

## 【スタディ・グループ報告】

# 社会関連会計の再構築（中間報告）

黒川 保美（研究代表者）

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

## I はじめに

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

## II 研究会でのアプローチ

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

小川 洌 元会長 「日本社会関連会計創設をめぐって」

木下 照嶽 元会長 「社会関連会計の再構築」

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

黒川 保美 会 員 「非営利組織体と社会関連」

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

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

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

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

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

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

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

### Ⅲ パブリック・アカンタビリティ

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(1) 「排出権取引」を貸借対照表で扱う場合、割り当てられた環境基準を超えた部分を資産計上し、環境基準に達していない企業に売却する。(2) 支払要求に応じることが出来ない金額、将来のリスクを認識できるならば将来の予測金額を「環境負債」として貸借対照表に計上する。(3) 人的資本、自然資本、枯渇性資本という「環境資本」を貸借対照表で扱う。(4) 生物資源と地下資源を自然分解するか否かに分ける「廃棄可能性による資産分類」により、貸借対照表上、分類する。(5) 環境対策費用を「損益計算書」で明らかにする。これは、社会的費用の内部化であり、企業と消費者がそれを負担する。このうち (1) (2) は現行の貸借対照表に環境負債と環境資本を追加するだけであるのに対し (3) (4) は、貸借対照表の再分類が課せられる。(富増和彦 [1993] 56ページ)

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

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

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

#### IV 終わりに

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

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

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

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

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

(参考文献)

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



Accounting Organization and Society. Jun

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

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

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

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

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

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

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

向山敦夫[2003]『社会環境会計論』白桃書房

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