。トヨタでは短期の目標利益が、長期目標に基づいて設定される。目標利益は目標売上高と売上高利益率の積として表される。そして、この目標利益に基づいて固定費予算と変動費予算が作成される。製造部門において重要なのは、変動費予算である。

変動費予算には、①素材費予算、②変動間接費予算（補助材料、動力費など）、③変動販売費予算（発送費、運送費など）、④購入部品費予算が含まれる。④購入部品費予算は購買管理として扱われるものであり、他の変動費予算とは区別される。

この変動費予算の達成を目指して、変動費の改善額を見積もった改善予算が作成される。これが製造部門の予算となる。改善額とは、目標売上高と目標売上高の達成のために必要な生産量に基準原価（標準原価）を掛けたものの差として表される見積利益と、目標利益の差額である。通

常、基準原価（標準原価）から導かれる見積利益は、目標利益に達しない。この不足額は、半分は売上高の増加によって、残りの半分は、費用の節減によって達成が目指される。そして、この費用節減による改善予算達成のために、TQC<sup>®</sup>を活用した材料消費量の節減や、標準作業の改善、あるいはVAなどが実施されるのである。

つまり、「トヨタの予算管理システムはTQCを軸としたトヨタの全社的な管理システムと表裏一体の関係にある」（田中，1997，239頁）。一方、JIT生産システムは、短期目標利益達成のための売上増に対応するための、生産能力の向上には影響しているが、その効果は、損益上は表れないため、製造部門の改善額達成には間接的にしか影響していない（田中，1997）。したがって、トヨタの原価低減を考える場合、JIT生産システムだけでは十分ではなく、改善予算達成のための活動と併せて考察する必要がある。

この改善予算という管理会計の仕組みは、会社全体の利益目標と、製造現場の原価改善の活動をつなぐものである。JIT生産システムの効果は、直接的に、費用の削減や収益の増加につながらないため、改善予算とは直接には結びつかない。しかし、製造変動費の削減に関わるTQCやVAなどは、改善予算の仕組みと結びつき、本社の理解を得ることができる。

マテリアルフローコスト会計によるマテリアルロスの削減は、実際に発生しているコストの削減につながる手法である。したがって、トヨタの改善予算のような、本社主体で設定される利益目標を基にした予算管理システムとの連携の可能性を示唆している。

#### 4 マテリアルフローコスト会計と管理会計の連携の可能性

既存の代表的な生産システムとして、本稿ではTPMとJIT生産システムを取り上げた。TPMが対象とするロスには、不良のようなマテリアルに関するものも含まれるが、主たる対象は、故障、段取り・調整、チョコ停、速度低下などであり、つまり設備を中心に、製造における時間価値の向上（圓川，2008）を目指している。これらのロスを削減することは、時間あたり生産量の増加という形で、生産能力の増強につながる。

しかしながら、これらのロス削減による効果は、増加した生産量が売上として実現しない限り、財務上の損益として表れないことから、実際のコスト削減や収益の増加には直接結びつかない。そこで、TPMの効果は、故障件数やチョコ停件数、在庫量、時間稼働率などの物量情報か、もしくはTPMを実施すれば発生し、実施しなければ発生しない差額収益と差額原価の差額としての差額利益など、複数の指標を組み合わせて評価することになる（岡本，1991；1985）。

JIT生産システムでも、同様のことが指摘できる。JIT生産システムでは、正味作業時間比率の向上が目指される。つまり、材料や仕掛品に加工が行われている時間以外の時間である在庫、運搬、手待ちの時間を削減し、タクトタイムに合わせて材料や仕掛品が流れる状態をつくることを



目指す。その効果は、在庫の削減とキャッシュの増加という形で、貸借対照表に表れる。しかし、増加した生産能力を活用して増産し、それが売上とならない限り、損益計算書上には効果が表れない（河田，2009）。そこで、本社に対してJIT生産システムの効果を会計の観点から説明するために、棚卸資産に占める営業利益の比率である利益ポテンシャル（河田，2009）のような指標が考案されているのである。

このように、TPMもJIT生産システムも、生産能力の向上に大きな効果を発揮してきた。しかし、その経済的效果は、増強した生産能力を活用して売上増を導かない限り、損益計算書上は表れないという課題を抱えている。TPMのロス概念に典型的に表れているように、機会概念を含むため、管理対象としてのロスの範囲は広がるが、そのロスを削減しても、直接的には費用の削減にも収益の増加にもつながらないのである。したがって、本社の会計システムを利用して、製造現場の努力を捉えることができないというジレンマを抱えることになる。

このことは、JIT生産システムやTPMのように、すでに本社の理解があり、全社的に取り組まれている生産管理手法ではあまり問題ではないのかもしれない。これらを導入している多くの企業では、生産現場の努力を評価する個別の指標を設定し、管理している。

他方、マテリアルフローコスト会計の事例では、その導入によって効果を予測できても、本社のサポートを得られないという課題を抱えている。しかし、マテリアルフローコスト会計で対象とするマテリアルコストは、実際に発生しているものであり、マテリアルロスとしてのマテリアルロスコスト、もしくは投入されたマテリアルそのものであるマテリアルコストを削減することができれば、それは損益上、費用の削減として効果が直接的に表れる。従って、マテリアルフローコスト会計によるマテリアルコスト（マテリアルロスコストを含む）削減の取り組みは、会社全体もしくは事業部などの利益目標に直結するのである。つまり、マテリアルフローコスト会計とマテリアルロスの削減活動は、利益目標を出発点とする全社もしくは事業部の管理会計システムと連携できる可能性が高いと考えられる。

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を削減するために、マテリアルフローコスト会計情報は、①設備投資面への活用、②原材料調達への活用、③製品設計・生産計画への活用、④現場改善への活用が企業事例などから示されている（國部，2007；2011）。マテリアルロスは基本的には製造現場で発生するため、発生箇所である現場でどのような改善活動を行うかに焦点が当てられる。しかし、そうした取り組みはすでにTQCやTPMで行われてきており、改善できる部分は限られる。

むしろ、マテリアルフローコスト会計はこれまでとは異なる環境（マテリアルフロー）の視点から工程を見ることで、従来はロスとは見ていなかったもの、または従来はロスであるかどうかの考察の対象にすらならなかったものを対象とすることで、新たなロスを見つけ出そうとするものである。そうしたマテリアルロスは、従来の生産現場の改善活動によって削減することは難しく、設備投資や原材料調達、製品設計・生産計画の変更といった活動が求められる。そしてこれら



の活動を実施するためには、設計、購買、生産技術等、部門間の横連係で取り組む全社的な取り組みが求められる。またこれらのマテリアルロス削減の取り組みは、即座には実施できず、改善案の実施に1年以上の時間を要する場合もある。

こうした全社的な改善活動を実施するためには、経営者の理解が必要であるが、直接利益につながる効果を持つマテリアルフローコスト会計は、理解が得られやすいはずである。また、利益に直接結びつくがゆえに、会社全体の管理会計システムに取り入れることが可能であると考えられる。

従って、マテリアルフローコスト会計は、マテリアルロスを明らかにし、マテリアルロス削減のための改善案の評価を行うだけでは十分ではない。さらに、改善案の実行を支援するために、その効果を本社に説明し、全社の管理会計システムと連係することが求められるのである。トヨタを代表する生産システムであるJIT生産システムは、会計システムとの連係が不十分である点が課題として残るが、その一方で、長期目標から導かれた短期目標達成のための予算システムは構築されており、その中で材料費や動力費のような製造に関わる変動費が対象となっている。マテリアルフローコスト会計と既存の生産システムとの関係を議論する際には、製造現場での取り組みだけでなく、それらを統括する役割が期待される全社の管理会計システムと合わせて比較することで、マテリアルフローコスト会計の既存の生産管理手法と比べた優位性、またマテリアルフローコスト会計と既存の生産管理手法との連係について、有意義な知見が導けるのである。

## 5 おわりに

マテリアルフローコスト会計と既存の生産管理手法の相違を検討する研究は、これまでいくつか蓄積されてきた。しかし、その多くは、対象とするロス概念の範囲や性質の相違に焦点を当てたものであった。しかし、マテリアルフローコスト会計が抱える課題について考えるとき、ロス概念と本社を中心とした管理会計システムとの関係を考察することが重要となる。

本稿では、既存の生産管理手法における経済的効果の測定、および管理会計システムとの関係について考察することで、機会概念を含むロスの削減効果は、実現利益とは直接は結びつかないため、予算管理のような、企業全体の利益目標から導かれる管理会計システムとは、直接連携しないことを示した。

一方、マテリアルフローコスト会計による経済的効果は、損益上直接的に表れるものである。つまり、企業全体の利益目標と直接結びつくがゆえに、全社の管理会計システムとの連携の可能性を有することを示した。

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の削減には、設備投資や設計の変更が求められ、製造現場だけでは対応ができない場合が多い。また、取り組みには大きな

資金が必要であったり、活動の実施には時間がかかる場合もある。

このような活動を実施するためには、経営者の理解が必要である。マテリアルロス削減による利益への貢献が説明できることは、経営者の理解を得る上で非常に重要である。また、会社全体の管理会計システムに組み込むことができれば、本社のサポートを得て、全社的にマテリアルロスの削減に取り組むことが可能になるだろう。

マテリアルロスの削減は、ロスが発生する製造現場だけでは対処できないからこそ、本社の協力が必要であり、本社で設定される管理会計システムと連携することで、その可能性が広がるのである。

## 注

- 1) 例えば、東田（2011）ではサンデン株式会社の事例が示されている。
- 2) 同様の問題意識のもとで行われた研究として、中畠・木村（2012）がある。中畠・木村（2012）はマテリアルロスを削減する活動と予算管理の連携について直接的に考察している。他方、本稿は既存の生産管理手法との比較から、マテリアルフローコスト会計が企業全体の管理会計システムと連携する可能性を有することを主張しようとしている。
- 3) 企業の状況などによっては推定値を使うことも可能であるが、あくまでもマテリアルロスを限りなくゼロに近づけることを目指す（中畠・國部，2008）。
- 4) 実際に原価として発生するロスを対象とするマテリアルフローコスト会計に対して、TPMは機会概念を含むロスを対象としていることから、マテリアルフローコスト会計よりも広範囲のロスを対象とすることができるとの指摘がある（圓川，2008）。
- 5) 削減された作業時間に賃率を乗じて経済効果を算出する事例も見られるが、こうした効果は未実現の効果である。
- 6) 尾関他（1996）が示すように、TPMの効果は様々な関連する効果を経由した後、財務的效果につながる。
- 7) 利益ポテンシャルの他にも、JIT生産システムの効果を現す手法として、Jコストが提案されている（田中，2009）。
- 8) TQCはJIT生産システムと並んで、トヨタ生産システムを支える両輪と言われる。

## 参考文献

- 大野耐一（1978）『トヨタ生産方式—脱規模の経営を目指して—』ダイヤモンド社。
- 岡本清（1991）「TPMの経済的効果測定方法に関する研究（その1）」『日本設備管理学会誌』第3巻第2号，55-60頁。
- 岡本清（1985）「わが国企業におけるTPM運動と管理会計の役割」『會計』第128巻第3号，1-15頁。
- 尾関博・棟近雅彦・飯塚悦功（1996）「設備管理による改善効果の把握—一定性的損益構造モデルの提案—」『品質』第26巻第4号，123-135頁。
- 圓川隆夫（2008）「MFCAとTPM」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，67-79頁。
- 河田信編著（2009）『トヨタ—原点回帰の管理会計—』中央経済社。

- 河田信・今井範行 (2011) 『ジャスト・イン・タイム経営入門』中央経済社。
- 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。
- 國部克彦 (2011) 「マテリアルフローコスト会計における生産と環境のマネジメント」『日本情報経営学会誌』第31巻第2号, 4-10頁。
- 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。
- 田中隆雄 (1997) 『管理会計の知見』森山書店。
- 田中隆雄 (1991) 「トヨタの原価企画とカイゼン予算」田中隆雄編著『フィールド・スタディ 現代の管理会計システム』所収, 中央経済社, 29-58頁。
- 田中正知 (2009) 『トヨタ式カイゼンの会計学』中経出版。
- 中寫道靖 (2011) 「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—」國部克彦編著『環境経営意思決定を支援する会計システム』所収, 中央経済社, 27-50頁。
- 中寫道靖 (2003) 「マテリアルフローコスト会計と伝統的原価計算との相違について: マテリアルフローコスト会計への疑問と誤解に答えて」『関西大学商学論集』第48巻第1号, 63-83頁。
- 中寫道靖・木村麻子 (2012) 「MFCAによる改善活動と予算管理」『原価計算研究』第36巻第2号, 15-24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』日本経済新聞社。
- 東田明 (2011) 「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—」『社会関連会計研究』第23号, 71-83頁。
- 藤本隆宏 (2001) 『生産システム論 I』日本経済新聞社。
- 藤本隆宏 (1997) 『生産システムの進化論—トヨタ自動車にみる組織能力と創発プロセス—』有斐閣。
- 門田安弘 (1993) 「原価企画・原価改善・原価維持の起源と発展」『企業会計』第45巻第12号, 42-46頁。

〈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）

（2012年7月27日 採択）



# 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 はじめに

Deegan and Soltys (2007) は、オーストラリアにおける社会関連会計研究が増大している一方で、ジャーナル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、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を指摘している。日本においても近年、環境問題やCSRなどの議論が注目を浴び、社会関連会計研究も盛んにおこなわれるようになってきているが、同様の状況にあるのだろうか。本研究はDeegan & Soltys (2007) に倣い、日本における社会関連会計研究の態様を明らかにしようと試みたものである。

## 2 リサーチクエスチョンと調査対象データ

本研究では、以下の3つのリサーチクエスチョン（以下RQ）を設定し、調査研究した。

RQ1：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？

RQ2：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？

RQ3：社会関連会計研究において、日本の会計研究者が内外でどのようなプレゼンスを持ってきたか？

RQ1で調査対象とした文献は、国立情報学研究所が提供するCiNii（NII論文情報ナビゲータ）から入手可能な論文とし、いくつかのキーワード・著者名をもとに絞り込み、比較可能期間などを考慮して、最終的に3,956篇の文献リストデータベースを作成した。RQ2についても、基本的に同じ文献リストデータベースを利用して調査をおこなった。RQ3では、日本の主要会計研究誌ということで、『会計』、『企業会計』、『産業経理』の論文データを、やはりCiNiiより抽出して調査することにした。

### 3 調査結果

#### 3.1 RQ1の調査結果

RQ1「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？」という問題については、論文のカテゴリーを「社会関連」、「環境会計・監査」、「公的部門」、「非営利組織」の4つに大別し、さらにそれぞれに以下のサブカテゴリーを設定し、これらの内容を持つ論文の出現頻度の調査をおこなった。調査の結果は、以下の4点にまとめることができるであろう。

- 当初は、「付加価値会計」という形で始まり、やがて様々な領域へと広がった。
- 2000年をピークに環境会計分野が爆発的な増大を見せるものの、2年後には減少傾向に転じている。
- 同じく21世紀に入ると、政府会計・非営利会計の分野が順調にその数を伸ばしており、論文数としては現在もっとも多い領域となっている。
- 非営利組織については、少し前までは病院会計や公益法人会計などの方が多かったが、最近では自治体会計など公的部門の論文が最も多いという結果となった。

#### 3.2 RQ2の調査結果

RQ2「日本における社会関連会計研究の集中度はどの程度か？」という問題については、社会関連会計分野の研究者間の関連を明らかにするため、本研究においては「ヤマガミ数」(Yamagami number)の導入を試みた。これは数学領域における共著者関係を示す「エルデシュ数」(Erdős number)に相当するもので、カウント方法は極めて単純ではあるが、グラフ理論の「協力グラフ」(Collaboration Graph)として表現できるネットワーク関係を示すものである(Oakland University 2011)。

山上達人先生を「ヤマガミ数0」とし、共著のある研究者を「ヤマガミ数1」とする。ヤマガミ数1を持つ研究者との共著があれば「ヤマガミ数2」というように増えていく。この数字が小さいほど、山上先生との研究上の距離が近いことを示していると言える。ヤマガミ数の調査結果は、

以下のようにまとめられる。

ヤマガミ数	0	1	2	3	4	5
人数	1	7	77	15	2	0

ヤマガミ数が4で途切れてしまった理由を考えると、日本においては論文を共著で執筆する慣習が少ない、この領域の研究はまだ十分に成熟していない、小さな研究グループが点在し、グループ間の共同作業が少ない、といった理由が考えられる。

続いて、論文の集中度について調べた。文献リストデータベースに名前が出現する著者数は1,793名で、共著論文を重複カウントすると論文の延べ総数が4,681篇となる。このうち、論文を3篇以上執筆している著者の割合が19.0%で、この約2割弱の著者が2,950篇の論文（延べ数）を執筆しており、全体の63.0%を占めている。一方で、65.4%の著者（1,173人）は、1篇しかこの領域の論文を執筆していない。

論文数	1篇	2篇	3篇以上
人数	1,173 (65.4%)	279 (15.6%)	341 (19.0%)

なお、今回調査した文献リストデータベース内の論文篇数トップ10を見てみると、全体の割合では0.56%に過ぎないが、調査対象となった文献リストデータベースの15.06%を占めていた。社会関連会計研究は、少数の研究者が集中的に論文を公表しているという実態を観察することができる。

以上の調査結果より、RQ2に対する結論としては、以下のようにまとめることが出来る。

- ヤマガミ数の調査結果から、共著関係だけを見る限り、あまり大きくない研究グループが点在し、各研究グループ間の関係は希薄であるらしいことが判明した。
- この領域の研究は、少数の研究者に集中している。

### 3.3 RQ3の調査方法と調査結果

RQ3「社会関連会計研究において、日本の会計研究者が内外でどのようなプレゼンスを持ってきたか？」という問題については、まず日本の状況について主要誌における社会関連会計研究の論文数の割合を調査することにした。日本における会計研究の主要誌として『會計』、『企業会計』、『産業経理』の3誌を対象にして調査をおこなった。



以下の表は、主要3誌に公表された社会関連会計論文数とその割合である。

	環境会計	公的部門	社会関連	非営利	論文数	掲載総数	割合%
會計	42 (21.2%)	34 (17.2%)	103 (52.0%)	19 (9.6%)	198	7,772	2.55%
企業会計	16 (18.0%)	9 (10.1%)	50 (56.2%)	14 (15.7%)	89	13,664	0.65%
産業経理	49 (24.5%)	19 (9.5%)	94 (47.0%)	38 (19.0%)	200	8,424	2.37%

主要3誌の掲載割合を見る限り、社会関連会計研究のプレゼンスは、決して高くはない。最も多い者でも、『會計』の2.55%であり、『産業経理』は同程度の2.37%であるが、『企業会計』に至っては、わずかに0.65%しかない。なお、今回我々は海外における日本の社会関連会計研究のプレゼンスについては、時間的な制約から、調査することができなかった。

以上の調査結果より、RQ3に対する結論としては、以下のようにまとめることができる。

- 主要3誌における掲載割合は0.65%から最大でも2.55%であり、決してプレゼンスが高いという状況とは言えない。

#### 4 まとめ

近年、環境会計、自治体会計、CSRといったトピックを目にすることが多く、社会関連会計研究は着実に広がりを見せているとの印象があるが、少なくとも量的側面からみた場合、思ったほどの広がりは見られなかった。この調査結果を前向きに捉えるならば、この領域はまだまだ進展する余地があり、今後も発展が見込める（少なくとも成熟はしていない）領域であるということであろう。今後社会関連会計領域の研究が進展し、更なる深化を遂げることを期待したい。

#### 参考文献

- Bonner, S. E., J.W. Hesford, W.A. Van der Stede and S.M. Young (2006) "The most influential journals in academic accounting," *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 31 No. 7, pp. 663-685.
- Deegan, C. and S. Soltys (2007) "Social accounting research: An Australasian perspective," *Accounting Forum*, Vol. 31, pp. 73-89.
- Oakland University (2011) "Facts about Erdős Numbers and the Collaboration Graph," *The Erdős*

*Number Project* (<http://www.oakland.edu/enp/trivia/>)

国立情報学研究所. CiNii (NII論文情報ナビゲーター), <http://ci.nii.ac.jp/>

※本研究の詳細な内容（最終報告書全文）と資料・データは、日本社会関連会計学会のホームページ上（<http://www.jcsara.org/>）で公開され、入手することができます。

## 学会行事

第24回全国大会 2011(平成23)年10月1日(土)～2日(日)

大会準備委員長：勝山 進(日本大学)

10月1日(土) 会場：日本大学砧キャンパス

11:00～12:30 理事会(本館3階32会議室)

13:00～14:00 会員総会(2号館2階2206室)

14:10～14:50 スタディ・グループ報告(最終報告)

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)

15:00～17:25 自由論題報告

第1会場(2号館2階2202室)

15:00～15:45 司会：水野一郎(関西大学)

耿 興龍(亜細亜大学大学院)

「新日鉄と宝山鋼鉄における環境情報開示の比較研究」

15:50～16:35 司会：阪 智香(関西学院大学)

松本 徹(専修大学大学院)

「環境債務の認識と会計処理」

16:40～17:25 司会：坂上 学(法政大学)

内田直仁(宮城大学)

「コーズリレイテッドマーケティングにおける会計情報の研究」

第2会場(2号館2階2203室)

15:00～15:45 司会：大島正克(亜細亜大学)

天王寺谷達将(神戸大学大学院)

「イノベーションと管理会計研究の包括的レビュー：環境管理会計研究の可能性へ向かって」

15:50～16:35 司会：飯野幸江(嘉悦大学)

篠原阿紀(神戸大学)・東田 明(名城大学)・北田皓嗣(神戸大学大学院)

「マテリアルフローコスト会計の類型化とサプライチェーンへの適用」

16:40～17:25 司会：石津寿恵(明治大学)

冨増和彦・吉本理沙・有澤健治・盛田良久(以上、愛知大学)



- 
- 「愛知県下の市町村における一般廃棄物処理費用の推移について」  
17:35～18:35 記念講演（2号館2階2206室）  
渡邊智恵子（㈱アバンティ代表取締役・NPO 法人日本オーガニックコットン協会副理事長）  
「オーガニック Cotton の普及を目指して」  
18:45～20:00 懇親会（2号館1階第1食堂）

10月2日（日）

- 9:30～10:15 自由論題報告  
第1会場（2号館2階2202室） 司会：菊谷正人（法政大学）  
倉田 剛（法政大学）  
「東日本大震災と居住のサステナビリティ」  
第2会場（2号館2階2203室） 司会：柳田 仁（神奈川大学）  
國部克彦（神戸大学）・ 淵上智子（オフィスエコロジーコンセプト）・  
山田明寿（環境管理会計研究所）  
「MFCA とCFP の統合モデル」  
10:25～12:10 統一論題報告（2号館2階2206室）  
「社会的責任の進展と会計との融合性」  
司会：村井秀樹（日本大学）  
第1報告（10:25～11:00）  
宮地晃輔（長崎県立大学）  
「CSR リスクの有価証券報告書記載の動向と問題点 ～わが国の電力会社を  
対象として～」  
第2報告（11:00～11:35）  
向山敦夫（大阪市立大学）  
「SR のPerformance 測定と会計機能」  
第3報告（11:35～12:10）  
上妻義直（上智大学）  
「持続可能な市場への移行と会計の役割」  
12:10～13:30 昼食休憩  
13:30～15:00 統一論題ディスカッション（2号館2階2206室）  
司 会：村井秀樹（日本大学）  
討論者：宮地晃輔（長崎県立大学）  
向山敦夫（大阪市立大学）

上妻義直（上智大学）

15:00～15:10 閉会挨拶 準備委員長 勝山 進（日本大学）

**東日本部会** 2011（平成23）年7月2日（土）

会場：法政大学市ヶ谷キャンパス 新一口坂校舎 3階301教室

大会準備委員長：大下勇二（法政大学）

13:00 受付開始

13:00 開会挨拶

研究報告

司会：黒川保美（専修大学）

14:00～14:40 倉田 剛（住宅資産研究所）

「イエのサステナビリティ ～東日本大震災から学ぶ教訓～」

14:45～15:25 田中優希（一橋大学大学院後期博士課程）

「環境情報開示と株主資本コスト」

15:25～15:45 休憩

司会：上妻義直（上智大学）

15:00～15:45 劉 博（川口短期大学）

「新日鉄における環境負荷低減対策の物量および財務分析に関する研究 ～産業廃棄物最終処分量を中心に～」

16:30～17:10 宮崎修行（国際基督教大学）

「推定係数を使用した環境パフォーマンス評価」

17:30～19:30 懇親会 ボアソナード・タワー26階ラウンジ

**西日本部会** 2011（平成23）年9月10日（土）

会場：帝塚山大学学園前キャンパス 16号館 16601教室

大会準備委員長：松木智子（帝塚山大学）

13:30 開会挨拶

研究報告

司会：向山敦夫（大阪市立大学）

13:30～14:10 上野隆也（愛知工業大学大学院博士後期課程）

「NPO法人の所得概念」

---

14:15～14:55 安藤 崇 (神戸大学大学院経営学研究科研究員)

「エコ・コントロール研究の類型と展望」

14:55～15:15 休憩

特別講演

司会：國部克彦 (神戸大学)

15:15～16:10 第1講演

Ann-Christine Frandsen (Associate Professor, Warwick Business School, UK)

“When medical practice meets accounting: towards ‘value-driven strategizing professionals’?”

16:15～17:10 第2講演

Keith Hoskin (Professor, Warwick Business School, UK)

“Towards new thinking on the relations of accounting to management and strategy: a close reading of Michel Foucault’s writings on ‘gestion gouvernementale/governmental management’”

※本講演はメルコ学術振興財団による助成を受けています。

17:30～19:30 懇親会 学園前キャンパス食堂



## 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	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://www.jcsara.org/>) 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://www.jcsara.org/>) 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24号では、査読審査の結果9本の論文が掲載されることになった。内容は、マテリアルフローコスト会計、社会環境報告、アカウントビリティ、環境負債などの社会関連会計の伝統的な重要テーマから、国家やNGO、非営利会計などの領域を扱った論文まで、幅広いテーマの研究成果を掲載することができた。社会関連会計という研究分野の広がりが感じられる。

編集委員長として、投稿論文数が増加傾向にあり、採択された論文の質も年々向上していると感じられることは大変うれしいことである。これもレフリーとして、厳しくも建設的なコメントを頂いている査読者の方々のご協力あつての賜であり、この場を借りて深くお礼申し上げたい。

(編集委員長・國部克彦)

---

## 「社会関連会計研究」第24号

2012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://www.jcsara.org/>  
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

---



## 【研究論文】

社会環境報告による正統性の管理 大西 靖, 野田 昭宏 .....	1
国際開示規範形成を促進する情報カスケード－NGO等非政府機関の関与の効用－ 越智 信仁 .....	13
社会福祉法人に関する情報開示制度の有効性－6法人へのインタビュー調査から－ 黒木 淳 .....	25
制度的思考による原価企画研究の意義 鈴木 新 .....	41
普及の視点からみるマテリアルフローコスト会計の位置づけの再考 天王寺谷 達将 .....	53
追求ではなく構築するものとしてのアカウンタビリティ －インテリジェント・アカウンタビリティに見る会計の役割－ 中澤 優介 .....	69
フランスにおける国の会計制度改革の考察 仁木 久恵 .....	83
環境負債の自発的開示：企業の環境情報開示に対する規制の影響 野田 昭宏 .....	95
マテリアルフローコスト会計と既存の生産管理手法との比較検討の意義 －マテリアルフローコスト会計と管理会計システムの連携の可能性－ 東田 明 .....	113