奈良産業大学『産業と経済』第7巻第3号（1992年12月）1—20

アカウンタビリティ概念の拡充と グリーン・アカウンティング

——社会関連会計の新しい展開——

山 上 達 人

最近，企業と社会の関係が重要視され，「企業の社会貢献度」・「企業の社会的責任」が問題となり，それに照応する会計領域においても「社会報告会計」・「社会責任会計」・「環境会計」など，諸種の名称で多くの研究が行われている。これらの諸名称はまだ定着するまでには至っていないので，本稿ではこれらを「社会関連会計」と総称して用いることとする。なお，ここでは会計を広く解釈し，叙述的報告をも含むものと考え，また個別企業（ミクロ）に限定して用いる。

さて，本稿では，このような「社会関連会計」の最近の動向に注目し，これらの諸活動を整理し体系化への出発点とすることを目的とする。すなわち，まず「社会関連会計」はどのような立場・視点で論議すべきか，あるいはされているかを問題とし，そして「社会関連会計」がよって立つ立場はどのようなものかをみ，これを「アカウンタビリティ概念」とその拡充を中心に考えてみる。そして，ここでは主として，R. Gray らの説によりながら「アカウンタビリティ」概念を中心にその特質・構造・フレームワークを整理してみる。

最近においては，このような「社会関連会計」はさらにその外延を拡げ，企業の存在の前提である「環境問題」に対しても「アカウンタビリティ」を拡充して来ている。このような動向は“Green Accounting”あるいは“Green Reporting”と呼ばれ，「環境会計」と訳されているが，個々の企業はグローバルな地球規模での環境問題にアカウンタビリティをもつものと考えられ，会計の“Greening”（「環境会計」志向）の必要が主張されている。そこで，本稿では，このような会計の領域にふれた後，社会関連会計の実態として最近行われた諸種の「実態調査」や個々の企業の「年次報告書」の事例などからその現状についてみてみる。そして最後に，以上のことをふまえて会計理論の今後のあり方などについて，若干の意見を述べてみることとする。

I　社会関連会計の視点

まず，社会関連会計の「立場」・「視点」・「あり方」などについて代表的な相対立する二つの所説によりながら，その現状をみてみよう。すなわち，ここではいわば「中間的な立場」（mid-

dle ground) をとる視点と，これを批判する「摩擦説—摩擦にもとづく見方」(conflict-based perspective) にわけてみてみる。前者の典型は R. Gray らの見解であり[1]，後者の典型は T. Tinker らの所説である[2]。そこで，これら「社会関連会計」の視点をめぐっての対照的な両者の見解を紹介しながら，「社会関連会計」のとる視点の特質をみてみる。

まず，Gray らは「社会関連会計」について，「アカウンタビリティや社会契約概念研究のフレームワークが会計の主流におけるこれらの関連問題の生成しつつある研究によって並行的にあらわれている」として，「社会関連会計」討議の不一致の主要な命題を四つのグループ（社会的仮定）にわけて，「社会と組織関係における社会関連会計の役割についての仮定」・「社会関連会計活動の仮定された目的」・「報告されるべき情報の選択において適用される基準」・「社会報告書がとるべき形式」のそれぞれについて類型化している[3]。そして，これらのグループは，①「政治的極左グループ」，②「現状容認グループ」，③「主観的・知的財産権遂行グループ」，④「政治的極右グループ」の四つに分類されており，彼らによれば，社会関連会計の中心的なフレームワークは，第二と第三の立場である。すなわち，「社会関連会計の大多数の文献はわれわれの第二と第三の分類に属している」とし，「それは現状を容認する中間的な立場であり，明白な抱負は資本主義を破壊することではなく，それを修正・脱規制化・自由化すること」であるとし，「われわれが現在集中し，向おうとしているのはこの中間的立場である」といっている[4]。

つづいて，社会関連会計の「中間的立場」を貫く三つの命題が述べられる。すなわち，①「社会関連会計の目的は企業イメージを高揚させ，企業行動が基本的に優しいという仮定をとると考えるもの」，②「社会関連会計の目的は社会契約が組織と社会の間に存在するという仮定の下で，組織体のアカウンタビリティを解除することであると仮定するもの」，③「社会関連会計は，事実上，伝統的な財務報告の拡充であり，その目的は投資家に情報を提供することであると仮定するように思われるもの」。そして，このうち，第三の命題は第一・第二の命題と重なると考えられる[5]。彼らによれば第三の伝統的財務会計・報告の拡充としての社会関連会計は，かつてのリノウズやアプトなどの社会的貸借対照表・社会的損益計算書などの財務的測定にみられたように問題があるといって，第一と第二の命題を並列してあげ，とくに第二の立場をとっているようである[6]。

以上で述べたように，Gray らの社会関連会計の視点は「中間的立場」とみられるものであり，そこでは「アカウンタビリティの解除」と「企業イメージの高揚」が活動目的として重要視されている。このうち，「企業イメージの高揚」は広告宣伝とも連らなり境界領域のもので

---

(1) R. Gray. D. Owen, K. Maunders: Corporate Social Reporting: Emerging Trends in Accountability and the Social Contract, *Accounting Auditing & Accountability Journal*, 1-1 (1988)

(2) T. Tinker, C. Lehman, M. Neimark: Falling down the Hole in the Middle of the Road: Political Quietism in Corporate Social Reporting, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 4-2 (1991)

(3) R. Gray et al.: Corporate Social Reporting: Emerging Trends in Accountability and the Social Contract, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 1-1, (1988) p. 7

(4) *Ibid.*, p. 8

(5) *Ibid.*, p. 9

(6) *Ibid.*, p. 10

あるが，「アカウンタビリティの解除」は彼らの中心的な立場であると考えられる（後述）。すなわち，このグループの考えを抽出してみると，社会関連会計は，①「社会と組織関係の役割」→「社会契約の要素」，②「活動目的」→「アカウンタビリティの解除」，③「情報選択の基準」→「アカウンタビリティ」，④「社会報告の形式」→「基準遵守報告書・外部社会監査」となっており[(7)]，ここに「中間的な立場」があらわれているものとみることができる。このうち，「基準遵守報告書」については次節で述べるが，上のように社会関連会計の目的を「企業イメージ」と「アカウンタビリティ」の二つとした点は興味深い。というのは，社会関連会計にとっては，企業の伝来的な目的—「利益獲得＝収益性」と，社会関連会計が目的とする「社会貢献＝社会性」とは，ある見方によればトレード・オフ関係にあり，また別の観点からは究極的には一致するものとも考えられている。しかしながら，「収益性目的＝社会性目的」とはストレートに結びつかないところが個別企業の複雑な矛盾の統一体としての側面であると考えることができる。したがって，社会関連会計とくに企業の社会報告は，それが本来の社会に対する「アカウンタビリティ」の解除を目的とするものか，あるいは企業のイメージ・アップ＝宣伝活動の一つであるかというのは極めてわかち難く結びつくものと考えられる。またさらに，「投資家への財務報告の拡充」として社会関連会計を特徴づける考えについては，Gray らも批判しているように，別個の体系・観点として考える方がよく，「財務報告と社会報告」，「財務会計（伝統的会計）と社会関連会計」は別個の目的をもつものとして切離した方が理解しやすいと思われる。すなわち，投資家を対象とする「財務報告」と投資家以外のグループを対象とする「社会報告」とでは，前述の「収益性と社会性」との関係からも明らかなように，一応切離して考え，その後それらを統合するように考えるのが望ましいと思われる（後述）。以上で述べたことからも明らかなように，社会関連会計についての Gray らの見解は，文字通り「中間的な立場」であり，社会関連会計の最も中心的なフレームワークであると考えられる。

なお，この枠組の概括については次節でみることとするが，ここではこのような見解に対して重要な反論が行われているので，それについてみてみたい。それは前にもふれたように，同じ雑誌にあらわれた Tinker らの所説である。Tinker らは「批判学派」会計として位置づけ・グループ化できる論者たちであるが[(8)]，彼らは現在の資本主義体制そのものに批判的であり，グループとしてはシェフィールド学派（シェフィールド大学を中心に形成されたグループ）で，その方法論を「政治経済学的アプローチ」において，社会関連会計についてもこのような立場から批判しようとしている[(9)]。

（7） 基準遵守報告書 (Compliance with Standard Report) については，R. Gray et al.: *op. cit.*, p. 13; Cf. R. Gray, D. Owen, K. Maunders: *Corporate Social Reporting: Accounting and Accountability*, 1987, pp. 109～113

（8） Tinker らの位置づけについては，拙稿「イギリス会計学の新しい潮流」，『経営研究』，41-1/2；同「イギリス社会関連学派会計の理論構造」，『産業経理』，50-3；同「イギリス批判学派会計の特質」，（植村省三編『現代経営学の基本問題』，白桃書房所収）など参照。

この雑誌において，Tinker らは前に引用した Gray らの言葉「現状容認の中間的立場—資本主義の破壊ではなく，その修正・脱規制化・自由化」について批判し，社会関連会計の主流の理論の批判の対象としている。[10] そして，「中間的立場は，社会的な闘争と摩擦の，時代をこえて変化する，論争されるべきもの」であるとして，このような前提は，社会関連会計のアメリカの最近の歴史からも明らかであり，また中間的な立場のイデオロギーは異なった社会・時代において変化するものであり，今日の中間的な立場は明日に通用すると考えるのは問題であるという。[11] そして，まず第一に，Gray らのアプローチのつぎの三つについて，「中間的立場」の概念の社会的批判を行っている。すなわち，「相対主義的哲学」・「保守的な政治」・「多元主義への傾倒」。そしてさらに，Gray らの立場に代えて企業活動の「紛争・摩擦的理解」を強調する見解を主張している。すなわち，Gray らのよって立つ立場の「相対主義」・「政治的中立主義」および「多元主義」が批判されている。すなわち，この立場は「分析の前面には対立する社会構成員間の敵対関係が占める」という考えで，そこでは「社会紛争は社会アトム間の一連の衝突であるという多元的見地を拒否する」もので，「紛争にもとづく見地」は「社会紛争は平等者間の競争ではなく，構造的に利得者と不利得者グループ間の闘争をふくむ可能性を容認するものである」と。したがって，投資家・労働者・社会メンバー・消費者・経営者らは「個人間の紛争ではなく個人が摩擦の役割に参加している社会的な集合的役割間の摩擦」と考えられる。[12]

そこで，Tinker らは「社会責任会計の期間分析」として，①Brilovian 批判期（1965年～），②Caring 社会批判期（1970年～），③Caring 市場批判期（1974年～），④市場再規制批判期（レーガン・サッチャー時代）（1976年～），⑤急進的批判期（1980年～）に分けて分析し，各々の批判期は社会責任会計における異なった状態・テーマに照応している点を述べている。そして，この期間分析によって，社会関連会計の「中間的立場」は過去の二つの10年間で非常に異なっており，ひとつの時期で「中間地点」だったものは他の時期では「極端」になりうるとし，それは同時代の社会的・政治的・経済的闘争と無関係ではないと述べている。[13] そして，前述した「企業社会報告を四つの地位に分類する方法」（Gray ら）について批判している。そして，最後の「急進的批判」は同時代の資本主義の不平等や不利益を叙述することによって「多元主義的思考」を拒絶すると述べ，「中間的思考」はこれらの不平等を最小化し，ごまかし，それによって社会的摩擦の複雑性と忠節を確定すると述べている。[14]

以上のように，Tinker らは「急進的批判」の立場を強調し，それは「会計言説（ディスコース）」に反映されていると考え，「会計実務が社会的摩擦において参加する種々の方法」を，例えば Delco 社の分析，GM社の分析，会計雑誌の事例，国家石炭審議会の事例などの経験研究によって例証している。そこで以下，これらの実証研究について簡単にみてみよう。

(1)財務的ディスクロージャーと植民国家のケース（Delco 社の事例）……これについては別稿で述

---

(9) そのほか，Cf. T. Tinker: *Paper Prophets—A Social Critique of Accounting*, 1985; Ditto (ed.): *Social Accounting for Corporation: Private Enterprise versus the Public Interest*, 1984; M. Neimark (ed.): *Advances in Public Interest Accounting*, I・II・III (1986, 1988, 1990)

(10) T. Tinker et al.: Falling down the Hole in the Middle of the Road, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 4-2, (1991) p. 28

(11) *Ibid.*, p. 28

(12) *Ibid.*, p. 30

(13) *Ibid.*, p. 46

(14) *Ibid.*, p. 36

べたが,[15] 南アフリカの Siera Leona で1976年までの16年間操業していた鉄鉱石採取のスコットランド所有の企業 Delco 社の事例が研究され，そしてこの会社の期間的分析（三期間の分析）は異なった社会時代を反映しているとし，限界学派にもとづく「伝統的な会計理解は会計の意味の外面的な認識のみである」と批判している。

(2)General Mortors 社の年次報告書（1916～76年）のケース……この研究では，GM社の60年間の歴史が経済の拡張と縮少の態様に照応する一連の社会的時期で期間化され，各々の年次報告書の内容が10個のテーマにしたがって分類されている。そして，この分析では「それぞれの期間においては異なったテーマが年次報告書の中心となっている」とし，とくに「社会的消費の基準や社会的責任」が1950年からとくに1967～76年において集中的に増加していることを実証している。[16]

(3)会計研究誌・実務文献のケース……ここでは会計の言説的役割を理解するために，1960～73年の14年間の三つの雑誌（The Accounting Review; Journal of Accountancy; Fortune Magazine）の論文が取上げられ，「これらの論文はその時代のイデオロギー的議論および社会的摩擦によってふきこまれている」と述べている。すなわち，この三雑誌においては，この14年間に「国家干渉の批判および専門職業の独立性問題」がどのように変化・増加していったか。また「会計専門誌と実務誌とのそれらの違いを読みとることができる」としている。そして，これら三誌の集中は会計と企業イデオロギーと種々なる社会的・政治的・経済的力の間の偶発的関係を確定していると述べている。そして最後に，これらの「急進的研究の中心的提案は，学術誌や実務誌がある種の文化・指導・イデオロギーを助長すべき編集的地位を確保しているということが自明のこととなった」と結んでいる。[17] なお，このほか，「付加価値概念の発展」[18]や「国家石炭審議会の研究」についても事例研究を行い，それぞれ社会的発展と会計言説との関係について述べ，会計が社会的・政治力を反映していることを実証している。そして，これらの一連の事例研究から「Gray らの中間的立場」の内容は「永遠の範疇」ではなく，「闘争と摩擦とともに変化する争われるべき領域」であるとし，①「中間的立場」は論争されるもので安定的ではない。明日の中間地点は過去からの推定によっては確認できず，同時代の社会的環境や摩擦の注意深い分析を必要とする。②「中間的立場」の賞讃はその美徳や生産性の高揚によってはともなわれない。③この観点にふくまれる「政治的静謐（セイイツ）主義」（political quietism）は少数の構成員のみを利する保守的伝統を不朽にすると。[19]

以上，ここでは社会関連会計のとる立場について，対照的な二つの見解を対比させながらその主張をみて来た。それぞれの主張の内容の紹介も重要であるが，ここでの重要な点はこれら

(15) Delco 社の分析については，前掲拙稿「イギリス批判学派会計の特質」参照。なお，Cf. T. Tinker: Towards a Political Economy of Accounting: An Empirical Illustration of the Cambridge Controversies, *Accounting, Organizations and Society*, 5-1 (1980); D. J. Cooper, Discussions of Towards a Political Economy of Accounting, *Accounting, Organizations and Society*, 5-1 (1980); D. J. Cooper, M. J. Sherer, The Value of Corporate Accounting Reports: Arguments for a Political Economy of Accounting, *Accounting, Organizations and Society*, 9-3/4 (1984)

(16) T. Tinker et al.: Falling down the Hole in the Middle of the Road, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 4-2, (1991) p. 40

(17) *Ibid.*, p. 44

(18) 付加価値会計については，前掲拙稿「イギリス会計学の新しい潮流」参照。なお，Cf. S. Burchell, C. Clubb, A. G. Hopwood: Accounting in its Social Context: Towards a History of Value Added in the United Kingdom, *Accounting, Organizations and Society*, 10-4 (1985)

(19) T. Tinker et al. *op. cit.*, p. 47

の論述を通じてわれわれがどのような立場に立つかにある。「急進的見方」は政治的・社会的変化との関係で会計言説をみようとしており，政治的な摩擦を歴史的・時代的に分析することによって，それぞれの時代において問題の中心が変化することを指摘し，社会関連会計の実態的・歴史的な解明を主張している。これに対して「中間的立場—中間地点」はある時代のある社会を設定して，そこでの多次元的な状態から最も一般的な形態をパターン化し，その中での社会関連会計のフレームワークを問題としている。いずれの立場もそれぞれその目的にそった分析方法であるが，ここでは歴史的・動態的分析をふまえた上で，社会関連会計を内容的・技術的により詳細に分析するため「中間的立場」にもとづいてそのフレームワークをみ，とくに「アカウンタビリティ」とその拡充を軸としてその特徴づけを行ってみることとする。(20)

II 社会関連会計とアカウンタビリティ

社会関連会計の代表的な二つの立場について述べたので，つづいてこのような社会関連会計のフレームワークをみ，社会関連会計体系化への参考としてみる。

前節でもみたように，社会関連会計とくに企業の社会報告は企業が社会と接する関係を報告することである。ここで社会とは企業をとりまく諸利害関係者をさしている。利害関係者には，従来からの株主や債権者は当然のこととして，そのほか従業員・取引先（仕入先・得意先）・消費者（顧客），さらには国家・地域社会などが属し，最近ではさらに一般大衆や自然・社会環境までに及んでおり，その範囲は極めて広くなっている。これらのどの範囲までを利害関係者と考え，したがって企業が責任（アカウンタビリティ）をもつかは，社会関連会計にとって最も重要な基本的問題である。というのは，社会への報告というのは社会（利害関係者）に対して企業が何らかの責任をもっているから必要となるものであり，この責任を「アカウンタビリティ」といい，それの解除の形式が「社会報告（ディスクロージャー）」であるからである。このように，社会関連会計においては，①企業が外部に対してもつ（負う）「責任（社会的責任）」を画定し，②そのための責任解除の形式として「報告」・「開示」を行うものと把え，したがって「責任→説明責任（アカウンタビリティ）→報告（その解除）」がこれらの理論構築の基礎となっており，その意味において「アカウンタビリティ」を中心として社会関連会計は構築されているといってよい。そして，最近においては，この「アカウンタビリティ」がだんだんと拡充される方向にあり，企業は社会的アカウンタビリティをもつものと考えられるようになって来ている。「社会的」アカウンタビリティは従来の株主や債権者に対してもっていた

(20) アカウンタビリティ概念については，次稿をも参照。G. J. Benston: Accounting and Corporate Accountability, *Accounting, Organizations and Society*, 7-2 (1982); H. Schreuder, K. V. Ramanathan: Accounting and Corporate Accountability—An Extended Comment, *Accounting, Organizations and Society*, 9-3/4 (1984); G. J. Benston: Rejoinder to "Accounting and Corporate Accountability": An Extended Comment, *Accounting, Organizations and Society*, 9-3/4 (1984)

「財務的」アカウンタビリティだけでなく，①「責任対象」としては，それ以外の諸利害関係者に対してまでアカウンタビリティが拡充され，②また「捕捉形式」では，従来の会計的形式から非会計的形式（物量・叙述）への拡充であると考えられる。なお，後でも述べるが，このような企業のもつ「社会的責任」はどの範囲までを強制的なものと考えるかによって，「法律」的責任との関係が問題となり，法律（強制）と倫理（自発）との接点が重要視されるが，この点については後程またみることとする。すなわち，「法律」を前提としたその範囲での問題，すなわち「法律」を至上のものと前提して考えるのかということは，社会関連会計の特質との関係でも極めて重要であるからである（後述の「ゲームのルール」参照）。上で述べたように，社会関連会計においては，「アカウンタビリティ」概念を中軸として，それを諸利害関係者層へも拡充するという理論基礎の下に構築されており，したがってそれは「諸利害関係者的アプローチ＝多元的アプローチ」とよばれ，「アカウンタビリティ→その拡充（社会的アカウンタビリティ）」という理論展開となって構築されることとなる。

以上のように，「アカウンタビリティ」とその「拡充」が社会関連会計のフレームワークの基礎であるが，Gray らの見解はほぼこの枠組に沿って構築されており，最近における社会関連会計の代表的理論であると考えられる。そこで以下，Gray らの社会関連会計（社会報告）を彼らの主著によりながら，①「多次元的アプローチ→アカウンタビリティ→その拡充（社会的アカウンタビリティ」という図式にもとづいて特徴づけ，②さらにそこでの「責任対象」（どこまでを責任対象とするか）と「捕捉形式」（会計形式かその他の形式か）をみ，③そして，その前提となっている規則・基準・法律との関係でそのもつ意味・特徴・限界などを探ぐり，社会関連会計理論構築の手がかりとしてみよう。(21)

まず Gray らは社会報告を「組織の経済活動の社会的および環境的影響を社会内部の特定の利害関係者集団および社会全体に対して伝達するプロセス」として定義し，また社会報告は「組織とくに会社組織のアカウンタビリティを資本の所有者とりわけ株主に対して財務報告を提供するという伝統的な役割をこえて拡張する」ことにあり，そうした拡張は「会社が自社の株主のために単に金儲けをすることよりももっと幅広い責任をとくに有しているという仮定にもとづいている」と述べ，企業の社会報告において「アカウンタビリティ」概念が重要であることを強調している。(22) したがって，彼らの主張の中核は「アカウンタビリティ」概念にあり，彼らによればこのようなアプローチによって社会報告において従来利用できなかった「結合力あるフレームワーク」を提供することができると主張している。このように，Gray らの中心概念は「アカウンタビリティ」であり，企業の社会報告はその拡充との関係で把握される。す

(21) R. Gray, D. Owen, K. Maunders: *Corporate Social Reporting: Accounting and Accountability*, 1987（なお，山上監訳『企業の社会報告—会計とアカウンタビリティ』白桃書房参照）。また，拙稿「社会関連会計とアカウンタビリティ—R. グレイらの「企業の社会報告」について—」，『経済学会雑誌』，22-3/4 (1991) 参照。

(22) R. Gray et al.: *Corporate Social Reporting: Accounting and Accountability*, 1987, p. ix

なわち，彼らによれば，アカウンタビリティは「報告書を提示する義務・要請あるいは責任を負わされている活動を評価すること」[23]と考えられ，周知のエージェンシィ理論（プリンシパル＝エージェントのアカウンタビリティ契約）をひいてその説明を行っている。[24]そして，ここでの問題点は，企業は「株主との関係をこえた私的企業組織（あるいは，例えば環境・労働・コミュニティ）のニーズに応ずる責任があるか」にあり，「責任―何のために，そして誰に対してなのか」について種々の立場のグループをあげてそれぞれの責任に対する立場・見解を明らかにし，さらに各グループと企業社会報告の目的とを結びつけて説明している。[25]そして最後に，企業社会報告に対する種々のアプローチが述べられ，目的関連性と関係させながら，企業社会報告においては「利害関係者アプローチ」(stakeholder approach) が問題とされ，「組織において社会的な利害ないし利害関係をもつ集団が社会報告書のなかで目的適合的な情報が提供されるべきである」[26]と結んでいる。

以上で述べたように，Gray らによれば「アカウンタビリティ」を確立するためには，まず第一に会社組織の活動に対する責任を確立することが必要であり，企業社会報告のフレームワークの基礎は「組織に責任がある活動については組織が情報を提供する義務がある」という「アカウンタビリティ」の概念にあり，困難な問題は「これらの責任を確認することである」といい，「報告書の目的はアカウンタビリティの履行でなければならない」といっている。そして，彼らは上のような理論的前提にもとづいて，企業社会報告のための「フレームワーク」を導出している。すなわち，企業の社会報告のために第一から第四までの「処方箋」(prescription) を示し，企業社会報告にとって「必要とされる特性」(required characteristics) をあげ，企業社会報告の重要な理論的支柱としている。[27]

以上で Gray らの社会関連会計（社会報告）のフレームワークを「誰に対しての責任→アカウンタビリティ」ということを中軸にみて来たが，つづいて「どのような方法で」報告するかという捕捉形式についてみてみよう。彼らは社会報告の方法として，主要な三つのアプローチ，すなわち①財務数値による報告書の表示，②非財務数値による報告書の表示，③社会監査について述べている。そして，これらのそれぞれの特徴・問題点について述べた後，具体的には「基準遵守報告書」(Compliance with Standard Report) を推奨している。すなわち，「もし企業社会報告について，たったひとつのアプローチしか採用できないとすると，われわれは基準遵守報告書を選択するだろう」といっている。「基準遵守報告書」の基本的なアイデ

(23) *Ibid.*, p. 2
(24) *Ibid.*, p. 3
(25) *Ibid.*, p. 14
(26) *Ibid.*, p. 17
(27) 「必要とされる特性」については，Cf. *Ibid.*, p. 89, p. 201; とくに，そのⅡにおいては，「社会報告の目的は改善された民主主義の精神で，アカウンタビリティを解除することにある」（傍点筆者）と述べられている。

ィアは「報告主体外部から得られる業績標準を組織活動の結果を判断するための基準として利用する」ことである。[28] すなわち，このアプローチの基礎は「法律・基準」にある。したがって，このアプローチの原理は「法律は社会選択の第一の近似（approximation）である」[29]という公理（axiom）にある。かくて，それは組織と社会の間の社会契約の基本用語を構成し，組織に期待される責任を特定化する。したがって，基準遵守報告書は責任を達成している程度を報告するという点において「アカウンタビリティ」を履行する手段と考えられる。上のことから，基準となる「法律」の解釈については重大な理論的かつ実務的な問題が出てくる。すなわち，国家したがって法律の偏向性が問題となる。この点からみて，基準遵守報告書に対しては「偏向したアカウンタビリティを履行するだけである」という批判が出てくることとなるが，Gray らはこの点については「われわれの定義するアカウンタビリティは特定の時代の特定の社会における機能である」として，それは「ゲームのルール」であると主張している。[30] 以上で述べたように，基準遵守報告書はその前提となる「法律」の性格づけをめぐって問題があるが，逆に法律を出発点として利用するこのアプローチは「企業社会報告の唯一の一般的に受容できる基礎であり」，前掲した社会報告の基準を満足させるのに近いものであるとして，監査済みの基準遵守報告書の重要性を強調している。このように，Gray らの社会関連会計の具体的な方法はこの「基準遵守報告書」にあるといえる。

以上，Gray らの社会関連会計のフレームワークをみたが，その特徴を要約すると，つぎのようである。まず，彼らの思想的立場についてみると，現在の所得・富・権力の配分については必ずしも是認的ではなく，またこれらを生み出している特定の構造とプロセス（資本主義体制）についても全面的には賛成ではなく，これらの体制とくにそれから導き出される非市場効果の無視を変える必要があるという立場に立っている。しかしながら，ここでは変化は「革命（revolution）」ではなく，「進化（evolution）」によって達成されると考えられている。[31] このように，「企業の社会報告のための責任とアカウンタビリティの識別のための経験的基礎とよばれるものは進化の用具である」として，社会と組織の両者に対して「多元主義的な観点」がとられている。そして，この点から「イギリスで企業社会報告がとるべきと信ずる方向」として，「理論（処方箋）の公表と企業社会報告実務」の結合が重要であり，企業社会報告の理論的な枠組（「必要な特性」）とその具体的方法（「基準遵守報告書」）が提案されているのである。

このように，その理論的特徴は，①「利害関係者アプローチ」の採用であり，社会と企業との社会契約ということを通じて，利害関係者アプローチ・多元的アプローチがとられている。そして，保守と進歩のどちらにも偏しない立場をとっている。そして，つぎの特徴は，②「ア

---

(28) 「基準遵守報告書」については，Cf. *Ibid.*, p. 203, p. 112

(29) *Ibid.*, p. 109

(30) *Ibid.*, p. 110；すなわち，「このことは選択であれ偶然であれ，われわれがわれわれ自身，それによって統制されていることを見出す，ゲームのルールなのである」（傍点筆者）と。

(31) *Ibid.*, p. 200

カウンタビリティ概念」の拡充にある。すなわち，その理論的基礎は「アカウンタビリティ」とその拡充，社会的アカウンタビリティの展開にある。そこでは，企業社会報告の方法論的基礎を企業がもつアカウンタビリティとその解除におくことによって，その拡充（「社会的アカウンタビリティ」）を企業社会報告と結びつけているのが特徴である。

Gray らの社会関連会計は以上のような理論的特徴をもっているが，若干の問題点についてみてみると，つぎのようである。まず Gray らのとる「利害関係者アプローチ→社会契約→アカウンタビリティ→社会的責任→企業社会報告」という論理展開は，企業を社会の中の一員として位置づけ，そのことから社会（利害関係者）に対するアカウンタビリティを強調しようとするものであるが，企業が社会に対してもつ関係をどこまでと考え，社会契約の基礎とするのか，また法律・制度との関係ではどうかという基本的な点が問題のように思われる。すなわち，このような立場は結局のところ，企業は社会に対してどこまでアカウンタビリティをもつのか，理念的なものと法律的なそれとの関係において，理念はどれだけの意味・拘束をもつのか，さらにいえば「ゲームのルール」（前述）で説明しきれるのかという問題が最も重要であるように思われる。この点は「アカウンタビリティ理論」のもつ最も重要な課題であり，また前にみたように「中間的立場」[32]として批判される点であるとも考えられる。しかし，実行可能という点からみれば，具体的方法の一つである「基準遵守報告書」の提案をもふくめて現在の社会関連会計の到達水準を示すものとして高く評価しなければならないと考えられる。[33]

以上，社会関連会計の代表的な見解として Gray らの主著にもとづいて，その「フレームワーク」をみてみた。前にもみたように，企業の現状を歴史的・動態的に把え，現在の利害関係者グループ間の関係を所与のものと考えないで，また同列のものと考えないで，それらの間の闘争・摩擦関係を重要視する Tinker らの「摩擦説」も重要であるが，この立場からは「アカウンタビリティ」や企業の「社会報告」などは余り問題ではなく，もっと政治的・経済的レベルでの批判の提起ということとなり，いま問題としているレベルからみれば問題の外にあるようである。したがって，このような視点をもふまえながら，Gray らの理論展開に現在の社会関連会計の代表的な方向をみることが重要であると思われる。[34]

---

(32) T. Tinker: Fallnig down the Hole in the Middle of the Road, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 4-2 (1991) p. 28

(33) なお，この書については，つぎの書評でも高い評価が与えられている。Cf. H. C. Dekker, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 3-1 (1988) pp. 67-69; M. R. Mathews, *British Accounting Review*, 1988, pp. 201-203; C. Cowton, *Accounting and Business Research*, Summer, 1988, pp. 269-271

(34) なお，彼らの最も推奨する「基準遵守報告書」の社会関連会計上の位置づけなどについては後述するが，「社会的公正性」を基礎にした「個別的観点と社会的観点」の接点にあるものと理解すべきであろう。

III 社会関連会計とグリーン・アカウンティング

前にみたように，企業のアカウンタビリティは企業環境の変化につれて大きく変容し拡充の方向にある。すなわち，企業は従来の株主・債権者などの伝統的なアカウンタビリティから，広くそれ以外の利害関係者層にもアカウンタビリティをもつものと考えられ，いわゆる「社会的アカウンタビリティ」が問題とされるに至った。このような「アカウンタビリティ」概念の拡充にあたって最も重要視されているのが「環境問題」である。すなわち，企業は企業の自然環境に対してもそれを持続・発展させる責任を負うものと考えられ，それをも取りこんだ会計が重要視されている。すなわち，“Green Accounting” や “Green Reporting” といわれる領域である(35)。そして，しかもこのような「環境問題」・「環境会計」は従来の「公害問題」にみられるような技術的・部分的な問題としての取上げではなく，社会的・全体的な問題として地球規模で問題とされるようになっており，会計問題に大きなインパクトを与えている。すなわち，自然環境に対する企業のアカウンタビリティは長期的でしかもグローバルな問題として提起されており，それは企業が従業員に対してもつ福祉責任や社会に対してもつ文化貢献責任などと並んで社会関連会計の重要なテーマの一つを形成している。

そこで，ここではこのような「グリーン・アカウンティング」（環境会計）の最近の動向について，とくにイギリスの「Pearce（ピァース） レポート」に環境問題の経済問題への提起をみ(36)，また Gray の見解にその会計問題への提起をみてみたいと思う(37)。

「Pearce レポート」はイギリスの環境省に対する報告書であり，当局に受容され経済や会計領域に大きな影響を与えているものである。「Pearce レポート」では「政策志向アプローチ」あるいは「エコノミスト・アプローチ」がとられている(38)。そして，後で述べる Gray によって具体的に敷衍され，イギリスにおけるこの領域での最近の画期的な報告書として注目されている。そこで，この報告書の中心的部分について，①「持続的発展」の理念と，②「資本の分類」および③「資産の経済的価値」に焦点をあてて，その特徴をみてみよう。まず，この「レポート」を貫いている理念は地球環境の「持続的な発展」(sustainable development) にある。すなわち，彼らによれば「発展」は資本当り収益の向上への願望であり，「持続」は種の

---

(35) 本節で述べる「*Pearce* レポート」(“*Blueprint for a Green Economy*”) や，R. Gray: *The Greening of Accountancy: The Profession after Pearce* などのほか，つぎの編著・雑誌特集などを参照。D. Owen (ed.): *Green Reporting: Accountancy and the Challenge of the Nineties,* 1992; “Green Accounting” (Edited by R. Gray and R. Laughlin), *Accounting, Auditing & Accountability Journal.* 4-3 (1991); “Accounting and the Environment”, *Accounting, Organizations and Society,* 17-5 (1992)

(36) D. Pearce, A. Markandya, E. B. Barbier: *Blueprint for a Green Economy,,* 1989.

(37) R. Gray: *The Greening of Accountancy: The Profession after Pearce,* 1990.

(38) M. R. Mathews: A Limited Review of the Green Accounting Literature (“Book Reviews”), *Accounting, Auditing & Accountalility Journal,* 4-3 (1991), p. 113

継続的成長と考えられており[39]，環境問題は持続を前提とした発展が重要であると考えられる。したがって，伝統的な収益の測定（GDP）ではこのような「生活の質」・「人間性」の把握は困難であり，その合理的な評価は危機にある。そして，このような「持続的発展」の達成には「環境」・「未来」・「持分」の三つの概念が鍵となっている[40]。そして，このことから「未来の世代は現在の世代の行動によってより劣悪な状態で残されるべきではない」という「世代間の持分」の確保が重要視され，また第三世界の犠牲の下での西欧世界の発展は問題であるという「世代内の持分」の確保が議題とされる。このように，ここでは地球の種の保存・維持が大前提とされ，この「持続的発展」こそ環境問題の中心であると考えられる。そして，このことから，この報告書においてはこのような「世代間・世代内の公平性」を維持するための本質的な要素として，「資本の性格」についての再検討が行われる。彼らによれば，資本（あるいは富）はつぎの二つの要素からなる。①人間製造資本（人造資本）（man-made capital）と②自然資本（環境資本）（natural capital）である[41]。「人造資本」は設備や機械や人間の知恵によって人間が製造したすべてのものであり，自然資本は野生の生命や鉱石・大気・水やオゾン層のような環境から与えられたすべての資本である。これら二つの資本（富）は原則として，自然資本は人造資本の増加につれて減少するが，前に述べたように「持分概念」からみれば現世代は次世代に同じ価値の資本を引継がねばならず，これらの両者の代替の範囲やその最上の見積りの割合が問題とされる。さらに，この報告書ではこれらの環境の評価にあたって，伝統的なコスト・ベネフィット分析にかえて「総合価値」の概念を導入している。すなわち，「総合価値」とは実際の「使用価値」と「選択（オプション）価値」および「存在価値」の三者の合計と考えられ，「選択価値」は「個人による使用価値」と「未来の個人による使用価値」および「他者による使用価値」を含むとされる。すなわち，従来の新古典学派経済学の効用価値説だけではなく，資産の本来の「存在価値」が導入されているものといえる[42]。そのほか，新古典学派経済学に対する批判など，この報告書の内容の詳細については別の機会にゆずるが，本書は環境問題を生起せしめる政治的・実務的試みとして，①経済問題としての問題提起，②種の長期的安寧・理解に対して貢献したものとして高く評価される文献であり，とくに会計専門家にとってはこの報告書を敷衍することが重要な課題となっている。とくに，さきにみた「資本・資産」の環境的観点からの再分類は今後の環境会計に大きな影響を与えるものと考えられる。すなわち，「人造資本・資産」と「自然資本・資産」への分類は，後で述べる Gray にも引継がれ，会計に対する重大な問題提起となっている。

Gray は前にもみたように社会関連会計・社会報告についてはイギリスの代表的論者であり，

---

(39) D. Pearce et al.: *Blueprint for a Green Economy*. 1989, p. 28
(40) *Ibid.*, p. 2
(41) *Ibid.*, p. 35, p. 37
(42) *Ibid.*, pp. 60–62

中立的立場をとる主流にあるが，最近，「Pearce レポート」をうけてそれに応える形で環境会計（グリーン・アカウンティング）問題について，注目すべき文献を発表している。この著作は環境問題を会計領域に適用したものとして極めて重要であるので，その内容を概観してみる。この書は「環境退化，未来世代へのわれわれの社会の効果を減少させることに対して，会計が支援し会計専門家によって試みられた展開の転期となるもの」[43]と評価されており，いわゆる「環境会計」に取組んだ本格的な文献である。前述の「Pearce レポート」を会計領域に適用したものであるが，Gray によれば「Pearce レポート」は経済成長が継続するとする仮定や，市場決定の価値に依存する点，あるいはシステムズ・アプローチの欠如という問題点をもっているとする。そして，この書の目的は会計・会計専門家が環境保護プロセスで如何に支援できるかということを示唆するものである[44]と考えられる。

そこで，Gray の主張の特徴を①伝統的会計の批判，②内部会計情報システム，③外部報告システムの三つにしぼってみてみる。まず，伝統的会計報告書は自然資源の退化などの環境退化については対応することができず，したがってそれは部分的な性格しかもたないとして，社会次元の追加を提唱する。そして，会計専門家は財務測定の領域よりも情報システムの設計・操作の領域で能力を発揮すべきであるとして，システムズ・アプローチの重要性を強調している。すなわち，生態学・環境理論にはシステム理論を適用することが重要であると[45]。なお，Gray は Pearce にもとづいて「持続的発展」の観点から資本を自然資本と人造資本に大別し，さらに自然資本を危篤状態にある資本（枯渇性資本）(critical capital) と，その他の自然資本に分類している（後述）が，これも重要な問題提起であると考えられる[46]。

なお，この書で最も特徴的な点は，環境問題について「内部会計情報システム」と「外部報告システム」の提案を行った点にある。「内部会計情報システム」については[47]，環境部門の設置や環境方針の樹立などがあげられ，とくに法律的・準法律的基準遵守についての報告・監査の制度化などが問題とされている。会計的に興味のあるのは，前にもみたように資本の分類である。すなわち，Gray によれば資本は人造資本・自然資本・枯渇性資本の三つに分類され，環境資産の会計とその維持の工夫が重要視される。人造資本（道路・機械・人工のもの）は自然資本を採集・加工して得られるので，人造資本ができればできるほど自然資本は減少するというトレード・オフ関係にある。空気や水といった自然資本は多くの場合は稀少資源である。ここでは先進国が自然資本を奪って搾取して来た事実（南北問題）と，後世の子孫に自然資本

(43) M. R. Mathews: A Limited Review of the Green Accounting Literature ("Book Reviews"), *Accounting, Auditing & Accountability Joural*, 4-3 (1991), p. 116
(44) R. Gray: *The Greening of Accountancy*, 1990, p. 61
(45) *Ibid.*, p. 26
(46) *Ibid.*, pp. 96-97
(47) 「内部会計情報システム」については，図表 0.1 (*Ibid.*, p. 3) および Chapter 5 参照。
(48) 「外部会計報告システム」については，図表 0.2 (*Ibid.*, p. 4) および Chapter 6 参照。

を残す問題（世代間倫理問題）がある。また枯渇性資本は自然資本のうち代替できずリサイクル不可能なものをいい，オゾン層やある種の生態系などがそれに当たる。そして，このことすべてを資源フローのインプット・アウトプット分析の展開に統合することが提案されている。他方，環境会計の「外部報告システム」については[48]，国連のイニシャティブが参考とされ，それに依拠した提案が行われている。そして，ここではまずアニュアル・レポートの内容として，①組織体の環境方針，②環境関連支出の資本化，③環境上の偶発債務で特定できるもの，④環境保護に要した当期支出のディスクロージャー，⑤偶発債務として分類できる分をこえる環境支出の予想額のディスクロージャー，⑥組織と業績のディスクロージャーなどが提案されている。そして，ついで体系的な基準遵守報告書の作成とそのディスクロージャーが要請されている。すなわち，これらは活動と業績のディスクロージャーに対するアプローチとして推奨され，諸基準としてつぎのものがあげられている。①法的基準，②予期される法的基準およびイギリスではまだ立法化されていないＥＣ指令，③産業の最善の実務を基準とするもの，④上記の三つをこえる組織独自の倫理基準・行動規範。

そして最後に，資産の本質の再定義を提案しつぎのようにいっている。すなわち，もし報告が環境問題の範囲を反映するものであり，「Pearce レポート」を十分操作可能とするものとするならば，資産の本質を再定義し，以下のものを開示することが必要となるとして，①人造資本資産・自然資本資産と枯渇性資本資産，②各資産間の移転，③枯渇性資本資産・その他の自然資本資産の維持についてのデータをあげている[49]。

以上，Gray の “Green Accounting” について，その中心的主張についてみたが，この提案は「Pearce レポート」をうけつぎ，環境問題を会計領域で適用したものとして注目すべきものである。そして，彼は伝統的会計との連携を重要視し，そのためより社会的なディスクロージャーの必要性を述べている。M. R. Mathews によれば，この「パワーフルな」文献は Pearce らによって表明されたアイディアすなわち，「会計職業と環境主義との間をリンクするもの」として高く評価されており[50]，また資本の「人造資本・枯渇性資本およびその他の自然資本への分類」は有用であり，「内部・外部報告システム」の実務的提案もなされており，「環境問題に対するエコノミストのアプローチの欠陥を会計専門的に補なっている」といって，大きい評価を与えている。

以上で述べたように，「Pearce レポート」を契機に，「Gray の文献」によって環境問題は会計領域へ接合されたとみることができ，これらの二つの文献は最近におけるイギリスの環境問題の画期的な業績であると評価することができる。すなわち，これらの本格的な経済学的・会計学的研究によって環境問題は会計領域での中心問題の一つとして位置づけられることとなり，

---

(49) *Ibid.*, p. 122–126

(50) M. R. Mathews: A Limited Review of the Green Accounting Literature (“Book Reviews”), *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 4-3 (1991), p. 121

環境会計は大きく前進するものと考えられる(51)。しかしながら，行論からも明らかなように，「内部会計システム」においては内部統制的な項目の羅列になっている感が強く，会計的な結びつき・管理会計的な展開はこれからの問題であり，「外部報告システム」についても，個別企業の財務会計的な接合はこれからであり，まだマクロレベル的な段階にとどまっているようである。このように，環境会計はこれから開拓しなければならない新しい領域であるが，これらの見解は「アカウンタビリティ――社会報告」を自然環境にまで拡充したものとして，社会関連会計の新しい方向として位置づけることができ，その意味において時代を画する文献と考えることができる。

IV　社会関連会計の実態

それでは，いままで述べた社会関連会計の実態はどうなのだろうか。これらについては各種の調査が行われているが，ここではとくに「環境問題」に焦点をしぼって，①日本社会関連会計学会のわが国上場企業の「社会関連情報実態調査」を中心に実態をみ，②ついで具体的な企業事例としてイギリスの ICI 社 (Imperial Chemical Industries PLC) の年次報告書 (Annual Report) の過去3年間 (1989～1991年) の環境問題に対するディスクロージャーについてみてみることとする。すなわち，このような現状・実態の解明によって，上で述べた社会関連会計・社会報告を貫いている「アカウンタビリティ」概念がとくに環境問題においてどのように実践されているかを知ることができるからである。

まず，日本社会関連会計学会・社会関連会計実態調査委員会の「社会関連情報実態調査」を資料としてみてみる(52)。この調査はわが国の一部上場企業を対象に「付加価値経営」と「社会関連情報」の実態についての調査を行ったもので，この「調査」においては，まず(1)各企業の社会関連活動の範囲を①環境保全活動②地域・社会・文化貢献活動③従業員関連活動④消費者関連活動⑤投資家関連活動の五つにわけて調査し，ついでこれらの五つの活動分野別に，(2)社会

---

(51)　なお，D. Owen: The implications of current trends in green awareness for the accouning function: an introductory analysis; C. Roberts: Environmental disclosures in corporate annual reports in Western Europe; G. Harte, D. Owen: Current trends in the reporting of green issues in the annual reports of United Kingdom companies (in: *D. Owen: "Green Reporting"* 1992) や，K. Maunders, R. L. Burritt: Accounting and Ecological Crisis; G. Harte, D. Owen: Environmental Disclosure in the Annual Reports of British Companies: A Research Note; C. Roberts: Environmental Disclosures: A Note on Reporting Practices in Mainland Europe (*Accounting, Auditing & Accountability Journal,* 4–3)，および R. Gray: Accounting and Environmentalism: An Exploration of the Challenge of gently Accounting for Accountability, Transparency and Sustainability (*Accounting, Organizations & Society,* 17–5) など参照。

(52)　この「実態調査」は，日本社会関連会計学会・社会関連会計実態調査委員会が行ったもので，一部上場企業を対象とし，発送1157社，回収165社（回収率14 26%）で，「付加価値経営」と「社会関連情報」の二つについてのアンケート調査である（調査時期：1991年11月現在)。

関連活動の実践（①社会関連諸活動を行う際の意識，②社会関連諸活動の実践形態，③社会関連諸活動の重要性，④社会関連諸活動の重要度の推移，⑤社会関連諸活動を実践する理由），(3)社会関連活動を実践しない理由，(4)社会関連活動の開示（①社会関連諸活動の開示意識，②社会関連情報の開示メディア，③社会関連情報の開示にあたって期待する効果，④社会関連情報を開示しない理由）などについて調査したものである。まだ中間集計の段階であり，いずれ最終結果は報告書として発表される予定であるが[53]，ここではそれに先立って本稿と最も関係すると思われる部分のみを抽出して，わが国の社会関連情報の実態についてみてみる。

まず(1)企業のとる「環境保全活動の範囲」についてみてみよう。ここでは，「資源・エネルギーの節約」が165社中132社（複数回答）で全体の80.0%を占めており最も多い。ついで「大気汚染・水質汚濁などの環境保全」（122社；74.0%），「資源のリサイクル」（97社；58.8%）「工場・事務所の緑化・美観の改善」（95社；57.6%），「環境にやさしい製品の開発」（77社，46.7%），「自社製品の使用・消費から発生する廃棄物の処理」（70社；42.4%），「汚染・破壊された環境の復元」（26社；15.8%）の順となっており，かなりの関心の高まりが示されている。ついで(2)「環境保全活動の実践」についてみると，まず①「環境保全活動を行う際の意識」については，「法律の有無にかかわらず積極的に実施」が165社中123社（74.6%）と群を抜いて最も多く，積極的な姿勢がみられる。②また「環境保全諸活動の実践形態」については，「担当部署を設置している」が165社中96社（複数回答）で58.2%と最も多く，つづいて「予算措置をとっている」（53社；32.1%），「担当委員会を設置している」（45社；27 3%）とつづいている。③「環境保全活動の重要性」については，「極めて重要」（102社；61.8%），「かなり重要」（54社；32.7%）と答えたものが最も多く，全体の95%に及んでおり高い意識がみられる。そして，④「環境保全活動の重要性の推移」については，「以前より増加している」と答えたものが140社，84.9%と最も多く，最後に⑤「環境保全活動を実践する理由」については，「社会に貢献するため」（140社；84 9%），「社会的イメージの向上のため」（90社：54.6%）と多いが（複数回答），「法令を遵守するため」も71社と43.0%もあり，興味深い回答となっている。以上が環境保全活動の実施にあたっての意識調査であるが，全般的にみて高い意識となって来ているようである。

そこでつづいて，(3)「環境保全活動の開示」についてみてみる。まず①「環境保全活動の開示意識」についてみると，「法令の有無にかかわらず積極的に実施」が165社中70社，42.4%で最も多く，つづいて「法令の範囲内でのみ実施」が36社，21.8%となっている。つづいて②「環境保全活動の開示メディア」についてみると，「会社案内」が85社，51.5%（複数回答）と最も多く，つづいて「マスコミを通じて」（70社；42.4%）となっており，「年次報告書」など制度会計上の開示は相対的に低い。③「環境保全活動の開示にあたって期待する効果」についてみると，「社会的イメージの向上」が133社，80.6%（複数回答）で最も多く，次位の「従業員の志気の向上」（34社；20.6%）を大きく引き離している。そして，最後に④「環境保全活動を開示しない理由」についてみると，「効果が期待できないから」が13社，7.9%の回答（複数回答）で，「企業機密にかかわるから」も4社，2.4%あり，興味ある結果となっている。以上，環境問題に限定してわが国上場企業の実践・意識・開示実態についてみてみたが，最近になってその重要性はかなり普及しているように思われる。

わが国の環境保全活動の現状は上のようであるが，つづいて個別企業の事例として，イギリ

(53) 山上・他編著『社会関連会計の現状と課題』（仮題），白桃書房（予定）。なお，前回の調査（山上編著『会計情報とデイスクロージヤー—社会関連情報の開示を中心として』，白桃書房）をも参照。

スの代表的企業である ICI 社の年次報告書についてみてみよう。ICI 社の年次報告書については，これまでに何度か系統的に調査・分析して来た。すなわち，まずこの会社の1971年度から1987年度までの17年間にわたって「社会関連事項の推移」についてみた。その分析ではとくに「ICI 社と地域社会」・「社会的責任」・「環境保全」などの項目が一貫してディスクローズされていたことが明らかになった(54)。そしてさらに，翌1988年度についても「安全・健康および環境」や「地域社会における ICI 社」が報告されていることをみた(55)。そこで，本稿ではその後の経過を知るために1989年度～1991年度の３年間の最近の年次報告書についてみてみる(56)。

まず1989・1990年度版については，1988年度版と同じく「従業員」と「安全・健康・環境」および「地域社会における ICI社」に２ページが割かれている。その内容は1988年度版とほぼ同じであるが，とくに1989年度および1990年度についてみると，ICI 社が環境改善のために講じている施策の詳細について紹介され，つづいて「ICI 社は古い産業廃棄物処理施設の浄化に将来必要とされる経費や，ますます厳しくなる環境保護規制をクリアーするために必要な経費など，必要なコストのすべてを計上している」と述べ，また将来施行されるであろう基準に適応するために費やされる経費額を算出するのは困難であるが，しかし「ICI は環境問題への責任を果たすことが長期的にみてグループの競争力を保つことであり，これにより財政状況が重大な影響をうけることはないと確信している(57)」と述べている。なお，1990年度版は1989年度版に比べて「環境問題」に対するスペースは少し減少しているが（49行→12行，但し２段組），最近版の1991年度版においてはかなりの増加がみられ，「労働安全・衛生・環境保護」で２ページがとられ，そのうち「環境保護」については120行（３段組）へと拡充されており，図表も用いられている(58)。また「われわれと地域社会」と題して，別に１ページがとられている。

そこで，この版の「環境」についてみると，まず ICI 社は，①「新工場の環境保護面における実績」，②「廃棄物の削減」，③「エネルギーと資源の節約」，④「ICI 製品の再利用」の四つの目標を設定して，環境保護基準の向上成果を測定できるように設計したことが報告されている。そして，現在進行中のプロジェクトの一例としてつぎの三つをあげている。すなわち，①「ICI 医療品事業部では廃棄物の50％削減を目標とし，98％の削減率を達成し，年間70万ポンドの節約となったこと」，②「塗料事業部では年間300万リットルの廃水に対して抜本的対策をたて，資本支出と製造工程の数ケ所の変更を行い，ほとんどすべての固形廃棄物と廃水の半分が再利用可能となったこと」，③「メチルメタクリレート工場では北海への廃棄物の投棄を全廃するため硫酸を回収する画期的な新技術を開発したこと」などが報告されている。そして，1991年度の最優先課題として「環境保護面における実績を監視する ICI グループの能力をアップさせること」とし，「環境に影響を与える大気中への排出物質をより正確に測定するシステムを開発したこと」や「生産拠点周辺に生息する野生動物を保護する革新的な制度を発足させ，生態学的調査を委託したこと」などがディスクロージャーされている。そして最後に「ICI は将来必要となるコストが適正かつ予測可能なものであれば古い廃棄物処理施設

---

(54) ICI 社の1971年度から1987年度に至る年次報告書の分析については，拙稿「年次報告書と社会関連情報―イギリス・ドイツの事例を中心として」，『経営研究』，39-5（1988）参照。

(55) ICI 社の1988年度の年次報告書の分析については，前掲拙稿「イギリス会計学の新しい潮流」，『経営研究』，41-1/2（1990）参照。

(56) ICI: *Annual Report, 1989, 1990, 1991.*

(57) ICI: *Annual Report, 1990,* p. 24

(58) ICI: *Annual Report, 1991,* pp. 24–25

やその他の工場施設の一掃のため，またますます厳しくなる環境保護基準を達成するため，これに対する引当金を設ける」と述べている。そして，このような「環境保護に関する責任を果たすこと」が「長期的にみてグループ全体の競争力を保つこと」であり，「それにより財務状態が多大の影響をうけることはないと確信している」と結んでいる。(59)

以上で述べたように，わが国の上場会社の実態や ICI 社の年次報告書の事例からも明らかなように，このような社会関連情報・社会報告はもはや企業にとっての最も重要なものの一つとして，自然環境に対するアカウンタビリティをもつものとして定着するに至っていると考えられる。しかし，これらの実態からも明らかなように，また前節でみた Gray らの提案からもみられるように，まだ部分的で一時的である面もみられ，これからの充実が要望される。また，すこしふれたように，「株主」へのアカウンタビリティ，「財務報告」—企業の本来の固有の意味での「株主報告」→「財務報告」→「収益性観点」との関係では，まだまだつめなければならない理論的な問題が多くあり，また「会計」→「会計報告」といった捕捉形式との関係においても，「会計」の領域との関係をめぐって検討しなければならない問題が多い。しかしながら，企業の「社会報告→社会関連会計（とくに環境問題）」がアカウンタビリティ概念の拡充を中軸とし，個々の企業の社会報告のなかに定着したことは，社会関連会計の重要な新しい方向であると考えられる。(60)

*　　*　　*

以上，本稿ではまず「社会関連会計」の視点について代表的な見解とそれを批判する立場の二つを紹介し，たとえ静態的・現状維持的であっても現在の段階にあっては社会関連会計の内容をより豊富にするためには，いわゆる「中間的立場」が重要であることを指摘した。それを批判するいわば「急進的立場」も重要な問題提起であるが，それは現状を外部から批判するものであり，ここでは参考とすることとした。すなわち，前にも引用したように，変化は「革命（レボリューション）」ではなく「進化（エボリューション）」と考える（Gray）からである。このような視点にたつと，社会的現実に対してその枠内で種々の矛盾を解明することができる。それは何度も指摘したように，企業をとりまく社会環境の変化であり，企業が周囲に対してもつ「アカウンタビリティ」の変化と拡充である。したがって，アカウンタビリティ概念を基軸として企業の社会的性格への変容を把え，それを社会関連会計の枠組の中心にすえることが現状説明的であり，説得力のある主張と考えることができる。そこで，その代表的所説として Gray らの主張の「多元主義的アプローチ」

---

(59) ICI: *Annual Report, 1991,* p. 25

(60) なお，「企業と社会」とのかかわり合いについては，The Council on Economic Priorities: *Shopping for a better World,* 1990, p. 19, pp. 57–58; あるいは，わが国の現状としては，「会社と社会—企業の社会貢献度を考える」，『朝日ジャーナル』，33-7 (1991), p. 5, 6, 14;「会社と社会 '92—企業の社会貢献度」，『朝日ジャーナル』，34-9 (1992), p. 5, 20, 27など参照。

（利害関係者アプローチ）→「社会的アカウンタビリティ」の基礎的な点を問題としたが，これは現在各国でその方法論の代表的なものとして議論されているものである。そして，そのなかでもとくに「環境問題→地球環境」についてのアカウンタビリティが重要視されている現状に注目し，最近問題となっている「グリーン・エコノミィ→グリーン・アカウンティング」の主張をとくに Pearce や Gray らの所説にみ，その立論の基礎と内部的・外部的環境問題システムの概略にふれてみた。そして，このような社会関連情報とくに環境問題についてのわが国企業の現状や代表的企業（イギリス・ICI 社）の事例についてそれを実証してみた。

上でみたように，社会関連会計・社会報告の理論的基礎は「アカウンタビリティ」にあると考えられる。すなわち，アカウンタビリティの遂行・解除が企業の社会報告であり，また現段階でのその具体的な方法が「基準遵守」報告である。これは，前にもふれたように，主として外部的・法律的な基準を企業内で設定しそれを遵守しているかどうかを報告するものであるが，ここではその前提・出発点となる「基準（←法律）」そのものの本質が問題となる。すなわち，「法律（→基準）」は現代社会の妥協の一つであり必ずしも絶対的なものでなく，逆に反動的・逆進的なものかも知れない。極端な議論は別としてもそれを絶対的なものと考えるのはかなり問題であり，むしろ相対的なものとして位置づけることが重要である。このように，「基準遵守報告」は法律・基準を基礎としているので，その意味では外部的・強制的な性格をもっているが，それが企業のなかで実施されるにあたっては企業報告の基礎として社会的観点の導入となり，個別企業と社会的観点の接点として位置づけられるものといえる。また，「基準遵守報告」は，捕捉形式からみればいわゆる会計形式以外[61]の物量指標や叙述形式（非財務指標）によって行われるので，この点からみても「会計」の本質・領域との関係においてなお議論するところが多い。しかし，このような外部的・法律的・強制的・社会的・直接的な「社会的観点」と，内部的・経営的・自発的・個別的・間接的な「個別的観点」との接点にあるものが「法律＝外部基準＝内部目標」であると位置づければ，「基準遵守報告」を中心とする社会報告は，現在考えられる最も現実適用可能な方法と考えることが出来よう。したがって，これと会計形式との接合・補完・統合が捕捉形式としては重要であり，またより根本的には「収益性目的」と「社会性目的」との関係・統合が「財務報告」対「社会報告」，「財務的アカウンタビリティ」対「社会的アカウンタビリティ」として重要になってくるものといえる。

なお，これら両者を同じ思考の延長線上に考えるのか，全く別のものと考えるのかによって，その体系化への方向は異なってくるが，これら両者は相反し矛盾しているようにみえながらも，企業のもっている統一的性格の両面である。したがって，現代企業の二側面的な把握の上にた

---

(61) すなわち，企業の内部と外部の接点は，ディスクロージャーであり，それを規定するものが「法律」・「基準」である。したがって，「基準」（←法律）は，個別企業目的と社会的観点の接点に位するものであり，この「基準」（←法律）の視座が「社会的公正性」にもとづいて時代とともに変化するものと考えることが重要である。

って，これら両者を「矛盾の統一」として把えて，社会関連会計の体系を考えることが重要となる。すなわち，「社会関連会計」の構築であるが[62]，このような「現代企業の性格→社会関連会計の体系」の構築によってはじめて社会報告の本質の統合的な把握ができるものと思われる。本稿では，このような体系化への一つのアプローチを行ったものであり，今後の展開については後日を期したい[63]。

(62) 社会関連会計の体系については，拙著「社会関連会計の展開』，森山書店や，同『現代企業の経営分析—社会関連会計と社会関連分析』，白桃書房などを参照。

(63) なお，本稿で述べたような観点から，わが国の制度会計，とくに証取法上の「有価証券報告書」などの再検討が必要となるが（例えば，「新しいディスクロージャーを考える」第1回～第6回，『経理情報』，No. 642, 643, 646, 649, 651, 652 や，「有価証券報告書等の開示内容の見直しに関する経済界の意見」，『経理情報』，No. 642など参照），社会関連情報の開示が必至であると考えられる。