

《資料》

社会関連会計・環境会計とアカウンタビリティ

——グレイらの新著『会計とアカウンタビリティ』の所説によせて〔I〕——

山 上 達 人

最近の社会関連会計とくに環境会計の重要性を背景に、グレイ・オーエン・アダムスらによる“Accounting & Accountability—Changes and challenges in corporate social and environmental reporting” (1996) が刊行された。⁽¹⁾ この書はグレイ・オーエン・マウンダースらの前著“Corporate Social Reporting: accounting and accountability” (1987) ⁽²⁾ を引き継いだ全面的な改訂新版であり、グレイらのその後の著書“The Greening of Accountancy—The Profession after Pearce” (1990) や、“Accounting for the Environment (The Greening of Accountancy, part II)” (1993) ⁽³⁾ などをうけてまとめられたものである。

周知のように、グレイらはイギリスさらには世界における社会関連会計とくに環境会計の代表的論者であり、数多くの著作を発表し、また実践面においても「イギリス公認会計士協会」(ACCA) や、「社会・環境会計研究センター」(CSEAR, University of Dundee) などを通じて活躍しているが、この書は前著『企業の社会報告』の内容を全面的に一新した社会関連会計・環境会計の全領域を取り扱った画期的な著作であると思われる。⁽⁴⁾ すなわち、社会関連会計・環境会計の諸問題を、社会的責任・地域社会・消費者・従業員・自然環境などにわたって、その理論的基礎、実践の現状および実務事例などについて詳述したものであり、さらに最近の

(1) R. Gray, D. Owen, C. Adams, *Accounting & Accountability—Changes and challenges in corporate social and environmental reporting*, 1996, Prentice Hall

(2) R. Gray, D. Owen, K. Maunders, *Corporate Social Reporting: accounting and accountability*, 1987. なお、水野・向山・國部・富増訳（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、1992参照。

(3) R. Gray, *The Greening of Accountancy—The Profession after Pearce*, 1990（菊谷他訳『グリーン・アカウンティング』白桃書房、1996）；R. Gray et al., *Accounting for the Environment (The Greening of Accountancy, part, II)*, 1993

(4) 本書の構成はつぎのようである。第1章「社会会計とシステム思考—会計の失敗と自由経済民主主義」、第2章「社会会計とアカウンタビリティ」、第3章「企業社会報告・社会的責任と会計」、第4章「社会環境会計報告の発展」、第5章「企業社会報告の実務—国際的見地」、第6章「企業社会報告の実務—西欧諸国の現状」、第7章「社会会計と経営情報システム」、第8章「社会的投資」、第9章「社会監査の動向」、第10章「アカウンタビリティ・透明性とサステナビリティ—企業社会報告の将来」。これらからも容易に理解できるように、社会関連会計（報告）の理論面・実務面の両分野にわたって広範囲の叙述が行われており、とくに「アカウンタビリティ」を基礎においた理論展開と、各国の社会関連会計の事例調査が特徴的である。

社会的投資や倫理的投資などにもおよんでいる。その内容はやや概括的な面もあるが、とくに前半においては、社会関連会計・環境会計を「自由経済体制」との関係で述べ、「アカウンタビリティ概念」の限界と拡充に焦点をあてて論述しており、理論的にみても高い水準のものとなっている。⁽⁵⁾

そこで本稿では、とくにこの書の理論的主張について、①社会関連会計・環境会計と自由経済体制・②社会関連会計・環境会計とアカウンタビリティ、③社会関連会計・環境会計と組織の社会的責任、④社会関連会計・環境会計とサステナビリティにわけて紹介し、この書の「アカウンタビリティ・モデル」による社会関連会計とくに環境会計の理論的基礎をめぐって論じてみることにする。

I 社会関連会計・環境会計と自由経済体制

まず、社会関連会計・環境会計の意義についてみてみよう。グレイらは、現代社会においては「よいこと (good)」も「わるいこと (bad)」も同じコインの両面であり、すべての個人・社会・国家への消極的なショックは密接に連結しているという (p. 1)。西欧社会においては、成功はすべて価格で量られ、価格のつかないものは「外部性」とされているが、このような「外部的」なものは、結局は「内部的」なものとなる。伝統的な経済組織活動は社会的・倫理的・環境的・政治的な問題を発生させているが、会計はこのような問題にかかわっており、社会会計や企業社会報告はこのような「外部性」を把握・計算する追加的な試みであると。グレイらは上のように述べて、伝統的な経済学や会計学を批判し、彼らの「システム思考」を導入している (p. 2)。

グレイらは、前著『企業の社会報告』において、社会報告は「社会内部での特別な利害関係者に対して、組織の経済的活動の社会的・経済的影響を伝達するプロセス」であり、したがって、社会報告は「資本の所有者とくに株主に対する財務的説明を行う伝統的な役割をこえて、組織のアカウンタビリティを拡充するもの」⁽⁶⁾であると述べていた。そして、このような拡充は「会計はたんに株主のために貨幣を作り出すよりも広い責任をもつ」という仮定にたっていると (p. 3)。しかし、グレイらはこの規定は出発点であり、現在ではリファインされねばならないという。

会計は、本来、①財務的叙述、②特別な価格づけされた経済事象、③限定された経済あるいは会計主体、④特定された情報利用者への情報提供に限定されていたが (p. 3)、社会会計 (社

(5) なお、本書では主に「社会会計」・「企業社会報告」という用語が用いられているが、「社会会計」はマクロ観点からの会計的アプローチで、ここでの個別企業会計とは異なるものであり、また「企業社会報告」は会計の報告面に限定されるので、本稿では、「会計」を、「報告」をふくんだ広い概念として考え、「社会関連会計」という言葉で統一して用いることとする。

(6) R. Gray et al., *Corporate Social Reporting: accounting and accountability*, pp. 2-8 (『邦訳』3-11ページ)。

会関連会計)は、つぎのものを結合しなければならない。すなわち、①経済事象以外についての会計、②財務ターム以外の異なった媒体による会計、③資金調達者以外の個人やグループに対する会計、④財務数値やキャッシュフローで評価されるより異なった目的のための会計である (p. 3, p. 11)。したがって、社会会計・企業社会報告の基本的な特質はつぎの四つとなる。すなわち、①公式な勘定、②組織によって準備されたもの、③組織活動の社会的・環境的局面に関して、④組織の内部・外部の関係者に伝達されるもの (p.12)。上で述べたように、グレイらは企業社会報告の定義を最近の社会状況の変化のもとで拡充しようとしており、自然環境・従業員・消費者や地域的・国際的社会などの広範な倫理問題へと広げようとしている (p. 11)。そして、グレイらは「一般システム理論」を会計領域に援用する。すなわち、すべての部分はそのコンテキストや状況のもとで組織されねばならず、全体との関係でみることが重要であるという思考である。あらゆることは、「システム」としてみることができるのであり、このシステム思考は会計システムや管理システム・経営情報システムにも明白に影響をもつと (p. 13)。すなわち、会計は厳重に束縛されたシステムの見地で考えられているが、会計は孤立して動くシステムではない。会計は社会的・政治的・倫理的なシステムと相互に関係するものであり、組織システムの内部やそれらの間、組織システムと個人・グループ・地域社会・国家・地球自然環境の非人間的要素との間の相互作用にも直接的に関係するものである。そして、伝統的な会計は、しばしばこれらの関係を無視していると (p. 14)。上のように、伝統的会計がシステム思考に欠けているということは、経済事象のみを重要なものとして抽出し、それらが関係する社会的・倫理的・環境的な事象を関係のないものとして排除していることに対する警告であり、これらの関連領域を会計のなかへ取り入れることの重要性を述べているものといえる。すなわち、人間システムは諸種の組織的な下位システムから成っているのであり、経済システム・政治システム・倫理システム・形而上学的システムなどと呼ばれる活動の諸システムを平等にみなければならないと (p. 15)。このように、社会・組織・経済・会計・生態はすべてシステムであり、それらは交錯している。このようなシステム思考がグレイらの方法論の基礎にあり、この理論に支えられて「経済事象」(＝会計の対象)以外の諸領域をも会計の対象に入れるようになり、社会会計や企業社会報告が成立するのである。

グレイらによれば、西欧国家において、このような思考を形成する最も普通の方法は「自由経済民主主義」(自由経済体制)の途である。人間の行動は社会・政治・宗教・経済・倫理などの個々のグループ、すなわちシステムに分割される。「自由経済民主主義」は、先進国さらには会計思想において最も影響力があり、また遍ねく存在するものである。そして、この自由経済民主主義の思想は、各々のエージェントは利己心で行動すると仮定され、この個々の社会的・政治的とくに利己心の経済的行動の総体が最小限の社会的・政治的干渉のもと、最大の経済的効率を産み出す。経済的効率の利己的追求は「最上の」経済的選択を求め、金融・労働・知識・物的資本や材料は「最上の」経済的使用におかれる。そして、その結果として、最大の利

益を創出し、経済成長となるのであると。しかしながら、このような自由経済民主主義は、倫理や道徳のような感性的な事柄についての明白な関与を避けている。というのは、自由経済民主主義は、「功利主義」の倫理に支えられているからである。すなわち、功利主義はキャッシュフロー、利益や総国民生産で測定され、したがってその行動の結果は利益によって確保され、利益のある行動がよい行動となると (p. 17)。上のように、会計がその前提としている経済思想→「自由経済民主主義」は、経済を中心とした倫理、すなわち「功利主義」に貫かれ、そのため利益をもってその最大尺度としていることとなる。それでは、このような自由経済民主主義と会計の関係はどうであろうか。伝統的な財務会計は利己的な意思決定者が彼らの個人的富を最大にするために情報を提供するものであり、会計は自由経済民主主義の考えにてらして正当化される。かくして、会計は個人的利益を最大にする利己心で行動するエージェントにとっての必要な情報の主要な部分である。そして、それによって社会の最大限の幸福を確保する経済効率を最大にすると (p. 17)。すなわち、最大限に割り当てられた効率は、利益を通じて最大限の経済的幸福を創出する。そして、このことによって最大限の社会的福祉を確保するのである。このような目的は会計人や会計実務にとって価値のあるものであり、エージェント理論や実証主義理論はこのような仮定にたっている。このように、すべてのエージェントが平等であり、市場が効率的に情報され、これが割り当てられた効率を導き、そのため経済成長を導き、最大限の社会的福祉を導き、最大限の社会的福祉が社会の目的であれば、会計は道徳的・経済的・社会的に正当化される。しかしながら、もちろん、このようなことはない (p. 17)。会計が富裕者のために経済システムの作用を発展させるのであれば、企業社会報告などは必要ではない。このような自由経済民主主義では、企業社会報告は不必要あるいはむしろ有害である。というのは、それは自由主義を干渉するからである。他方、逆に急進主義の立場からみても、企業社会報告は現代社会の本質を変えないのであまり意味がないと。しかしながら、グレイらは上のいずれの見解もとらず、その方法的背景として自由経済民主主義のひとつの「見解」をとっている (p. 18)。

上で述べた「原始的」な自由経済民主主義モデルは多くの重要な問題で厳しく批判されており、そのなかでも環境について何ら配慮されていないことがあげられている。そこでは、自然は経済装置の準備から独立した価値をもたないものと考えられ、環境・生態あるいは自然に中心をおいた価値は考慮されない。したがって、生態の汚損は自由経済民主主義にもとづく世界のモデルでは不可避的なこととなり、倫理問題が決定的に重要な問題となってくる。すなわち、「より多い」ということは、必ずしも「よりよい」ことではない (p. 20)。また、このような原始的な自由経済民主主義内では、その結果がよければよいという利己的功利主義がモラルとなる。しかしながら、結果主義（功利主義もそのひとつ）は重大な欠点をもっている (p. 21)。会計や経済はすべての非財務的な（人間的・社会的・環境的）影響を完全に無視することによってこれを避けている。かくして、会計や財務は道徳的正当性を表明することはできない。原

始的な自由経済民主主義の世界には住まないのであると。

上で述べたように、社会会計の多くの実務は自由経済民主主義に基礎をおいているが、権力・経済活動・社会的組織などのシステムは基本的に悪く、排除されねばならない。以上のことから、グレイらは、「強く修正された」自由経済民主主義をとっている (p. 24)。これは「新多元主義」や「参加的民主主義」として知られているものである (p. 24)。そして、企業社会報告は、より大きいアカウンタビリティや透明性のより多い民主的世界に貢献する途を通じて、大きな急進的な潜在力をもつのであると (p. 25)。

以上で述べたように、グレイらは、まず「システム理論」を基礎においている。すなわち、各システムの間には相互関係があり、したがって、経済(→会計)と社会・政治・倫理・環境などの間には密接な関係がなければならないという思考である。そして、このような考えにもとづいて、伝統的な自由経済民主主義思想を基礎としながらも、それを修正した「新多元主義」論・「参加的」民主主義を、方法論的基礎としているといえる。

II 社会関連会計・環境会計とアカウンタビリティ

グレイらは、「アカウンタビリティ・フレームワーク」は、会計情報とくに企業社会報告の伝達を分析するにあたって最も有用なものであると信じ、社会会計・環境会計やディスクロージャーがアカウンタビリティの発展にとって本質的であるという (p. 32)。すなわち、アカウンタビリティは、現在の秩序である新多元論的見地と、いかに秩序づけられるべきかという民主主義的見地との間の必要な連結環である。そこでまず、「新多元論」の思想が導入される。すなわち、これは社会においては多くの権力とその影響の源泉があるという考えである (p.

表 II-1 社会の「新多元論」の図 (単純型)

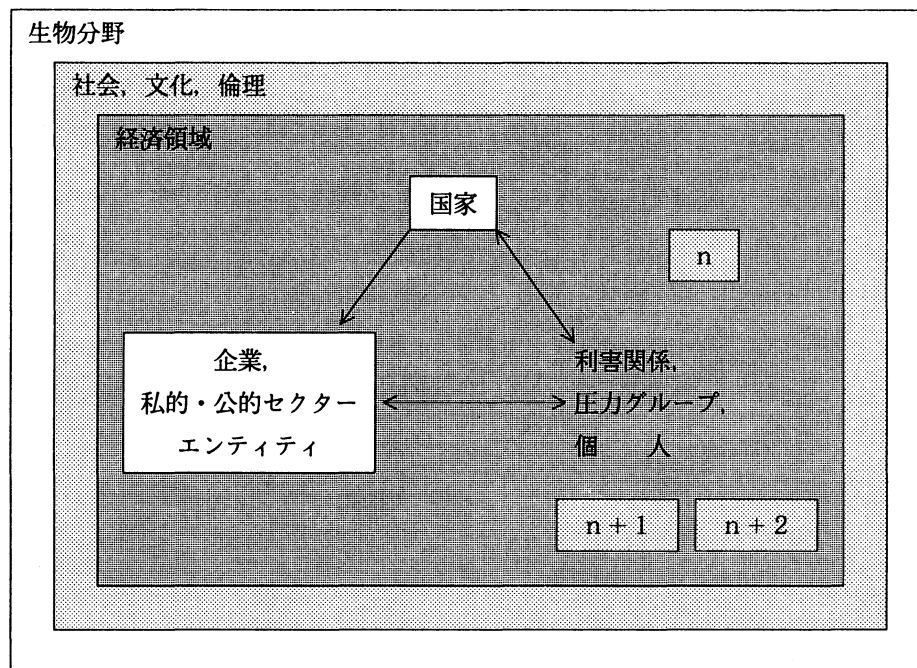


表 II-2 社会会計の背後にある社会的目的

社会の変化についての仮定	社会—組織関係における企業社会報告についての仮定	仮定された、または付託された企業社会報告の目的	報告されるべき情報の選択に適用されるべき基準	採られるべき企業社会報告の形式
急進的变化 (左翼)	統制された、無害な企業の適法化	企業力の高揚のため	無関係	おそらくは、外部社会監査
漸進的变化	社会契約の要素 民主主義の発展	アカウンタビリティの解除と、透明性の増加	アカウンタビリティと透明性、 可能ならば受託責任	基準遵守報告書、 外部社会監査、 法的に要求されるディスクロージャーの発展
限界的变化	企業便益の表示	企業イメージの高揚	企業に対する便益とコスト	企業についてよく反映した叙述的なディスクロージャー、法的に要求されるディスクロージャー
変化なし	な し	おそらくは特別な利害グループの財産権の増加（例えば、会計人）	利用者ニーズ、 総インパクト会計、 真実性	社会的損益計算書、 社会的貸借対照表
急進的变化 (右翼)	自由への干渉	おそらくは企業批判を逸らすため	無関係	法的に要求されるディスクロージャーの最小化

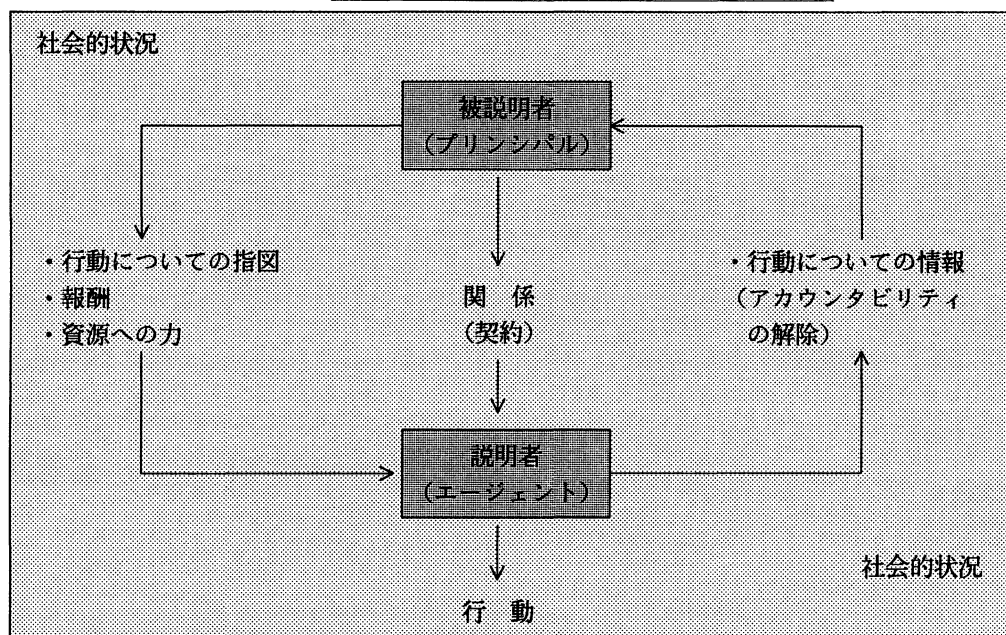
33)。「新古典派経済学」（したがって、多くの会計や財務も）は、権力は広くすべての個人の間に分与されており、これらすべての個人は平等であるという。また、システム思考によると、「経済領域」は社会的・倫理的領域のなかに位置するものとしてあらわれる。社会、その文化や倫理は、経済領域における行動の構造や方法を決定する。

前ページの表 II-1 から明らかなように (p. 34), 「経済領域」は「社会・文化・倫理領域」のなかにあり、またこれらは「生物分野」のなかにある。しかし、伝統的会計においては、利害関係者として国家や社会・倫理・文化・自然環境は無視されていた。企業社会報告はより複雑な、かくして豊富なモデルを維持するべく試みるのである。そして、社会的な変化のもとの企業社会報告の潜在的な役割は表 II-2 に示される (p. 35)。

このように、企業社会報告は社会の民主主義を向上させるために、アカウンタビリティを通じてそれを達成させるのである (p. 36)。なお、民主主義には、「代表的民主主義」と「国家的民主主義」、それに「参加的民主主義」の三つの形態があり (p. 36), 「参加的民主主義」においては、資源を統制するものは、それらの資源の利用の社会への説明を準備する情報の流れでなければならない。そして、これが「アカウンタビリティ」であり、その発展を企業社会報告の重要な潜在力とみるのであると (p. 37)。

グレイらは、アカウンタビリティを「責任をもつ行動を計算し説明する（必ずしも財務的な

表 II—3 一般化された「アカウンタビリティ・モデル」



説明に限らない義務」と規定する (p. 38)。したがって、アカウンタビリティは二つの責任あるいは義務を含む。すなわち、①ある行動に従事する責任と、②その行動の説明・計算を準備する責任である (p. 38)。経営者は資源を運用する責任をもち、そしてこの運用について説明・計算を準備する責任をもつ。アニュアル・レポートや財務諸表はアカウンタビリティの解除のためのメカニズムである。このプロセスの本質的な要素は、経営者と株主との間の責任、社会によって規定された責任や株主に情報の権利を準備する関係から生ずる。そして、「アカウンタビリティ・モデル」のこの特殊なケースは、すべての関係と情報への権利に適用され、一般化できる (表 II—3 参照) (p. 39)。

周知のように、この関係はアカウンティ（プリンシパル；株主）とアカウンター（エージェント；経営者）の二方向の関係であらわされ、当事者と行動およびアカウンタビリティの流れは、当事者間の関係の関数である。責任を原因とみ、情報に対する権利を許容し、アカウンタビリティを決定するのは、この関係である。社会は社会構成員と社会自体の間の一連の個別の「社会契約」として考えられる (p. 39)。これらの契約は、法律的と非法律的（すなわち、道徳的あるいは自然的契約）の両者として考えられる。すなわち、法によるものと、倫理・社会の価値・原理によるものである。そして、これらの契約は関係における当事者間の権利に対する基礎を提供する。アカウンタビリティにとってこの意味が何であるかをみるためには、法的と非法律的、あるいは道徳的あるいは自然的権利・責任を区別する必要がある。法律は「ゲームのルール」であり、それによってわれわれ（組織も）は役割を演じさせられる。したがって、法律は責任・権利の最小限のレベルであり、法律的アカウンタビリティの最小限のレベルがそれぞれの時代と国にあるのである (p. 39)。しかし、行動に対する法律的责任とアカウン

タビリティに対する法律的责任とは同じではない (p. 40)。行動に対する法律的责任は、説明すべき法律的责任によってのみ部分的に解除される、説明すべき道徳的责任をもたらす。なお、基準遵守報告書は、組織が責任に見合う範囲を査定するのに必要な情報の多くを提供する (p. 40)。すなわち、法律的责任のための組織のアカウンタビリティの解除である。なお、準法律的责任や責任は、行動指針にもられている。そして、思想的な権利や責任は注意が必要であるが、おそらく最も重要である。また、自然環境に対する社会的な責任は相対的なものである。責任があると考えられている本質は絶えず変化し発展する。社会における道徳や自然的権利は、変化し発展するのである。自然的・道徳的责任は、常にこのような性質のものであり、したがって必要なアカウンタビリティのレベルは絶えず変化する (p. 41)。そして、企業社会報告は、「アカウンタビリティ・フレームワーク」を通じて、法律・準法律および思想的（自然的・道徳的）責任に関して、情報の流れの民主的機能を発展させることができるのであると。

ついで、アカウンタビリティの限界と拡充についてみる。「アカウンタビリティ」は、個人がよりよく情報をうけ、より権威づけられ、富の不平等が潜在的に明らかにされ、権力の不平等がいくらか減少されるような民主主義社会に貢献し、反映する方法で、会計の発展の可能性をもたらす (p. 42)。会計の伝統的なアプローチ（直接的には、意思決定有用性）は、民主主義原則の一種にもとづいているが、抽出に必要な基本的な一貫性の多くを無視している (p. 42)。アカウンタビリティもまた、一つの思想・抽象（参加民主主義）にもとづいているが、この仮定はより透明にできる。アカウンタビリティは本質的にメカニズムであり、その発展はより正当に組織化された、よりよく情報される民主主義の規範的な地位に貢献する。積極的な（参加民主主義）前提は情報されることであり、社会会計・環境会計とアカウンタビリティは必要である (p. 42)。アカウンタビリティは責任の結果であり、また他方、責任を増加させるものであると。

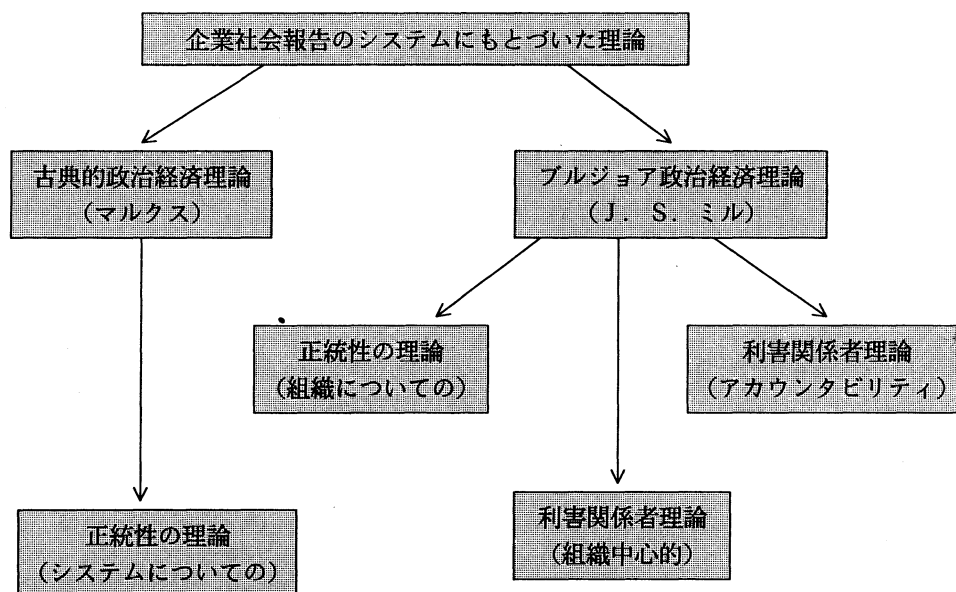
企業社会報告は、利用者の情報ニーズに応える。このテーマは投資家や社会的デイスクリージャーに対する株価の研究にあられる。これらの理論は、組織・国家・個人・グループ間の関係における情報とデイスクリージャーの役割（会計と企業社会報告）に焦点を向ける。最も広範に用いられている理論は、①「利害関係論」、②「正統性の理論」、③「政治経済理論」である (p. 45)。まず、利害関係論は、組織は多くの利害関係者をもつということから出発する。すなわち、従業員・地域社会・社会・国家・顧客、さらには供給者・競争者・地方政府・証券市場・産業団体・外国政府・未来世代・非人類生命などである。この利害関係者論には二つの種類がある。その一つは、直接、ここでのアカウンタビリティ・モデルに関係する。すなわち、組織の利害関係者の関係は、責任・アカウンタビリティを含む社会的に基礎づけられた関係としてあらわされる。アカウンタビリティの性質は、組織と利害関係者の関係によって決定される。したがって、これは「規範的アカウンタビリティ」である (p. 45)。もう一つの種類は「経験的アカウンタビリティ」に関係し、組織中心の方向である (p. 46)。ここでは

企業社会報告は、利害関係者の関係を交渉するため、会社にとって成功的な媒体をもつと。

正統性の理論は、組織はもし価値あるシステムで運営されているならば存在しつづけるということであり、この正統性理論も、①個人組織の正統性に関するものと、②より広い見地すなわち全体としてのシステム（例えば資本主義）の正統性に関するものがある（p. 47）。第2の見地のもとでは、企業社会報告は「組織—従業員関係」の変化について説明する。政治経済理論は、本質的に政治経済は人間生命が生ずる社会的・政治的・経済的フレームワークであるということである。そして、政治経済理論にも二つの種類がある。その一つは、①古典的なものであり（例えばマルクス理論）、もう一つは②ブルジョア的なもの（例えばJ. S. ミル理論）である（p. 47）。これら両者の本質的な違いは、分析の解決レベルにあり、したがって社会のなかの構造的摩擦におかれる重要性にある。古典的政治経済学は、分析の中心に構造的摩擦・不平等・国家の役割をおく。これに対して、ブルジョア政治経済学は、それらを所与としたり、また分析からそれらを排除する傾向にある。その結果、この理論は本質的に多元的な世界におけるグループ間の関係にかかわる方向にある。したがって、古典的政治経済理論によれば、いかに権力・富などの相違がシステムによって生じ、維持されるかという重要な点を見誤っていると（p. 48）。そして、これらの理論は、企業社会報告現象について、種々な観察を提供する。表II—4はそれを示す（p. 49）。

上のように、グレイらは、われわれが社会会計・環境会計やアカウンタビリティの発展を検討するにあたっての広い理論的構造について説明している。伝統的会計は、反民主的であり、社会会計・環境会計・アカウンタビリティは、公正で正当な民主主義をあらわしている。グレイらのアカウンタビリティ・モデルは、これらの思想の連結環である。われわれの社会のコンセプトにおいて、われわれは多くの法律的・準法律的責任を認識できるが、そのうちのいく

表 II—4 企業社会報告の「政治的・システムの理論」（暫定的図式）



かは解除されたアカウンタビリティによって可能である。われわれは、これに自然的・道徳的責任をつけ加える。そして、それは社会内で絶えず議論される事柄である。企業社会報告は、責任とアカウンタビリティの間のギャップを埋めるものであり、責任とアカウンタビリティの現存の状態に対する絶えざる挑戦者である (p. 51)。そして、それは主に、道徳的・自然的責任・権利の社会的受け入れによって作動するのである。アカウンタビリティは、したがって、絶えざる変化の観念であると (p. 51)。前掲の表II—4 に要約された諸理論は、アカウンタビリティの主要な限界を暗黙にあらわしている。すくなくとも、われわれの「システムにもとづくアカウンタビリティ・モデル」をもって、われわれは伝統的会計の閉所恐怖症的限界をこえて進み、利己よりもほかの道徳、経済よりもほかの活動を認識するのである。会計は、中立的でバイアスのない技術的活動以外の何かであり、社会会計・環境会計・アカウンタビリティの研究は、すくなくとも、それを明示的に明らかにするものであると (p. 51⁽⁷⁾)。

III 社会関連会計・環境会計と社会的責任

それでは、社会関連会計・環境会計の基礎として、組織の社会的責任をめぐる論議についてみてみよう。前にもみたように、自由経済民主主義については、最も右翼の理論とそれに正反対の理論があり、前者はペンストン、後者はマルクスの理論によって代表される。そこで、組織の社会的責任についてみる。というのは、企業社会報告の一つの目的は組織の社会的アカウンタビリティの解除にあるからである。社会的アカウンタビリティは、組織が社会的責任をもつ場合に生ずる。しかし、そこには、広範な種々の見解がある。すなわち、「組織—社会の関係」によって社会的責任の性質が規定される。グレイらによれば、つぎのような見解がある (p. 56)。①原始的な資本家。自由企業・私的所有システムにおいては、企業の経営者は企業の所有者の使用人であるという見解である。この見地は、会計や財務に暗黙的に認められているものであるが、彼らはこれには与しないという。②便宜主義者。長期の経済的福祉や安定は、ある広い社会的責任を受け入れることによって達成される。このような見地は、「啓発された利己」の思想である。③社会的契約の提案者。どのような社会的制度も社会では社会的契約として動く。したがって、制度は絶えず社会がそのサービスを必要とすることを表明することによって、正統性と関係性のテストに適合しなければならない。このグループはアカウンタビリティの原理を受け入れるが、その責任の範囲については重大な疑問があるという。④社会的生態論者。企業のグリーン化に従事する者たちの多くはこれに入る。⑤社会主義者。現在の資本による社会的・経済的・政治的生活は有害であると考え。しかし、この考えからは会計とくに社会会計・環境会計については悲観的である。⑥女権論者。⑦深層生態論者。

(7) グレイらは、表 II—4 において、「ブルジョア政治経済理論」のなかに、「組織の正統性理論」と「利害関係者理論 (アカウンタビリティ)」・「利害関係者理論 (組織中心的)」を属せしめているが、「利害関係者理論 (アカウンタビリティ)」は「古典的経済理論」においても成立すると思われる。したがって、アカウンタビリティ概念についての再検討が問題となろう。

グレイらは、上のように分類した後、サステナビリティの概念を導入する。サステナビリティについては後でも触れるが、「環境公平性」と「環境効率性」の両面をもっている (p. 61)。ついで、企業社会報告の役割について述べられる。彼らによれば、企業社会報告の役割は、いかに「組織—社会の関係」が動くかの見解に規定される。社会的契約あるいは社会的生態論者の見解では、企業社会報告はアカウンタビリティ・民主主義・透明度の発展にとって重要な要素となる。社会的契約の見地にとっては、会社と社会の間の情報の重要な流れは、民主生活の必須条件である (p. 63)。また、社会的な観点からは、企業社会報告は民主主義を向上させるためにデザインされた暗黙的な政治的用具である (p. 64)。したがって、会計人はこのような変化を明らかにするための適切なグループであると。

ついで、国家について、つぎのように述べる。すなわち、国家は法律のもとにおいての組織行動のための最小限の組織の条件である。そして、法律は二つの要素をもっている。すなわち、行動のための責任と、行動についてのディスクロージャーのための責任 (すなわち、アカウンタビリティ) である (p. 64)。これら両者の間のギャップについてみると、行動を律する法律は、行動についてのディスクロージャーを統制するものよりも必要性が高い。ついで、会社はいかにレスポンスすべきかについて、会社はディスクロージャーの要求に応じねばならず、このような束縛は最小限のレベルであると。そして、このような目標は経済的基準とくに利益によって支配される。したがって、企業社会報告はこの目標との関係によって判断される。すでに述べたように、政治経済理論と正統性理論は、企業の社会的ディスクロージャーの解明に有用である。会社の正統性あるいは資本主義システムを維持することと関係するからである。

さて、「会社を中心に置いた」世界観 (利害関係者分析) と「社会を中心に置いた」世界観 (アカウンタビリティ) を構成するのは、「利害関係者見地」であるが (p. 66)、このような見地から、グレイは、組織活動と環境の関係について、第1レベルから第3レベルまでの影響関係を示している (pp. 67-9)。第1レベルは環境と会社の相互作用であり、第2レベルは会社と社会の相互作用を示し、第3レベルは組織的な全体としての経済システムの相互作用を示している。社会的見地からは、第2のレベルの相互作用がアカウンタビリティが最もよく議論される領域であり、組織が社会に対して負うより広いアカウンタビリティについての問題を提起している。ついで、会計人の役割を重視し、会計は公共利益への遂行をもった職業であるべき目的をもち、アカウンタビリティの発展は会計の本質的な要素であると。伝統的会計は十分にアカウンタビリティを解除することができず、企業社会報告は組織のアカウンタビリティの現在のレベルを発展させる本質的な要素であると会計人の役割を強調している。

そこで最後に、伝統的な会計理論について素描し、その将来についてみてみよう。グレイらによると、伝統的会計理論にはつぎの四つのグループがある。すなわち、①古典的な帰納理論、②収益理論、③意思決定有用性理論、④情報経済論的エージェンシー理論である (p. 73)。そして、これらの理論は伝統的会計を規定する四つの特性—会計主体・経済事象・財務的叙述・

有用性の仮定—との関係で議論されている (p. 79)。しかし、グレイらによれば、これらの伝統的会計は、企業社会報告の理解に対してほとんど何も提供しない (p. 73)。すなわち、古典的帰納理論は会計の規定がまず必要であるが、それが問題であり、したがって企業社会報告を排除することとなる。また、収益理論も単一の収益数値を求めるものであるが、そのため経済的なものから価格のないものを排除し、例えば従業員の健康・地域社会の福祉・環境の質などは除かれることとなり、企業社会報告が関係することを暗黙に排除する。さらに、意思決定有用性理論はほとんど積極的な価値をもたない。というのは、意思決定の「規範的」な状態のための明白な正当性はなく、なぜ投資家への有用性のみが問題となるかが疑問であるからである。したがって、この理論は企業社会報告については無関係である。最後に、情報経済論的エージェンシー理論は、合理的な経済人を仮定しているが、なぜこれを受け入れねばならないかということが問題となる。したがって、企業社会報告は、当然考慮外とおる。以上で述べたように、伝統的会計は公共利益については正当化され得ない。そのためには、企業社会報告の追加を必要とするのである。かくして、会計は公共利益について、アカウンタビリティの理論的モデルをその中心におき、社会会計・環境会計の発展によってのみ達成することができる。伝統的会計は、理論的・道徳的な正当性の方法をもたず、これらはアカウンタビリティと企業社会報告の発展によって準備されるのであると (p. 76)。

最後に、グレイらは、会計理論の将来の方向について述べているが、そこでは会計専門団体はアカウンタビリティの問題を現在の会計実務の基礎として向上させ、それを中心的原理として遂行しなければならないとしている。すなわち、会計専門団体は公共利益の義務に、アカウンタビリティの遂行を通じて役立たねばならないと (p. 77)。そして、さらに基準遵守報告書に触れ、企業社会報告の最小限の形式は「基準遵守報告」でなければならない、アカウンタビリティを中心においたアプローチをとっている (p. 77)⁽⁸⁾。すなわち、基準遵守報告書は企業社会報告の発展にとって最小限の基礎であると述べて (p. 79)、その重要性を強調している。以上で、組織の社会的責任問題について述べたが、これは伝統的会計においては不十分にしか達成されなかった問題であるとして、社会関連会計・環境会計の重要性を提示しているのである。

IV 社会関連会計・環境会計とサステナビリティ

それでは、最後にアカウンタビリティ・透明性とサステナビリティについて、グレイらの見解をみてみよう。世界の主導的な企業が人類の僅かな特権階級に莫大な利益をもたらしたが、それは受け入れがたい犠牲によって達成されたものである。そして、この犠牲のいくらかは、会計が企業世界について防ぐことができなかった財務的不正から生じている (p. 292)。例えば、インドのボパール、エクソンのバルディーズ事件などである。そして、これらは完全でない記

(8) 「基準遵守報告書」については、R. Gray et al., *Corporate Social Reporting: accounting and accountability*, p. 203 (『邦訳』273 ページ) 参照。

録システムにあると指摘される。すなわち、企業資本主義システム全体に疑問が投げかけられている。そのうち若干は、会計が会社のコントロールとして働かなかったからである。このような問題の方向に影響する一つの特徴は、アカウンタビリティと透明性にある (p. 293)。そして、グレイらは組織の透明性に裏打ちされた公式のアカウンタビリティの増大が道徳的に健全なニーズを提供すると。すなわち、アカウンタビリティはすぐれて道徳的な概念である (p. 293)。増大する非道徳的な世界においては、伝統的な経済学・会計学・財務のような非道徳的な思想教義によって明白に支配されており、道徳的に基礎づけられた発展への要請が大きく魅力的であると思われる。そして、ここでは、このような道徳とは何か、その結果としてのアカウンタビリティや透明性が何を意味するかが問われる。すなわち、新しいパラダイムは地球と人間の相互作用の再検討の形態を生じせしめるという問題が提起される。そして、この「新しい」パラダイムが「サステナビリティ」であると (p. 293)。そして、アカウンタビリティの要求とサステナビリティの命令に応える企業社会報告について述べられる。

なお、最近における最も大きな重要な変化は、1990年代の環境問題の議論であった。第三世界の貧窮の問題や社会の破壊などはたんなる政治イデオロギーの事柄ではなく、事実問題である (p. 294)。もし、種が全体の生態をコントロールするのに失敗すると、種としての人類に未来はない。生態破壊には国家間の境界はない。というのは、それは社会的な問題ではなく、物理的な問題であるからである (p. 294)。道徳的に引き出された事柄が、全体の生態に関するすべての事柄について思考に影響を与える出発点である。また、環境問題は、人間の種に関係するので、社会的・経済的・政治的問題からわけることはいできない。この認識が新しい概念、すなわち「サステナビリティ」に導き、これが企業社会報告（および、すべての組織—社会関係）が未来に打ち立てられる基礎となると (p. 294)。

ついで、サステナビリティについてみてみよう。周知のように、サステナビリティは、ブルントラント報告において、「将来の世代の欲求を損なうことなく、現在のわれわれ自身の欲求を適えるもの」と定義されている⁽⁹⁾。しかし、グレイらによると、サステナビリティは、羊の皮を着た狼のようなものである。第1に、それは地球環境の問題にのみ使用されているが、それはまた、本質的に社会的な概念である。すなわち、サステナビリティは、「環境公平性」という社会的なものと、「環境効率性」という環境的なものの両者からなっている (p. 294)。われわれは、限りある地球資源の利用に注意をはらわねばならないが、またそれは未来世代の幸福（世代間の平等）のみならず、現在の富の分配（世代内の平等）にも留意しなければなら

(9) WCED (UNEP), *Our Common Future*, 1987, p. 54; 環境と開発に関する世界委員会（国連）訳『地球の未来を守るために』（大来佐武郎監訳）福武書店、1987、66ページ参照。なお、サステナビリティについては、D. Pearce et al., *Blueprint for Green Economy*, Earthcan Publications, 1989, pp. 32-4（和田憲昌訳『新しい環境経済学—持続可能な発展の理論』ダイヤモンド社、1994、36-9ページ）、および Cf. D. Pearce et al., *Blueprint 3 (Measuring Sustainable Development)*, Earthcan Publications, 1993, pp. 18-9.

ない。このように、サステナビリティは二つの要素をもっており、「環境公平性」は「社会会計」で支配的であり、「環境効率性」は「環境会計」の支配的な領域であると (p. 294)。このようなサステナビリティ思想でもって、伝統的経済学や西欧で認められている多くの仮定に対して挑戦するのは困難なことであるが、社会はわれわれの現在の生活の方式を律している選択について多くの判断をしなければならない。そのためには、社会は情報すなわちアカウントビリティや透明性の情報が必要なのである。これが企業社会報告や社会会計・環境会計の重要な仕事であると (p. 294)。

サステナビリティ社会は、その選択や行動についての多くの環境インパクト情報を必要とするが、環境会計はこれに対して重要な資料を準備し、最小限、環境情報とアカウントビリティに対する基礎を提供しなければならない。さらに、サステナブル社会は、富が人々の間でどのように分配されるか、いかにその決定が未来世代が現在の実務によって影響される方法だけでなく、この分配に影響を与えるかについての決定の公平性について知る必要がある。これが社会会計や社会的ディスクロージャーの役割であり、また企業社会報告の発展に対する政策選択を提供する基礎なのであると (p. 295)。

ついで、企業社会報告は今後どのように展開していくのか。すなわち、社会会計・環境会計の望ましい形態についてみる。そしてその場合、アカウントビリティ・モデルや基準遵守報告書などが問題となる。プラグマティズムの理由から、現在の最もよい正当な実務的なまた潜在的に達成可能なものと、よりアカウントビリティに向けられたものへ、現在の会計を動かす追加的なメカニズムが必要である。そして、第1の段階は、体系的な社会会計・環境会計システムの発展である (p. 295)。まず、報告の目的を明確にすることであるが、その目的はアカウントビリティを解除することにある。そして、その結果として、その焦点は、組織が社会的・物理的環境と関係するシステムとして考える社会的なものでなければならない。第2には、「完全性」が問題となる (p. 296)。環境分野においては、この完全性はLCAに支えられた「エコ・バランス」の利用にある (p. 296)。これは、物理的環境と組織の相互作用の全体的な概念化をえる、組織のシステムの見地である。すなわち、システム思考は、組織の社会的・倫理的・政治的相互作用に適用され、最後に経済的相互作用は財務諸表に表現されるが、「ソーシャル・バランス」は、人間・社会・組織システムのインプット・アウトプットを明確にする。すなわち、これらの二つの組織の代表は企業社会報告の出発点である (p. 296)。

第2のステップは、利害関係者と彼らの情報への権利の特殊化にある。これらの利害関係者は「ソーシャル・バランス」と「エコ・バランス」で代表されるが、これに加えてより困難な「道徳的権利」が問題となり、したがって理想的な企業社会報告の第2の要素は、「環境方針報告書」である (p. 296)。この「方針報告書」は、基準遵守報告書を基礎に提供される。この基準遵守報告書は、企業社会報告のバックボーンであり、組織が社会に負う最小限のアカウントビリティの解除の主要な形式としての役割を演ずる (p. 296)。すなわち、①追加的なアカウ

ンタビリティ情報として、②サステナビリティに関する追加的な要素としてである。そして、サステナビリティに向けられた企業社会報告は、「環境公平性」・「環境効率性」問題を処理するために拡充される必要がある。すなわち、前にもみたように、「環境公平性」問題については、人間間の富の分配に組織が演ずる役割（世代間の公平性）を分析する手段を提供する。また、付加価値計算書やセグメント報告などは世代内の公平性の一例としてあげられる。

さらに、「環境効率性」についてみると、サステナビリティの環境側面については、種々の提案が行われている。その最も単純なものが「サステナブル・コスト計算」である。すなわち、サステナブルな組織は、生態からすべての環境項目を置換・再生・代替し、これらが不可能なものを生態からはとらない。「サステナブル・コスト計算」の本質は、観念的な額は再生可能な環境インパクトのコストを構成するということである（p. 297）。この計算は、財務諸表に脚注されるが、財務諸表は財務取引の記録であり、また社会実態の構成物である。すなわち、財務取引の記録は、伝統的な費用・収益の範疇を用いる。これに対して、これらは経済的範疇のみならず、社会的なものを反映する。ここで、グレイらは伝統的な勘定の再編を論じている（p. 298）。すなわち、伝統的な勘定は、雇用・革新・未来に対する準備的支出などを含んでおり、これらはまた社会的な実態を反映する。したがって、組織の簿記システムを再編し、社会的・政治的・環境的見地から、収益・費用を認識することは相対的に簡単であると。この単純な財務諸表の再構成は、諸種の費用項目のより詳細な分析に反映される。そしてそれは、①経済的には重要でなくても、社会的・政治的・環境的に重要なコストのより注意深い分析を奨励し、②の組織が社会的に向けられた財務範疇に与えられた強調の増大をみる方向へ変化させることとなる。そして、この再構成された報告書は、「サステナブル・コスト計算」や「環境公平性」計算とともに、変化の方向へと進むと（p. 298）。

そして、これらの推奨は、表Ⅳ—1に示される（p. 298）。この提案は、サステナブルな未来へ向けて、組織をよりアカウンタブルに、より透明にする途へ動かすのである。そして、主要な、しかし基本的に簡単な最初のステップは、すでに会社の報告書に含まれている「環境的

表Ⅳ—1 義務的な企業社会報告の発展のための勧告（要約）

-
- ・詳細な「エコバランスとソーシャルバランス報告書」のディスクロージャー
 - ・詳細な「環境方針報告書」のディスクロージャー（法律・行動指針およびその組織に支配的な追加の問題を項目化したもの）
 - ・詳細な「基準遵守報告書」のディスクロージャー
 - ・その他の「アカウンタビリティ問題」の追加的な叙述分析
 - ・詳細な「環境公平性」報告書
 - ・詳細な「サステナブル・コスト」の計算
 - ・社会的・政治的・環境的コストを強調するための財務報告書の再構成
- 《そして、第1ステップとして》
- ・すべての現在ディスクロースしている社会的・環境的・従業員情報を、現行の制度的年次報告書のなかへ、単一の「社会・環境報告書」として統合する
-

・社会的・地域社会的・倫理的・従業員／雇用」情報を、一つの「社会・環境報告」に統合することである。これが最初の単純な、安価な、また実践可能な企業社会報告の、より広い実務と受け入れへのステップであると (p. 299)。

グレイらは、上述の点をふまえて、最後に「われわれはいま何をすべきか」について、①教師として、②学生として、③研究者として、④会計専門団体の一員として、⑤一般市民としての諸種の立場から論じている。そこでは、専門家として、会計人としての役割、また社会監査組織の機能や西欧民主主義の機能の重要性を強調している。そして、「アカウンタビリティ・透明性・サステナビリティ」は、組織が達成するべく追求する最も重要なものであると結んでいる (p. 300)。彼らによれば、「人が行動すべく決心したら、それは何であって、何もしないよりはよい」。すなわち、「行動することがすべてである」と (p. 300)。

*

以上、本稿では、グレイらの新著『会計とアカウンタビリティ』について、とくにその理論的な部分に焦点をあててみてみた。そしてその場合、社会関連会計・環境会計の思想的基礎である「自由経済体制」や「新多元主義論」・「参加的民主主義」の思想をみ、全体との関連をみる「システム思考」などを視野にいて、伝統的経済学・会計学の前提の問題点を摘出し、社会関連会計・環境会計の重要性を強調した。

行論からも明らかなように、グレイらの立論の基礎には、社会問題と環境問題についての重要性の認識があり、社会問題の解決には「社会会計」、環境問題の解決には「環境会計」が⁽¹⁰⁾あてられており、これら両者が合して「社会的・環境的」「会計・報告」として構築されている。そしてまた、環境問題→環境会計についても、絶えず「環境効率性」(技術面)と「環境公平性」(社会面)の両面からアプローチされており、物理的・環境的な問題と社会的・政治的な問題とがわけて論じられて⁽¹¹⁾いる。また、本文で述べたように、グレイらは、社会関連会計・環境会計の基礎に「アカウンタビリティ・透明性・サステナビリティ」をおき、これらの理論的吟味から、その理論的構築を行って⁽¹²⁾いるが、これらの点からみて、本書は社会関連会計・環境会計にとって類書をみない、時代を画するすぐれた文献であるということができよう。

(10) 本文からも明らかなように、グレイらは「環境問題→環境会計」対「社会問題→社会会計」のように、環境会計と社会会計とを別個の独立分野として並行して取り扱っているが、筆者は「社会関連問題」(環境をも含んだ社会問題)の新しいひとつの領域として「環境問題」を取り上げている。すなわち、このような立場によって、環境問題を社会関連問題の重要な一領域として位置づけ、したがってまた、環境会計を社会関連会計の新しい領域のひとつとして体系化できると考えるからである。

(11) 本稿では、主として本書の理論的部分(§ 1・2・3・10)を紹介したが、事例的部分(§ 4・5・6・7)については次稿で取り上げる予定である。なお、「社会的投資」(§ 8)や「社会監査の動向」(§ 9)については、現在、本書の翻訳が進められているので、それを参照されたい。

(12) なお、環境会計の詳細については、拙著『環境会計の構築—社会関連会計の新しい展開』白桃書房、1996、環境会計とアカウンタビリティについては、拙稿「環境会計とアカウンタビティー—アカウンタビリティ概念の社会的拡充をめぐる」企業会計、48-9 (1996) 参照。