

会長挨拶

勝 山 進 (日本大学)

日本社会関連会計学会は、1988年に付加価値会計の基底にある「企業と社会の関係性」に関心をもつ研究者によって創立されたので、学会誌は本号で第26号となる。企業と社会との関係性の研究は、現代社会が強く求めていることもあり学会を創立された先達に感謝したい。当学会は創設から四半世紀を経過したが、学会員の研究成果がMFCA (Material Flow Cost Accounting) に係るISO14051の構築とISO14052の提案に大きく貢献した例がある。

現在、研究者の関心のひとつに、昨年12月にGRIが中心となって創設したIIRC (International Integrated Reporting Council: 国際統合報告評議会) がInternational Integrated Reporting Frameworkを公表したことが挙げられる。このフレームワーク公表の背景は、企業の短期業績向上の期待に対する投資から持続的成長への期待に対する投資の促進、つまり、長期的な企業価値創造への関心の高まりにあったと言える。このフレームワークのひとつの特徴は、財務、製造、知的、人的、社会・関係、自然という6つの資本の体系的なフレームワークを用意したことである。このフレームワークは、今後、統合報告書の作成に際して大きな影響を与えることになろう。

統合報告書は、持続的成長戦略レポートないし企業価値レポートであり、投資家は、企業の将来情報を得たいと願っている。「企業価値」に関しては様々な意見があるので、制度化という観点から、統合報告書には、戦略、ガバナンス、実績、将来展望を媒介として「有価証券報告書」やIR関連に係る報告のなかに「CSR報告書」等をいかに組み入れるかが大きな研究課題となる。統合報告が、企業価値創造レポートを標榜していることは、財務会計研究のみならず、管理会計研究の更なる成果が求められるし、統合報告書の保証を含む監査研究を進化させなければならない。もとより、研究対象は、企業ばかりではなく、非営利組織体も含まれることを申し上げたい。こうした意味で、当学会の使命は大変重いといえよう。

本号には、厳格な査読を経た5つの論文が掲載されているが、いずれも環境、CSR、統合報告および非営利組織をテーマにしており時宜を得た論文である。このような著作を通して、わが国の社会関連会計研究がより一層の発展を遂げることを願っている。

2014年11月

目 次

会 長 挨 拶

【研究論文】

新たなエコ・コントロール・システムの展開可能性 –シャープを事例として– 安藤 崇	1
CSR報告書等の変遷と重要課題の探索 –単語に着目した属性分析– 大坪 史治, 黄 海湘	13
NPO法人会計基準における利害関係者の情報ニーズに関する実証研究 馬場 英朗, 五百竹 宏明, 石田 祐	27
統合報告書におけるCSR会計の動向 –IIRCパイロットプログラム参加企業から– 牟禮 恵美子	41
排出権取引に関する会計処理の研究 –中国の場合– 仲 伯維	51

【記念講演】

会計と幸福 –幸福会計初論– 謝 志華	69
------------------------------	----

スタディグループ中間報告

スタディグループ最終報告

学会行事

Research in Corporate Social Accounting and Reporting

Volume 26 November, 2014

Articles

- Potential of New Eco-control System: A Case Study of Sharp Corporation
Takashi Ando 1
- The Transition of CSR Reports and Research of Important Issues:
Attribute Analysis Focusing on the Word
Fumiharu Otsubo and Haixiang Huang 13
- Empirical Analysis on Stakeholders' Information Needs for Accounting Standards of Specified
Nonprofit Corporations
Hideaki Baba, Hiroaki Iotake and Yu Ishida 27
- The Trend of CSR Accounting in Integrated Reporting:
The Case Study of IIRC Pilot Programme Participating Companies
Emiko Murei 41
- The Study on Accounting for Emissions Trading Scheme: The Case of China
Bowei Zhong 51

Special Lecture

- Accounting and Happiness
Zhihua Xie 69

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】

新たなエコ・コントロール・システムの展開可能性

—シャープを事例として—

安藤 崇

論文要旨

エコ・コントロールを端的に表現すると、環境配慮型のマネジメント・コントロールであると言える。本論文では、シャープ株式会社のエコ・コントロールを取り上げ、エコ・コントロールを効果的に機能させるために、フォーマルなコントロール・システム(FCS)をどのように活用すればインフォーマルなコントロール・システム(ICS)と連携させて機能させることができるかということをはっきりとすることを目的とする。本研究においては、FCSをインタラクティブに活用すれば、ICSに影響を与えることが可能であり、逆にICSも企業構成員の意識の向上と取り組みの活性化を通じて、FCSに影響を与えることが可能であることが明らかとなった。こうしたFCSとICSの相互影響関係とその具体的なプロセスは事例分析を通じての発見事実である。

1 はじめに

企業の社会的責任を果たすための手段として、環境マネジメントが1990年代から大きく展開してきた。その実務的な展開として日本で普及が進み、最も周知されているのは、ISO14000シリーズであろう。多くの日本企業は、ISO14001の取得によって、環境先進企業との取引の優遇等、取得によるメリットがあったであろう。しかし、その取得が、環境に対する影響をどれだけ軽減したかについての情報はあまり社会に提供されてこなかった。それは、ISO14001はマネジメント・システムに関する規格であり、社内で環境に配慮した体制を整えていることを公認するものであって、基本的に環境負荷の軽減を保証する規格ではないからである。しかし、環境配慮型の企業かどうかは、企業内部で仕組みを整備しているかどうかではなく、環境保全活動によってどの程度地球環境を改善したかによって判断される方が望ましいだろう。こうした本来の保証の対象とすべき環境負荷の低減という点に着目するとともに、企業の本業である経済活動との関わりの中で、環境保全活動を位置づけ直す動向が、1990年代後半になって現れ始め、学界では

キーワード：エコ・コントロール (eco-control), ICS (informal control system), インタラクティブ・コントロール (interactive control)

エコ・コントロールとして認識され始めた。本論文では、当領域における英語版で初めての著書 Schaltegger and Sturm (1998) を踏まえ、エコ・コントロールを「経済面・環境面における効率性と効果性の追求を目的としたマネジメント・プロセス」として定義づける¹⁾。Schaltegger and Sturm (1998) を始めとするエコ・コントロールに関する初期の研究は、様々な事例などから当概念を抽象化し、明確化するもの（フォーマルなコントロール・システムの整備と一般化）が見られたが、「エコ・コントロールを有効に機能させるためにはフォーマルなコントロール・システムの機能だけで十分か」という点に研究関心の重点が移行した。代表的なものとして Falkenberg and Herremans (1995), Norris and O'Dwyer (2004), Durden (2008), Riccaboni and Leone (2010) 等の研究がある。そうした問題意識に立った研究は、エコ・コントロールの推進の要は、フォーマルなコントロール・システム（FCS）の展開だけでなく、インフォーマルなコントロール・システム（ICS）の同時の推進にあると主張している点に共通点がある。環境やCSR（Corporate Social Responsibility）への取り組みにとって、FCSと同様にICSが重視されるのは、単にマネジメント・システムを整備するだけでは不十分で、従業員の心理的なコミットメントが重要だからであろう。つまり環境保全活動の本来的な意義は、我々地球上に生息する植物・動物全てに影響を与える共生的な活動であり、彼らへの心情的な配慮が何より重要なのである。今後、本格的なエコ・コントロールの進展のためには、FCS（システム面の整備）だけでなくICS（心理的側面への配慮）の効果的な活用が重要性を増すであろう。しかし、それらをいかに体系的に連携させればよいかについての具体的方法については先行研究では必ずしも明確になっていない。そこで本論文では、シャープ株式会社を事例とし、その可能性を検討する。本研究の目的は、エコ・コントロールの展開において、FCSをどのように活用すれば、ICSと連携させて機能させることが可能かということを明らかにすることである。次節では、FCSとICSの関わりについて詳細な事例研究を行っているNorris and O'Dwyer (2004), Durden (2008), Riccaboni and Leone (2010) を再検討する。

2 FCSとICSの関係に関する理論的バックグラウンド

2.1 FCSとICSの定義

FCSとICSの定義は、Norris and O'Dwyer (2004), Durden (2008), Riccaboni and Leone (2010) らの議論においても微妙な差がみられる。しかし、最も体系的に先行研究を整理し、独自の見解を加えているのはNorris and O'Dwyer (2004) である。Norris and O'Dwyer (2004) は、Ouchi (1977) の理論を踏まえ、FCSを「組織の目標を達成し、誤った行動を排除するために行動を指し示す文書化された手続きや方針」、ICSをFalkenberg and Herremans (1995) を元に「FCSのように明示的で検証可能な指標を通じてのコントロールではなく、企業構成員の行動

を導く彼らに共有された価値、信念、伝統を通じてのコントロール」として定義している。従業員は、共に働く企業構成員から受けたシグナルの繊細な読解を通じて、価値、信念、伝統を吸収する。もし彼らが、自らが推測したルールの網の目を適切に理解し、返答しなければ、彼らは組織内で生存することができない (Jackall, 1988)。本論文におけるFCSとICSの定義もNorris and O'Dwyer (2004) にならうことにする。

2.2 エコ・コントロールの機能の有効化に向けたFCSとICSの関係

エコ・コントロールの機能の有効化に向けた、FCSとICSの関係を具体的なプロセスを中心に検討した先行研究は、Norris and O'Dwyer (2004)、Durden (2008)、Riccaboni and Leone (2010) が代表的であるため、ここでそれらを再検討しよう。

Norris and O'Dwyer (2004) は、40カ国以上の国々で自社の製品の販売を行っている国際的な卸売業者に関するケース・スタディである。事例企業は、財務的な業績の測定と評価を行い、達成度に応じてマネジャーに報酬を与えていた。要するに財務に関するFCSが機能していたと言える。一方、各マネジャーは企業が掲げているCSRを意識して行動していたことから、ICSが機能していたと判断されている。しかし、CSRはICSの中で推進されていたが、他社との競争激化の影響を受けて、結果的に財務業績と社会環境業績との間でコンフリクトが生じるようになる。そこでNorris and O'Dwyerは、当事例企業では不十分であった社会的責任に関する行動をフォーマルにモニターし、評価し、マネジメントする必要性を主張している。

Durden (2008) は、ニュージーランドの食品製造業に関する単一ケース・スタディである。事例企業は、環境パフォーマンスに関してはコントロールの重要性がトップに認識されながらも、①測定の困難性、②パフォーマンスの経済的パフォーマンスへの影響が不明瞭という理由から、インフォーマルにコントロールされていた。そして、環境パフォーマンスは経済パフォーマンスとのコンフリクトを起こすときのみ、モニターされフォーマルにコントロールされていた。Durdenの論理はまだ不十分な点も多いが、当ケースの取り組みはまだ完全ではなく、経済パフォーマンスも環境パフォーマンスも両立してコントロールすべきであるとしている。そこでFCSは明確な指標と体系的なモニタリング、ICSはCSRを組織文化に反映させることによって、活動の浸透に寄与する役割を果たすと指摘している。

Riccaboni and Leone (2010) の取り上げたケースは、経済のFCSと環境のFCS、ICSを三位一体で効果的に機能している成功事例である。彼らはProcter & Gamble社 (P&G) のイタリア支社を事例に取り上げ、マネジメント・コントロール・システムはサステナビリティ戦略の実行において、どのような役割を果たしているかを明らかにしようとしている。事例企業では、まず、サステナビリティを遂行する風土が企業組織内に醸成され、従業員の行動にも反映されていたことから、インフォーマルなコントロール・システムが機能していた。次に、そうした風土の影響を受け、トップはフォーマルなコントロール・システムに組み込むことによって、定常的な

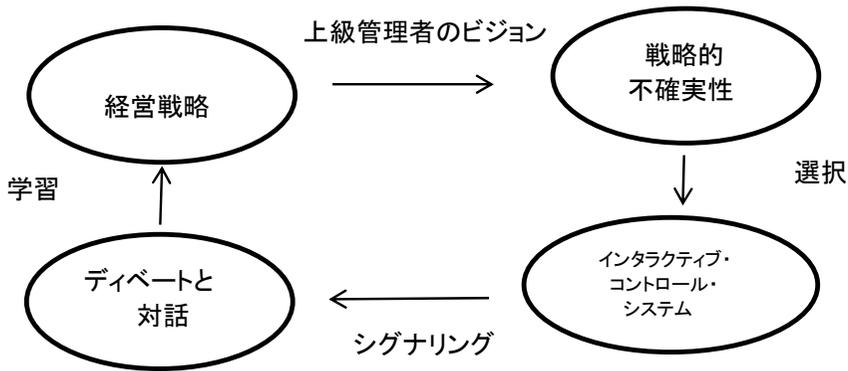
活動として制度化し、そして最終的には経済的なFCSともリンケージさせて統合システム(OGSM: Objective Goals Strategies Measure)として機能させるに至った。

要するにいずれの研究も、エコ・コントロールの推進には、経済と環境に関わるFCSと環境に関わるICSを同時に展開していく重要性を主張している。これらの先行研究は、なぜFCS(経済、環境)とICS(環境)が三位一体で重要なのかに関する理論的な考察は行っていない。それは、これらの研究は基本的にFalkenberg and Herremans(1995)等のサーベイ研究の結果を事例で詳細に検証したものだからである。今後当研究領域においては、FCSとICSの連携のさせ方に関する具体的なプロセスの調査に基づいた、両システムの関係性の一般化が重要であろう。

2.3 分析フレームワークの提示

事例分析の前の準備作業として、分析フレームワークの提示を行っておきたい。事例企業シャープは、地球環境問題という極めて難解かつ不確実性の高い課題に対して、戦略的に取り組もうとしている²⁾。Simons(1995)は、市場環境の特性や自社のライフサイクルにおける段階に応じて、四つのコントロール・レバーを活用し分ける必要性を主張している。そして特に、変化の激しく不確実性の高い市場環境下において、自社の創造的な革新と市場への適応を達成するためには、双方向型のコントロール・システム(Simons(1995)はこれを「インタラクティブ・コントロール・システム」と呼んでいる)を活用することが適切であるとしている。それは、市場環境に関する情報がトップ・マネジメント・レベルには十分に入手されていないことが多く、日々目まぐるしく移りゆく現場でアップ・トゥ・デイトな情報が取り扱われていることが多いからである。本研究では、市場環境の特性と戦略的な取り組みを行っているという二つの要因からSimons(1995)のインタラクティブ・コントロール・システムの理論と推進モデルを採用することにする。Simons(1995)の推進モデルを示すと以下の図1のようである。

図1 上級管理者のビジョンを新たな戦略に翻訳するためのインタラクティブ・コントロールシステムの活用



出所: Simons(1995)p.102 から抜粋、筆者訳

Simons (1995) によれば、上級管理者は自らのビジョンを持っているが、市場環境の不確実性から、戦略に具体化することが単独ではできないという。彼らは、インタラクティブ・コントロール・システムの活用によって、自らの部下とのインタラクション（ディベートと対話）を行い、そのコミュニケーションの結果として、新たな経営戦略を創発させようとするのである。ディベートと対話は頻繁に行われる。それを通じて、上級管理者は会社全体の方針や方向性を部下に伝える。そうした全社的な方針のもとで、部下は活動を展開するとともに、情報収集を行う。日々現場に直面している部下は、そうして収集した市場の現状を管理者に伝えようとする。こうしたコミュニケーションの結果、上級管理者のビジョンは部下の収集した現場情報という裏付けを得て、具体的により現実味を帯びた経営戦略として創発され、策定されていくのである。

こうしたプロセスを踏むことによって、上級管理者は自発的な従業員の活動の展開を期待することができるが、Simons (1995) は、組織心理的な側面に対するこうしたシステムの活用が与える影響について必ずしも明示していない。しかし、FCSはインタラクティブに活用することによって、ICSに影響を与える可能性は高い。それは、他律的かつ診断的にコントロールされている時と異なり、インタラクティブな活用では、従業員が自発的に取り組む要素が強いからである。自発的な取り組みは、従業員の個性やパーソナリティの具現化を通じて、主体的な環境への取り組みの文化を醸成する可能性が高い。そうした意味でも、本研究の研究課題を明らかにするために、Simons (1995) の理論およびモデルを援用することは適格的と考える。

3 シャープにおける環境をテーマとした小集団活動の展開

事例企業シャープは、エレクトロニクス機器（AV・通信機器、健康環境機器、情報機器）、と電子部品（液晶、太陽電池、その他電子デバイス）の製造・販売等を主な業務とする日本を代表する製造企業である³⁾。シャープは、環境に関しても先進的な企業であるが、独自の環境保全活動の取り組みとして、小集団活動を通じての展開を挙げることができる。日本企業では従来一般的に、環境保全活動はトップ・マネジメントの強力なリーダーシップのもとになされるが多かったが、シャープは現場での自主的な取り組みを支援する活動を実施している。そのため、本研究では、そうした活動に焦点を当てて、分析を行うことにする⁴⁾。

まず、公刊されている環境報告書、環境・社会報告書、サステナビリティレポートを踏まえると、シャープの小集団活動は、1966年にテレビ生産工場が始まった。R-CAT（Revolution-Creative-Action-Team）は、この小集団活動をさらに活性化させるため、2003年からグローバルな取り組みとして開始し、2011年度は全世界で3万7千名がこの活動に参加した。R-CATは、生産部門だけでなく、間接部門においても海外拠点を含めた全部門が参加するという、シャープ独自の活動であり、CSRの視点からも職場に密接する重要課題をテーマに選定して展開してい

る。具体的な取り組みテーマとしては、環境保全やコンプライアンス、CS（Customer Satisfaction）の向上などを挙げることができる。なお、品質に関する活動は1991年から、環境改善に関しては2000年度からテーマとして掲げ、活動を展開している⁵⁾。

インタビューとE-Mail、電話での確認の内容を踏まえると、R-CATの実施の目的は、人材育成、改善活動の推進、チーム内でのコミュニケーションの活性化を通じて、仕事の質を上げていくことである。全社で約2500チームが半期に一つの課題に取り組むため、年間で約5000件の課題が改善されるようになっている。特に企業全体で力を入れているのは、上司と部下とのコミュニケーションである。非公式では頻繁になされるが、公式的には半期に三度機会を持ち、そこでテーマの選定やマイルストーン管理、成果の報告などを通じて、改善活動をより良いものとしていくとともに、上司からの活動の方向性を伝えるようにもしている。それだけではなく、各集団にはメンターと呼ばれる通常の職場の管理職（小集団のチームリーダーとは別の人間である）が、毎回会議に参加し、会社全体の方向性を逐一伝えるようにしている。基本的に課題のPDCAサイクルのAまでを半期で実施する。また海外（生産拠点20ヵ所、販売会社4ヵ所の計24ヵ所）にもそうした仕組みを移転しており、改善活動の世界一を決めるコンテストも実施したりして、取り組みのインセンティブに役立てている。そうした仕組みを導入することによって、グループ間のコミュニケーションを促進させ、課題解決型の人材の育成をねらいとしている点に当システムの特徴がある。そうして解決された課題は、随時経営戦略への創発がなされている⁶⁾。結果として以下のような組織レベルの成果が確認できている。

（1）人材育成：特に環境分野では、事業所の操業安全に関わる相互監査（デバイス関連事業所の複数の担当者がチームを編成し、グループ内の各デバイス事業所の監査を実施すること）等の施策をR-CAT活動で策定・実践することで、デバイス事業所における操業安全に精通する人材の育成が図れた。

（2）財務的な成果：経営管理ツールとして、BSC（Balanced Scorecard）を導入し、この指標の10%にR-CAT活動の活動評価を反映させることにより、従来の財務的な成功に寄与してきた⁷⁾。

要するに、シャープは、環境問題という不確実性が高くチャレンジングな課題に対して、職場のマネジャーと現場レベルの従業員が緊密なコミュニケーションを取ることによって、現場から問題点を摘出させ、現場で改善活動を実施させ、優れた活動を経営戦略として効果的に創発・展開している。しかも、そうした小集団活動の取り組みをBSCの三つ目の視点である「学習と成長の視点」（業績評価システム全体の約10%）に導入することにより、フォーマルなコントロール・システムとして体系化している事実が明らかとなった。

4 分析と結論

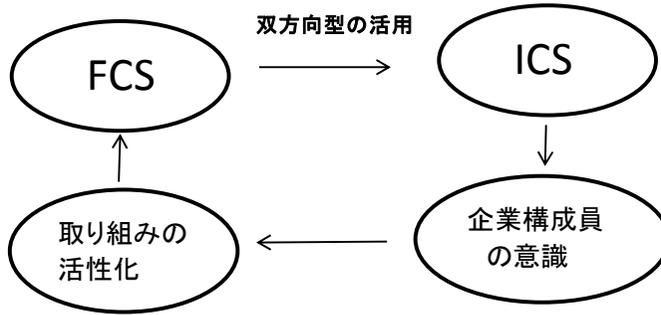
既に2節と3節で述べた通り、①市場特性（変化の激しく不確実性の高い環境）、②企業が取り組むべき課題の特性と企業の姿勢（創造的な革新と市場への適応が求められる課題に対して戦略的に対応）からシャープの事例はSimons（1995）の理論の対象とする条件に適合的であることが理解できるだろう。では、シャープの事例は、Simons（1995）のプロセス・モデルがどれほど適合的だろうか。シャープは、環境問題という極めて不確実性の高い課題に対して、これを重要な戦略的課題であると位置づけ、小集団で取り組む方針を現場に伝えた。これに対して現場は、そこにおける問題点の探索とその改善・解決策を、職場における上司と部下の頻繁なディベートと対話（コミュニケーション）を通じて、方針の微調整と改善・解決方法の診断的探索を行った。そして、トーナメントなどで上位にランキングされたような成功事例に関しては優先的に全社戦略の展開を実施していった。整理すると、Simons（1995）のモデルと極めて親和性が高いことが理解できる。また、実施当初の小集団活動やBSCはトップダウンで実行されている組織目標の達成のためのシステムなのでFCSである。また、小集団活動の展開としてなされてきた、相互監査やR-CATのクロス・ファンクショナルな活動は、事例企業の組織文化や価値、信念を反映した従業員の自発的な活動であり、結果として企業構成員の環境保全活動の取り組みのモチベーションに影響を与えているので、こちらはICSであると言える。

シャープの環境と経済の調和に関する活動は、本研究の定義におけるエコ・コントロールの概念を踏まえるものとして理解することが出来るが、エコ・コントロールの展開にも、Simons（1995）の理論及びモデルが適用可能であることが明らかとなった。つまりシャープはR-CATというFCSをインタラクティブに活用することを通じて、相互監査やR-CATのクロス・ファンクショナルな活動の展開という、ICSを創発させ、その結果として、企業構成員の日々の環境問題に対する取り組みの意識を高めていることが明らかとなった⁸⁾。それだけでなく、そうして活性化された従業員のボトムアップ型の環境保全活動は、FCSにおける中核的な位置を占める業績評価システムに組み込まれている。事例企業はFCSをインタラクティブに活用することによって、ICSを創発させ、ICSは従業員の日々の業務活動における環境に対する意識付けをもたらすことを通じて、当活動を活性化させ、そうして展開された活動は、その組織的重要性からFCSによって測定・管理されるまでに至ったのである。以上の結論を図にまとめると図2のようになる。

FCSの機能は、①企業構成員が経済と環境の調和に向ける取り組みを現実的かつ具体的に展開させる大きな役割を担っているが、それだけではない。②企業が環境保全活動にも取り組んでいるという公式的な意思の表明を企業内外に発しているのである。そこからICSとして、機能する側面が発生するのである。ICSの機能はFCSのように、明確に制度の範囲が規定されるものではない。FCSが有効に機能し始めると徐々に組織内で自然発生的に生成するものである。そしてそれが一定の閾値に達した時に制度化され、それとともに、従業員の取り組みの意識は上昇す

る傾向がある。そうした意識の向上に裏付けられた活動の活性化によって当活動が日常化されれば、FCSの改編を促す可能性もある。このようにして、環境と経済の調和に向けるFCSの双方向型の活用は、ICSの有効化によって触発された従業員の意識改革を通じて、新たな組織制度変革を成し遂げるのである。

図2 エコ・コントロールにおけるFCSとICSの相互影響関係



5 インプリケーションと今後の課題

本研究の含意は、FCSの実施による活動の制度化だけでは環境保全活動という企業の本来的な活動としての経済活動ではない活動は、従業員の取り組みの意識を向上させるには必要ではあるが十分ではなく、従業員の日々の事業活動の中に環境に対する配慮を密接に関わらせるとともに、彼らに自主的に取り組ませることが重要であるということである。やはり環境保全活動は、従業員にとっては他律的にコントロールされるのが効果的ではなく、企業の伝統的なステークホルダーだけでなく、広く植物や動物といった地球上に住まう生物全体といった、各種環境主体への配慮から自発的に取り組ませる方が効果的な側面が確かに存在するのである。一般的に「マインド」(思考や感情の働き)は「システム」に比べて脆弱であることが多い。しかしだからこそ、繊細に気を配ったり、目の行き届いた配慮をしたりすることが可能となり、それが企業やマネジャーと各種ステークホルダー主体(従業員を含む)との関係を構築し、強固にすることができる。本研究で強調したマインドは、企業やマネジャーが伝達したい内容及びコミュニケーションの背景を形成する文脈を、組織内外で形成していく上で重要な役割を果たすと考えることができる。また、コミュニケーションを通じて、マインドは新たなマインドを形成する。新たに形成されたマインドに基づいて、新たなシステム作りが開発されるのである。このように、エコ・コントロールは、システムとマインドの相互影響関係に基づいて、展開可能性を有することが明らかとなった。

本研究の貢献は、Simons (1995) では明らかになっていなかった、組織の心理的側面への影響のさせ方を、新たにモデル化した点が挙げられる。また、企業構成員が自主的・主体的に環境保全と経済活動の調和に向けて取り組む要素が高まれば、自然と彼らの本来的なその取り組みの動機の源泉が明らかになる可能性が高いだろう。Gond *et al.* (2012) やArjaliès and Mundy (2013) などの先行研究は、エコ・コントロールのインタラクティブな活用の有効性と可能性について検討しているが、そうした研究や事例を積み重ねていくことで、企業構成員の活動に対するモチベーションの源泉を明らかにすることができる可能性がある。そうした源泉の理解に基づいたFCSの再設計も今後の重要な展開となることが予想される。

今後の研究の展開として、本事例で導出された結論がどの程度外的妥当性があるかを検証してみるとという方向性もあり得る。例えば、小集団の環境保全活動は、環境報告書の調査レベルでは、ホンダ技研工業や日産自動車でもなされているため、これらの企業調査に基づく研究も展開可能性があろう。また当事例において、企業構成員は環境に対して自主的な取り組みの要素が従来の場合に比べて強かったが、企業構成員はどのような特性のマインドから、そうした活動を行っているのかに関しても、組織心理学的なアプローチが興味深い洞察をもたらしてくれる可能性がある。

注

- 1) 安藤 (2014) では、Schaltegger and Sturm (1998), Schaltegger and Burritt (2000), Henri and Journeault (2010) を再検討し、当概念の体系的な定義付けを行っているので、詳細についてはそちらを参照されたい。
- 2) 経営戦略に関する定義は、論者によって多様である。Mintzberg (1988) は、経営戦略の概念定義の歴史を踏まえ、5つの類型を見いだすことができるとしている。本論文ではその中でも二つのP (Pattern, Perspective) に基づいて、戦略を定義することにする。「パターン (pattern)」としての経営戦略の概念定義は、行為者の意図の有無に関わらない、行動の事後的な一貫性である (Mintzberg, 1978)。二つ目に「視野 (perspective)」としての経営戦略の概念がある。これは組織構成員共通の世界観やビジョン、自社の事業のコンセプトとして理解される。本論文では、経営戦略を、「環境適応のパターンを将来志向的に示す構想であり、企業内の人々の意思決定の指針となるもの」と定義する。
- 3) 本段落の記述は以下のURLを参照にした。
Available from Internet: <http://www.sharp.co.jp/corporate/info/charter/index.html> [cited 2014-3-18]
- 4) シャープからの情報収集は、①インタビュー調査 (2012年9月10日: 13:00~14:30。インタビュー: 笹部晴美氏 (シャープ株式会社CS推進本部戦略推進室副参事)), ②E-Mailでの確認 (2012年9月11日・12日。上林志朗氏: シャープ株式会社CS・環境推進本部環境安全推進部環境企画統括兼環境企画推進部部長), ③電話での確認: 2013年8月29日, 2014年2月20日: 上林氏), ④シャープ株式会社の公刊している2001年から2013年にわたる『環境報告書』, 『環境・社会報告書』, 『サステナビリティレポート』によっている。内容は、主に①に基づくものであるが、②・③・④の手段で情報を再確認し、補完している。
- 5) R-CATは取り組みテーマを環境に限定しているわけではなく、業務一般をその対象としている。

- 6) R-CAT活動から創発されて、経営戦略の形成に至った具体例として、直下の組織レベルの成果として直下にまとめた(1)の相互監査の実施や使用済み小型電子機器のリサイクル制度の提案などを挙げる事ができる。
- 7) 上林氏のE-Mailにおける主張より。
- 8) 取り組みの意識や文化をどのように認識・測定するのにかについては、議論の別れる点であろう。本論文では、①インタビュー調査の結果(インタビューの具体的発言等)、及び②具体的行動・活動の実施や展開(ツール、システムの活用・構築・展開等)の二つの条件を満たせば、そのような意識や文化が醸成されているものと見なしている。

参考文献

- Arjaliès, D. L. and Mundy, J. (2013) "The Use of Management Control Systems to Manage CSR Strategy: A Levers of Control Perspective," *Management Accounting Research*, Vol. 24, No. 4, pp. 284-300.
- Durden, C. (2008) "Towards a Socially Responsible Management Control System," *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 21, No. 5, pp. 671-694.
- Falkenberg, L. and Herremans, I. (1995) "Ethical Behaviours in Organizations: Directed by the Formal or Informal Systems?" *Journal of Business Ethics*, Vol. 14, pp. 133-143.
- Gond, J. P., Grubnic, S., Herzig, C. and Moon, J. (2012) "Configuring Management Control Systems: Theorizing the Integration of Strategy and Sustainability," *Management Accounting Research*, Vol. 23, No. 3, pp. 205-223.
- Henri, J. and Journeault, M. (2010) "Eco-control: The Influence of Management Control Systems on Environmental and Economic Performance," *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 35, No. 1, pp. 63-80.
- Jackall, R. (1988) *Moral Mazes : The World of Corporate Managers*, Oxford University Press.
- Miles, R. E. and Snow, C. C. (1978) *Organizational Strategy, Structure and Process*, McGraw-Hill. [土屋守章・内野崇・中野工共訳(1983)『戦略型経営－戦略選択の実践シナリオ－』ダイヤモンド社。]
- Mintzberg, H. (1978) "Patterns in Strategy Formation," *Management Science*, Vol. 24, No. 9, pp. 934-948.
- Mintzberg, H. (1988) "Opening Up The Definition of Strategy," James, B. Q. Mintzberg, H. and James. R. M. *The Strategy Process: Concepts Contexts and Cases*, Prentice Hall.
- Norris, G. and O'Dwyer, B. (2004) "Motivating Socially Responsive Decision Making: The Operation of Management Controls in a Socially Responsive Organisation," *The British Accounting Review*, Vol. 36, No. 2, pp. 173-196.
- Ouchi, W. G. (1977) "The Relationship between Organizational Structure and Organizational Control," *Administrative Science Quarterly*, Vol. 22, No. 1, pp. 95-113.
- Riccaboni, A. and Leone, E. L. (2010) "Implementing Strategies through Management Control Systems: the Case of Sustainability," *International Journal of Productivity and Performance Management*, Vol. 59, No. 2, pp. 130-144.
- Schaltegger, S. and Sturm, A. (1998) *Eco-Efficiency by Eco-Controlling: On the Implementation of EMAS and ISO 14001*, Hochschlverlag A. G, ETHZ/Swiss Federal Institute of Technology.
- Schaltegger, S. and Burritt, R. (2000) *Contemporary Environmental Accounting: Issues, Concepts and*

Practice, Greenleaf Publishing.

Simons, R. (1995) *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*, Harvard Business School Press.

安藤崇 (2014) 「エコ・コントロール研究の類型と展望」『同志社商学』第65巻第6号, 288-304頁。

伊丹敬之 (1984) 『新・経営戦略の論理』日本経済新聞社。

<謝辞>拙稿の改善にあたり査読頂いた先生方より大変貴重なご教示を頂きました。心よりお礼を申し上げます。

(筆者：同志社大学商学部助教)

(2014年8月11日 採択)

【研究論文】

CSR報告書等の変遷と重要課題の探索

－単語に着目した属性分析－

大 坪 史 治
黄 海 湘

論文要旨

本稿では、CSR報告書等において頻繁に使用される単語を経年的かつ属性別に観察することで、報告書作成者の強調する重要課題の変化を探索することを目的としている。分析方法は、言語分析技術を活用して、わが国における1,366組織のCSR報告書等（総冊数：8,629冊）に使用されている単語とそれらの出現回数をリストアップし、さらに作成者側が挙げる重要課題（単語）の変化を鮮明に捉えるために、属性ごとに区分し、年度別に並べ替えたリストを作成し、考察を加えている。

1 はじめに

わが国では、CSR報告書等（環境報告書、レスポンシブル・ケア報告書、環境社会報告書、持続可能性報告書、一部のアニュアルレポートを含む¹⁾）が作成・公表されるようになり、およそ20数年が経過する。わが国のCSR報告書等は、もともと環境報告書、ないし化学物質の安全管理に関わる情報を取りまとめたレスポンシブル・ケア報告書からはじまり（1990年代前半）、社会活動情報への拡張（1990年代後半）、持続可能性を背景とした結合（2000年以降）と著しい変遷を遂げてきた。現在では、肥大化する情報量への対応策としてKPI (Key Performance Indicators) を用いた選別、そして統合（integrate）へと国際的に歩みはじめようとしている。

環境報告書を原点とするこれらの報告書は、環境配慮促進法により報告書の作成を義務づけられている国立大学法人、特定の独立行政法人、およびその他機関を除けば、ボランティアに公表されている。そのため、影響力のある各種ガイドラインや作成支援を行なうコンサルティング会社の存在があるものの、記載内容の多くは作成者側の自由な裁量に委ねられている。つまり報告書には、構造上の通有性があるが、細かい内容については組織の個性が発揮されているものと思

キーワード：CSR報告書 (corporate social responsibility report)、環境報告書 (environmental report)、アニュアルレポート (annual report)、テキストマイニング (text mining)、ステイクホルダー (stakeholder)

われる。そのなかで作成者側は、意識的に（あるいは無意識に）、どのようなステイクホルダーを想定し、どのようなことを重要課題に取り挙げているのであろうか。また、重要課題は、環境報告書の発行当初から現在に至るまでどのように変化しているのであろうか。これらの問題を解明するために、環境報告書を継続的に分析する必要がある。そのために筆者らは、長年かけて継続的に人手でインターネット上から報告書を収集した。直接企業に問い合わせ入手した場合もある。

しかしながら約20年の期間に数多くの組織によって公表されてきた膨大な数の報告書を人手によって内容を確認し、定量的に情報要約していくことは、困難と限界が伴う。そこで本研究は、報告書に記載されている単語に着目し、言語分析技術を応用して、変容する報告書を定量的に分析することを継続して取り組んできた。

本稿では、報告書で頻繁に使用される単語とその単語の経年的な変化を属性別に捉えることで、作成者側の意図する項目や重要課題の変化を探索することを目的としている。1,366組織のCSR報告書等（総冊数：8,629冊）に使用されている単語とそれらの出現回数をリストアップし、さらに作成者側が挙げる重要課題（単語）の変化をより鮮明にするために、属性ごとに区分し、年度別に並べ替えたリストを作成し、考察を加えている。

2 分析方法

2.1 先行研究

情報処理技術・機器の進歩により、会計領域においても言語分析技術（テキストマイニング）を活用する研究がみられるようになった。代表的な先行研究を挙げれば、中野他（2009）、澤登（2010）、前田他（2012）、川上他（2013）などが挙げられる。

中野他（2009）では、過去の会計史研究を概観し、学術誌「會計」を対象として、1917年から2008年まで掲載された論稿から会計史に関わる研究論文等817編を抽出し、テキストマイニングの手法を用いて会計史研究の特徴を検討している。具体的には、論文等の標題と考究内容の要旨から、最大五つのキーワードを抽出し、全体における各キーワードの出現頻度をグラフ化している。その結果、会計史の研究テーマは、時の経過とともに会計学の守備範囲は拡大し、細分化かつ深化する傾向を示している。

澤登（2010）では、膨大な会計史史料から財務報告実務に与えた影響を分析している。まず、史料を電子化し、テキストに変換している。そして、変換されたテキストファイルの文書を単語レベルに分解し、ファイルごとの頻度表を作成して分析を行っている。テキストマイニング手法の活用により、要因特定に関して従来の手法と比較すると、網羅的かつ客観的分析ができることを示している。

前田他（2012）では、137社の環境報告書（2010年度版）を対象に、テキストマイニングの

手法を用いて経営者メッセージを分析し、環境投資のデータを加えて企業の環境投資の行動を分析している。結論として、業種ごとに細かく分析し、最終的に環境保全コストの支出が多い企業群と少ない企業群の特徴を導いている。

川上他（2013）では、2000年度から2011年度の期間に上場企業が発行した環境報告書のなかで、環境会計から計算される各期の環境保全コストの大きさが、報告書から抽出されるキーワードとどのような関係を持つのかについて、テキストマイニング手法を利用して分析を行っている。その結果、報告書の内容が環境問題そのものからCSR経営に移行していることを示している。また、売上高に対する環境コストの支出割合の傾向を明らかにしている。

このように、会計領域において言語分析技術を活用することにより、これまでに明らかにされてこなかった実証を導いている。言語分析技術の最大の利点は、記述のような定性的な情報を定量的に捉えて分析できる点にある。

CSR報告書等に関する実態調査は、例えば、上妻（1995）、冨増他（1996）、大島他（2002）、松尾（2004）、冨増他（2005）、環境省（1996-2011）、国際的な動向調査を挙げれば、KPMG（1999; 2002; 2005; 2008; 2011）、などが挙げられる。本研究の特徴は、膨大かつ長期にわたるデータ（1994年から2013年にかけて発行されたCSR報告書等）を取り扱う点にある。さらに言語分析技術による記述情報の定量化に加え、より結果情報を鮮明にするために独自の分析プロセスを用いる点にある。

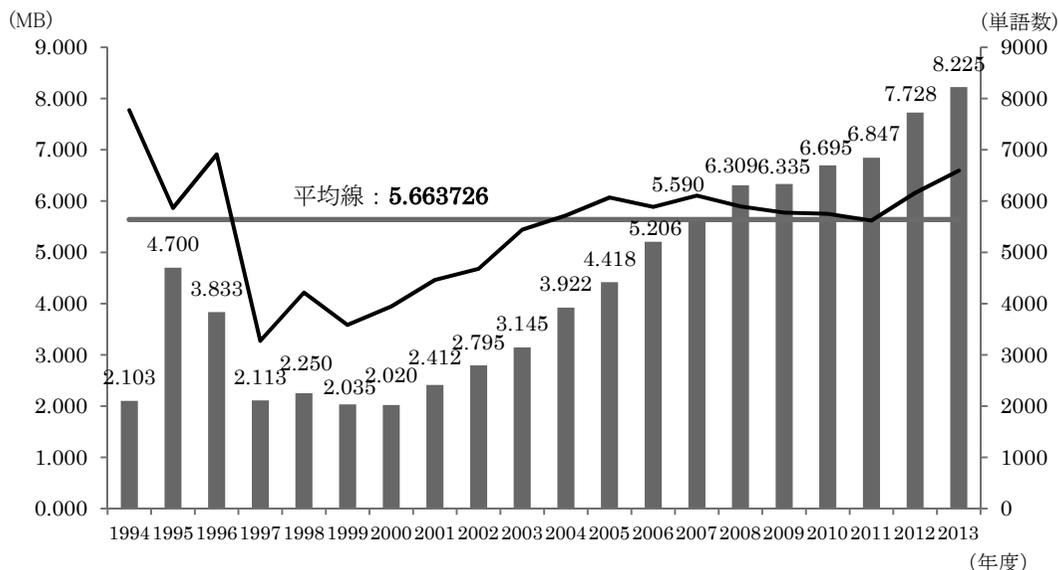
2.2 データ概要

CSR報告書等は、多様な媒体で公表されている。本研究では、情報技術を活用した分析を可能とするために、PDFファイル形式の報告書に限定している。収集したPDFファイル形式によるCSR報告書等の対象期間は1994年から2013年、組織総数は1,366組織、総冊数は9,364冊（年度別冊数は、表1を参照）となっている。対象組織の構成は、営利企業・企業団体：1,174件（86.0%）、国立大学・私立大学：78件（5.7%）、国・地方自治体・行政機関関連施設：59件（4.3%）、生活協同組合：22件（1.6%）、独立行政法人・財団法人：32件（2.3%）、病院・医療法人・社会福祉法人：1件（0.1%）と営利企業が多くを占める。

収集した9,364冊のうち本稿では、複数のPDFファイルに分割される報告書を除外した9,289冊の報告書を分析の対象としている。それは、一冊の報告書を一単位とし、報告書内に含まれる単語を分析するためである。

9,289冊の報告書の平均容量は、およそ5.7 MBである。報告書の容量は、通常、ボリューム、画像、および画素数に左右される。容量が2001年以降増加し、2008年には全体の平均を上回る要因は、平均単語数の増加が示しているように経験的に報告書のボリューム自体が増加していることが言える。一方で、情報集約を進める企業も多く確認されるが、全体として情報の肥大化が進行しているのである。

図1 一冊あたりの平均単語数および平均容量の変化



* 棒線グラフは報告書の平均容量、折線グラフは報告書に含まれる平均単語数。

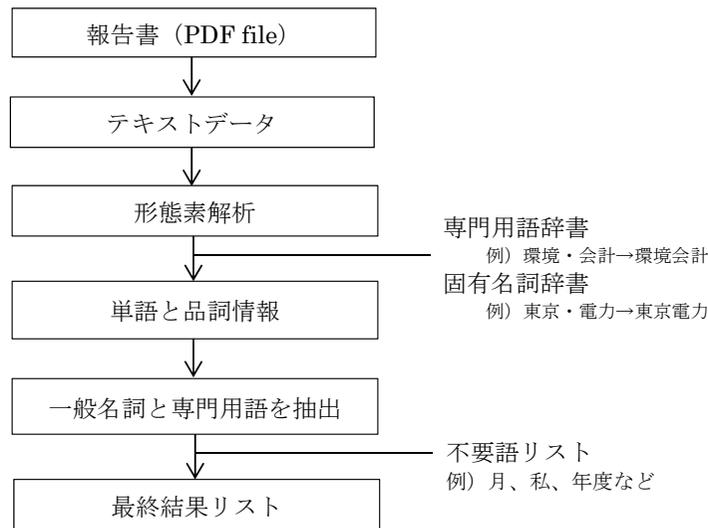
出所：平均容量については、日本の組織が公表するCSR報告書等9,289冊のデータ、平均単語数はCSR報告書等8,629冊のデータから筆者作成。

2.3 分析手順

本稿では、CSR報告書等における重要課題の変化を定量的に分析するために、まず、9,289冊の報告書に含まれる単語情報とそれらの使用回数を明らかにした。具体的な手順は、図2に示している。

まず、対象となるPDFファイル形式の報告書を分析可能な形式であるテキストデータに変換する。これまでは、Adobe Readerの高度検索機能を利用して、指定単語の出現回数と所在の検索を行ってきた。しかし、PDFファイルに含まれる画像の一部については、解像度の問題や作成者側の設定の問題により検出困難であった。このような課題を克服するためには、文字レベルのテキストデータに変換しなければならない。本稿では、Linuxの環境で変換用プログラムを作成し、PDFファイルのなかに含まれているテキストデータを抽出した。テキストデータへの変換に際し、解像度の問題によりテキストデータ化できなかったファイル数は、660冊にのぼる。したがって、収集した報告書9,289冊に対し最終的に分析可能な報告書の冊数は、8,629冊となる(表1)。

図2 分析手順の概要



次に、変換したテキストファイルに対して、言語分析技術の基礎技術である形態素解析 (morphological analysis) を活用して、報告書中の文章に含まれている単語とそれぞれの品詞情報を解析する。形態素解析とは、コンピューターにより文の意味を担う最小の言語要素 (形態素) を自動的に特定する処理である。今回は、先行研究に多く利用されている形態素解析ソフトウェア「MeCab」を使用している。

形態素解析により文に含まれる単語とその単語の品詞情報が得られるが、全ての単語を分析に用いることはない。例えば、形容詞、副詞、助詞など、文の内容と関係のない単語を分析前に除く必要がある。従って、本稿では、一般名詞以外の品詞を抽出対象から除外している。

さらに、単語の過分割を防ぐために、専門用語辞書と固有名詞辞書を独自に作成し、抽出結果にフィルタリングをかけている。例えば、「東京電力」という単語は、固有名詞辞書を利用しない場合、「東京」と「電力」の二つの単語に分断されてカウントされ、「東京電力」は結果に表れないことになる。また、「環境会計」は、専門用語辞書を利用しない場合、「環境」と「会計」の二つの単語に分けられてカウントされてしまう。なお、辞書の作成については、繰り返し形態素解析の結果を目視しながら過分割された専門用語をMeCabの辞書に追加して作成している。単語の表記ゆれ問題については、認識しているものの、今回は考慮に入れていない。

また、抽出された一般名詞から「これ」、「それ」などのような明らかに不要な単語に対して、独自に作成した不要語リストでフィルタリングをかけて除外する。最終的に形態素解析により得られた品詞情報に加え、全ての単語の出現回数を集計し、序列化したリストを作成している。

表1 各年の冊数と分析可能な冊数

年	変換前	変換後	差
1994	3	1	2
1995	3	1	2
1996	3	1	2
1997	8	5	3
1998	20	13	7
1999	56	49	7
2000	145	138	7
2001	254	246	8
2002	353	343	10
2003	441	419	22
2004	558	527	31
2005	703	649	54
2006	831	745	86
2007	859	787	72
2008	898	828	70
2009	956	895	61
2010	1005	936	69
2011	1012	940	72
2012	689	640	49
2013	492	466	26
合計	9289	8629	660

3 結果

3.1 データの分布

1,366組織（最終総冊数：8,629冊）の報告書から検出された単語総数は、677,539個である。このうち、出現回数が1回から100回の単語数は、659,762個あり、全体の97.48%を占める。出現回数の少ないこれらの単語は、ほとんど意味を持たない固有の単語（Stop word）の群である。本稿では、出現回数の少ない単語の群を下位層とし、今回の分析対象から除外している。

今回の分析対象とした出現回数の多い上位層の単語（出現回数13,033回以上、観測された単語の数500個、全体の0.06%以下）は、一般的に共通して多く使用される単語の群であり、あらかじめ想定していた単語が多く存在する。しかし頻繁に出現する単語は、作成者側が意識する（あるいは無意識の）重要課題を探る手掛かりとなる。なお、中位層の単語（出現回数100回～13,000回、観測された単語の数2,088個、全体の2.56%）では、専門性の高い単語が多く埋没している。

3.2 上位層の単語

表2は、分析対象の報告書内に含まれる単語のうち、出現回数の多かった上位100位までを示

している。不要語リストに載せる単語の選定は主観によるものだが、分析対象として明らかに不要な単語だけを除外し、可能な限り多くの単語を結果に残すように考慮している。それは、分析者により着目する単語が異なるためである。

表2 単語の出現回数上位100位（フィルタリング後）

順位	単語	回数	順位	単語	回数	順位	単語	回数
1	環境	1368096	35	リサイクル	119602	69	本部	65056
2	事業	656750	36	化学物質	113292	70	拠点	64416
3	グループ	447577	37	実績	113290	71	国際	64332
4	製品	371248	38	ガス	112262	72	災害	64222
5	工場	356217	39	効果	111167	73	地球温暖化	64182
6	社会	318026	40	センター	102530	74	ISO14001	63953
7	廃棄物	287328	41	国内	102410	75	全社	62811
8	情報	265203	42	産業	97628	76	コミュニケーション	62752
9	技術	244885	43	効率	96875	77	物流	60323
10	システム	243894	44	お客	96408	78	部品	60310
11	目標	241642	45	海外	92814	79	事故	59661
12	企業	219413	46	目的	88873	80	リスク	58088
13	地域	209331	47	省エネ	87276	81	自動車	56373
14	CO ₂	202710	48	責任	84916	82	社長	55331
15	社員	187764	49	コンプライアンス	84150	83	社会貢献	53868
16	委員	172523	50	エコ	83373	84	材料	53329
17	資源	161339	51	世界	81743	85	安全衛生	52278
18	エネルギー	157741	52	データ	81620	86	地球	52242
19	商品	154704	53	本社	80582	87	職場	52046
20	環境負荷	146233	54	省エネルギー	79533	88	kg	51874
21	状況	145838	55	機器	78656	89	機関	51773
22	お客様	145651	56	東京	77115	90	自主	51138
23	品質	145237	57	社内	75692	91	人材	50655
24	CSR	144048	58	取締役	75108	92	株主	48797
25	方針	142179	59	地球環境	72926	93	工程	48634
26	体制	140393	60	電気	71924	94	再資源化	48371
27	基準	140375	61	コスト	70401	95	大気	48031
28	部門	137537	62	環境マネジメント	67894	96	役員	47499
29	従業員	136995	63	燃料	67696	97	地区	47298
30	物質	134373	64	原単位	67680	98	化学	47119
31	日本	128505	65	環境報告書	67527	99	支店	46876
32	電力	124693	66	水	66829	100	店舗	46840
33	制度	123497	67	経済	65960			
34	課題	93618	68	分野	60192			

表2の結果を眺めると、興味深い単語が上位層に散見されるが、上位層の単語の多くは、汎用性の高い単語である。例えば、「環境」、「事業」、「社会」、「情報」、「技術」、「企業」などの単語

は、単体で使用されるよりも他の単語と結びついて一つの意味を形成する。例えば、「環境」は、「企業環境」、「事業環境」、「市場環境」、「職場環境」、「環境問題」、「環境破壊」などと使用されるケースが多い。したがって、こうした汎用性の高い単語は、出現回数も多い。前述したとおり、このような単語の過分割を想定して専門語辞書と固有名詞辞書を作成しているが、全てをカバーするのに限界がある。現段階では、事象を眺めながら専門用語辞書、固有名詞辞書、ならびに不要語リストの精度を高める作業を重ねている。

繰り返し使用される単語は重要度の高い単語としての側面もあり、報告書の作成者側が何を重要項目に挙げているのか、あるいは強調しているのかについて、概括的ではあるものの把握することができる。しかしこの結果のままでは、作成者側が挙げる重要項目（単語）の変化については明らかにすることはできない。

4 属性の付与と経年分析

4.1 属性

上位100位の結果をあらためて概観すると、事業関連、財務関連、製品関連、技術関連、環境関連、社会活動関連など、多様な領域の単語が混在している。これは、環境報告書・レスポンシブル・ケア報告書から、環境社会報告書、持続可能性報告書、CSR報告書、さらにはアニュアルレポートへと情報範囲の拡大と情報量の集約を繰り返す過程で異なる領域の情報が錯綜していることから生じている。

そこで、作成者側が挙げる重要事項（単語）の変化を経年的に分析するうえで、事前に抽出された単語に領域区分（属性）を与えた。属性ごとに整理することにより、重要事項の変化をより鮮明に把握することができるとともに、膨大な結果情報を視覚的に見やすく要約できると考えたためである。しかしながら横断的な単語など正確に区分し難い場合もあり、さらには属性の区分について従来の研究がない。本研究では、すべての結果情報を眺めていくなかで情報の煩雑を避けることを目的に属性の種類をステイクホルダー属性、テクニカル属性、環境負荷インベントリ属性、ならびに財務属性の4つに概ね設定した。

ステイクホルダーの概念には多様な解釈と分類があるが、例えば、Freeman（1984）やAA1000SES（2005; 2011）などの定義が参考になる。Freemanは、「組織のステイクホルダーとは、組織目標の達成に影響を受けるもしくは影響を与える個人・団体である」²⁾と定義する。この定義に従えば、財務的持分関係者はもとより、組織内部の構成員とその家族、地域社会、さらに拡大解釈すれば地球市民や将来世代も含まれることになる。本稿では、結果を幅広く観察するために、Freemanの定義を助けに企業のステイクホルダーをより広範に捉えて単語に付与している。ステイクホルダー属性を設定することで、作成者側がどのステイクホルダーを主題として報告

書のなかで多く取りあげ、そして誰に向けられて作成されているのかを解明する手掛かりとなる。

財務属性は、経営や会計に関連するプライベートエリアの単語に付与する属性であり、経営用語も加え広く設定している。近年、CSR報告書等にもGRIガイドラインの影響から財務、戦略や経営方針などといった経済性情報も多く含まれるようになった。さらに国際的に統合報告が進められているなか、アニュアルレポートとCSR報告書等をひとつにする企業も散見されるようになった。統合報告を意識してアニュアルレポートと従来のCSR報告書等をひとつにする企業は、2012年度時点で45社を確認しており、年々増加している。このような状況下を鑑みて、財務情報と非財務情報のバランスが報告書のなかでどのように変化しているかを観察するため、財務属性を設定している。また非財務情報として、環境負荷インベントリ属性を設定している。

テクニカル属性は、例えば環境マネジメント、環境会計、環境管理会計、エコ効率性、MFCA、JEPIX、LIME、コーポレートガバナンス、コンプライアンス、CSR会計などの高度な経営会計技法または専門的用語に付与する属性であり、組織が取り組みを強化する重要課題についてのトレンドを探るために設定している。

4.2 経年分析

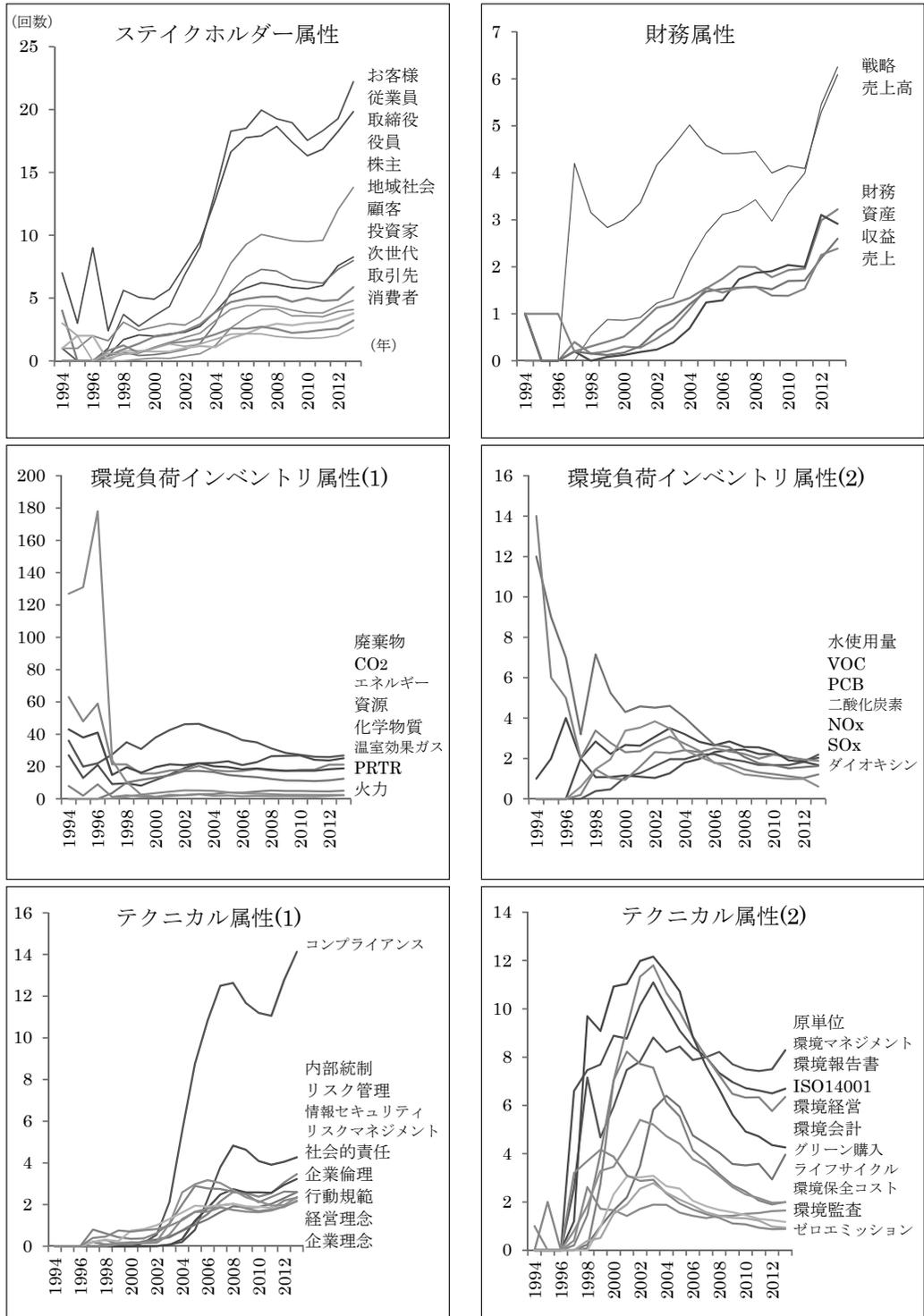
上記の属性の区分に従い、単語に属性を付与して、属性ごとのリストを作成した。そのうえで属性ごとにリストアップされた単語のうち上位500位の単語に着目し、全ての結果情報を本稿で示すには限界があるため、主要な単語を年度ごとに序列したリストを作成した。最後に、冊数の異なる年度間の比較を可能とするため、各年度の単語の出現回数を各年度の冊数で除している。したがって図3の縦軸は、一冊あたりの単語の出現回数を示す値となる。

各属性を概観すると、ステイクホルダー属性では、全体として出現回数が増加している。また、図3に載せきれない単語をみると、報告書に登場するステイクホルダーの範囲も年々拡大している。作成者側は、情報利用者をより強く意識して情報開示を行なっていることが推察される。とりわけ図3のうち「お客様」、「従業員」、「取締役」、「役員」、「株主」の出現回数は、飛躍的に増加している。

財務属性では、いずれの単語も全体的に著しく増加している。特に、「戦略」や「売上高」が突出しており、その他、経営や会計に関連する単語も多数確認されている。なお、「売上高」と「売上」にみられるように、現段階では、こうした同義語・類義語をひとつにまとめてカウントする処置を施していない。判断が難しい場合が多いためである。

環境負荷インベントリ属性では、グラフの煩雑を避けるため、単純に出現回数の差で二つのグラフに区分して示している（図3環境負荷インベントリ属性（1）および（2））。環境負荷インベントリ属性（1）では、全体的に一定の傾向にある。これは、多くの事業体に共通して発生する環境負荷であること、今もなお深刻な課題として認識されていることなどが考えられる。環境負荷インベントリ属性（2）では、やや減少傾向にある。ここで挙げられる環境負荷物質の多くは、

図3 属性別にみる単語の使用頻度の推移 (期間：1994年-2013年)



製造業において発生する物質であり、近年、非製造業における報告書の公表が増加している影響も考えられる。また、環境負荷インベントリ情報は報告書から切り離してデータ集やWEB上などに開示する傾向もあり、これも影響していると思われる。テクニカル属性では、CSR・リスク関連と環境関連の二つに分けて結果を示している（図3テクニカル属性（1）および（2））。テクニカル属性（1）では、「コンプライアンス」が突出して増加しており、その他の単語も増加傾向にある。その他、「内部統制」、「リスク管理」、「情報セキュリティ」、「リスクマネジメント」、「社会的責任」、その他「倫理」、「規範」、「理念」など、将来的なビジョンやリスクへの対応に関連する単語が頻繁に使用されるようになってきている。

テクニカル属性（2）では、2003年を境にして全体的に減少傾向にあり、「原単位」のみが増加傾向にある。原単位は、売上高あたりの環境パフォーマンスを表す効率性指標であるが、1997年からはじまる日本経済団体連合会の環境自主行動計画（CO₂排出量原単位、エネルギー使用量原単位）に採用されている指標であることもあり、活用例は多い。しかし原単位は、環境負荷総量（効果性指標）の変動を示さず、情報利用者のミスリーディングを引き起こす危険性もある。

全体を眺めれば、ステイクホルダー属性、財務属性、テクニカル属性（1）が増加する一方で、環境負荷インベントリ属性（1）（2）、およびテクニカル属性（2）が停滞傾向にある。図1で示したように、報告書のボリュームが年々増加していることを前提とすれば、環境関連情報は想像以上に後退していると考えられる。また、経営ビジョン、戦略、リスク、および組織統治など、組織の将来性やゴングコンサーンに関わるテーマが強調されていることがみてとれる。

なお、図3のどの属性も1994年から1999年にかけての期間の推移は、大きな変動が多くみられる。これは、この期間のデータ数が少ないため、データ組織の独自性や業種特性が結果に強く作用しているためである。例えば、環境負荷インベントリ属性において「火力」が急減しているのは、極めて少ないデータのなかに電力会社が含まれているためである。

5 おわりに

本稿では、8,629冊の報告書において頻繁に使用される単語から、重要課題の探索を試みた。結論を整理すれば、「お客様」、「従業員」、「取締役」、「役員」、「株主」といったステイクホルダーの台頭、財務属性およびCSR関連のテクニカル属性の増加、およびその他「品質」、「リスク」、「災害」、「社会貢献」、「安全衛生」、「市場」などに関連するテーマが報告書において多く触れられているのである。これらの結果からみえてくることは、作成者側がより将来的思考に立ち、リスク管理、戦略や経営ビジョンを強調している点である。このような情報は、とりわけ財務的持分関係にあるステイクホルダーにとって情報価値が高い。

一方で、環境負荷情報や環境に関わる専門用語は、著しく後退している。今後は、情報発信者

の統合報告に対する意識も環境情報の後退に大きく影響すると思われる³⁾。

最後に、本研究の課題を挙げる。まず、今回テキストデータ化できなかったファイルについて、その多くは手作業による解決が可能である。最新の報告書を加える作業も含めて少しでも多くのデータを確保できるよう努力したい。そして分析結果をより精緻化するために、専門用語辞書、固有名詞辞書、不要語リストならびに属性のリストについても、事象を眺めながらより精度の高い辞書ないしリストを構築していきたい。同義語・類義語・単語の表記ゆれについても慎重な検討を重ねたうえでリストを作成し、今後の分析に反映させたい。また、より専門性の高い単語が多く埋没する中位層の分析も進めていく必要がある。

現在、上記の課題を改善しながら、観測される単語とその出現回数から報告書の類似性を観察し、時代、業種の特徴、参考とするガイドラインの違い、会社の規模、消費者との距離などの共通因子を想定してCSR報告書等の類型化を進めている。報告書を類型化することにより、作成者が自らの立ち位置を確認し、それを迅速に報告書作成に参考となるような仕組みを考えている。今後は、このような報告書の類型化も加え、CSR報告書等のこれまでの変化と将来について考察を重ねていきたい。

注

- 1) 環境報告書、レスポンシブル・ケア報告書、環境社会報告書、持続可能性報告書、CSR報告書、アニュアルレポートの総称として「非財務報告書」、「環境報告書」、ないし「ボランタリー報告書」などを検討したが、本稿では、収集した9,364冊の調べで、CSR報告書（ないしCSRレポート）というタイトルが最も多く採用されていることから、「CSR報告書等」と表記している。なお、本稿で示すアニュアルレポートとは、過去にCSR報告書等の作成・公表の実績があり、それを取りやめてアニュアルレポート等に一元化する報告書であり、その理由を何らかのかたちで表明している報告書を指す。
- 2) Freeman (1984, p. 46)
- 3) 統合報告の詳しい動向や将来については、湯田 (2013) を参考にされたい。

参考文献

- AccountAbility (2005, 2011) *AA1000SES (Stakeholder Engagement Standard)*, (Exposure draft).
- Freeman, E. (1984) *Strategic Management*, Pitman.
- International Integrated Reporting Committee (2013) *Consultation Draft of the International <IR> Framework*, IIRC Draft Paper.
- International Integrated Reporting Committee (2011) *Towards Integrated Reporting*, IIRC Discussion Paper.
- KPMG (1999) *International Survey of Environmental Report*.
- KPMG (2002) *International Survey of Corporate Sustainability Report*.
- KPMG (2005, 2008, 2011) *International Survey of Corporate Responsibility Report*.
- その他、多数の企業の各種報告書を参考とした。

- 大島正克・鈴木人史・村井秀樹・町田祥弘・中野貴之・久持英司・松田真由美（2002）「環境情報にかかるWeb開示の諸課題」『社会関連会計研究』第14号，101-110頁。
- 川上直哉・中條良美・朴恩芝・前田利之（2013）「テキストマイニングによる環境コスト支出要因の時系列分析」2013年経営情報学会秋季全国研究発表大会。
- 環境省（1996-2011）『環境にやさしい企業行動調査結果』（1996年度調査-2011年度調査）。
- 上妻義直・梅澤末美（1995）「わが国企業の環境報告書分析」『上智経済論集』第40巻第2号，1-18頁。
- 澤登千恵（2010）「テキストマイニングを活用した財務報告実務の展開の考察—London and Birmingham 鉄道会社の財務報告実務を中心に—」『研究紀要』（高松大学），52・53号合併号，39-70頁。
- 田中穂積監修（1999）『自然言語処理—基礎と応用—』電子情報通信学会。
- 富増和彦・國部克彦・梨岡英理子・野口晃弘・朴恩芝・向山敦夫・川原千明・篠原阿紀・東田明（2005）『サステナビリティ報告の現状と課題』（日本社会関連会計学会スタディグループ研究報告書）。
- 富増和彦・水口剛・茂木資子・國部克彦（1996）「環境報告書の現状と将来」『社会関連会計研究』第8号，45-55頁。
- 中野常男・橋本武久・清水泰洋（2009）「わが国における会計史研究の過去と現在：テキストマイニングによる一試論」『国民経済雑誌』第200巻第4号，1-23頁。
- 前田利之・朴恩芝・中條良美・村井孝行（2012）「経営者メッセージから読み取る環境投資—テキストマイニングによる分析—」日本社会関連会計学会西日本部会2012年6月2日報告資料。
- 松尾聿正（2004）「環境報告書の利用者と利用目的「環境情報開示目的に関する調査」を中心に—」『社会関連会計研究』第16号，31-46頁。
- 湯田雅夫（2012）「財務情報と非財務情報を統合する統合報告の動向」『松蔭論叢』（松蔭大学経営管理研究科）第8号，141-158頁。

<謝辞> 研究報告の際にコメントいただいた先生方、並びに査読いただいた2名の先生方には、大変有益なご教示をいただいた。心より謝意を表したい。

（大坪：和光大学経済経営学部特別専任講師）

（黄：獨協大学情報学研究所客員研究員）

（2014年8月11日 採択）

【研究論文】

NPO法人会計基準における利害関係者の 情報ニーズに関する実証研究

馬場 英朗
五百竹 宏明
石田 祐

論文要旨

NPO法人が公開する財務情報の信頼性が低いことが、日本で寄付が増加しない一因となっている可能性がある。本研究では、2010年7月に策定されたNPO法人会計基準に基づく財務情報が、寄付者やボランティア、職員、サービス利用者といった利害関係者が期待する情報ニーズに合致しているか実証的に検討した。その結果、当会計基準は事業費と管理費の分類方法や、ボランティア及び寄付金の使途制約に関して、概ね情報利用者のニーズに沿った財務情報を提供できると考えられる。ただし、一般と比較してNPO法人と上記のような関わりがある人の方が、事業費と管理費の区分を求めず、ボランティア評価費用の計上も期待しないなど、より簡易な会計処理を許容する可能性が示唆された点は、今後の会計基準の改善に向けた問題提起になると考える。

1 はじめに

1998年に特定非営利活動促進法（以下、NPO法という）が制定されて以降、NPO法人の認証数は5万件に迫っている。そして、2011年には認定NPO法人制度が拡充され、一定の要件を満たして所轄庁等の認定を受けたNPO法人への寄付者に対して、税額控除等の大きな税制優遇が認められるようになった。しかし、このようにNPO法人の活動を支える法制度が整備される一方で、あまり寄付は集まっておらず、馬場他（2010）が財務データから検証したようにNPO法人の財政基盤は依然として脆弱である。特に、山内他（2008）が計算書類を調査して明らかになったように、NPO法人が公開する財務情報の信頼性が低いといわれることが、日本において寄付が増加しない一因となっている可能性がある。

そこで、NPO法人による会計報告を改善するために、1年4ヵ月の議論を経てNPO法人会計基

キーワード：NPO法人 (specified nonprofit corporation), 会計基準 (accounting standard), 寄付 (donation), 情報ニーズ (information needs), ディスクロージャー (disclosure)

準が2010年7月に策定され、2011年11月に一部改正が行われた（NPO法人会計基準協議会、2012）。この会計基準は、これまでの日本における会計基準策定プロセスでは例をみない、市民参加型の民間主導によって形成された会計基準として、NPO法人関係者のみならず、多くの会計専門家や研究者からも注目を受けている。

ただし、日本では非営利組織の会計基準に関する統一的な概念が形成されておらず、実務慣行も十分に蓄積されているとはいえない。このような状況下で、果たしてNPO法人会計基準が寄付者等の情報ニーズに応え、NPO法人の資金集めに役立っているのか、いまだ十分な議論が尽くされていないという課題もある。そのため本研究では、NPO法人会計基準を策定する際に検討事項とされた会計上の論点を中心として、NPO法人会計基準に基づいて作成される財務情報が、寄付者等の利害関係者が期待する情報ニーズに合致しているか実証的に検討を加える。

2 NPO法人会計基準の重要論点

NPO法が施行されてからこれまで、NPO法人の会計に関するルールが全く存在していなかったわけではない。NPO法施行時の所轄庁であった旧経済企画庁国民生活局（現在は内閣府に統合）は、NPO法人が公開すべき計算書類の作成指針として、「特定非営利活動法人の会計の手引き」（以下、旧手引きという）をNPO法施行の翌年である1999年に公表している。この旧手引きは、NPO法人に対して適用を義務づけられるものではないが、所轄庁は認証手続の際に、旧手引きに準じた計算書類の作成を求めることがほとんどであったため、実質上は会計ルールに近い機能を有していた。

しかし、この旧手引きはNPO法施行以前の旧公益法人会計基準をベースに作成されたため、主務官庁への報告を目的とした旧公益法人の会計処理を色濃く反映しており、市民に対して広かれた情報公開を想定しているNPO法の趣旨とは整合しないものであった。特に、NPO法人会計基準策定委員会の委員長を務めた江田（2010）が指摘しているように、非営利組織の会計において事業費と管理費の分類、ボランティアの会計処理、寄付金の用途制約は非常に重要な論点を構成するが、旧手引きには丁寧な説明がなされておらず、NPO法人会計の実務現場に混乱を招く結果となった。

以下に、これら3つの論点について議論すべきポイントを示しておく。なお、非営利組織におけるこれらの会計的課題は、日本公認会計士協会（2013）も江田（2010）と同様に指摘するところである。

2.1 事業費と管理費の分類

旧手引きでは、事業費を取引計算書上で事業ごとに機能別分類すると同時に、管理費は主とし

て費目ごとに形態別分類を行うこととしていた。他方、国際的な潮流としては、活動計算書上にプロジェクト費及び管理費、ガバナンス費用、ファンドレイジング費用などといった機能別分類を示すとともに、注記によってこれらの費目別内訳を追加する実務が広く行われている¹⁾。

それに対して、江田（2010）によるとNPO法人の場合、事業部門と管理部門が未分化となっている団体が多く、事業費と管理費の按分計算が恣意的になる危険性が指摘されている。しかし、所轄庁（内閣府）からの要請もあって、NPO法人会計基準においても旧手引きの収支計算書と同様に、活動計算書に関して事業費と管理費の機能別分類が引き続いて採用されることとなった。ただし、NPO法人会計基準では事業費の内訳について、旧手引きで行われていた事業ごとの分類を排して、管理費と同様に人件費とその他の経費という費目別内訳を活動計算書に記載することとし、事業ごとの内訳は注記によって表示するように変更が行われた。

しかし、逆に国際的にはFinancial Accounting Standards Board（1993a: paragraph 26）が規定するように、事業ごとに事業費を分類表示して、費目別内訳を注記する会計処理が一般的である。したがって、NPO法人会計基準における活動計算書上の事業費と管理費の分類方法は、そもそも事業費と管理費という機能別分類が必要か、その際に按分計算をどのように行うべきか、また事業費及び管理費の内訳に関する表示方法をどうするか、といった問題が十分に解決されないまま規定されており、国際的な潮流からみても独特の会計処理が採用されている状態になっていると考えられる。

2.2 ボランティアの会計処理

欧米では、一定条件を満たしたボランティアに関して人件費相当額を見積計算し、活動計算書上に人件費と寄付金収益として両建て計上する会計基準が採用されているケースがある。例えば、アメリカではFinancial Accounting Standards Board（1993b: paragraph 9）によって、非財務的な資産を創出し、あるいは価値を高め、特殊な熟練を必要とするもので、もしそれが寄付されない場合には購入する必要があるとき、ボランティアによる役務を受入寄付金として認識するとしている。そして、特別な熟練を必要とするボランティアの具体例としては、会計士、建築家、大工、医者、電工、弁護士、看護婦、教員、その他の専門家または職人が例示されている。

それに対して日本の場合、旧手引きではボランティアの会計処理が全く認められていなかったが、NPO法人会計基準では一定の条件のもとで、ボランティア評価費用とボランティア受入評価益の両建て計上が導入されている。すなわち、NPO法人会計基準では第26項に「活動の原価」の算定に必要であり、金額を客観的に把握できる場合には、ボランティア役務を活動計算書に計上できると規定しており、特殊な熟練や購入の必要性を求めないという点で、FASBの会計基準と比較してもボランティア会計の適用条件が広く定められていると考えられる。ただし、具体的にどのような要件をクリアすれば、金額を客観的に把握できたと認められるのか、NPO法人会計基準には詳しく定められていない。

そのため、日本公認会計士協会（2013, p.56）でも、ボランティア役務の見積方法の妥当性について懸念を示しており、「体系的な事例整理を行い、計上方法について検討を行うことが望まれる」と指摘している。したがって、実際にボランティア会計を実務で適用するためには、適切な見積方法を整備して、財務諸表の読み手が信頼できる情報を提供するというハードルを乗り越える必要がある。なお、NPO法人会計基準では、ボランティア役務の金額を客観的に把握できなかったり、団体自身がボランティア役務の計上を望まなかったりする場合には、注記による情報提供を行うことができると解釈されている（NPO法人会計基準協議会、2012, p.149）。

2.3 寄付金の使途制約

寄付金の使途制約に関する正味財産の区分は、非営利会計に特有の論点であり、Financial Accounting Standards Board（1993a: paragraph 13）でも、貸借対照表及び活動計算書について非拘束・一時拘束・永久拘束の3つに区分して会計処理を行うことが定められている。また、日本でも2004年の改正によって、公益法人会計基準（第2 貸借対照表（第2項）及び第3 正味財産増減計算書（第2項））において、一般正味財産と指定正味財産の2区分が導入された。

これらの考え方を参考として、NPO法人会計基準においても、一般正味財産と指定正味財産に関する区分経理の導入が議論された。ただし、NPO法人自身の会計実務能力の限界と、現時点ではそれほど巨額な寄付を受けている団体が多くないという実情を考慮して、NPO法人会計基準では活動計算書において区分経理を行わずに、貸借対照表に注記することによって、正味財産のうち使途が制約されている部分を示す旨を注解の第21項に定めている。NPO法人会計基準協議会（2012）は、寄付金の使途制約について注記による表示方法を採用した理由として、「最初にもらった時は指定正味財産の増加となり、使途通りに使用された場合に今度は一般正味財産の増加となって、あたかも二重に計上されているように見える」（p.58）ため、会計情報の読み手を混乱させる可能性があることを指摘している。

3 利害関係者の情報ニーズに関する実証分析

3.1 リサーチ・クエスション

欧米では、寄付者等のステークホルダーが期待する非営利組織の財務情報について、実証的な研究が取り組まれている。Khumawala and Gordon（1997）は、大学院生等を潜在的な寄付者とみなしてアンケート調査を行った結果、組織の目的、サービス提供努力及び成果情報、費用内訳、資産、キャッシュフローの順にニーズが高く、負債や純資産に対する使途制約、会計方針への関心は相対的に低いとしている。またHyndman（1991）は、寄付者と財務報告の作成者にアンケート調査を行い、簡潔な財務情報を期待する寄付者側と、精緻な財務情報を提供すべきと考

える財務報告の作成者側との間に、情報ニーズのギャップが生じていることを指摘した。さらに Parsons (2007) は、団体が寄付の依頼文を送付する際に、財務情報を一緒に送ったグループの方が、財務情報を送らなかったグループよりも寄付をしてくれる可能性が高いことを示した。

それに対して日本では、非営利組織の財務情報について寄付者等の利害関係者がどのようなニーズをもっているか、実証的に解明する取り組みは五百竹 (2012) 及び馬場他 (2013)、黒木 (2013) など、まだ端緒についたばかりである。そこで本研究では、寄付者やボランティア、職員、サービス利用者といった非営利組織の利害関係者がどのような情報ニーズをもっているか明らかにするため、特に前節で述べたNPO法人会計基準に関する3つの論点から、以下のリサーチ・クエスチョンを導いて実証的な分析を行う。

- (1) NPO法人の利害関係者は、事業費や管理費についてどのような開示を望むか。特に、団体のミッションまたは資金の用途を重視する者は、より細かな情報を期待するか。
- (2) NPO法人の利害関係者は、ボランティア人件費の開示を望むか。特に、団体のミッションまたは資金の用途を重視する者は、ボランティア関連情報を必要とするか。
- (3) NPO法人の利害関係者は、寄付に課された用途制約に関する情報を望むか。特に、団体のミッションまたは資金の用途を重視する者は、用途制約の情報を必要とするか。

3.2 使用するデータ

本研究で用いるデータは、2012年7月にネットマイル株式会社にアンケート調査を委託し、同社が契約する2,000人のモニターにインターネット上で回答をしてもらったものである。回答者の内訳は、男女が半数ずつであり、年齢については20歳から10歳間隔に区切った上で、できる限り現在の日本の人口構成にあわせている。ただし、60歳以上についてはインターネット調査という手法の限界もあり、実際の人口比率に比べて回答数は少なくなっている。

表1は、本研究で用いる変数の記述統計量である。まず、Q1、Q2、Q4の被説明変数については、活動計算書における事業費・管理費の分類方法 (Q1、Q2) 及びボランティア評価費用の計上方法 (Q4) に関して、財務情報A・財務情報B・どちらでもよい・区別できない、という4つの選択肢を示して回答を得ている。ただし、今回の分析では財務情報Aまたは財務情報Bのいずれかを選択した回答者のみを対象として、財務情報A=0、財務情報B=1とする二値変数を設定し、NPO法人との関わりの有無によって、財務情報に対するニーズに何らかの指向性がみられるかを統計的に分析した。

また、Q3、Q5、Q6の被説明変数については、NPO法人会計基準に規定されている注記情報 (事業費の内訳 (Q3)、ボランティアによる役務の提供 (Q5)、用途等が制約された寄付金等 (Q6)) に関して、非常に重要である・重要である・普通・あまり重要でない・重要でない、という5段階の選択肢を示して回答を得ている。ただし、今回の分析にあたっては前二者 (非常に重要であ

る・重要である)と後3者(普通・あまり重要でない・重要でない)に集約して、重要である=1、それ以外=0とする二値変数を設定し、NPO法人との関わりの有無によって、注記情報に対するニーズに何らかの指向性がみられるかを統計的に分析した。

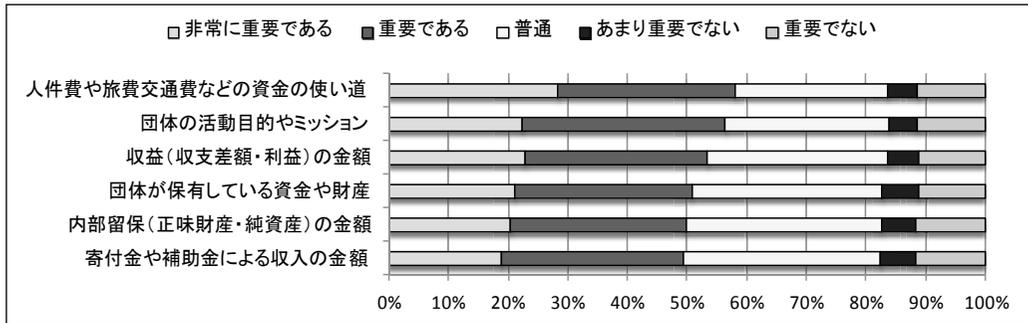
表1 記述統計量

変数	変数の内容	サンプル サイズ	平均値	標準偏差	最小値	最大値
被説明変数						
Q1 事業費・管理費の分類方法①	財務情報A, Bのいずれかを選択 A=0, B=1	1,075	0.68	0.47	0	1
Q2 事業費・管理費の分類方法②	財務情報A, Bのいずれかを選択 A=0, B=1	1,054	0.83	0.37	0	1
Q3 事業費の内訳(注記)	重要である=1, それ以外=0	2,000	0.44	0.50	0	1
Q4 ボランティア評価費用の計上	財務情報A, Bのいずれかを選択 A=0, B=1	970	0.77	0.42	0	1
Q5 ボランティアによる役務の提供(注記)	重要である=1, それ以外=0	2,000	0.42	0.49	0	1
Q6 使途等が制約された寄付金等(注記)	重要である=1, それ以外=0	2,000	0.41	0.49	0	1
説明変数						
年齢	実年齢	2,000	45.79	14.14	20	86
性別	男性=0, 女性=1	2,000	0.50	0.50	0	1
NPO法人との関わり	寄付等の利害関係あり=1, なし=0	2,000	0.23	0.42	0	1
資金使途の重視	人件費や旅費交通費, 家賃, 消耗品費等の資金の使い道が重要である=1, それ以外=0	2,000	0.58	0.49	0	1
ミッションの重視	活動目的やミッションが重要である=1, それ以外=0	2,000	0.58	0.49	0	1

次に、説明変数は年齢及び性別に加えて、NPO法人との関わりの有無と、財務情報に対する見方を加えている。このとき、NPO法人との関わりについては、NPO法人に対して会費や寄付を支払ったことがある、NPO法人でボランティアをしたことある、仕事や勤務をしたことがある、NPO法人による事業やセミナーなどのサービスを利用したことがある、といった経験の有無を調査し、いずれかひとつでも経験がある場合は、NPO法人との間に利害関係があると判定している(利害関係あり=1, 利害関係なし=0)。本来であれば、NPO法人に対して寄付を行ったことがある者と、その他の利害関係者を区別して分析したいところであるが、前者はサンプル中に15.1%しか含まれないため、後者(サンプル中16.0%)もあわせて23.4%のサンプルをNPO法人との関わりがある(寄付等の利害関係あり)、として分析を行っている。

さらに、説明変数のうち財務情報に対する見方については、図1に示した財務情報のうち、より多くの回答者が重視するという結果が得られた「人件費や旅費交通費などの資金の使い道」(資金使途)と「団体の活動目的やミッション」(ミッション)の2項目について、非常に重要である・重要である・普通・あまり重要でない・重要でない、という5段階の選択肢を示して回答を得ている。ただし、今回の分析にあたっては前2者(非常に重要である・重要である)と後3者(普通・あまり重要でない・重要でない)に集約して、重要である=1、それ以外=0とする二値変数を設定し、財務情報に対する見方によって、活動計算書及び注記情報に対するニーズに何らかの指向性がみられるかを統計的に分析した。

図1 NPO法人の財務情報に対する見方



なお、本研究で使用する被説明変数はすべて二値変数であるため、推定方法としてはロジット・モデルを用いる。そして、オッズ比を算出することにより、回答者の属性と財務情報へのニーズとの間に存在する関連性を推定する。表2に、今回の統計モデルによる推定結果を示す。

表2 NPO法人会計基準への情報ニーズに関する推定結果

	Q1 事業費・管理費の分類方法①	Q2 事業費・管理費の分類方法②	Q3 事業費の内訳(注記)	Q4 ボランティア評価費用の計上方法	Q5 ボランティアによる役務の提供(注記)	Q6 使途等が制約された寄付金等(注記)
年齢(実年齢)	0.77 (0.13)	0.87 (0.11)	0.77 ** (0.08)	0.82 (0.13)	0.85 (0.08)	0.76 *** (0.08)
性別(女性=1)	1.00 (0.01)	1.00 (0.00)	1.01 *** (0.00)	0.99 (0.01)	1.00 (0.04)	1.01 * (0.00)
NPO法人との関わり(利害関係あり=1)	0.68 ** (0.12)	0.84 (0.12)	1.70 *** (0.20)	0.73 * (0.12)	1.45 *** (0.17)	1.62 *** (0.19)
資金使途(重視=1)	1.65 ** (0.34)	0.80 (0.14)	3.77 *** (0.49)	0.95 (0.19)	5.15 *** (0.70)	3.39 *** (0.45)
ミッション(重視=1)	1.45 * (0.29)	0.85 (0.14)	2.56 *** (0.32)	1.34 (0.26)	2.30 *** (0.30)	2.35 *** (0.30)
定数項	3.51 *** (1.10)	3.94 *** (1.03)	0.11 *** (0.02)	4.62 *** (1.37)	0.15 *** (0.03)	0.15 *** (0.03)
サンプルサイズ	1,054	1,075	2,000	970	2,000	2,000
対数尤度	-462.49	-670.22	-1,128.09	-518.70	-1,107.31	-1,155.49
カイ二乗検定統計量	22.65 ***	10.33 *	488.02 ***	8.56	499.89 ***	402.14 ***
疑似決定係数	0.02	0.01	0.18	0.01	0.18	0.15

上段はオッズ比、下段の括弧内は標準誤差を示す。***, **, *は、各々1%, 5%, 10%水準で有意であることを示す。

4 分析結果

4.1 事業費と管理費の分類

まず、図2では活動計算書上に事業費と管理費を区分しない方法と、事業費と管理費を区分する方法について、どちらが団体の活動をより適切に示すかを選択してもらっている。その結果、83.4%の回答者が事業費と管理費を区分する方法(B)がより適切であると判断した。このとき表2によると、資金使途またはミッションを重視する回答者は、事業費と管理費を区分す

る方法をより強く選択する傾向が有意に認められた。それとは逆に、NPO法人との関わりがある者は、事業費と管理費を区分しない方法（A）をより強く選択する傾向が有意に認められた。

図2 事業費・管理費の分類方法①（Q1）

A	175人	16.6%	B	879人	83.4%
(1) 人件費			1. 事業費		
給料手当	100,000		(1) 人件費		
法定福利費	<u>10,000</u>		給料手当	70,000	
人件費計	<u>110,000</u>		法定福利費	<u>7,000</u>	
(2) その他経費			人件費計	<u>77,000</u>	
会議費	30,000		(2) その他経費		
旅費交通費	<u>20,000</u>		会議費	20,000	
その他経費計	<u>50,000</u>		旅費交通費	<u>10,000</u>	
			その他経費計	<u>30,000</u>	
			事業費計	<u>107,000</u>	
			2. 管理費		
			(1) 人件費		
			給料手当	30,000	
			法定福利費	<u>3,000</u>	
			人件費計	<u>33,000</u>	
			(2) その他経費		
			会議費	10,000	
			旅費交通費	<u>10,000</u>	
			その他経費計	<u>20,000</u>	
			管理費計	<u>53,000</u>	

続いて、図3では事業費について事業別に分類する方法（旧手引き）と、費目別に分類する方法（NPO法人会計基準）について、どちらが団体の活動をより適切に示すかを選択してもらっている。その結果、67.8%の回答者が事業費を費目別に分類する方法（B）がより適切であると判断した。このとき表2によると、NPO法人との関わりや、重視する財務情報（資金用途またはミッション）と上記の選択との間に有意な関係性は認められず、回答者の属性が情報ニーズに影響を与えているとはいえなかった。

図3 事業費・管理費の分類方法②（Q2）

A	346人	32.2%	B	729人	67.8%
1. 事業費			1. 事業費		
(1) 開発援助事業費	50,000		(1) 人件費		
(2) 人道支援活動費	30,000		給料手当	70,000	
(3) 普及啓発活動費	<u>27,000</u>		法定福利費	<u>7,000</u>	
事業費計	<u>107,000</u>		人件費計	<u>77,000</u>	
2. 管理費			(2) その他経費		
(1) 人件費			会議費	20,000	
給料手当	30,000		旅費交通費	<u>10,000</u>	
法定福利費	<u>3,000</u>		その他経費計	<u>30,000</u>	
人件費計	<u>33,000</u>		事業費計	<u>107,000</u>	
(2) その他経費			2. 管理費		
会議費	10,000		(1) 人件費		
旅費交通費	<u>10,000</u>		給料手当	30,000	
その他経費計	<u>20,000</u>		法定福利費	<u>3,000</u>	
管理費計	<u>53,000</u>		人件費計	<u>33,000</u>	
			(2) その他経費		
			会議費	10,000	
			旅費交通費	<u>10,000</u>	
			その他経費計	<u>20,000</u>	
			管理費計	<u>53,000</u>	

さらに、図4ではNPO法人会計基準が定める「事業費の内訳」に関する注記について、どれくらい重要であるかと考えるかを聞いている。その結果、44.1%の回答者がこの情報を重要であると回答した。このとき表2によると、NPO法人との関わりがある者、資金使途またはミッションを重視する者はいずれも、事業費の内訳に関する注記をより強く重視する傾向が有意に認められた。

図4 事業費の内訳に関する注記 (Q3)

非常に重要である:295人(14.8%), 重要である:586人(29.3%),
普通:740人(37.0%), あまり重要でない:151人(7.6%), 重要でない:228人(11.4%)

科目	A事業費	B事業費	事業部門計	管理部門	合計
(1)人件費					
給与手当	10,000	5,000	15,000	7,000	22,000
臨時雇賃金	3,000	1,000	4,000	2,000	6,000
人件費計	13,000	6,000	19,000	9,000	28,000
(2)その他経費					
業務委託費	5,000		5,000		5,000
旅費交通費	3,000	10,000	13,000	5,000	18,000
その他経費計	8,000	10,000	18,000	5,000	23,000
合計	21,000	16,000	37,000	14,000	51,000

以上の推定結果より、回答者全体としては事業費と管理費を区分し、費目別にその内訳を示すことを好む傾向が示唆された。また、資金使途またはミッションを重視する者は、事業費と管理費の区分と、事業費の内訳に関する注記をより強く求めており、これらの傾向はいずれもNPO法人会計基準の方向性に沿うものである。

他方、NPO法人との関わりがある者も、上記と同様に事業費の内訳に関する注記をより強く求めているが、活動計算書上の事業費と管理費については、逆に区分を求めない傾向が認められた。事業費と管理費の区分は、内閣府が2003年に公表したNPO法の運用方針にも管理費割合の規定が設けられていることから、所轄庁が強く要請をしてNPO法人会計基準にも導入されたものである。しかし、NPO法人の活動現場では、江田(2010)が指摘するように事業部門と管理部門が未分化となっている団体も多く、事業費と管理費の区分を適切に行うことができるか、疑問が呈されているという事情もある。拙速に結論を導くことはできないが、NPO法人との関わりがある者がこのような実態を理解し、より簡素な活動計算書を許容している可能性が考えられる。

4.2 ボランティアの会計処理

まず、図5ではボランティアに関して会計処理に反映しない方法と、ボランティア評価費用を見積計算して活動計算書上の事業費に計上する方法について、どちらが団体の活動をより適切に示すかを選択してもらっている。その結果、77.0%の回答者がボランティア評価費用を計上する方法(B)がより適切であると判断した。このとき表2によると、資金使途またはミッションを重視する回答者と上記の選択との間に有意な関係性は認められなかったが、NPO法人との関わりがある者はボランティア評価費用の計上を好まない傾向が有意に認められた。

図5 ボランティア評価費用の計上方法 (Q4)

A	223人	23.0%	B	747人	77.0%
事業費			事業費		
(1) 人件費			(1) 人件費		
	給料手当	70,000		給料手当	70,000
	法定福利費	7,000		法定福利費	7,000
	人件費計	<u>77,000</u>		ボランティア評価費用	<u>50,000</u>
(2) その他経費			人件費計		
	会議費	20,000		人件費計	<u>127,000</u>
	旅費交通費	10,000		(2) その他経費	
	その他経費計	<u>30,000</u>		会議費	20,000
事業費計		<u>107,000</u>		旅費交通費	10,000
				その他経費計	<u>30,000</u>
				事業費計	<u>157,000</u>

続いて、図6ではNPO法人会計基準が定める「ボランティアによる役務の提供」に関する注記について、どれくらい重要であるかと考えているかを聞いている。その結果、41.5%の回答者がこの情報を重要であると回答した。このとき表2によると、NPO法人との関わりがある者、資金使途またはミッションを重視する者はいずれも、ボランティアによる役務の提供に関する注記をより強く重視する傾向が有意に認められた。

図6 ボランティアによる役務の提供に関する注記 (Q5)

非常に重要である:246人(12.3%), 重要である:584人(29.2%),
普通:816人(40.8%), あまり重要でない:166人(8.3%), 重要でない:188(9.4%)

内容	金額	算定方法
〇〇事業相談員 2名×20日間	30,000円	単価は××地区の最低賃金によって算定しています

ボランティアの会計処理を行うことにより、財政規模が小さなNPO法人でも、より大きな活動実態を示すことが可能となる。そのため、NPO法人会計基準でも、当初の議論ではボランティア会計の導入に消極的であったものの、最終的には現場団体からの強い要望を受けて、第26項に「無償又は著しく低い価格で活動の原価の算定に必要なボランティアによる役務の提供を受けた場合で、提供を受けた部分の金額を合理的に算定できる場合」かつ「当該金額を外部資料等により客観的に把握できる場合」を条件として、活動計算書にボランティア評価費用とボランティア受入評価益を両建て計上することが許容されている。

しかし、上述のように日本公認会計士協会(2013, p.56)も懸念を示しているが、いまだ日本ではボランティア費用の見積方法について、信頼性の高い実務慣行が形成されていない。さらに、NPO法人自身に客観的かつ合理的なボランティア評価を行うための人員やスキルが備わっていないため、NPO法人との関わりのある者がむしろ、活動計算書上にボランティア評価費用を計上することに対する疑問を呈している、という可能性が考えられる。ただし、NPO法人との関わりがある者、資金使途またはミッションを重視する者はいずれも、注記としてのボランティア情報をより強く求める傾向が認められた。

4.3 寄付金の使途制約

最後に、図7ではNPO法人会計基準が定める「使途等が制約された寄付金等」に関する注記について、どれくらい重要であるかと考えるかを聞いている。その結果、41.4%の回答者がこの情報を重要であると回答した。このとき表2によると、NPO法人との関わりがある者、資金使途またはミッションを重視する者はいずれも、使途等が制約された寄付金等に関する注記をより強く重視する傾向が有意に認められた。

図7 使途等が制約された寄付金等に関する注記 (Q6)

非常に重要である:268人(13.4%), 重要である:560人(28.0%),
普通:821人(41.1%), あまり重要でない:165人(8.3%), 重要でない:186(9.3%)

内容	期首残高	当期増加額	当期減少額	期末残高	備考
〇〇地震被災者援助事業	500,000	2,300,000	800,000	2,000,000	翌期に使用する予定の支援用資金
△△財団助成××事業	0	500,000	0	500,000	翌期に完了する予定の助成金事業

FASBによるアメリカの会計基準や、日本の公益法人会計基準でも、寄付金等に対する使途制約の有無によって、指定正味財産と一般正味財産などに区分して、活動計算書及び貸借対照表を作成する方法が採用されている。しかし、このような非営利組織特有の会計処理は難解であり、またNPO法人側にもそれに対応できるような会計スキルのある人材が不足しているため、NPO法人会計基準では寄付金等に対する使途の制約は、注記として記載するにとどめている。

今回の研究でも、活動計算書における区分方法について質問することは技術的に難解であるため、NPO法人会計基準に規定されている注記の重要性についてのみ調査を行ったが、NPO法人との関わりがある者、資金使途またはミッションを重視する者はいずれも、寄付金等に対する使途制約に関する情報をより強く求める結果となった。

5 結論

本研究の結果、NPO法人会計基準は概ね、事業費と管理費の分類方法や、ボランティア及び寄付金の使途制約に関する情報について、情報利用者のニーズに沿った財務情報を提供できていることが示唆された。すなわち、本調査における回答者全体の傾向をみると、活動計算書上に事業費と管理費を区分するとともに費目別内訳を示し、事業費内訳やボランティア、寄付金の使途制約に関して注記情報を示すことは、情報利用者の期待にも応えるものであるといえる。特に、団体のミッション及び資金使途を重視する人は、これらの情報を強く求める傾向が認められた。

それに対して、回答者の中でも寄付やボランティア、勤務、サービス利用といったNPO法人との関わりがある利害関係者は、各種の注記情報に対するニーズが強いところは上記と同様であるが、事業費と管理費の区分を求めず、ボランティア評価費用の計上も期待しないなど、より簡易な会計

処理を許容する可能性が示唆された。特に、活動計算書へのボランティア評価費用の計上について、8割近くの回答者が望ましいと答えているにもかかわらず、NPO法人との関わりがある人の方が、実はこのような会計処理に対して消極的である、という結果が統計的に表れていることは、その理由や結論の妥当性を含めて、今後さらに調査を進めていきたい興味深い発見事項である。

NPO法人会計基準は、中間支援組織やNPO実務者、助成財団、会計専門家など多様な利害関係者が参加をしながら策定されたものであるが、一般的にあるべき非営利組織の会計理論と、利害関係者の情報ニーズ及びNPO法人自身が置かれている経営環境には、まだまだ大きな乖離が存在している。したがって、事業費と管理費の分類方法及びボランティア評価費用の計上方法について、NPO法人との関わりの有無によって情報ニーズが異なるという今回の推定結果は、今後のNPO法人会計基準の改善に向けた問題提起になると考える。また、今回は十分な検討ができていないが、国際的な視点で情報利用者をとらえた場合、主に事業ごとに機能別分類を行う欧米の活動計算書との比較可能性を考慮すると、費目別分類を中心とするNPO法人会計基準には検討されるべき課題が残されている。

ただし、NPO法人会計基準に関する実証的な研究は初めての試みであり、分析手法を含めて、まだまだ改善の余地は大きい。また、会計情報に対する社会一般の認識はいまだ低く、アンケート調査を行ってもサンプルが得られにくいという問題があるため、今回はインターネット調査という手法に頼っている。しかし、実際には情報利用者のNPO法人との関わり方の違いや、会計知識の程度によっても、財務情報に対する見方は大きく異なると考えられる²⁾。今後は、より適切な調査対象の選定方法を検討し、情報利用者の属性を絞った研究も必要になると考えている。

また、本研究はNPO法人会計基準に対する情報利用者の見方を検討しているが、その先の研究としては、NPO法人が果たすべきアカウンタビリティ及びガバナンスのあり方を考察し、あるべき会計基準の構築へと結び付けていく必要がある。本研究ではそこまで議論を深めることができなかつたため、今後の課題としたい。

注

- 1) 活動計算書の費用分類について、アメリカのFinancial Accounting Standards Board (1993a: paragraph 159) では、プログラム (program)、経営管理 (management and general)、ファンドレイジング (fund raising) に区分して注記でその内訳を示す方法を規定し、イギリスのAccounting Standards Board (2005: paragraph 177) では資金調達費 (costs of generating funds)、事業活動費 (charitable activities)、ガバナンス費 (governance costs) に区分している。
- 2) 今回の調査においても、会計業務の経験や簿記等の会計知識の有無 (学校やセミナーなどで講義を受けたことがある、簿記などの資格をもっている、企業や商店などで会計実務を行なったことがある、NPOなどで会計実務を行なったことがある、税理士や会計士などの会計専門家である) によって分析結果に違いが生じるかデータをとって見たが、有意な結果を得ることはできなかった。今後に残された研究課題である。なお、上記の選択肢のいずれか1つ以上に該当した回答者は約4割であった。

参考文献

- Accounting Standards Board (2005) “Accounting and Reporting by Charities: Statement of Recommended Practice”
(<http://www.charitycommission.gov.uk/media/95505/sorp05textcolour.pdf>) 2014/8/17.
- Financial Accounting Standards Board (1993a) “Statement of Financial Accounting Standards No. 117: Financial Statements of Not-for-Profit Organizations.” (黒川保美・鷹野宏行・船越洋之・森本晴生訳 (2001) 『FASB NPO会計基準』中央経済社, 89-131頁。)
- Financial Accounting Standards Board (1993b) “Statement of Financial Accounting Standards No. 116: Accounting For Contributions Received and Contributions Made.” (黒川保美・鷹野宏行・船越洋之・森本晴生訳 (2001) 『FASB NPO会計基準』中央経済社, 57-87頁。)
- Hyndman, N. (1991) “Contributors to Charities: A Comparison of their Information Needs and the Perceptions of Such by the Providers of Information,” *Financial Accountability & Management*, Vol. 7, No. 2, pp. 69-82.
- Khumawala, S. B. and Gordon, T. P. (1997) “Bridging the Credibility of GAAP: Individual Donors and the New Accounting Standards for Nonprofit Organizations,” *Accounting Horizons*, Vol. 11, No. 3, pp. 45-68.
- Parsons, L. M. (2007) “The Impact of Financial Information and Voluntary Disclosures on Contributions to Not-for-profit Organizations,” *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 19, pp. 179-196.
- 五百竹宏明 (2012) 「NPO法人の会計情報と寄付金に関する実証分析—広島県のNPO法人を対象としたパイロットテスト—」『非営利法人研究学会誌』第14巻, 59-67頁。
- 江田寛 (2010) 「NPO会計基準を民間で作成することの意義」『非営利法人研究学会誌』第12巻, 11-22頁。
- NPO法人会計基準協議会 (2012) 『NPO法人会計基準完全収録版 第2版』八月書館。
- 黒木淳 (2013) 「社会福祉法人における財務情報開示の要因分析—アンケート調査結果から—」『社会関連会計研究』第25号, 29-43頁。
- 日本公認会計士協会 (2013) 「非営利法人委員会研究報告第25号 非営利組織の会計枠組み構築に向けて」(http://www.hp.jicpa.or.jp/specialized_field/25.html) 2014/8/17。
- 馬場英朗・石田祐・五百竹宏明 (2013) 「非営利組織の財務情報に対する寄付者の選好分析」『ノンプロフィット・レビュー』第13巻第1号, 1-10頁。
- 馬場英朗・石田祐・奥山尚子 (2010) 「非営利組織の収入戦略と財務持続性—事業化か, 多様化か?—」『ノンプロフィット・レビュー』第10巻第2号, 101-110頁。
- 山内直人・馬場英朗・石田祐 (2008) 「NPO法人の財政実態と会計的課題—「NPO法人財務データベース」構築への取組みから—」『非営利法人研究学会誌』第10巻, 73-88頁。
- <付記>本研究はJSPS科研費25380486 (研究代表者: 馬場英朗), 25780198 (研究代表者: 石田祐) の助成による研究成果の一部である。

(馬場: 関西大学商学部准教授)

(五百竹: 県立広島大学経営情報学部准教授)

(石田: 国立高専機構明石高専講師)

(2014年8月11日 採択)

【研究論文】

統合報告書におけるCSR会計の動向

－IIRCパイロットプログラム参加企業から－

牟 禮 恵美子

論文要旨

企業におけるCSR情報の開示は進んでいるが、これを金額的に評価するCSR会計はまだ発展途上といえる。ところで、近年急速に関心を高めている統合報告書においては、財務以外にも拡大した資本概念を用いて価値創造について説明することが求められており、その際これを金額的に評価することの有用性も示唆されている。そこで、統合報告書においてCSR会計についての進展がみられるかどうかを分析するため、IIRCのパイロットプログラム参加企業を対象に開示情報を分析した。結果として統合報告であると言及している企業の方がそうでない企業よりも金額情報の開示が多いことが分かった。今後多くの企業が統合報告に移行していくことでより金額情報の開示が広まることが予想され、CSR会計の発展に貢献することが期待できる。

1 はじめに

CSR（企業の社会的責任）に関する情報は、サステナビリティレポート等で開示されてきたが、その取組結果については、パフォーマンス指標として主に数値情報で開示されることが一般的である。CSRについてこれを金額的に評価する取組は、1970年代に社会責任会計として特にヨーロッパを中心に理論面・実践面で進展がみられたものの、実務的な困難性から、長くは続かなかった（向山，2004）。2000年以降、麗澤大学企業倫理研究センターのCSR会計、SIGMAのサステナビリティ会計などが提案されたが、実務的には普及しているとはいえない状況にある（國部，2007）¹⁾。また、いずれも会計と呼んではいるが必ずしも全てを金額情報で捉えることを指向しているわけではなく、金額情報としては、実務的に対応しやすいコスト情報や付加価値会計情報が中心となっている。しかしながらCSR活動の目的をサステナブルな社会の実現と捉えるなら、CSR会計の本質は、企業が社会・環境面でどのような影響を及ぼしたのかを金額的に表現することにあると考えられる。付加価値会計情報はこの要請に一部応えてはいるが、あくまで企業が直

キーワード：統合報告（integrated reporting）、CSR会計（CSR accounting）、
IIRCパイロットプログラム（IIRC Pilot Programme）

接的に経済的影響を及ぼしているものに限定されており、企業が社会・環境に及ぼした影響をすべて捉えているとはいえない。この点、1970年代にみられた社会責任会計はその本質を捉えていたと考えられるが、実務上の困難性から浸透せず、CSRに注目が集まる現在においても、CSRに関する金額評価は未だ発展途上となっている。

ところで、IIRC (International Integrated Reporting Council) による統合報告のフレームワーク (IIRC, 2013b) 開発をきっかけに、統合報告書への関心が急速に高まってきた。統合報告書では、より長期的な視点から企業の投資判断が行えるよう、価値創造について説明することが求められている。フレームワークでは、企業が利用し影響を与える様々な資本を示し、価値創造と関連するこれらの資本について開示することを求めている。資本とはいえ従来の財務資本以外についても包含されるため、必ずしも金額的な評価を求めているわけではないが、その有用性については触れられている²⁾。統合報告の推進にあたっては、IIRCがパイロットプログラムを実施しているが、参加企業はこのような開示に対して意欲的である可能性が高いと考えられることから、開示状況を分析することでCSR会計の進展についての知見を得ることが期待できる。

統合報告書を分析した先行研究として筆者が調べた範囲では、青木 (2014)、山下 (2013)、Dumitru *et al.* (2013)、Anria and Zyl (2013)、Ioana and Tudor (2013) において、具体的な記載内容が検討されていた。青木 (2014) は、日本の製薬会社8社の統合報告書を対象に、その特徴を整理するとともに、武田薬品工業についてCSR活動の行動規範について整理している。山下 (2013) は、武田薬品工業の2012年アニュアルレポートについて具体的内容を検討している。Dumitru *et al.* (2013) は、パイロットプログラム参加企業の中のソフトウェア部門からIndra社を選定し、その報告書が統合報告の報告原則をどのように反映しているかを検討している。Anria and Zyl (2013) は、ヨハネスブルグ証券取引所のサステナビリティ・インデックスに採用された企業のうち統合報告書を作成している23社を対象に、統合報告がサステナビリティ開示の質を改善させたかどうかを分析している。また、Ioana and Tudor (2013) は、パイロットプログラムに参加しているアジア太平洋地域の企業16社を対象に、環境・社会情報の開示レベルと財務業績との関連を検討している。いずれも、特定の地域、産業、企業を対象にしたもので、検討内容としてCSR会計を取り上げたものは見当たらなかった。

そこで、本稿では、パイロットプログラム参加企業のうち、地域や業種を広く対象に含めるとともに、内容面ではCSR会計 (金額評価) の開示の観点から分析を行った。CSR会計の開示の観点としては、以下の3点を検討対象とした。

- ①フレームワークという価値、資本についての金額情報の開示状況
 - ②付加価値会計情報の開示状況
 - ③GRIガイドライン (G3.1) における経済的指標のうちのEC9 (企業活動がもたらす間接的な経済的影響) の開示状況
- ①については、「価値、資本」が統合報告書の特徴的開示であることに加え、金額評価の有用性

が示されていることから調査対象とした。②は、CSR会計に関するフレームワークにおいて付加価値会計が含まれていることが一般的であり、CSR会計の中心的な開示と考えられることから調査対象とした。③の指標は、サステナビリティ報告において広く適用されているGRIガイドラインにおける経済的指標の一項目である。当該指標は、企業活動がもたらす間接的な経済影響に関するものであるが、持続可能な発展という状況において、組織の経済的影響力の中で重要な部分であり、地域社会や地域経済に関連して評価・報告するためには特に重要であると説明されている（GRI, 2011, IP:EC, p.13; 日本語訳, 2008, 13頁）。このためCSR会計の観点からは重要な指標と考えられるが、計算の困難性から日本ではほとんど開示がみられない項目である。このため海外の企業において先進的な開示がみられるかどうかを検討するため対象に加えた。以上の分析から、パイロットプログラム参加企業において、CSR会計情報の開示に関して何らかの進展や特徴がみられるかどうかを検討することが本研究の目的である。

2 対象企業の概要

2012年のパイロットプログラムを総括したIIRC（2012）によると、2011年10月以降75以上のビジネスと25の投資家組織がパイロットプログラムに参加しており、そこには多様なセクター、国が含まれている。今回、分析対象としては、76のビジネス（23ヵ国）の中から比較しやすい一般事業会社を選択した。対象となる一般事業会社は、会計事務所と金融機関等（銀行、金融サービス、保険、その他）のセクターを除いた51社である。

対象とした51社のうち、2014年3月時点においてアニュアルレポート（以下AR）をウェブ上で公開している企業は46社（30セクター、21ヵ国）であった。よって、この46社を対象に具体的な内容の検討を行っていく（表1は対象企業の一覧）。

表1 対象企業の一覧

NO	business	country	sector	NO	business	country	sector
1	AB Volvo - Volvo Group	Sweden	automobiles	24	N.V. Luchthaven Schiphol	Netherlands	transportation services
2	AES Brasil	Brazil	utilities	25	Natura	Brazil	personal goods
3	AkzoNobel N.V.	Netherlands	chemicals	26	New Zealand Post	New Zealand	postal services
4	ARM Holdings plc	United Kingdom	technology hardware&equipment	27	Novo Nordisk	Denmark	pharmaceuticals & biotechnology
5	Atlantia Sp.A.	Italy	industrial transportation	28	Randstad Holding N.V.	Netherlands	support services
6	BAM Group	Netherlands	construction & materials	29	Rosneft	Russian Federation	oil & gas producers
7	Cliffs Natural Resources	United States of America	industrial mining & metals	30	Sainsbury's	United Kingdom	food retail
8	CLP Holdings Limited	China	electricity	31	SAP	Germany	software & computer services
9	Danone	France	food producers	32	SASOL	South Africa	chemicals
10	Diesel & Motor Engineering PLC	Sri Lanka	industrial engineering	33	SK Telecom	South Korea	telecommunications
11	ENAGAS SA	Spain	gas,water & multi-utilities	34	Solvay	Belgium	chemicals
12	EnBW Energie Baden-Württemberg AG	Germany	electricity	35	State Atomic Energy Corporation ROSATOM	Russian Federation	nuclear industry
13	Enel Sp.A.	Italy	electricity	36	Stockland	Australia	real estate investment & services
14	Eni Sp.A.	Italy	oil & gas producers	37	Takeda Pharmaceutical Company Limited	Japan	pharmaceuticals & biotechnology
15	Eskom Holdings SOC Limited	South Africa	electricity	38	Tata Steel	India	steel producers
16	Flughafen München GmbH	Germany	transportation services	39	Telefónica S.A.	Spain	telecommunications
17	Gold Fields	South Africa	mining	40	Terna Sp.A.	Italy	electricity
18	Hyundai Engineering & Construction	South Korea	construction & materials	41	The Clorox Company	United States of America	chemicals
19	Indra	Spain	software & computer services	42	The Coca-Cola Company	United States of America	beverages
20	Industria de Diseño Textil S.A. (Inditex)	Spain	general retailers	43	The Crown Estate	United Kingdom	real estate management
21	Marks and Spencer Group plc	United Kingdom	general retailers	44	Transnet	South Africa	transportation services
22	MASISA SA	Chile	forestry,wood and boards	45	Unilever	United Kingdom	retail goods
23	Microsoft Corporation	United States of America	software & computer services	46	Vestas Wind Systems	Denmark	alternative energy

46社のARにおいて、統合報告書（以下IR）であると言及しているかどうかを調査したところ、IRであると言及しているのは23社（50%）、一部導入している等、なんらかの言及を行っているのは7社（15.2%）、言及がみられなかったのは16社（34.8%）であった。

さらにこれらの企業がサステナビリティレポート等（以下SR）を開示しているかどうかを調査した結果を表2に示した。ここでは、CSRやサステナビリティについて、まとまりのある報告書の形態をとっているものをSRとして取り扱った。3社は報告書としての発行はないが、自らウェブ情報をSRとして取り扱っている。開示状況を見ると、全体の半数以上の企業が別途SRを開示しているが、特にIRの言及がない企業ではその割合が高くなっていった。

表2 SRの開示状況

	SR開示あり(PDF)		ウェブ情報のみ開示		SR開示なし		計	
	企業数	割合	企業数	割合	企業数	割合	企業数	割合
IR言及あり	7	30.4%	2	8.7%	14	60.9%	23	100%
IR一部言及	2	28.6%	0	0.0%	5	71.4%	7	100%
IR言及なし	14	87.5%	1	6.3%	1	6.3%	16	100%
計	23	50.0%	3	6.5%	20	43.5%	46	100%

3 開示内容の検討

3.1 価値、資本の開示状況

IIRCのフレームワークにおいては、長期にわたる価値創造について説明することが統合報告書

の主目的とされている (IIRC, 2013b, p.4)。また、資本とは、価値のストックを指し (IIRC, 2013b, p.4)、価値創造プロセスに影響を及ぼすことが示されている (IIRC, 2013b, p.13)。従って統合報告書の主眼は、価値、資本を開示することにあると考えられることから、ARにおいて価値、資本がどのように開示されているのかを検討した。

価値についての開示状況 (表3) をみると、90%以上の企業が何らかの説明を行っていた。ただし、説明内容としては、定性的な内容のところが多く、定量的もしくは金額情報を入れた説明を行っている企業は全体の23.9%にとどまっていた。なお、この割合はIR言及企業では39.1%と高くなっていた。また、金額情報のある9社のうち、価値創造の全体像の中で金額情報を示しているのは5社であった。

表3 価値についての開示状況

	説明あり								説明なし		合計	
	金額情報あり		定量的		定性的		計		企業数	割合	企業数	割合
	企業数	割合	企業数	割合	企業数	割合	企業数	割合				
IR言及あり	7	30.4%	2	8.7%	13	56.5%	22	95.7%	1	4.3%	23	100%
IR一部言及	1	14.3%	0	0.0%	6	85.7%	7	100.0%	0	0.0%	7	100%
IR言及なし	1	6.3%	0	0.0%	12	75.0%	13	81.3%	3	18.8%	16	100%
計	9	19.6%	2	4.3%	31	67.4%	42	91.3%	4	8.7%	46	100%

続いて、資本についての開示状況を概観する。フレームワークでは、「財務資本、製造資本、知的資本、人的資本、社会・関係資本、自然資本」という6つの資本を提示している (IIRC, 2013b, p.11)。資本の開示状況 (表4) をみると、IR言及企業の半数近くが財務以外の資本に言及している一方、それ以外の企業ではほとんど説明がなされていなかった。6つの資本はあくまで例示であることから、自社の特性に応じた分類をしている企業も5社みられた。財務以外に言及した12社の開示内容は、全体像を一覧のような形で示しているのが8社、個別のページで説明しているのが3社、全体と個別のページを併用しているのが1社であった。このうち、全体像の中で特に金額情報を開示していたのは2社であった。

表4 資本についての開示状況

	財務以外の資本について説明あり						説明なし		合計	
	6つの資本		その他		計		企業数	割合	企業数	割合
	企業数	割合	企業数	割合	企業数	割合				
IR言及あり	7	30.4%	4	17.4%	11	47.8%	12	52.2%	23	100%
IR一部言及	0	0.0%	1	14.3%	1	14.3%	6	85.7%	7	100%
IR言及なし	0	0.0%	0	0.0%	0	0.0%	16	100.0%	16	100%
計	7	15.2%	5	10.9%	12	26.1%	34	73.9%	46	100%

価値や資本の全体像の中で金額情報を開示している企業の開示内容を要約すると表5のようになっている。

表5 価値・資本の記載内容

会社	開示概要	金額情報の内容
AB Volvo - Volvo Group	ビジネスモデルの説明の最初のページで“Creating value for many stakeholders”と題する価値創造の全体像を示すページを設け「製品開発、購買、製造、流通、製品の使用、再利用」という価値創造プロセスの中で、定性的な情報とともに、定量的に金額的情報をおりまぜて価値創造の内容を説明。付加価値のステークホルダー別分配額の一覧表が示されている。	製品開発：研究開発費（売上比も開示）。 購買：製品・サービスの購買額。 流通：売上高（2000年比も開示）。販売費（売上比も開示）。 アウトプット：利益、投資額、配当額。 ステークホルダー別価値：購買額／給与・報酬額／社会コスト／年金費用／所得税／債権者への利息支払額／株主への配当額。
AkzoNobel N.V.	“How we create value”という最初のページにおいて、インプット、組織、アウトプットの全体像を示し、その中で、資産価値、人的価値、環境価値、イノベーション価値、顧客価値、財務価値、コミュニティ価値に分けて、その内容を説明するとともに、全体的に金額情報・定量情報をおりまぜて説明している。	インプット：エネルギー費用。原材料・包装代。 組織：＜資産価値＞資本的支出。総資産。＜人的価値＞従業員給付額。 ＜イノベーション価値＞研究開発投資。 アウトプット：＜顧客価値＞セグメント別収益。＜財務価値＞収益。営業利益。1株当たり利益。 ＜コミュニティ価値＞コミュニティプログラム員数。納税額。
Gold Fields	ビジネスの説明の中で“Adding value throughout the gold lifecycle”と題する価値創造の全体像を示すページを設け、インプット、アウトプット、ライフサイクルを示している。特にインプット・アウトプットでは数量・金額情報を、ライフサイクルでは各プロセスでの資産の内容と付加した価値の内容を主に定性的に説明している。	インプット：＜事業の最適化＞営業費用。資本的支出。＜Gold Fieldsの成長＞探索費用。未開地の探索費用。＜将来への保証＞トレーニング費用。 アウトプット：＜事業の最適化＞利益。営業キャッシュ・フロー。＜将来への保証＞地域雇用。政府。地域サプライヤー。SEDI(社会経済開発)。
Natura	“value chain”において、2012年の主要な実績を、原材料の採取と輸送、製造、販売、製品の使用と廃棄、横断的指標に分けて、金額情報と定量情報を用いて簡潔に示している。	原材料の採取と輸送：サプライヤーへの支払額。 製造：従業員への支払額。インフラ・物流への投資。 販売：コンサルタントへの支払額。 横断的指標：政府への支払額。株主への分配額（現金ベース）。純利益。純収益。EBITDA。サステナビリティへの投資。
ROSATOM	ビジネスモデルの説明において全体像を示し、その中で最終的に資本が生成されることを図示している。さらに“Corporate Capitals”において、7つの資本（財務、製造、人的、無形、社会・信用、社会・経済、環境影響）のKPIの一覧を提示し、その中に一部金額情報を含めている。	財務資本：EBITDA。投資調達額。（ロシア）連邦政府予算からの受取資金。純資産。 人的資本：トレーニング費用。 無形資本：研究開発費。無形資産額。
Transnet	“How Transnet creates value”として、定性的な説明に続き、その全体像をインプット（6つの資本が含まれる）、ビジネス、アウトカムとして図示するとともに、一部金額情報を含めたKPIを開示している。	インプット：＜財務資本＞株主資本。長期・短期借入。営業からのキャッシュ。 ＜製造資本＞有形固定資産。投資不動産。 ハイライト：資本投資。収益。EBITDA。技術投資。総付加価値額。B-BBEE(黒人優先のプログラム)投資額。サプライヤー開発投資額。社会的投資額。 ビジネス：セグメント別資産額。 アウトカム：＜経済的配当＞2020年までの資本投資額。

開示内容からは、企業のビジネスモデルにおいて、関連する数値情報・金額情報をおりまぜ、全体的な価値創造の状況を示す試みがみられる。ここで示されている金額情報のうち、従来の財務報告にはない項目としては、サプライヤー関係の支出、社会貢献投資、トレーニング費用、などがあげられる。しかしながら、計算根拠が示されていないため他社比較は困難な状況といえる。

3.2 付加価値会計情報の開示状況

付加価値会計情報については、ステークホルダーへの分配額のみを開示しているものも広く付加価値情報として取り上げ、その開示状況を分析した（表6）。半数以上の企業が付加価値情報を開示しており、中でもIR言及企業ではその割合が高くなっていた。また、開示場所については、IRに言及のない企業ではSRでの開示比率が高くなっていた。

表6 付加価値情報の開示状況

	付加価値情報の開示あり								開示なし		合計	
	ARで開示		SRで開示		その他で開示		計					
	企業数	割合	企業数	割合	企業数	割合	企業数	割合	企業数	割合	企業数	割合
IR言及あり	13	56.5%	1	4.3%	0	0.0%	14	60.9%	9	39.1%	23	100%
IR一部言及	3	42.9%	0	0.0%	0	0.0%	3	42.9%	4	57.1%	7	100%
IR言及なし	1	6.3%	5	31.3%	1	6.3%	7	43.8%	9	56.3%	16	100%
計	17	37.0%	6	13.0%	1	2.2%	24	52.2%	22	47.8%	46	100%

注) ARで開示のうち5社は、SRでも開示している。

さらに付加価値情報の開示内容については、付加価値額の創出額と分配額について開示があるかどうかで区分し、さらに、創出額と分配額の開示がある場合に、前給付を控除しているケース、

GRIガイドラインの経済性指標EC1（付加価値の創出を「収入」、分配を「事業コスト」「従業員給与と福利」「資本提供者への支払」「政府への支払」「コミュニティ投資」、差額を「留保」としている。）（GRI, 2011, IP:EC, p.4; 日本語訳, 2008, 4頁）に準拠しているケースを区分して分析した（表7）。創出額と分配額を開示している企業の方が、分配額のみを開示企業より多くなっていたが、特にIRに言及のある企業でその割合は高くなっていた。なお、集計対象の具体的な項目について記載がある企業を比較したところ、その内容にはばらつきがみられた。

表7 付加価値情報の開示内容

	付加価値の創出額と分配額の開示あり						分配額のみ		その他		計	
	前給付あり		前給付なし		GRI (EC1)型		企業数	割合	企業数	割合	企業数	割合
	企業数	割合	企業数	割合	企業数	割合						
IR言及あり	5	35.7%	3	21.4%	2	14.3%	3	21.4%	1	7.1%	14	100%
IR一部言及	1	33.3%	0	0.0%	0	0.0%	1	33.3%	1	33.3%	3	100%
IR言及なし	0	0.0%	0	0.0%	3	42.9%	4	57.1%	0	0.0%	7	100%
計	6	25.0%	3	12.5%	5	20.8%	8	33.3%	2	8.3%	24	100%

3.3 間接的な影響の開示状況

分析対象とした報告書の多くは、GRIガイドラインに準拠して作成されていた。GRIガイドラインでは、経済に関連する重要な指標をEC1からEC9として示している（GRI, 2011, IP:EC）。このうちEC9は、企業活動がもたらす著しい間接的な経済的影響に関するもので、経済的指標の中でも測定が困難な指標といえる。今回調査対象とした46社のうち、GRIの記載状況が識別できるGRIインデックス（対照表）を開示していたのは36社であった。そのインデックスを参考に、EC9についての記載状況を検討した結果が表8である。インデックス上何らかの記載（該当するページなど）があったのは29社であるが、実際に間接的な影響について示されていたのは13社であった。また、13社のうち金額情報が示されていたのは4社、定量的な指標が示されていたのは4社であった（表9）。

表8 EC9の記載状況

	インデックス		インデックス記載あり									
	記載あり 企業数	記載なし 企業数	開示あり				開示なし		不明		計	
			間接的影響の開示あり		直接的影響の開示のみ		企業数	割合	企業数	割合	企業数	割合
	企業数	割合	企業数	割合	企業数	割合	企業数	割合	企業数	割合		
IR言及あり	15	1	6	40.0%	6	40.0%	2	13.3%	1	6.7%	15	100%
IR一部言及	4	2	1	25.0%	1	25.0%	1	25.0%	1	25.0%	4	100%
IR言及なし	10	4	6	60.0%	4	40.0%	0	0.0%	0	0.0%	10	100%
計	29	7	13	44.8%	11	37.9%	3	10.3%	2	6.9%	29	100%

表9 EC9の間接的影響の記載内容

	金額情報あり		定量的		定性的		計	
	企業数	割合	企業数	割合	企業数	割合	企業数	割合
IR言及あり	1	16.7%	2	33.3%	3	50.0%	6	100%
IR一部言及	1	100%	0	0.0%	0	0.0%	1	100%
IR言及なし	2	33.3%	2	33.3%	2	33.3%	6	100%
計	4	30.8%	4	30.8%	5	38.5%	13	100%

表10 間接的影響（金額情報）の記載内容

会社	開示概要	金額情報の内容
Cliffs Natural Resources	2011年の西オーストラリアでの設備の改善による地域経済への影響を試算した結果を紹介。	設備の改善1ドルあたり70セントが地域で消費された。改善業務は地域に57の新しい仕事をもたらし、給与等の合計は約9百万ドル増加。
Flughafen München GmbH	ミュンヘン空港の経済効果について、空港業務から生じるものと、空港を利用することから生じるものに分けて内容を説明。さらに空港利用による効果の事例を紹介。	空港業務: 2005年に空港で操業する組織が物品やサービスを購入したコストの評価額は36億€。2009年の空港の全ての従業員への給与支払額は約11億€。空港で働く人の現在の平均年収は3万€。2012年の源泉税の支払額は3千万€以上。 空港利用: 2007年にミュンヘン地域に外国から来た旅行者はそこで約18億€消費。これらの支出はミュンヘン地域での付加価値を9億€創出。
Microsoft Corporation	2011年におけるマイクロソフトのアメリカ経済への経済効果について大学教授に委託した研究結果を別冊で報告。研究はIMPLANモデルにより試算。マイクロソフトの直接雇用、購買がもたらした直接効果とそこから派生したトータルの経済効果を試算。	アメリカでの218億\$の支出は、サプライヤーが従業員やアウトプットを増やすことでアメリカの他のビジネスのための雇用を創出。さらにマイクロソフトの従業員が給料を消費することで他の製品の需要が増加。マイクロソフトの業務はアメリカの産業において全体で1,014億\$の経済効果を生み、アメリカのGDPを602億ドル増加。
Natura	コンサルタント・アドバイザーに対する生産性向上のためのトレーニングなどの取組みにより、コンサルタント・アドバイザーの収入の増加(もしくは収入減の食い止め)に貢献したことを紹介。	コンサルタントとコンサルタント・アドバイザーの手数料収入について、3年間の推移をグラフで開示。

金額情報を開示している4社の開示内容を表10に示した。このうち、Cliffs、Flughafen München、Microsoftは、地域経済や国への経済効果を試算した情報を開示している。Microsoftは別冊でその詳細を開示しているが、他の2社は具体的な計算方法について記載がみられなかった。また、いずれも過年度の情報を開示していることから、このような評価結果をタイムリーに開示することは困難であることが想定された。しかしながら、自社の事業がもたらす間接的な経済効果について試算する先進的な取り組みが実施されている状況を確認することができた。

4 おわりに

以上の分析結果から、パイロットプログラム参加企業の中でも、全体的にIRの言及がある企業の方が金額情報の開示割合が高い傾向がみられた。特に付加価値情報については、半数以上がこれを開示しており、今後、付加価値情報の開示が定着していくことが期待できる。一方、IRの特徴的な開示である価値や資本については、価値や資本そのものを金額評価するというよりはむしろ、従来からすでに把握している金額情報を関連する項目の中で表示することで、その全体像を示そうとする傾向が伺えた。さらに、企業活動がもたらす間接的な経済的影響を評価しようという試みがみられたが、これは、測定の新たな取り組みの進展を示唆するものとみることができる。以上のように、IRの発行がCSR会計の進展に寄与する傾向がみられたが、現状では、IRについての言及がない企業が34.8%に及ぶことから、今後IRへの移行が進むなかで、多様な金額情報の開示が増加することが期待できる。しかしながら、計算根拠についての説明が不足していることから、比較可能性や信頼性の面では課題があるといえ、IRの報告実務が拡大していく中で、CSR会計情報がどのように進展していくのか、引き続き研究していきたいと考えている。

注

- 1) 麗澤大学のCSR会計については麗澤大学（2007）、SIGMAのサステナビリティ会計についてはSIGMA（2003）参照。その他、八木（2011）では、NSC（2009）の経済的情報をもとにしたサステナビリティ会計が取り上げられている。
- 2) IIRC（2013b）1.11において、「KPIや貨幣的な測定基準といった定量的な指標やそれらが提供される文脈は、どのように組織が価値を創造するかを説明し、それが多様な資本にどう使われ、影響を及ぼすのかを説明するのに大変役立つ。」としている。

＜分析対象とした報告書一覧＞

business	Annual Report	Sustainability Report
AB Volvo – Volvo Group	Annual Report 2012	Sustainability Report 2012
AES Brazil	Annual Report 2012	2012 Sustainability Report
AkzoNobel N.V.	Report 2013	
ARM Holdings plc	Annual Report 2013: Governance & Financial Report, Strategic Report	Corporate Responsibility Report 2012
Atlantia S.p.A.	2012 Integrated Report	
BAM Group	Annual Report 2013	Sustainability Report 2013
Cliffs Natural Resources	2012 Annual Report	2012 Sustainability Report
CLP Holdings Limited	2012 Annual Report	2012 Sustainability Report
Danone	Economic and Social Report	2012 Sustainability Report
Diesel & Motor Engineering PLC	Annual Report 2012/13	
ENAGAS S.A.	Annual Report 2012	
EnBW Energie Baden-Württemberg AG	Report 2013	
Enel S.p.A.	Annual Report 2012	Sustainability Report 2012
eni S.p.A.	Annual Report 2012	eni for 2012
Eskom Holdings SOC Limited	Integrated Report for the year ended 31 March 2013	Foundation Report for the year ended 31 March 2013
Flughafen München GmbH	Annual Report 2012	
Gold Fields	Integrated Annual Review 2012	
Hyundai Engineering & Construction	2012 Annual Report	2013 Sustainability Report
Indra	Annual Report 2012	
Industria de Diseño Textil S.A. (Inditex)	Annual Report 2012	
Marks and Spencer Group plc	Annual Report and Financial Statements 2013	Plan A Report 2013
MASISA S.A.	Annual Report 2012	
Microsoft Corporation	Annual Report 2013	Citizenship Report 2013
N.V. Luchthaven Schiphol	Annual Report 2013	
Natura	Natura Report 2012	
New Zealand Post	Annual Report 2013 (Volume 1, 2)	
Novo Nordisk	Annual Report 2013	
Randstad Holding N.V.	Annual Report 2013	
Rosneft	Annual Report 2012	Sustainability Report 2012
Sainsbury's	Annual Report and Financial Statements 2013	Our 20 Commitments to Help Us All Live Well for Less
SAP	2012 Annual Report	(http://www.sapintegratedreport.com/2012/en/)
SASOL	Annual Integrated Report 30 June 2013	Sustainable Development Report 30 June 2013
SK Telecom	Annual Report 2012	(http://www.sktelecom.com/en/social/list_persist_biz.do#sp)
Solvay	Annual Report 2012	Sustainable Development Report 2012
State Atomic Energy Corporation ROSATOM	Public Annual Report 2012	
Stockland	Annual Review 2013	(http://www.stockland.com.au/about/sustainability.htm)
Takeda Pharmaceutical Company Limited	Annual Report 2013	CSR Data Book
Tata Steel	Annual Report 2012-2013	
Telefonica SA	2012 Annual Report	2012 Corporate Sustainability Report
Terna S.p.A.	2012 Annual Report	2012 Sustainability Report
The Clorox Company	2012 Annual Report	
The Coca-Cola Company	2012 Annual Review	2012/2013 GRI Report
The Crown Estate	Annual Report 2013	
Transnet	Integrated Report 2013	Sustainability Report 2013
Unilever	Annual Report and Accounts 2013	Sustainable Living Report 2012, Progress Report 2012
Vestas Wind Systems	Annual Report 2013	

参考文献

- Anria, S. and Zyl, V. (2013) “Sustainability and Integrated Reporting in the South African Corporate Sector,” *International Business & Economics Research Journal*, Vol. 12, No. 8, pp. 903-926.
- Dumitru, M., Glavan, M. E., Gorgan, C. and Dumitru, V. F. (2013) “International Integrated Reporting Framework: A Case Study in the Software Industry,” *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, Vol. 15, No. 1, pp. 24-39.
- Eicher, T. S. (2013) *The 2011 Microsoft Economic Impact Study*, Microsoft.
- Global Reporting Initiative (2011) *Sustainability Reporting Guidelines Version 3.1*, GRI. [サステナビリティ日本フォーラム (2008) 『サステナビリティ レポーティング ガイドライン』, (2011) 『G3.1 版 サステナビリティ日本フォーラム訳 差込用冊子』 NPO法人サステナビリティ日本フォーラム.]

- International Integrated Reporting Council (2012) *The Pilot Programme 2012 Yearbook*, IIRC.
- International Integrated Reporting Council (2013a) *IIRC Pilot Programme Business Network*, IIRC.
- International Integrated Reporting Council (2013b) *The International <IR> Framework*, IIRC.
- Ioana, D.M. and Tudor, A.T. (2013) “GRI Compliance and Prerequisites of Integrated Reporting for Asian-Pacific Companies,” *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, Vol. 15. No. 2, pp. 432-442.
- SIGMA (2003) *The SIGMA Guidelines-Toolkit: Sustainability Accounting Guide*, SIGMA.
- 青木崇 (2014) 「製薬会社の社会的責任の実態とその課題－統合報告を中心として－」『愛知淑徳大学論集』第10号, 1-18頁。
- 國部克彦 (2005) 「サステナビリティ会計の体系」『神戸大学経営学研究科Discussion Paper』2005. 33, 1-25頁。
- 國部克彦 (2007) 「CSR会計の体系」『廃棄物学会誌』第18巻第4号, 231-236頁。
- サステナビリティ・コミュニケーション・ネットワーク (NSC) (2009) 『サステナビリティ報告ガイドライン SPI報告解説書』NSC。
- 向山敦夫 (2004) 「CSRの数量化と測定方法」『企業会計』第56巻第9号, 1259-1265頁。
- 八木裕之 (2011) 「サステナビリティ会計の構想と展開」『会計』第180巻第4号, 478-490頁。
- 山下和宏 (2013) 「統合報告書を利用した企業分析」『経済情報学論集』第33号, 35-50頁。
- 麗澤大学 (2007) 『R-BEC007 CSR会計ガイドライン』麗澤大学企業倫理研究センター。

<謝辞>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賜りました。心より感謝申し上げます。

(筆者：青山学院大学大学院会計プロフェッション研究科准教授)

(2014年8月11日 採択)

【研究論文】

排出権取引に関する会計処理の研究

－中国の場合－

仲 伯 維

論文要旨

中国においては、中央政府から企業に割当てられた排出権をどのような資産として取り扱うべきか、現在、中国には排出権に関する会計基準の定めがなく、排出権取引についての会計処理も論点となっている。

本稿では、排出権を所有目的によって分類し、①自社使用目的は無形資産、②販売目的は金融資産として取り扱うことの妥当性を提示した。さらに、排出権の期末評価額をその他資本剰余金へ組入れることを論じた。

1 はじめに

温室効果ガス (greenhouse gas, GHG) による大気汚染¹⁾の問題は、気候変動が地球上の生態系に重大な影響を及ぼすようになっている現在、GHG排出量削減は国も企業も避けては通れない問題となっている。市場原理を導入し、自由財であったGHGを排出権取引という仕組みを導入することによって伴う会計上の処理問題を調査検討する。

「中国国家発展改革委員会²⁾ (以下はNDRCとする)」は、企業が中央政府から無償で付与された排出権の余剰部分を販売した場合、取引内容によって、売上高の①65%、②30%、③10%、④5%、⑤2%と定められた掛け率に従い気候変動対策資金として国へ納めるよう定めている³⁾。

この排出権を、どのような資産として取り扱うべきか中国国内でも意見が分かれている。

本稿は、この排出権の資産分類によって、どのように株主資本に影響するかを明確にし、5節の「排出権の会計上の取り扱いについて (試論)」で、排出権はどのような資産に分類すべきか、またその取引の結果、株主資本にどのように影響するのかを検討している。

キーワード：排出権取引 (emission trading scheme), CDM (clean development mechanism), 株主資本 (shareholders' equity), 売却可能金融資産 (available for sale financial asset), その他包括利益 (other comprehensive income)

2 背景

中国、イギリス、アメリカの研究者で組織する研究チームが、中国における排出量について1997年から2010年までの14年分の統計調査を行い、その成果をGuan *et al.* (2012)、気候変動の専門誌「NATURE CLIMATE CHANGE」に発表した。

Guan *et al.* (2012)によると、中国の中央政府の統計では、排出量は1997年以降、年平均7.5%増加し、2010年は76.9億tであったとし、また、地方政府の統計では年平均8.5%増で、2010年は90.8億tであったとし、両者が発表する排出量の差は2010年では約14億tにまで拡大していたとする。

Guan *et al.* (2012)は以上のように中国の中央政府と地方政府がそれぞれ公表した数字に大きな開きがあることを突き止めたのみならず、中国は二酸化炭素排出量を過少報告しているという疑問も投げ掛けた。中央政府と地方政府の誤差である14億tは、IEA (2012)⁴⁾によると日本が1年間で排出する11.4億tよりも多いことになる。

今回の差異が生じた背景として、Guan *et al.* (2012)を主宰した英リーズ大学のGuan, D.b.氏は、「地方政府と中央政府の相反する思惑の存在」を指摘し、「地方の経済成長が昇進に影響するため、地方政府はGDPの底上げを図り、この結果として二酸化炭素の排出量も増える。反対に中央政府は汚染防止政策の成功を示すため、排出量を低く抑える傾向がある」と述べている。

中国政府は2011年、温室効果ガス排出の規制を強化する作業計画を策定した。この計画は、指定地域内で試験的に排出量取引を促進するとともに、国の炭素会計制度を設置するというものである。

中国が報告したデータの信頼性が、国際的な環境政策にどのような影響を及ぼすのか、また、排出権の会計基準の制定にどのような影響を及ぼすのか、不透明な状況にあると言える。気候変動に関する政府間パネル (Intergovernmental Panel on Climate Change, IPCC) で排出量ガイドラインを主宰したMarland, Gregg (2012)は今回の報告について「20%という誤差は地球全体の炭素循環に影響を及ぼすほどの驚くべき数字⁵⁾」と指摘している。

既に環境対策を進めている中国であるが、環境省の「EDMC/エネルギー・経済統計要覧2014年版」によると、2011年のCO₂排出量は中国が85.6億tで、世界の排出量318.1億tの26.9%を占め、アメリカが52.7億tで16.6%を占める。ちなみに日本が11.7億tで3.7%であった。中国とアメリカの排出量の合計は世界の40%以上に達する。世界トップレベルの排出国である中国は、2020年までに1単位GDPの生産に要するCO₂排出量を2005年比40~45%削減すると2009年11月に宣言したが、この国際公約は中国のGHG削減にどのようにつながるかは明らかでない。

このような状況に前後して、京都議定書により、中国は発展途上国として、更に温暖化に影響する二酸化炭素等を排出する権利を有するとともに、その排出権の売買が認められた。

また、NDRCの解振華副主任は、成都で開催された「FORTUNEグローバルフォーラム」の「企

業リスクと気候変動」と題する討論会において、2013年6月中国政府が発表した2020年の二酸化炭素の大幅な省エネ・排出削減目標を基に考えると、2015年までに低炭素や省エネ等の分野において中国に6兆円もの巨大マーケットが生まれると述べた。

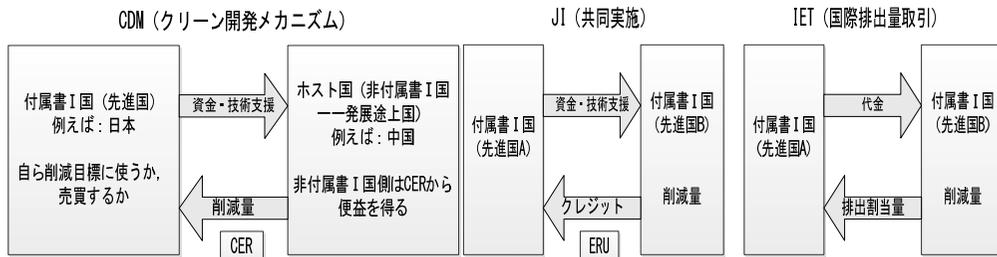
この排出権の売買は、排出権という会計処理の問題を生み出したが、国は未だに排出権に関する会計基準を定めてはいない。目下、研究者間では「排出権は、無形資産か金融資産か、またその他の資産か」等に見解が分かれ、最終的結論には至っていない。

3 排出権取引の現状

3.1 現在の国際排出権取引市場

現在の国際排出権取引市場は、主にEU域内の排出権取引制度EU-ETS（欧州連合域内排出量取引制度）と京都議定書の京都メカニズムがある。この京都メカニズムは次の3つの内容から成り立っている。

図1 京都メカニズム



出所：京都メカニズム情報プラットフォームにより（<http://www.kyomecha.org/> アクセス2014/3/1）

- ① CDM：クリーン開発メカニズム（Clean Development Mechanism、以下はCDMとする）
京都議定書第12条により規定されている。附属書I国（先進国）が、排出量の上限が設定されていない非附属書I国（発展途上国）に対し資金・技術援助を行い、その結果生じた排出削減量に基づいてクレジット（認証排出削減量：Certified Emission Reductions、以下CERとする）の認証が国連機関から発行され、このCERが附属書I国に移転する仕組みである。CERが移転されることで、投資国の排出量枠が増え、一方の発展途上国側は、事業への投資や技術援助が受けられるメリットがある。
- ② JI：(Joint Implementation、共同実施)
- ③ IET：(International Emissions Trading、国際排出量取引)

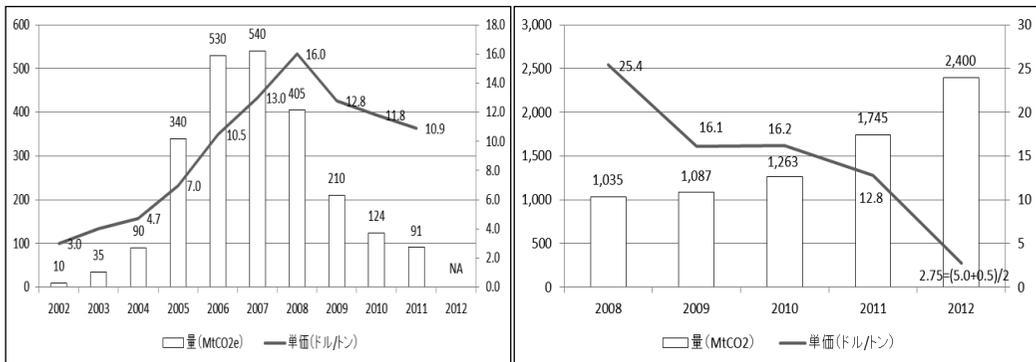
なお、中国では現在、主にCDM取引を中心として展開している。したがって、本稿はCDM取引を中心に検討する。

World Bank (2011; 2012) の報告書によると、2011年の排出権取引の内、EU-ETSでの取引が全体の7、8割を占め、残りが京都メカニズム関連の取引となっている。

CDMに関する取引市場は一次市場 (Primary-CERs Market) と二次市場 (Secondary-CERs Market) がある。この一次市場とは先進国と発展途上国とのCER取引市場で、二次市場とは一次市場で取得したCERを転売や仲介を行う取引市場である。

CDMにおける取引価格は、図2で示すように、一次市場だけを見ると、2002年～2008年までは上昇傾向にあり、2009年からは下降傾向となり、ピーク時の16ドル/tから2011年には、10.9ドル/tまで下がった。また、二次市場2008年の平均価格では二次市場が26ドル/t、一次市場が16ドル/tと10ドル差の開きがあった。なお、二次市場の取引価格はピーク時 (2008年6月) に36ドル/tまで上昇し、その後、リーマンショック以降下落し、2012年には、年初の5.0ドル/tから年末はさらに下落し0.5ドル/tと1ドル/tを下回る結果となった。

図2 (a) Primary-CERs市場及び (b) Secondary-CERs市場における取引量と価格の推移



出所：World Bank“State and Trends of the Carbon Market2011&2012”及びWorld Bank & Ecofys “Mapping Carbon Pricing Initiatives2013”のデータを基に筆者作成

また、排出取引量も図2で示すように一次市場は2007年までは上昇し、2008年以降はピーク時の5.4億tから2011年の9.1千万tまで下降した。なお、二次市場の排出取引量は一次市場と異なり、2008年から2012年まで増加し24億tまで上昇した。しかし、2013年5月以降、排出権取引量は著しく減少すると予測されている。例えば、World Bank and Ecofys (2013) は2015年には10億t以下と予測している。この排出権取引量の著しい減少の予測は、京都議定書の第一約束期間 (2008～2012年) の終了を控えての大量のCERの発行や、欧米及び日本経済の低迷、さらに次期約束期間の不確実性が加わったことに基づいている。なお、2013年のWorld Bankは例年の報告内容と異なる新たな報告書を公表したが⁶⁾、この報告書では一次市場の取引価格と取引量

は公開されなかった。

3.2 中国における排出権取引の展開

2008年以降の中国における排出権取引所は、EUの「欧州気候取引所 (European Climate Exchange, ECX)」やアメリカの「シカゴ気候取引所 (Chicago Climate Exchange, CCX)」のような広範囲な地域で取引を行うのに対して、温泉 (2011) によれば中国では「北京環境取引所」をはじめ、「上海環境エネルギー取引所」や「天津排出権取引所」など、都市を中心に100余りの取引所にて取引が行われている。

中国の排出権取引所はこのように多い状況にはあるが、中国企業の排出権の事実上の取引は場外取引が中心であり、価格体系や情報、価格等の公開度はまだ十分ではない。売り手は自ら買い手と取引するか、仲介業者や中間代理人を経て取引を行っている。

World Bank (2011; 2012) によると中国の排出権取引は主に一次市場で行い、2011年では89%、7.9千万tの取引が成立した。2005年から2011年の累計額は16億tで、平均71%を占めるに至っている。

また、「第一財經日報 (2005/10/24)」によると日中間のCDM取引は2005年から始まり、例えば、新日本製鉄の排出権取得量は二酸化炭素換算で年間約1千万t、2012年末までの排出権取得総量は約5.5千万tに達し、当時の世界最大のCDM事業になったと報じた⁷⁾。また、2013年6月25日時点のNDRCの「応対気候変化司」の公式Website「中国清潔発展機制網 (Clean Development Mechanism in China)」が公表したCDM合意の内、日本企業は408件で全体の4,920件の8.29%を占めていた。また、2005年から以降の取引累計額は6.8千万tであった。その内、三菱商事をはじめ、丸紅 (株)、三井物産、住友商事の4大商社は3.2千万tの取引を行い、47.36%を占めている。

場内取引では、上海環境エネルギー取引所が2011年11月に排出権取引を開始したが、この1カ月の取引量はわずか2,012tでしかなかった。北京環境取引所総経理の梅徳文氏は「北京環境取引所設立後から2011年までの3年間では、取引量の累計額は約300万tで、全国各環境取引所の内第1位であるが、EU取引所の1日の取引量にも達していない⁸⁾」と述べている。

2011年10月、NDRCは、「炭素排出権取引モデル事業の展開に関する国家発展改革委員会弁公庁の通知」を北京市、天津市、上海市、重慶市、広東省、湖北省、深圳市の主要7地方政府に公布した。これを基に、各地方政府は総量削減目標 (表1参照) 及び排出枠の割当計画を含む排出量取引制度パイロット事業を実施することを決定した。

表1 排出量取引パイロット事業により7主要地方政府が公表した削減目標値及び実施対象企業年間二酸化炭素排出規模

	削減目標—第12次5ヵ年計画（2011～2015）	実施対象企業数	実施対象企業年間二酸化炭素排出規模
北京市	単位地域総生産額に当たり—18%	400～500社	年間排出量≥1万t
天津市	単位地域総生産額に当たり—19%	100社余り	年間排出量≥1万t
上海市	単位地域総生産額に当たり—19%	380社	年間排出量≥1万t
重慶市	単位地域総生産額に当たり—17%	（不明）	（不明）
広東市	単位地域総生産額に当たり—19.5%	（不明）	年間排出量≥2万t
湖北省	単位地域総生産額に当たり—17%	100社余り	年間排出量≥6万t
深圳市	単位地域総生産額に当たり—21%	800社	年間総排出量4千万t

出所：各地方政府の公表に基づき筆者作成⁹⁾

NDRCによる段階的ロードマップによれば、2013年にパイロット事業を開始し、2015年に炭素取引市場の基本的なフレームワークを完成させ、第13次5ヵ年計画（2016～2020年）期間中に全国で全面的な取引制度を展開する予定となっている。

なお、このパイロット事業により、企業は表1による環境保全に関する責任を負う義務が生じた。

しかし、「人民日報（海外版）2014/7/3」によれば、北京市は「Microsoft中国有限公司」をはじめ、「5社の排出権を超えてGHGを排出した企業に罰金が課せられた」と報じた。このニュースによれば、「Microsoft中国有限公司」は排出枠を400t、「北京世邦魏理仕物業管理服務有限公司」は10,000tを超え、その罰金額は市場取引価格の3～5倍となった。2013年パイロット事業を開始以来、北京市は排出量調査を本格的に始動し、違反企業に対して罰則強化を図っていると海外にも伝えている。

中国企業における環境意識はまだ薄いといえる。このような排出枠を超える企業の防止策として、次のような対策が必要であることになる。

- ① 政府が主導し、企業に環境コストを考慮した「排出権引当金」を創設する。
- ② GHGの排出枠を超え、それ以上排出した場合は、罰金制度によるペナルティを課す。

3.3 排出権についての日本の会計基準及び国際会計基準

排出権の会計基準として、国際財務報告解釈指針委員会（International Financial Reporting Interpretations Committee, 以下IFRICとする）から解釈指針第3号「排出権」（Emissions Rights）（以下IFRIC3とする）が2004年12月に公表された。しかし、翌年の2005年5月には、早くもこの指針は撤回されている。

なお、この撤回は、村井（2010）は次によるものと指摘する。

- ① 割り当て排出枠は無形資産とし（これはIAS38「無形資産」の適用）、公正価値で評価する。
- ② 割り当て排出権の市場価値と、参加者がその排出権購入に支払った価額との差額は、政府からの補助金として認識される（これはIAS20「政府補助金の会計処理及び政府援助の開示」の適用）。
- ③ この補助金を排出権の割り当て期間と対応させて、繰延収益から実現収益へと振り替えていく。
- ④ 排出権にかかわる負債と資産は連動しないので、相殺を禁じる。

IFRIC3では、排出権（資産）は取得原価または公正価値で測定される一方、排出枠引渡義務（負債）は期末時点での現在価値で評価する。このため、資産と負債評価方法が異なり、損益にミスマッチが生じることになる。

日本の企業会計基準委員会（ASBJ）は、排出権及び其の関連商品に係る取引が行われ企業会計上の取扱の明確化が期待されている状況から、日本では排出権取引の会計処理において、2004年11月にASBJが「実務対応報告第15号—排出量取引の会計処理に関する当面の取扱い（以下「15号」とする）」を公表し、会計上、排出権は金融資産には該当せず、無形資産に近い性格を有しているとし、保有目的別に会計処理を示した。その後、2006年7月、2009年6月の改定があったが会計処理内容に変更せず現在に至っている。「15号」における主な議論は、2009年6月に成案となり、試行排出取引に導入されると考えられるC&T¹⁰⁾方式の排出権取引の会計基準を策定したものである。

この「15号」では、排出量取引を

- ① 「自主行動計画達成のために京都クレジットを取得した場合の処理と
 - ② 試行排出量取引スキームにおける会計処理
- に分類して2つのスキームについての会計処理が規定されている。

①の場合には、排出クレジットは取得及び売却に際して有償で取引がなされることから、財産的価値があるものと考えられるため、排出クレジット取得時には資産計上を行う。

②は政府等から無償で排出権（枠）を取得する場合のC&T方式を念頭に置いているものの、法的義務でないことや今後の制度上の取扱いが不明であることから基本的に排出権をオフバランス処理する」ことを定めている。

なお、この間に環境省は2007年3月15日に「排出削減クレジットにかかる会計処理検討調査事業」を発表した。環境省（2007）では、「本調査でもひとつの会計処理に絞ることはせず、さまざまな会計処理の考え方を分類・整理し、その考え方の特徴を解説するに留めた。これにより企業はその企業が置かれている状況に合わせて最も適切な会計処理を選択することができるようにした」としている。

また、環境省（2007）には、3つの代替案を提案している。

I, オフバランス方式

II, 排出削減義務当初認識法（原価法と時価法）

III, CO₂排出費用認識法（原価法と時価法）

2007年、国際排出権取引協会（IETA）とPwCイギリス会計事務所が共同で、排出権の会計上の取り扱いに関する調査を実施した。この対象となった大手26社の内、CERに関する調査は10項目あったが、本稿では関係する内容として次の3つを掲載する。

- ① 貸借対照表でどのような資産であるかの質問に対して、「棚卸資産」は38%、「無形固定資産」は38%、「その他資産」との回答は24%であった。
- ② CERは償却 / 減価償却するかとの質問に対して、75%の企業は「しない」と回答した¹¹⁾。
- ③ 先渡し取引のCERの処理に対する質問では、多数の回答はIAS39（金融商品：認識及び測定）で処理するというものであり、その内、37%の企業は時価評価し、31%の企業は「自社用」としてIAS39に従い発生主義で処理するとの回答であった。

4 先行研究

排出権については事実上資産として認識しているが、この排出権は知的資産権のような無形資産なのか、それとも有価証券のような金融資産なのか等、未だ政府からの正式な判断が下されていない。

会計上の資産分類は、その分類によって評価方法が異なるため重要な意味を持っている。つまり、「排出権は無形資産」として取得原価で評価し保有している間に生じた損益は認識しないのか、また「排出権は売却可能金融資産（AFS, available for sale）」として公正価値を持って毎年時価評価するのか、そして「排出権は棚卸資産」としてあるのか、という問題に帰着する。

中国の会計上における排出権の資産分類に関する研究は2008年以降活発化したことに伴い、筆者は2008年以降の中国の主たる会計雑誌に発表された47篇の論文をもとに、排出権の資産分類に関する見解を次の6つに区分し集計した。

表2 会計上における排出権の資産等区分概念に関する研究論文の統計

	無形 資産論	金融 資産論	棚卸 資産論	炭貨幣論	不確定論	その他	合計
論文数	23	11	2	3	6	2	47
割合	48.94%	23.40%	4.26%	6.38%	12.77%	4.26%	100%

4.1 無形資産論

中国では排出権に関する会計基準は存在せず、表2に見るように研究者間でも排出権の取得目

的によって見解が分かれている。この中では、「排出権は無形資産」であるという説が有力で、47論文の内、23編、49%を占めていた。その根拠として、排出権は中国の企業会計準則による無形資産の定義「企業が所有または支配する物質的実体のない識別可能な非貨幣性資産である。企業から分離または区別することが可能であり、単独または関連する契約、資産または負債と合わせて売却、譲渡、リースあるいは交換できる」という要件を満たしていることを挙げている。

彭敏（2010）は、「排出権は実物の形態ではなく、また、未来の利益が不確定のため、無形資産であり、中国の『企業会計準則第6号—無形資産』によって処理すべきである。また、排出権はIAS38（無形資産）の再評価モデルに従う場合、当初認識以後は再評価額で測定されるが、変動額は、資本の部で直接認識することが求められている」と主張する。

鄒武平（2010）は、「排出権を買い、その排出権は使用权として利用する。つまり、この排出権は、売るわけではなく、使用权として活用するために購入するもので、暖簾や著作権或いは中国の土地使用権として使用する権利をかうものと同じと考えられる。したがって、無形資産と言える」と主張している。万紅波他（2010）、李謙他（2012）も同様な指摘をしている。

4.2 金融資産論

23%の研究者は、排出権は金融資産の範疇「売買目的金融資産、満期保有目的投資、貸付金及び未収債権、売却可能金融資産」のいずれに該当すると考えている。呉憂他（2011）は排出権は「取引市場で公正価値として取引している。しかし、売買目的と違い、『最初認識時に売却可能であると指定された非デリバティブ金融資産並びに満期保有金融資産、公正価値を持って測定し、且つその変動を当期の損益に計上する金融資産以外の金融資産という売却可能金融資産』に該当すると考え、売却可能金融資産であると主張している。

排出権を政府から付与され、または、排出権を購入し、その余った一部の排出権を第三者に販売する。これは、排出権を更に第三者に売り収益を得ようとする行為であり、株券などと同じ金融資産とも考えられる。当然、購入した排出権は、時価で評価されることとなる。

王艷他（2008）は、「排出権取引は特殊な経済資源であり、独自の取引マーケットを持ち時価で評価される。中国企業は排出権を取得するコストがゼロ或いは低い。また、将来の利益は確実ではないので、会計の保守原則によれば、取得時損益として認識すべきではない。株主資本の資本剰余金として認識すべき」と述べている。

陳蕾媽他（2010）は排出権取引は『企業会計準則第22号—金融商品の概念と測定』即ち、「一方の企業に金融資産を生じさせ他の企業に金融負債を生じさせる契約及び一方の企業に持分の請求権を生じさせ他の企業にこれに対する義務を生じさせる契約と一致する」と述べている¹²⁾。また、秦軍他（2011）は、「中国企業がCDMに参入する目的は売買目的であることを認識するべき」と述べている。

4.3 炭貨幣論

排出権に関する会計上の議論はFASBやIASBも関連する案、或いは準則を打出したが、2003年FASBのEITF03-14や2004年のIFRIC3では、何れもこの案や準則を棄却している。

しかし、2006年7月のイギリス環境大臣Miliband氏は、監査委員会の年度レクチャーで“Imagine a Country Where Carbon Becomes a New Currency¹³⁾”を講演し、炭貨幣を提唱した。「炭貨幣 (Carbon Points)」は将来銀行カードと同じように存在させ、電気やガスなどと同じように燃料を買うときに使えるようにすべきであり、二酸化炭素の排出削減を支援するために、政府は一定量の炭貨幣の売買を検討すべきであると提案した。

このような提案を踏まえて、中国の学者の中で張彩平 (2011)、韓国薇 (2011) は「排出権は炭貨幣」という提案を支持している。

4.4 棚卸資産論

張鵬 (2010) は、「排出権取引は中国にとってCDMで認められた排出権をコアとして考えている。中国のCDMは現段階では売買目的であるので、会計上の棚卸資産概念に一致する」と述べている。

4.5 不確定論

姜永徳 (2010) は、「排出権取引による収益部分は、中央政府と企業が共有し、企業は政府より付与された排出権を中国の『企業会計準則第16号—政府補助金』及びIAS20 (政府補助金) にしたがって処理し、公正価値より低い対価で配分された排出権は、当初は公正価値で繰延利益として認識し、排出権が割当てられた期間に亘り、収益として認識されるべきである」と述べている。

趙選民 (2013) は、排出権は環境会計の視点から議論するべきと主張し、排出権の取得、使用と取引は環境会計の環境コスト、環境資産、環境負債と環境収益に関わると述べ、環境無形資産の概念を提起している。

4.6 その他

以上の研究は、何れも資産を前提として議論するのに対し、排出権は資産ではないという説もある。

NDRCの『CDM運行管理弁法』第36条では、排出権は国に属する資源であると規定し、排出権取引による収益は中央政府と企業が共有し、その売上高の65%~2%を国に納めるよう定めている。このため、申金榮 (2011) は「排出権が国から付与され、その排出権を販売する。この企業行為は、国から付与された排出権を販売し利益を得るものであるから、企業にとっては、排出権は資産ではなく委託販売に過ぎない」と主張している。

5 排出権の会計上の取扱いについて（試論）

排出権の会計上の取扱いについては、日本の「15号」では排出権の取得目的と取得方法によって異なり、第三者売買を目的とする場合は「棚卸資産」として取得原価で評価し、自社使用の場合は「無形固定資産」で処理している。

中国では現在、主にCDM取引を中心として展開しているが、今後の中国企業は現在の売り手の立場から将来は買い手の立場になる可能性があり、これも念頭に置いた会計処理を基準の設定が求められる。以上より、筆者は排出権の所有目的によって、資産の区別を行うことが適切と考える。

5.1 資産としての排出権

中国の企業は、排出権が中央政府から付与され、その排出権の余剰部分を販売した場合、取引内容によって、売上高の①65%、②30%、③10%、④5%、⑤2%と定められた掛け率に従い、気候変動対策資金として国へ納めなければならない。このため、販売した収益は役務のマージンで委託販売であるという説、申金栄（2011）もあるが、この排出権は自社用として政府から付与されたもので、無形であるが当該企業の資産として扱うことになる。

5.2 排出権の所有目的に伴う会計処理

(1) NDRCから付与された排出権及び自社努力によって生み出した排出権を販売する場合は売却可能金融資産として取り扱う。

これは、NDRCから付与された排出権、または自社努力で生み出した排出権を第三者に販売し、収益を得ようとする行為であり、取引時の時価評価で販売するもので、『中国企業会計準則準第22号—金融商品の概念と測定』の金融資産概念と一致する金融派生商品とみなし処理すべき性質のものである。したがって、売却可能金融資産として期末において、時価評価差額を「その他資本剰余金」に組入れる。

(2) 商社等による転売目的の排出権は、(1)と同様に売却可能金融資産として取り扱う。

(3) 自社の生産活動を目的として排出権を購入する場合は無形資産として取り扱う。

自社の生産活動が目的で購入する場合は、形のない排出権の使用権を購入するもので、『企業会計基準第6号—無形資産』の概念と一致し、無形資産として取り扱う性質のものである。上記の(1)～(3)を基にした認識で会計処理を考えると次のとおりとなる。

<排出権取引の例¹⁴⁾>

A社は、2013年1月1日、NDRCから2013年の排出権2,000tが無償で付与された。期首の時価は30元/t、税率は65%。会計年度は1月1日～12月31日とする。

- ① A社は2,000tの内、1,700tを自社で使用し、残り300tを売却することに決め、X排出権取引所に委託した。
- ② A社は2013年4月1日付で、X取引所から売却予定の100tをB社に売却したとの通知を受けた。残り200tを翌年へ繰越する。4月1日の時価は32元/tであった。
- ③ その後、2013年10月1日、B社は企業努力により10tの余剰を生み出し、売却することに決め、X取引所に委託した。10月1日時価は34元/tであった。
- なお、期末時価は35元/tであった。

(会計処理について)

A社(売り手)の会計処理:

期首仕訳なし。

2013年4月1日

売却した100tの排出権は売却可能金融資産として扱う。

(イ) 国から付与された排出権に価値が発生:

借方: 売却可能金融資産3,000 (※1)	貸方: その他資本剰余金1,050 (※2)
	繰延税金負債1,950 (※3)

(※1: 排出権, 100t×単価30)

(※2: 排出権)

(※3: 100t×単価30×税率65%)

(ロ) 排出権の売買取引:

借方: 売却可能金融資産 200 (※1)	貸方: その他資本剰余金 70 (※2)
	繰延税金負債 130 (※3)
借方: 未収金 3,200 (※4)	貸方: 売却可能金融資産 3,200 (※5)
借方: その他資本剰余金 1,120	貸方: 営業外損益 1,120
借方: 繰延税金負債 2,080 (※6)	貸方: 未払税金 2,080

(※1: 排出権時価変動差損益, 100t×(単価32-単価30))

(※2: 排出権時価変動差損益)

(※3: 100t×(単価32-単価30)×税率65%)

(※4: 100t×単価32)

(※5: 排出権)

(※6: 1,950+130)

2013年12月31日

翌年繰越200tの決算日処理：

借方：売却可能金融資産 6,000 (※1)	貸方：その他資本剰余金 2,100 (※2)
	繰延税金負債 3,900 (※3)
借方：売却可能金融資産 1,000 (※4)	貸方：その他包括利益 1,000
借方：その他包括利益 1,000	貸方：その他資本剰余金 1,000 (※2)

(※1：排出権，200t×単価30)

(※2：排出権)

(※3：200t×単価30×税率65%)

(※4：排出権時価変動差損益，200t×(単価35－単価30))

B社（買い手，後に売り手に）の会計処理

2013年4月1日

上記②で購入した100tの排出権は，無形の使用権であり無形資産として扱う。

借方：無形資産 3,200 (※1)	貸方：未払金 3,200
--------------------	--------------

(※1：排出権，100t×単価32)

2013年12月31日

B社の企業努力により生み出した余剰10tの翌年繰越の決算日処理：

借方：排出権費用 2,880 (※1)	貸方：無形資産 2,880 (※2)
借方：売却可能金融資産 320 (※3)	貸方：無形資産 320 (※2)
借方：売却可能金融資産 10 (※4)	貸方：その他包括利益 10
借方：その他包括利益 10	貸方：その他資本剰余金 10 (※2)

(※1：90t×単価32)

(※2：排出権)

(※3：排出権，10t×単価32)

(※4：排出権時価変動差損益，10t×(単価35－単価34))

時価評価か原価評価かに関する理解の相違も排出権に関連する取引の会計処理に影響を与え、さらに貸借対照表への処理にも影響を与えることになる。

排出権の資産分類は，所有目的によって分かれるという事象の理解が鍵を握ることになり，その内容を纏めると次の①～④になる。

① 排出権が政府から無償で付与され，その一部を販売する排出権は「売却可能金融資産」とし

て扱う。なお、自社使用目的の排出権については会計上の処理が発生しない。ただし、政府からの付与が無償でなくなれば費用が発生し会計処理が必要となる。

- ② 自社使用目的で購入した排出権は「無形資産」として扱う。
- ③ 自社努力で生み出した排出権を売却する場合は「売却可能金融資産」として扱う。
- ④ 販売目的で購入した排出権は「売却可能金融資産」として扱う。

この論点の展開を簡単に纏めると、自社使用目的の取引は無形資産、販売目的の取引は金融資産として扱う望ましいという結論である。

また、排出権の株主資本への影響としては、自社努力によって新たに産み出した「排出権」及び、期末における売却可能金融資産である排出権の「時価変動差損益」は、株主資本の「その他資本剰余金」へ組み入れることになるを考える。(なお、売却可能金融資産の「時価変動差損益」については、中国では、株主資本には「その他包括利益累計額」勘定科目が存在しないため、直接「その他資本剰余金」に組み入れる。)

6 おわりに

地球温暖化の視点から見ると、排出権取引は環境浄化に逆作用を及ぼす危惧も考えられるが、定められた排出量を超えた削減分を売買できるシステムの構築によって更に削減意欲を掻き立てる方向に向かえば、環境浄化につながる可能性も高い。例えば、中国には定められた削減量以上を削減した企業には、超過削減量の取引内容によって税金の軽減を図るなど多様な政策を実施し、積極的な指導、管理に取り組むことが望まれる(超えた削減量より取引量が少なければ少ないほど税を軽減する)。

なお、近年の社会問題である環境問題を取り上げれば、中国は、GHGなどによる大気汚染が進み、2013年WHOには大気汚染指数で世界ワースト10の都市の内、7都市がランクインしていた。しかしながら、国全体としてはまだまだ生活が豊かにならず、今後も経済成長を必要としGHGの排出量はさらに増える可能性が高い。また、先進国のGHG排出量の削減鈍化や発展途上国の経済成長によって、GHGの排出量は更に増え、大気汚染、環境破壊が更に進むことも考えられる。これは、地球上の生態系に影響を及ぼす地球規模での危機ともいえるが、本稿が、GHG排出量の削減に多少なりとも寄与することとなれば望外の幸せである。

注

- 1) 米環境保護局 (EPA) は2009年4月に二酸化炭素などのGHGを健康を阻害する大気汚染物質と認定した。EPAはウェブサイトに掲載した声明で、「2007年に連邦最高裁が下した判断に基づき科学的に検証した結果」として、「二酸化炭素などの温室効果ガスは大気汚染物質であり、公衆衛生と公共福祉を脅かす可能性がある」と指摘する。
<http://www.afpbb.com/articles/-/2593508?pid=4043058> (アクセス2014/9/5)
- 2) 中国国務院に直轄する行政部門。“The National Development and Reform Commission”
- 3) NDRCをはじめ、科技部、外交部、財政部の4つの職能部門が2011年8月に『CDM運営管理弁法』を改訂し、その第36条では、
 - ① 水素、フッ素、炭素からなる炭化水素 (HFC) 類項目に関する取引の売上高 (取引額) は国へ65%を納め、
 - ② アジピン酸を生産するため発生するN₂O類項目に関する取引の売上高は国へ30%を納め、
 - ③ 硝酸塩等を生産するため発生するN₂O類項目に関する取引の売上高は国へ10%を納め、
 - ④ フッ素、炭素からなる炭化水素 (PFC) 類項目に関する取引の売上高は国へ5%を納め、
 - ⑤ その他の取引の売上高は国へ2%を納める
 ことを規定している。なお、この金額は国務院に属する政策性基金「中国CDM基金管理センター (中国清潔発展機制基金管理中心)」へ納付する。
- 4) IEA (2012) 『国際エネルギー機関燃料燃焼によるCO₂ 排出量2012年版』参照
- 5) 「Climate Change Warmed-up Numbers」<http://www.economist.com/node/21557366> (アクセス2013/6/1)
- 6) 従来の“State and Trends of the Carbon Market2013”の代わりに“Mapping Carbon Pricing Initiatives2013”を発表した。
- 7) <http://cdm.ccchina.gov.cn/Detail.aspx?newsId=2609&TId=2> (アクセス2014/6/24)
- 8) 中国商務部に属する「中国貿易信息网, CACS」
<http://www.cacs.gov.cn/cacs/newcommon/details.aspx?articleid=91749> (アクセス2014/6/12)
- 9) NDRC 「炭素排出権取引モデル事業の展開に関する国家発展改革委員会弁公庁の通知2011/10/29」
http://bgt.ndrc.gov.cn/zcfb/201201/t20120113_498705.html (アクセス2013/9/15) により、主要7地方政府が作成しWebsiteで公表した排出目標値を筆者が纏めつた。
 - ① 深圳市「深圳碳排放権取引試点邁出実質步伐」2012/9/20
http://www.sz.gov.cn/cn/xxgk/zwdt/201209/t20120920_2020348.htm (アクセス2013/9/15)
 - ② 重慶市「国家発展改革委批准我市開展碳排放権取引試点」2011/11/21
<http://www.cqdp.gov.cn/article-1-17556.aspx> (アクセス2013/9/15)
 - ③ 天津市「关于印发天津市低碳城市試点工作实施方案的通知」2012/3/19
http://www.tj.gov.cn/zwgk/wjgz/szfbgtwj/201203/t20120330_174424.htm (アクセス2013/9/15)
 - ④ 湖北省「湖北碳取引試点方案框架初定」2012/9/18
http://www.hbepb.gov.cn/hbdt/hjxw/201209/t20120918_55840.html (アクセス2013/9/15)
 - ⑤ 広東省「広東省碳排放権取引試点工作实施方案」2012/9/7
http://zwgk.gd.gov.cn/006939748/201209/t20120914_343489.html (アクセス2013/9/15)
 - ⑥ 上海市「上海市人民政府關於本市開展碳排放取引試点工作的实施意見」2012/7/3
<http://www.shanghai.gov.cn/shanghai/node2314/node2319/node12344/u26ai32789.html>
 (アクセス2013/9/15)

- ⑦ 北京市「本市碳排放権交易試点工作启动」2012/3/29
<http://zhengwu.beijing.gov.cn/gzdt/ldhd/t1221917.htm> (アクセス2013/9/15)
- 10) C&T方式は、政府が温室効果ガスの総排出量を設定（キャップ）した上で、それを個々の主体（企業等）に排出枠として配分し、その排出枠の取引（トレード）を認める取引である。これに対して、BL&C方式がある。これは個々の主体に対する排出枠を設定せず、排出量削減プロジェクトを実施することによる削減量に対してクレジットを発行し、その取引を認めるものである。何もないところ（ベースライン）から排出クレジットを発生させることからこの名称がつけられている。
- 11) 質問は「are the self generated /purchased CERs amortised/depreciated ?」
- 12) 朱敏他（2010）、王艶龍他（2010）、秦軍他（2011）、張勇他（2011）、張小英（2012）、吳沁（2012）、李林婧他（2012）も同じ金融資産論を主張している。
- 13) Miliband, D. (2006) *The Great Stink: Towards An Environmental Contract*, speech by the Rt Hon David Miliband MP at the Audit Commission annual lecture, Wednesday 19th July 2006, available online at <www.defra.gov.uk>, (accessed 25th, Jun. 2013)
 “We carry bank cards that store both pounds and carbon points. When we buy electricity, gas and fuel, we use our carbon points, as well as pounds. To help reduce carbon emissions, the Government would set limits on the amount of carbon that could be used.”
- 14) なお、この設例は秦軍他（2011）、万紅波他（2010）、徐峰林他（2011）及び張勇他（2011）の会計設例を参照し、本稿の文脈に合わせて作成したものである。

参考文献

- Guan, D. b., Liu, Z., Geng, Y., Lindner, S. and Hubacek, K. (2012) “The Gigatonne Gap in China’s Carbon Dioxide Inventories,” *Nature Climate Change*, September, pp. 672-675.
- Marland, Gregg (2012) “Emissions Accounting: China’s Uncertain CO₂ Emissions,” *Nature Climate Change*, September, pp. 645-646.
- PriceWaterhouseCoopers (2007) “Trouble-entry Accounting – Revisited,” *International Emission Trading Association* (アクセス2013/7/1)
 (https://www.pwc.nl/nl_NL/nl/climate-change/assets/documents/trouble-entry-may07.pdf22,May)
- World Bank Environment Department (2011) “State and Trends of the Carbon Market 2011,” *Carbon Finance at the World Bank* (アクセス2013/5/16)
- World Bank Environment Department (2012) “State and Trends of the Carbon Market 2012,” *Carbon Finance at the World Bank* (アクセス2013/5/16)
 (http://siteresources.worldbank.org/INTCARBONFINANCE/Resources/StateAndTrend_LowRes)
- World Bank Environment Department and Ecofys (2013) “Mapping Carbon Pricing Initiatives,” *Carbon Finance at the World Bank* (アクセス2014/6/24)
 (<https://www.thepmr.org/system/files/documents/Mapping%20Carbon%20Pricing%20Initiatives-%20Developments%20and%20Prospects.pdf>)
- 大島正克（2012）「排出権取引会計に関する動向と考察—ポスト京都議定書の国際的動向を踏まえて」 範雲 涛 研究代表『ポスト京都議定書以降の日中環境協力メカニズムに関する研究』所収、亜細亜大学アジア研究所、77-100頁。
- 京都メカニズム情報プラットフォーム (<http://www.kyomecha.org/> アクセス2014/3/1)

- 村井秀樹 (2010) 「カーボン価値会計の構築の必要性」『RID ディスクロージャーニュース』Vol. 10, 9-15頁。
- 陳蕾媽・張白玲 (2010) 「炭排放會計研究述評」『财会通訊』第10期上, 16-18頁。
- 韓国薇 (2011) 「炭排放權初始會計確認問題研究」『會計之友』第7期, 102-103頁。
- 姜永徳 (2010) 「關於炭排放權會計性質的探討」『商業會計』第21期, 4-5頁。
- 李林婧・王德發 (2012) 「基於CDM的炭排放權會計處理探討」『财会通訊』第8期上, 50-51頁。
- 李謙・張艷春 (2012) 「基於CDM機制炭排放權供給方的會計核算」『财会期刊』第11期, 60-62頁。
- 彭敏 (2010) 「我國炭交易中炭排放權的會計確認與計量初探」『财会研究』第8期, 48-49頁。
- 秦軍・趙贊贊 (2011) 「炭排放權會計計量模式研究」『經濟研究導刊』第24期, 108-109頁。
- 人民日報 (2014) 「微軟 (中國) 等炭排出超標企業被處罰」『人民日報 (海外版)』7/3
<http://finance.people.com.cn/n/2014/0704/c1004-25237727.html> (アクセス2014/7/9)
- 申金榮・趙亦江 (2011) 「我國CDM項目企業的炭排放權會計核算」『财会期刊』第3期, 90-91頁。
- 万紅波・張澤草 (2010) 「低炭經濟下炭排放權相關問題的探討」『商業會計』第23期, 58-59頁。
- 王艷・李亞培 (2008) 「炭排放權的會計確認與計量」『管理觀察』第12期, 122-123頁。
- 王艷龍・孫啓明 (2010) 「低炭經濟下炭排放會計問題探討」『經濟縱橫』第12期, 117-120頁。
- 王仲兵 (2011) 「試論低炭經濟與會計應對」『會計之友』第4期上, 8-11頁。
- 吳沁 (2012) 「炭排放權的會計確認初探」『中國証券期貨』第4期, 134頁。
- 吳憂・王璣璣 (2011) 「低炭經濟炭排放權的會計處理與戰略選擇」『國際商務财会』第5期, 59-61頁。
- 温泉 (2011) 「中國炭交易所進退」『瞭望』第43期, 38-41頁。
- 温泉 (2012) 「炭排放交易探索啓程」『瞭望』第9期, 58-59頁。
- 徐峰林・李晨晨 (2011) 「試論炭排放權會計確認及計量」『商業會計』第7期, 16-17頁。
- 趙選民・夏鵬飛 (2013) 「緩急會計視角下炭排放權會計研究」『财会研究』第1期, 29-32頁。
- 張彩平 (2011) 「炭排放權初始會計確認問題研究」『上海立信會計學院學報』第4期, 34-43頁。
- 張鵬 (2010) 「CDM下我國炭減排量的會計確認和計量」『财会研究』第1期, 39-41頁
- 張小英 (2012) 「刍議低炭經濟下炭排放權的會計處理」『中國外資』10月上總第274期, 136頁。
- 張勇・畢銘悅 (2011) 「我國炭排放權會計的確認, 計量與應用策略」『商業會計』第12期, 6-7頁。
- 曾少軍 (2010) 『炭減排・中國經驗——基於清潔發展機制的考察』社会科学文献出版社。
- 鄒武平 (2010) 「低炭經濟下炭排放權會計問題探討」『商業會計』第7期, 7-8頁
- 朱敏・李曉紅 (2010) 「論清潔發展機制下炭排放權的會計核算」『會計之友』第11期中, 79-80頁。

<付記>本稿は、2013年度日本社会関連会計学会東日本部会における自由論題発表をもとに執筆したものである。発表にあたって、司会の黒川保美先生（専修大学）を加え、野村健太郎先生（愛知工業大学）、久持英司先生（青山学院大学）から貴重なコメントを頂きました。後日、勝山進先生（日本大学）から貴重なご指導の手紙を頂きました。2013年度東日本部会実行委員長長川島和浩先生（苫小牧駒澤大学）のご協力、CCS大規模実証試験現場の視察ができました。また、論文の作成にあたって國部克彦先生（神戸大学）を加え、2名の査読先生から大変有益なコメントを頂きました。皆様にご心より御礼申し上げます。

（筆者：亜細亜大学大学院アジア・国際経営戦略研究科博士後期課程）

（2014年9月10日 採択）

【記念講演】

会計と幸福

—幸福会計初論—

謝 志 華

(訳：唐 楽寧)

1 はじめに：行動会計と幸福会計

行動会計（行為会計，Behavioral Accounting）に関する研究がすでに長年にわたって行われてきた。行動会計は会計学と社会科学との学際的な領域であり，主に人間の行動が会計情報，ひいては会計システムに及ぼす影響，および会計情報が人間行動と行動意思決定に与える影響である。言わば，人間の行動が会計への影響と会計が人間の行動への影響である。行動会計は，言うまでもなく人間の行動と会計との間の相互作用と影響を研究するのである。会計が人間の行動への影響を研究する場合，行動会計の目的は会計の報告と統制システムを通して経済資源と社会の富の有効な配置を実現し，各利益主体の責任と権限を明確にし，違法行為と闇取引を防止するなどで，これは会計の報告と統制機能が人間の行動に適用する必然的な結果である。ここで会計の報告と統制機能が既定の前提であり，これを前提として人間行動への働きを研究するので，言わば受動的である。

幸福会計は行動会計の範疇に属し，会計の人間行動への影響を研究するものの，それまでの行動会計の研究とは根本的な相違が2つあると考えられる。

1つは，幸福会計が行動目的に関する研究を前提とし，会計の利害関係者の幸福を実現するために，会計の報告と統制機能を如何に改善すべきかについて研究するので，能動的である。言わば設定した目的を達成するために，会計自身をどう変えるべきかである。

もう1つは，幸福会計は会計が自然人個人の幸福度への影響を研究内容とするが，幸福が自然人個人の情緒の表れなので，幸福会計としては必然的に会計が自然人個人の幸福度に如何に影響と変化を与えるかを研究対象とする。もちろん，数多くの自然人の幸福に影響や変化を受けると，群集現象（Quorum Sensing）が生まれる。しかしながら，会計のもたらしたこうした群集幸福現象が最終的に各々の個体を通じて現れ，表現される。これは伝統的な行動会計で行われた，会計の人間行動への影響が主に社会経済への影響と群集への影響に重きを置くのとは顕著な違いが見られる。

2 価値の最大化と幸福の最大化

20世紀から21世紀へ入ってから，人々の生活目標が大きく変わっている。20世紀ではマクロ

的、ミクロ的に見ても人々の生活のなかですべて価値を目標としていた。マクロ的にGDPの最大化の実現、即ち国民総所得の最大化目標を掲げ、ミクロ的に企業価値の最大化と個人所得の最大化を実現しようとしていた。ブータン国王が国民幸福指数の最大化というマクロ的目標を提唱し、学者のなかでも人々の生活目標が価値の最大化にすべきなのか、それとも幸福の最大化にすべきなのか、そして如何に幸福の最大化を実現させるかを研究しはじめた。幸福の最大化を経済学、経営学に応用して幸福の経済学と幸福のマネジメントが生まれ、会計への応用で幸福の会計が誕生したのである。

ここで一番重要なことは、価値の最大化と幸福の最大化との間に相違が存在するのか。両者の間に相違もなくまたは両者の変化傾向も一致すれば、価値の最大化が幸福の最大化に等しいと意味する。そうであれば、別立ててわざと幸福の最大化を研究する必要がない。しかし、研究によると、価値の最大化は必ずしも幸福の最大化を意味することではないようである。人々の所得が低い水準にある場合、所得の増加が人々の幸福指数を急速に押し上げてくれる。しかし、所得が臨界値に達した場合、所得の増加は人々の幸福指数を上げてくれるどころか、かえって下げってしまうことさえある。欧州の人々の所得は米国より低いが、ヨーロッパ人の幸福指数がアメリカ人より高い。

ブータンが世界で最も貧しい国の1つとされているにも関わらず、幸福指数が多くの先進国よりランキングの上位にある。所得水準の高さが必ずしも幸福指数の高さを意味することではないので、人々の生活目標の幸福最大化を研究することが必要とされている。もちろん、今までの研究において重要なことが従来の価値最大化目標のもと、人々の幸福最大化を同時に実現することである。決して価値の最大化目標に関する研究を置き去りにして、別途で人々の生活目標の幸福最大化を如何に実現するかについての研究を進めるわけではない。事実上、最低限の所得水準も満たさなければ、幸福を語ることすらできない。それは、価値のための価値に過ぎず、幸福は価値に左右され、苦しみがここから始まる。言うまでもなく人々の生活の基本的目標が幸福の追求である。ところで、市場経済の時代において、人々の生活の実態から見れば、金銭がなくではない存在であり、人々の生活の原点が金銭と切っても切れない関係にあると印象づけられ、生活の目標も金銭の追求であると外在化された。これはまさに人間生活目標としての価値最大化の現実的な基盤である。実際、価値最大化は幸福最大化の目標を実現するための手段であり、目標そのものではない。手段が濫用され或いは無制限に使用されると、幸福の最大化をもたらすどころか、逆効果が生まれることさえある。

3 幸福とは何か

それでは、幸福とは何か？心理学では、幸福とは人々の欲望の満たされた程度のことである。人々の欲望の満たされた程度が高ければ、幸福感が高くなる。逆も同然である。この種の解釈は多少廃れた感じや受身的な捉え方がしないでもないが、結局、人々の欲望が大きければ大きいほ

ど、その欲望が実現される可能性が小さくなり、それで人々の幸福感が低くなる。まるで人々が欲望さえ持たなければ、幸福が自ずとやってくると意味するようなことである。したがって、幸福感を上げるために、人々の欲望を下げる以外に方法がないのか、欲望がなくなったら、人間がどうして幸福を語れるのか。

ところで、幸福とは人々の一種のプラスの受け止め方（感受）だと一般に定義されている。それは少なくとも2つの意味を含意している。1つは幸福が主観的な受け止め方（感受）であり、幸福に関わる出来事自身の良し悪しに左右されない。もう1つはマイナスの出来事でも、人々はそれからプラスの受け止め方（感受）が得られれば、幸福感が生まれる。人々には失敗から成功の母が得られれば、幸福が自ずと訪れる。苦しみのなかで超然としてまたは昇華することさえできれば、幸福がともにある。

幸福はこのように非常に広い角度から理解できるなら、会計の報告と統制活動のなかで最も重要なことは、如何に会計の報告と統制と関わりのある人々にプラスの受け止め方（感受）が生まれるかにある。事実上、会計の報告と統制機能のため、会計が常に監督の立場にあるが、監督されている立場に置かれる人々の幸福感が低下しやすい。この幸福感の低下は会計と幸福のとの間に密接に関係することを意味している。それで、幸福会計の目的は如何にして、人々に会計の報告と統制活動のなかでマイナスの受け止め方（感受）を受けず、プラスの受け止め方（感受）を強められるのである。どのような会計の報告と統制活動が人々の幸福感を向上させられるかについて、ここに若干の例を挙げて説明することにとどまる。

4 会計と幸福の考察：若干の例

例1：給料の支給回数

慣習上、給料の支給は月ごとに行われ、月初か月末の月1回支給である。「月1回支給法」と呼ばれている。ところが、欧米の先進国では月給から旬給、週給へと変わり、月に数回に分けて支給し、「複数回支給法」である。このような支給の変化は次の2つの理由があると考えられる。1つは、毎週の収入はその週のうちに、すべて消費してしまうという欧米の人々の消費習慣に応じたものである。もう1つは人々の幸福度を高めることと密接に関係している。人々の幸福度が幸福指数で測れるが、幸福指数の高さが給料の月に1回の支給と複数回の支給との間にどのような関係があるだろうか。幸福指数の程度は3つの側面に分けて測れる。つまり、幸福の高さ（高度）、幸福の密度、幸福の長さ（持続期間）である。

この3つの側面からどう生まれたのだろうか。実は俗に使っている言い方にも密接に関係している。一つ目は「我高興的要死了（死ぬほど嬉しい）」（訳注：中国語の用法。以下同）で、それは幸福の高さを表している。2つ目は「我無時不刻都处在幸福之中（四六時中、幸せに浸っている）」、それは幸福の密度を表している。3つ目は「我幸福了好長時間了（幸せを長くしていた）」、それは幸福の長さ（持続）を示している。月に1回の支給は主に幸福の高さをもたらすのに対し、

複数回の支給は相対的に幸福の密度と長さをもたらしてくれる。心理学の研究によれば、幸せのことは人々の心に残る時間が短く、辛いことは心に留まる時間が長くなる傾向が見られる。幸福指数を高めるための鍵は幸福感を如何に長く心に留ませることである。

給料の複数回支給は幸福の長さをもたらす一方で、幸福の密度ももたらしてくれることができ、人々により長く切実に幸福感に浸ってもらえる。事実上、欧米先進国の企業が週給制を導入することで、人々の幸福指数を高めるだけでなく、会社の資金繰りを考慮した必然的な結果でもある。月末か月初に月に1回の支給であれば、支給日に大量のキャッシュ・アウトが発生し、この時点にそれに相応するキャッシュ・インが必ずしも見込めるわけではない。そうなれば、キャッシュ不足が起り、借入れで乗り切るため、資金コストが上昇することになる。給料が月に複数回に分けて支給すれば、異なる時点に行ったキャッシュ・インとキャッシュ・アウトの調整がしやすくなり、借入れを減らし、資金コストを下げることもなる。また、資金溜まりことによる機会コストを下げるができる。給料の複数回支給は、企業価値の最大化目標を実現し、人々の幸福指数を高めてくれるので、言わば一石二鳥である。つまり、会計の報告と統制活動のなかで価値最大化目標の実現とともに幸福の要素を加味すれば、幸福会計が自ずと生まれる。

例2：交際費（接待）の統制

多くの企業では交際費の統制に際し、組織階層上の上位者の決済・承認制度を導入している。交際費の金額が大きければ大きいほど、組織階層上より上の者の決済・承認を取らなければならない。逆の場合も同様である。このような組織階層上の上位者による決済・承認制度は経営活動の実態にも合わないし、人々の幸福指数を向上させることでもない。経営活動のなかでどの程度の交際費の支出が適切かについて、接待を受ける側のニーズと達成しなければならない経営活動の重要性を鑑みながら決めるべきで、組織階層上の権限の大ききで決める（即ち、組織階層上上位の者には多額の交際費を承認する権限を持ち、下位の者には少額の権限しか与えていない）ことではない。営業・販売活動の場合を考えてみよう。注文を取るために顧客を接待することが、言わば必要不可欠なことである。多くの企業では交際費の支出について組織階層上の責任者の決済・承認を受けなければならないことになり、次の問題点があると考えられる。

1つ目は営業担当者が交際費を申請する際、組織階層上の上位者の承認と監督を受けなければならないので、営業担当者の幸福指数が必然的に下がる。特に両者の意見に隔たりがある場合、なおさらである。

2つ目は交際費の金額が大ききほど、組織階層上のより上位の者の決済と承認を受ける必要があるが、上位の者ほど接待を受ける顧客との距離が遠い。実際、会社の中で現場の営業担当者が顧客の好みを一番知っているし、彼らは注文を取るために最善の方法を選んで顧客を接待する。これは企業組織のフラット化が進み、権限をより現場の人々に与える狙いでもある。交際費の支出が大ききほど、より上位の者の決済と承認を取らなければならないが、顧客との距離も遠い状

態のなかで、主観的な憶測で判断される可能性が大きい。その結果、支出が認められず現場では注文が取れなかったり、減額されて必要な接待ができず支出したものの、注文が取れなかったりするケースが起りかねない。さらに年度末の業績評価になると、営業担当者が目標を達成できず、上司との間に責任問題で揉めることになったり、評価が形骸化されたりして、責任目標の設定には意味がなくなる。または上司が一方的に業績評価を行い、目標未達成の責任を営業担当者に押し付け、営業担当者に辛い思いをさせ、不満と恨みを覚えることすらある。こうなると、幸福指数が自ずと下がる。だから、交際費の支出について、組織階層上の上位の者による決済・承認制度は人々の幸福指数を押し下げる方法である。それでは、交際費について支出の効果を高め、同時に人々の幸福指数を向上させるマネジメントの方法を会計の統制の中で考えなければならぬ課題である。

幸福指数を向上させる視点から、交際費統制の改善策として、「ブラックボックス・マネジメント」という方法がある。即ち、支出対効果に基づく総量統制である。企業は交際費支出について1つ1つ個別に承認する方法を取らず、交際費支出による効果（例えば、営業の交際費支出と対比する項目は売上高である）によって交際費支出の総量統制を実施する。統制した総量以内であれば、交際費の支出について当事者は自ら支出の金額と実施方法を定めることができる方式である。このような統制の方法のもと、人々の幸福指数が高くなる。まず、交際費の支出に際し、当事者が承認と監督を受けずに自分で決めることができることで、幸福指数が上がる。次に、当事者が顧客の実情に合わせて交際費支出を決められるので、臨機応変に対応でき、当事者と顧客との信頼関係も深まり、当事者と顧客との双方の幸福指数が向上することになる。なお、年度末の業績評価に際し、交際費の支出について営業担当者の責任で決定されたので、交際費の支出が総量を超過した場合でも、上司との責任問題で揉めることがなく、双方の幸福指数が当然高くなる。さらに重要なことは、当事者がその節約した交際費に比例して一定額の報酬として受け取れる奨励制度が実施されれば、当事者は自身の利益を考慮し節約方法を工夫して交際費の支出を控える。当事者にとって顧客を満足させる目的と交際費の節約目的が同時に達成される。会計の統制機能から見れば、交際費の効果的な支出と交際費支出の当事者への監督との間の対立を解消することができる。その結果、双方の幸福指数が高まる。

例3：予算管理の方法

従来、多くの企業が予算管理を責任統制の手段として使われている。予算責任目標の設定から予算責任目標の分解、予算責任目標の執行と執行差異の統制、予算責任目標の達成状況による業績評価とその賞罰まで、このような予算管理は責任志向予算管理と呼ばれている。予算責任主体にとって、責任志向予算管理は外部からの強制であり、幸福指数の向上をもたらすににくい。心理学の研究によると、人間の行動が通常、利益誘導を受けやすい特徴が見られ、人々が行動するかしないかは、すべて自身の利益に関係している。予算管理で責任統制が強化され、しかも外部か

らの強制となれば、予算責任主体の行為が自らの利益に基づくものではなく、責任の履行が強制され、しかも自身の利益追求につながらない場合、予算責任主体の幸福感が必然的に下がる。

歴史的に見て、予算管理が導入される理由は利益主導であり、その目的は伝統的な責任主導を変える。予算管理は企業のカンパニー制導入後、生まれ、普及したのである。自然人企業とカンパニー制企業との違いは自分の資本で自分が経営することであり、収益が自分のものとなり、インセンティブ効果大きい。その代わりに損失も自分で負担しなければならないので、拘束効果も最も大きい。自然人企業はインセンティブと拘束効果を最大化した企業形態である。しかしながら、自然人企業では自分の資本で自ら経営するため、規模と能力において拘束があるので、必然的にカンパニー制への移行が図られる。カンパニー制企業は社会から資金を募ることによって規模の経済を実現し、所有と経営の分離によって経営者に経営を任せその能力を発揮させることができる。カンパニー制企業の大規模経営がもたらしたのは労働の集積である。労働の集積のもとで、人々の間に「サボる」「便乗」が発生しやすくなり、結果的に多く働く者は必ずしも多くもらえるわけでもないし、働かない者は必ずしももらえないでもない。

このような分配における不均衡の現象が発生し、人々の幸福指数を下げる要因にもなる。人々は責任を履行しようとする原因が利益を得るためであり、より大きな責任を自ら負おうとするのはより大きな利益を獲得するためである。人間の行動が自身の利益によるものであれば、人間の行動は内からの自発的なものである。心からの、自発的なことであれば、人々はより多くより良くする行動を行い、幸福感も生まれる。予算管理の課題はカンパニー制の大規模な労働の集積のもとで、如何に一人ひとりの社員に自分のために働くことを自覚させることである。これによって自然人企業の優位性とカンパニー制企業の優位性を見事に結合させることができる。

一人ひとりが自己利益のために予算責任を達成しようとするようになれば、少なくとも次の2つの点において幸福指数が上昇する。1つは会社の責任者と責任者との間の権限・責任・利益の区分が明確になり、多く働けば必ず多くもらえ、あまり働かない者は少ししかもらえない。利益配分の公平性が保たれ、人々の幸福指数が向上する。もう1つは一人ひとりの人間が進んで予算責任を達成しようとするのは達成によって相応の利益が得られるからである。相応の利益が得られることで、人々の利益志向の属性が満たされ、一人ひとりの幸福指数も大幅に上昇する。

上述のように、幸福会計が関係者の立場に立ち、会計政策や制度を設計し、人々に種々のことにおいてプラスの受け止め方（感受）を与えなければならない。

<付記>記念講演は2014年10月5日、日本社会関連会計学会第27回全国大会（関西大学）にて行われた。

（筆者：北京工商大学副学長・教授）

（訳者：聖泉大学教授）

付加価値会計の総合的研究

研究代表 水 野 一 郎

1 研究組織メンバー

水野一郎（関西大学教授，研究代表者），梶浦昭友（関西学院大学教授），大原昌明（北星学園大学教授），向山敦夫（大阪市立大学教授），國部克彦（神戸大学教授），富増和彦（愛知大学教授），唐楽寧（聖泉大学教授），吉城唯史（阪南大学教授），西村重富（大阪学院大学准教授），白谷健一（阪南大学准教授），岡 照二（関西大学准教授），崔洪雷（浙江大学寧波理工學院講師），張宏武（関西大学大学院商学研究科博士後期課程）

2 研究の背景と目的

総務省が昨年7月に発表した2012年就業構造基本調査によると，非正規労働者の総数（推計）は2042万人なり初めて2千万人を超え，雇用者全体に占める割合も38.2%で過去最高となった。安易なりストラと人員削減によって正規社員を減少させ，他方でいわゆる「ブラック企業」の増加により価値創造の源泉である「ヒト」が使い捨てられていく。なぜこのような社会に日本はなってきたのであろうか？今こそ付加価値会計が内包する経営共同体理念を再考し，再興する時期にきているのではないか。もちろんこうしたストラに警鐘を鳴らし，事実上の付加価値経営（アメバ経営）を進めている京セラや中堅企業ではあるが「人件費はコストではない」と表明している伊那食品工業など少なくない企業が存在していることも確かである。また近年付加価値統計の廃刊が続き，さらに連結重視の会計報告の進展により企業外部からの付加価値計算と分析がきわめて困難になってきており，こうした現状の解明と公表された企業情報からの付加価値計算の可能性を探ることも重要な課題となっている。本スタディグループの研究目的は，社会関連会計の基礎となっている付加価値会計を様々な側面から総合的に研究し，その現代的意義を明らかにすることである。

3 各メンバーの研究テーマ

各メンバーの研究テーマは，下記の通りであり，研究会での報告を基礎にして，関西大学で開催された社会関連会計学会第27回全国大会（2014年10月4日5日）では，(1)～(5)について中間報告がなされた。

(1) 付加価値会計研究の回顧と展望（水野一郎），(2) 業績評価指標と付加価値会計（梶浦昭友），

(3) 非営利組織と付加価値会計（大原昌明），(4) ディスクロージャーと付加価値会計（冨増和彦），(5) CSRと付加価値会計（向山敦夫），(6) 会計の公共性と付加価値会計（國部克彦），(7) 企業体理論と付加価値会計（西村重富），(8) 人的資源会計と付加価値会計①中国と日本の比較（唐樂寧），②プロスポーツビジネスを中心として（白谷健一），(9) BSCと付加価値会計（張宏武，水野一郎），(10) わが国企業の付加価値分析（吉城唯史），(11) エコ・エフィシエンシーと付加価値会計（岡照二），(12) 中国の付加価値会計（崔洪雷，水野一郎）

4 中間報告の概要

(1) 付加価値会計研究の回顧と展望（水野一郎）

わが国における付加価値研究を回顧するにあたって、1950年代から1980年代まで多数の理論書、実務書が刊行されている。個別的には大変参考になる文献もあるが、ここで研究の出発点としたのは、本学会の創設と関係が深い次の文献である。青木脩・後藤幸男・山上達人編（1977）『付加価値会計』（中央経済社）、青木脩・小川洌・山上建人編（1981）『企業付加価値会計』（有斐閣）、日本社会関連会計学会編（1991）『企業情報ディスクロージャー事典』（中央経済社）。また付加価値会計の回顧的研究を進める中で、付加価値会計の理論的、実践的な側面においてきわめて重要な役割を果たしてきた日本生産性本部とその運動にも注目し、考察してきた。

(2) 業績評価指標と付加価値会計（梶浦昭友）

まずわが国における付加価値指標を含む財務分析指標集の変遷を辿ったうえで、付加価値情報の利用目的と計算の構造を明らかにし、KPIとしての付加価値と生産性の関係を整理した。

(3) 非営利組織と付加価値会計（大原昌明）

非営利組織の会計基準がどうあるべきかを考察するのではなく、企業付加価値会計論の応用領域として、付加価値会計が非営利組織に有用であるという前提から出発し、付加価値会計の考え方が非営利組織にどのように適用できるのかを探求してきた。そのために、非営利組織全体を射程に入れつつも、昨今耳目を集めている社会的企業を対象に、付加価値会計の考え方を適用する方法を考察した。

(4) ディスクロージャーと付加価値会計（冨増和彦）

平成26年3月26日に金融商品取引法上の単体開示の簡素化に伴う「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」等の一部改正により、金商法単体における開示を免除する項目の一つに、製造原価明細表（新財務諸表等規則第75条第2項）が挙げられた。この結果、平成26年3月期決算の企業から、新規則が適用されることとなり、有価証券報告書の情報開示について、簡素化が早速に実践されるはずであり、これについてEDINETを利用してその開示数を調査し、

その結果を整理・分析し、報告した。

(5) CSRと付加価値会計（向山敦夫）

生成された付加価値のステイクホルダーへの分配を表示する付加価値計算書は、CSR経営のパフォーマンスを表現する会計システムとして注目されてきている。そうしたわが国における付加価値会計導入の歴史的経緯を探るとともに、ドイツ・イギリスにおける経験との相違点を明らかにし、さらに、CSR経営をみえる形にする新たな役割を担う付加価値会計の課題について検討を加えてきた。

来年の最終報告では、こうした（1）～（5）の研究テーマをさらに掘り下げて検討を深めるとともに、残された研究テーマについて研究会での議論を踏まえて論文として提示する。そしてこうした研究活動を基礎にして現代の付加価値会計の可能性と有用性を世に問いたい。

【スタディグループ最終報告】

CSR実践の現状と将来

—社会関連会計の視点から—

研究代表 湯 田 雅 夫

本スタディグループ研究は、構成員20名により2年間研究活動が続けてきた。スタディグループ研究の研究構成員、研究テーマ、研究目的、研究会の実施は下記のとおりである。

1 研究構成員

東健太郎（立命館大学）、飯野幸江（嘉悦大学）、石崎忠司（松陰大学）、
石津寿恵（明治大学）、上田俊昭（明星大学）、大島正克（亜細亜大学）、
黒川保美（専修大学）、上妻義直（上智大学）、高瀬智章（広島国際大学）、
長岡 正（札幌学院大学）、宮崎修行（国際基督教大学）、村井秀樹（日本大学）、
柳田 仁（諏訪東京理科大学）、山口桂子（秀明大学）、吉田武史（横浜商科大学）、
湯田雅夫（獨協大学）、汪浩（獨協大学院生）、堀江美保（サステナビリティ会計事務所、上智
大学院生）、大坪史治（和光大学）（幹事）、松本 徹（専修大学院生）（幹事）

2 研究テーマ

「CSR実践の現状と将来—社会関連会計の視点から—」

3 研究目的

CSRは、時代によって基本的な捉え方が異なる。また、国や地域、さらには個々の企業によってもその捉え方は異なる。本スタディグループ研究は、こうしたCSRの時代的変容と多様性に対して、歴史、理論、経営、会計、企業実践、情報開示、制度、国際的動向など、多面的な視点から整理をおこない、CSR実践の現状と将来を社会関連会計の視点から明らかにすることを第一の目的とした。

各研究員の専門性を活かしつつ、グループ研究の分業の強みを活用して、膨大な文献整理と多岐にわたるアプローチから考察し、先行研究にはない特色をだすよう努めた。

4 研究会の実施

第1回研究会（2011年11月19日、専修大学神田校舎7号館）

- ・ 研究代表者の決定
- ・ 研究の方向性と内容の検討

第2回研究会（2012年1月13日，専修大学神田校舎7号館）

- ・ 各研究員の希望テーマ概要の発表
- ・ スタディグループのメインテーマについて

第3回研究会（2012年3月16日，専修大学神田校舎7号館）

- ・ 研究会メインテーマの決定
- ・ 希望テーマのグルーピング作業と研究会の方向性の検討

第4回研究会（2012年8月10日，専修大学神田校舎7号館）

- ・ 講演：廣瀬忠一郎先生「フランス企業における労使関係と経営管理—平常時と非常時の『労働・人権CSR』の視座より—」

第5回研究会（2012年10月19日，専修大学神田校舎7号館）

- ・ 希望テーマのグルーピングの確認と調整
- ・ 全国大会中間発表打ち合わせと今後の研究計画について

第6回研究会（2013年3月23日，専修大学神田校舎7号館）

- ・ 最終報告書の執筆要領を確認
- ・ 学会からの助成金に関連して

第7回研究会（2013年10月11日，専修大学神田校舎7号館）

- ・ 講演：櫻井克彦先生「CSR経営についての一考察」

5 研究のグルーピング

4つのグルーピングにもとづいて，メインテーマの充実と統一を可能な限り図った。

G1：CSRの歴史・定義（米国，英国，独逸，仏蘭西，中国，日本）

G2：CSR情報の現状（米国，英国，独逸，仏蘭西，中国，日本）

G3：CSR情報に対する各国の動向，国際機関の動向，CSR情報の課題

G4：先行研究・文献・資料（全員で分担）

当初20名の構成員全員による研究報告を構想していたが，学究活動の多忙な先生方から原稿締切日に間に合わない旨申し出があり，飯野幸江先生，大島正克先生，高瀬智章先生，村井秀樹先生，山口桂子先生，汪浩さんからご報告をいただくことができなかった。最終報告書は，これら6名の貴重な戦力を失ったことで，当初の構想を実現できなかった不備の箇所が多数存在する。

構成員の中から，今後もさらなる課題解決に向け，研究会を継続していきたいとのご提案があった。今回のご報告はその研究途上のささやかな成果物である。

最終報告書の目次

- 1章 CSR評価の要件
- 2章 サステナビリティレポートにおける開示情報の有用性評価
- 3章 CSRガイドライン・ガイダンスと企業実践
- 4章 アジア新興国におけるCSR報告の制度化
- 5章 フランスのCSRと国際的動向
- 6章 企業寄付－寄附金控除団体に関する情報開示拡充の必要性－
- 7章 CSR情報の開示とその有用性の向上－ステークホルダーへの情緒的アピールとCSR情報開示－
- 8章 環境情報開示の動機に関する実証的研究（文献レビュー）
- 9章 自動車産業におけるCSR経営
- 10章 ソーシャルコストの計算と開示－福島原発事故を中心として－
- 11章 我が国企業におけるCSR経営会計の現状と課題
- 12章 CSRと物流
- 13章 CSRと制度会計
- 14章 CSRと社会関連会計の過去・現在ならびに代表的研究者の位置づけ
- 15章 持続可能な企業経営を実践する企業の現状

学会行事

学会奨励賞

第2回 日本社会関連会計学会奨励賞は、審査の結果、下記の論文が選ばれました。

黒木 淳氏

「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」『社会関連会計研究』第24号所収

<授賞理由>

本論文は、社会福祉法人について、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について、利用者のサービスに選択に資するという目的に合っているかという観点から、インタビュー調査を行い、その有効性を検証している。

本論文では、情報開示制度が効率性に関しては一定の成果をもたらしたとする。と同時に、それはサービス利用者による有効性の評価には役立っていないことを示しており、この制度の課題を明らかにしている。

なお、当該論文のインタビュー実施期間は、平成24年1月～2月であるが、平成24年度4月1日より適用される新社会福祉法人会計基準による会計制度の一元化・企業会計化がもたらす、さらなる有効性の検証、従前との変化の解明等については、今後の研究に待ちたい。また、今回の研究は6法人へのインタビュー調査にとどまるが、今後これを拡張し、一層の発展と集大成を期待したい。その将来の発展性を含めて奨励賞にあたいすると判断された。

第27回年次大会

2014(平成26)年10月4日(土)～10月5日(日)

会場：関西大学

大会準備委員長：水野一郎(関西大学)

第1日：10月4日(土)

11：00～12：30 理事会(第1特別会議室)

12：00～ 受付(エントランス)

12：50～13：40 会員総会(ホール1)

【スタディ・グループ中間報告】(ホール1)

13：45～14：20 (報告25分・質疑応答10分)

司会：郡司 健(大阪学院大学)

研究代表者：水野一郎(関西大学)

「付加価値会計の総合的研究」

【自由論題報告】各報告25分・質疑応答10分

<第1会場>(第1会議室)

司会：大原昌明(北星学園大学)

14：30～15：05 第1報告

野口豊嗣(神戸大学大学院博士後期課程)

「日本におけるステークホルダー・エンゲージメントの現状：アンケート調査結果の分析から」

15：05～15：40 第2報告

金 宰弘(神戸大学大学院博士後期課程)

「サステナビリティ・マネジメント・コントロール・システム研究の展開と展望」

司会：宮地晃輔(長崎県立大学)

15：45～16：20 第3報告

鈴木 新(就実大学)

「原価企画研究の動向と課題」

- 16：20～16：55 第4報告
 土井聡恵（公認会計士・税理士，愛知工業大学大学院博士後期課程）
 「損害賠償実務におけるIFRICS号の適用：メキシコ湾岸原油流出事故を題材として」
 司会：菊谷正人（法政大学）
- 17：00～17：35 第5報告
 中尾悠利子（鳥取環境大学）
 「環境社会報告の記述的表現に関する現状と課題」
- 17：35～18：10 第6報告
 阪 智香（関西学院大学）・野田昭宏（滋賀大学）
 「東アジアにおけるCSR情報開示」
- <第2会場>（第2会議室）
 司会：坂上 学（法政大学）
- 14：30～15：05 第1報告
 中澤優介（神戸大学大学院博士後期課程）
 「多元的業績評価の可能性：アカウントビリティの視点から」
- 15：05～15：40 第2報告
 黒木 淳（大阪市立大学）
 「なぜ社会福祉法人は剰余金を留保するのか？—内部留保の決定要因分析—」
 司会：上妻義直（上智大学）
- 15：45～16：20 第3報告
 古市承治（福岡国税局）・徐 陽（長崎大学）
 「公営企業会計と税制」
- 16：20～16：55 第4報告
 村井秀樹（日本大学）
 「統合報告書における自然資本概念の導入と課題」
- 司会：中嶋道靖（関西大学）
- 17：00～17：35 第5報告
 宮崎修行（国際基督教大学）
 「シュマーレンバッハと社会会計：ドイツの経済，経営，会計の関係性の文脈において」
- 18：20～19：50 懇親会（100周年記念会館 レストラン紫紺）
- 第2日：10月5日（日）
【記念講演】 10：00～10：40（ホール1）
 司会：水野一郎（関西大学）
 講演者：謝 志華（北京工商大学副学長・教授）
 「会計と幸福」
- 【統一論題報告】** 10：50～12：20（ホール1）
 テーマ：「幸福の会計学を目指して：社会関連会計の可能性」
 司会：梶浦昭友（関西学院大学）
- 10：50～11：20 平岡秀福（創価大学）
 「統合報告と価値創造の人間主義経営」
- 11：20～11：50 富増和彦（愛知大学）
 「環境会計と付加価値会計：環境コストは幸福の指標か？」
- 11：50～12：20 辻本健二（関西生産性本部）
 「生産性経営論」
- 12：20～13：30 昼食休憩
- 13：30～15：00 **【統一論題ディスカッション】**

東日本部会

2014(平成26)年7月5日(土)

会場:上智大学

大会準備委員長:上妻義直(上智大学)

司会:堀江美保(株サステナビリティ会計事務所)

13:30~14:10 第1報告

朴 星浩(拓殖大学大学院博士後期課程)

「ストック型環境会計システムの必要性和その在り方について」

14:15~14:55 第2報告

筑波由美子(亜細亜大学大学院博士後期課程)

「統合報告における排出権に関する一考察」

休憩15分

司会:宮崎修行(国際基督教大学)

15:10~15:50 第3報告

小津稚加子(九州大学大学院)

「国立博物館の収益構造と成果指標の国際比較」

15:55~16:35 第4報告

古庄 修(日本大学)

「統合報告の制度化と開示フレームワークの形成:南アフリカにおける経緯と動向をふまえて」

17:00~19:00 懇親会(アビアン&サブニール)

西日本部会

2014(平成26)年6月28日(土)

会場:広島経済大学

大会準備委員長:岡田 斎(広島経済大学)

司会:向山敦夫(大阪市立大学)

14:05~14:40 第1報告

増子和起(神戸大学大学院経営学研究科博士後期課程)

「アカウントビリティの脱構築:自己と他者の視点から」

14:45~15:20 第2報告

藤近雅彦(滋賀県立大学)

「日本企業の社会課題適応マネジメント」

休憩20分

司会:水野一郎(関西大学)

15:40~16:15 第3報告

金 宰弘(神戸大学大学院経営学研究科博士後期課程)

「韓国製造業におけるマテリアルフローコスト会計の継続的適用に向けて:その課題と克服」

16:20~16:55 第4報告

東田 明(名城大学)・北田皓嗣(法政大学)

「戦略における環境と経済の統合とマネジメントコントロールシステム」

16:55~17:00 閉会の挨拶

学会役員

(第11期：第25-27年度 2013-16年)

会長	勝山 進
副会長（東日本部会長）	上妻義直
副会長（西日本部会長）	向山敦夫
理事（東日本部会）	石津寿恵，大下勇二，大原昌明，菊谷正人，黒川保美 坂上 学，村井秀樹，宮崎修行，湯田雅夫
理事（西日本部会）	小津稚加子，梶浦昭友，國部克彦，阪 智香，佐藤倫正， 富増和彦，中畷道靖，平松一夫，水野一郎
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， 郡司 健
監事	大島正克，宮地晃輔
幹事	吉田武史，依田俊伸，大西 靖

「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
副編集委員長	坂上 学
編集委員	石津寿恵，菊谷正人，黒川保美 小津稚加子，佐藤倫正，中畷道靖
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@b.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26号では、査読審査の結果5本の論文が掲載されることになった。内容は、エコ・コントロール、CSR報告書、NPO会計、統合報告、中国企業の排出権などバラエティに富んでいる。いずれも、社会関連会計の重要論点を対象としたもので、研究領域の拡張と深化を感じることができる。また、今回は第27回全国大会で記念講演された謝志華北京工商大学副学長の講演も掲載することができた。翻訳の労をとられた唐教授にもお礼申し上げる。

このように機関誌が刊行できるのも、査読を担当された先生の協力あつてのことである。査読システムが順調に機能して、掲載論文の質の向上に寄与していることを、編集委員長として実感している。この場を借りて、深くお礼申し上げたい。編集作業にあたっては、神戸大学大学院生の呉綺の協力を得た。

(編集委員長・國部克彦)

「社会関連会計研究」第26号

2014年11月1日発行

編集 日本社会関連会計学会
発行人 会長 勝山 進
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
