

環境関連情報のディスクロージャー —イギリスとくにICI社の事例を中心として—

山 上 達 人

最近、環境問題が会計領域でも重要視され、環境会計の構築、環境情報のディスクロージャーが重要な課題となっている。本稿では、環境会計の重要な実践領域である「環境関連情報のディスクロージャー」について、とくにイギリス企業を中心に紹介することを目的とするものであるが、まずはじめに、このような環境会計の理論的基礎について、とくにアカウンタビリティ概念を中心に考察し、ついで、われわれの行った実態調査やグレイ (R. Gray) らの調査を中心⁽¹⁾に、その実情をみとめる。

I 環境関連情報の基礎—環境アカウンタビリティの定立

現代企業が、会計とくに財務（報告）会計を行う基礎としては、種々のものが考えられる。そのうちの最も中心的なものは、企業が資本などの提供をうけている出資者（株主）などに対する受託責任（スチュワードシップ）と、それにもとづいて発生する「説明・報告責任」すなわち、「アカウンタビリティ」である。現在では、この点をエージェンシー理論で説明する場合が多いが、委託者（例えば、株主）と受託者（例えば、企業）との関係において、⁽¹⁾「受託責任」が生じ、それが「説明・報告」(account for) という「責任」をうむのであって、これら当事者間の権利義務関係として「アカウンタビリティ」があり、それが会計→財務会計→外部報告の基礎となっている。したがって、「アカウンタビリティ」概念は、当事者間の権利義務関係を双方向的に客観的・第三者的に規定するものであるといえる。

このように、アカウンタビリティ概念は、会計ここではとくに環境会計、さらにはその実践領域である環境関連情報のディスクロージャーにとって最も重要な存立基礎であるが、アカウンタビリティの本質の規定についてはまだ必ずしも十分な理論的解明が行われているとはいえない。

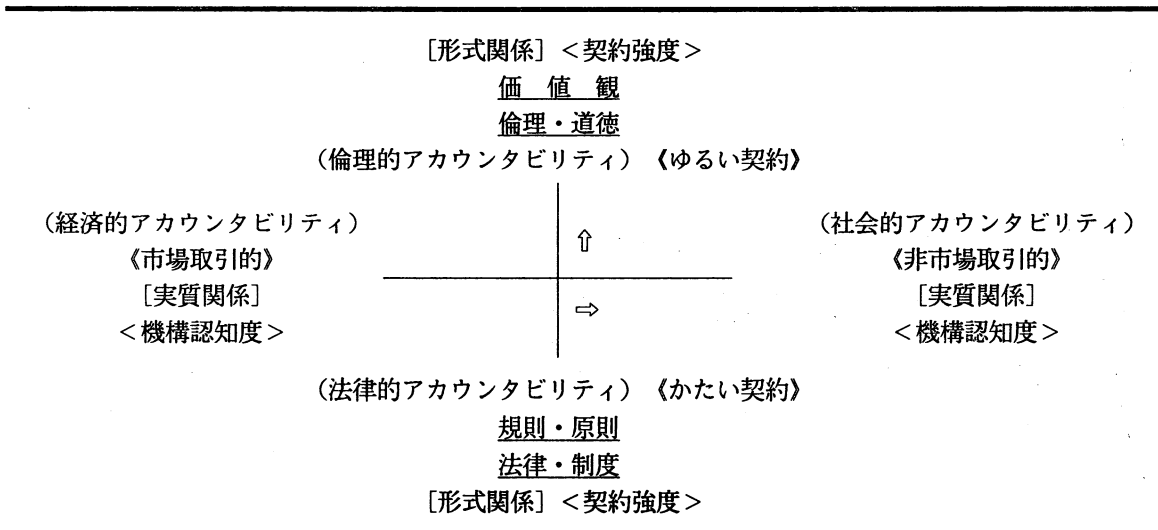
そこでつづいて、アカウンタビリティ概念についてみると、アカウンタビリティ概念は、つぎのように、タテ・ヨコの交合関係として把握することが重要と思われる。すなわち、まず一

(1) 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、1996参照。

(1) Cf. M. Power, Auditing and Environmental Expertise: Between Protest and Professionalisation, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 4-3 (1991)

つは、受託者と委託者という、「実質的（経済的）な委託関係」であり、これは、いわばアカウントビリティの「ヨコ」の座標軸であると考えられる。そして他方、アカウントビリティには、もう一つの「タテ」の座標軸が考えられる。すなわち、上で述べた「実質的委託関係」が現実に成立する関係形式であり、いわば「形式的（法律的）な委託形式」である。例えば、その最もゆるい形式は「価値観」や「倫理・道徳」であり、最もタイトな形式（契約形態）は「法律・制度」である。そして、現在のアカウントビリティは「法律的」に強く規定されているものもあれば、他方、「倫理的」にこれからの問題として存在するものもある。この点は、例えば、「法律的责任」や「倫理的责任」という言葉でも呼ばれており、ここで問題とする環境会計の構築にあたって極めて重要な理論的基礎となる（図表 I—1 参照）。

図表 I—1 「アカウントビリティ」の座標軸



上で述べたように、アカウントビリティは現代会計→財務会計→環境会計を成立せしめる原点の一つであり、それは一つには、①当事者間の権利義務の委託関係である、実質的な関係（実質的・経済関係）、一つには、②当事者間の権利義務の契約形式である、形式的な関係（形式的・法律関係）として存立している。したがって、前者の「実質的・経済的」関係からは、従来の株主・債権者以外の利害関係者グループへの広がりがみられ、その一つに、ここで問題としている環境問題があり、自然環境も企業との権利義務関係の重要な当事者として問題とされ、アカウントビリティ概念は「社会的（非経済的）」なものにまで拡充されることとなる。すなわち、企業は、「環境」に対しても、アカウントブルであるということとなり、いわゆる「社会的アカウントビリティ」概念が提唱される（「経済関係」から「社会関係」へ）。

また他方、「形式的・法律的」レベルでの問題としては、いままで法律的に強く規定されていた「アカウントビリティ」（狭い意味の「財務会計責任」）の座標が動きつつあるのであり、「倫理・道徳」や「価値観」のレベルのものについても、アカウントビリティをもつものと認識されるようになり、いわゆる「環境倫理」・「環境アカウントビリティ」などが問題とされる

ようになっている。すなわち、アカウントビリティ概念の契約形式面における拡充であり、これは通常、パラダイム（価値観）の変化と呼ばれる（「法律関係」から「倫理関係」へ）。

上で述べたように、「アカウントビリティ」概念は、二つの座標軸の交点にあるものであり、両者の重畳として現実に定立している。したがって、われわれは、アカウントビリティを、実質的關係（委託内容）と、形式的關係（契約形式）の両面から特徴づけ、前者については、「社会的な」アカウントビリティ（新しい当事者の認識）へ、後者については、「倫理的な」アカウントビリティ（倫理レベルでの容認）へと、その拡充をはかることが重要である。

この点について、例えば、レーマン (G. Lehman) は、「アカウントビリティと環境会計」について、ラウルズ (J. Rawls) の「道徳的正義論」を基礎に、その環境会計への適用をはかっている。⁽²⁾⁽³⁾ 彼によれば、会計・環境会計の基礎として、「道徳義務」を導入することが重要であり、レーマンはそれを基軸に、自己尊重 (self-respect)・合意 (consensus)・透明性 (transparency) などの概念を用いて会計の進化を主張している。すなわち、「第一次的善」(primary goods) という概念を基礎において、会計・環境会計を「アカウントビリティ関係を満足させる情報を準備する」ものと規定している。⁽⁴⁾ レーマンによれば、いわゆる意思決定有用性理論は、道徳・アカウントビリティを無視しており、会計理論としては不適當であるといい、アカウントビリティは、利害関係者と企業の関係として形成されるもので、独立的な基準 (criteria) として重要であるという。⁽⁵⁾ そして、環境報告は、「人間と自然のよい関係を満足させること」が本質であると、その重要性を強調している。また環境会計についても、いわゆる「サステナビリティ」思考は、道徳的正義に合致し、自然資源の利用の報告を会計担当者に賦課するものであり、従来の人間以外の生命体を手段視していた思考から、すべての生命体の相互関係を認識するものであると述べている。そして、会計のグリーン化は、利害関係者に対するアカウントビリティ義務を遂行するものであり、会計による仲裁 (arbitrating) 職能を主張している。⁽⁶⁾

以上で述べたように、環境会計、環境関連情報の基礎にはアカウントビリティ概念があり、アカウントビリティは「倫理・道徳」を基礎とし、それをもとりこむ方向で変容しており、また他方、「経済的」価値のあるものから、それ以外のもの、例えば自然環境の存在価値にまでその領域を拡充しつつあるものといえる。⁽⁷⁾

(2) Cf. J. Rawls, *Theory of Justice*, 1971; Ditto, *Political Liberalism*, 1993

(3) Cf. G. Lehman, A Legitimate Concern for Environmental Accounting, *Critical Perspectives on Accounting*, 6-5 (1995)

(4) G. Lehman, op. cit., p. 393

(5) Ibid., p. 407

(6) Ibid., p. 406

(7) なお、この点については、Cf. R. Gray, D. Walters, J. Bebbington, I Thompson, The Greening of Enterprise: An Exploration of the (non) Role of Environmental Accounting and Environmental Accountants in Organizational Change, *Critical Perspectives on Accounting*, 6-6 (1995)

上のことから明らかなように、環境会計・環境関連情報の基礎には「アカウントビリティ」があり、その拡充が問題とされている現状にある。そこで最後に、「アカウントビリティ」のもつ意味・その重要性を確認しておこう。

現代社会・現代経済にとって最も重要なことは、「所有」概念である。現代社会は、所有・私的所有制度の上に構築されているといってもよい。現在では、この所有概念は変容の過程にあるとはいえ、なお現代社会を支えている根幹である。そこで、アカウントビリティを、所有とくにそれを「法律的所有」と「経済的実態」との関係でみてみよう。というのは、現代社会の基本的特質は、「法律的所有」と「経済的実態」の矛盾の統一として考えることができるからである。いま、これをバランスシート形式で比喩的に表現すると、現代社会は、

(借方)「経済活動(実態)」 = (貸方)「法的所有(形式)」

という相矛盾するものの統一体とみることができる。そして、借方は「活動の社会性」(資産運用)、貸方は「所有の個別性」(資本源泉)をその特性とし、現代社会はこれら両者の矛盾的統一として存在している。換言すれば、現代社会は、一方で「生産の社会化」、他方で「所有の私的化」という矛盾するものの統一体として存立していると考えることができる。そして、重要なことは、現在、これらの相矛盾する両要素が分裂の方向にあるということである。⁽⁸⁾

いま、この点をこれらの二つの側面からみてみると、まず「貸方」についていえば、所有概念(形式)の変化が問題となる。すなわち、「所有とは何か」が問われている現状にある。そして、この面では社会的公正性や倫理・道徳観の変化から価値観・パラダイムに変容がみられ、法的所有(形式的所有)についての観念が変化しつつあると考えることができる。この点を強くいえば、従来の所有概念が崩壊しつつあるといえる。これに対して、「借方」についていえば、所有主体(実態)に変化が起りつつある。すなわち、「だれが所有するか」が問題とされている。具体的には、経済・社会観の変化から社会構成員に変化がみられ、従来の所有者(株主)からその他の利害関係者へと経済的所有すなわち実態的所有が変化しつつあるといえる。換言すれば、「非経済的(社会的)所有」への変遷である。

したがって、現代経済や現代会計を問題とする場合には、「所有」概念を離れては成り立たないということを銘記することが肝要である。すなわち、所有概念が現代社会成立の前提であり、会計とくに財務会計は、資本の所有関係を律する法律的特質をもつものと考えることが重要である。具体的には、企業の本質である「資産=資本」関係をこのような独特の勘定形式で把握するところに会計・財務会計の本質があるものといえる。

そこで、この点をさらに、アカウントビリティとくに「法律アカウントビリティ」と報告・ディスクロージャーとの関係からみてみよう。アカウントビリティは、狭義に規定すると、「法律的」責任にかかわり、それは「所有=持分=エクイティ=分配利益」とかかわるもので

(8) この点については、拙著『現代企業の経営分析—社会関連会計と社会関連分析(増補版)』白桃書房、1994参照。

ある。したがって、アカウンタビリティを報告面と関係づけると、それは「会計報告責任」（制度的・強制的報告）ということとなり、会計固有のアカウンタビリティとして存立することとなる。これに対して、アカウンタビリティを広義に解釈すると、それは規範・方向性としてのアカウンタビリティとしての性格をもつものであり、報告面にそくしてみれば、「会計ディスクロージャー責任」（任意的・補完的報告）ということとなる。したがって、ここでは、前者を「制度的報告」、後者を「任意的報告」とわけて論ずることが重要である。このことから、アカウンタビリティの拡充にあたっては、たえず「法律制のアカウンタビリティ」（所有関係）にフィードバックしながら議論することが重要である。そうでなければ、アカウンタビリティ拡充論は循環論となり、十分な成果をえることが難しくなるものと思われる。

II イギリスの環境関連情報——とくに「グレイらの調査」について

社会関連会計・環境会計は、実際にはどのような形で実践されているのであろうか。ついで、社会関連情報・環境関連情報の現状についてみてみよう。そしてここでは、とくに、われわれが以前に「実態調査」(第一回・第二回⁽¹⁾)を行った世界主要諸国のうち、イギリスの開示状況、そのなかでもこの国の代表的企業 I C I 社(化学産業⁽²⁾)の「アニュアル・レポート(年次報告書)」や「環境報告書」などについてみてみることに⁽³⁾とする。

イギリスにおける社会関連情報のディスクロージャーについては、すでに「年次報告書」にもとづいて二回の調査を行っている。詳細については、それぞれの『実態報告』にゆずるが、

図表 II-1 イギリスの環境関連情報・付加価値計算書の開示（「年次報告書」調査）

	第1回(1985・1986) 対象会社37/50社(回収率74.0%)	第2回(1990) 対象会社41/45社(回収率91.1%)
[環境関連情報]	2/37社(開示率 5.4%) 「叙述データ」のみ	19/41社(開示率46.3%) うち「金額データ」4社
[付加価値計算書]	9/37社(開示率24.3%)	5/41社(開示率12.2%)

(1) 第一回調査については、日本会計研究学会・スタディグループ「会計情報ディスクロージャー委員会」報告(山上編著『会計情報のディスクロージャー』白桃書房, 1989所収); 第二回調査については、日本社会関連会計学会「社会関連会計実態調査委員会」報告(山上・飯田編著『社会関連情報のディスクロージャー』白桃書房, 1994所収)参照。

(2) I C I 社の1971年~1987年の「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』, 39-5参照。

(3) 各国の社会関連情報の開示状況については、つぎの二稿参照。H. W. Schoenfeld, The Status of Disclosure of Socially Relevant Information in Annual Reports of Selected Countries, (前掲山上編著『会計情報とディスクロージャー』所収); R. Gray, The Developing State-of-the Art in Environmental Reporting in the UK and Continental Europe (山上・菊谷編著『環境会計の現状と課題』同文館, 1995所収); なお, Cf. T. Yamagami, K. Kokubu, A note on corporate social disclosure in Japan, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 4-4 (1991)

そのうち「環境関連情報」についてまとめてみると、**図表 II-1** のようである。⁽⁴⁾

表からも明らかなように、この表は、イギリスの「環境関連情報」のディスクロージャーを「叙述データ情報」と「金額データ情報」の二つにわけてみたものであるが、⁽⁵⁾ 第一回（1985～1986年度の年次報告書が中心）においては、調査対象企業37社中、わずかに2社（5.4%）が開示していたのみで、しかも「叙述データ情報」がすべてで、「金額データ情報」はなかった。これに対して、第二回の調査（1990年度の年次報告書が中心）においては、調査対象企業41社のうち19社（46.3%）が「環境関連情報」を開示しており、そのうち「金額データ情報」については4社（9.8%）が行っており、この五年間で急速の進歩がみられる。⁽⁶⁾

つづいて、イギリスの付加価値計算書の開示状況についてみてみよう。前に示した、**図表 II-1** から明らかなように、イギリスにおいては、第一回の調査（1985）では、37社中9社（24.3%）が付加価値計算書を開示していたが、その後、第二回（1990）調査においては、41社中5社（12.2%）と半減しており、ホップウッド（A. G. Hopwood）らの研究にもあるように、「付加価値事象」の「生成・低落」の事象を如実に示している。すなわち、付加価値の「コンステレーション（星座）」は、彼らによれば、イギリス保守主義（サッチャー）政権の登場によって破れたとされるが、この調査からもその点をみることができる。⁽⁷⁾

なお、この点について、最近、グレイ（R. Gray）らが興味深い調査を行っている。すなわち、イギリスの社会関連情報について、13年間の時系列分析を実施しているのので、その要点をみてみよう。⁽⁸⁾ グレイらによれば、イギリス企業の社会・環境報告の文献的・時系列的分析の結果、意思決定有用性理論や経済理論（経済的エージェンシー理論・実証主義会計理論）はその解明には有用ではなく、社会政治理論（social and political theory）が重要であるという。そして、「社会政治理論」（政治経済理論・正統性理論・利害関係者理論）の三つのアプロー

(4) 前述の二回の「実態調査」参照。

(5) この調査は、「フォーチュン」誌掲載の売上高上位製造業について行ったもので、「環境保全」・「地域社会」・「従業員」などについて実施している。

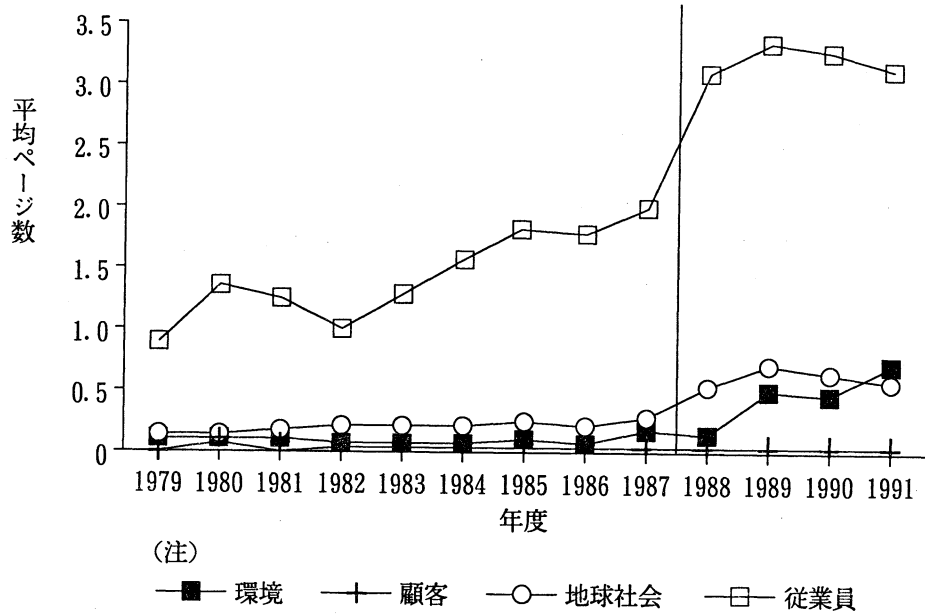
(6) 詳細については、水野一郎「イギリスの年次報告書における社会関連情報開示の実態」（前掲山上『編著』所収）；同「イギリス企業の社会関連情報の開示」（前掲山上・飯田『編著』所収）参照。

(7) Cf. S. Burchell, C. Clubb, A. Hopwood, *Accounting in its social context: towards a history of value added in the United Kingdom, Accounting, Organizations and Society*, 10-4 (1985); なお、拙稿「イギリス会計学の新しい潮流—ホップウッドらの社会関連学派について」経営研究, 41-1/2参照。

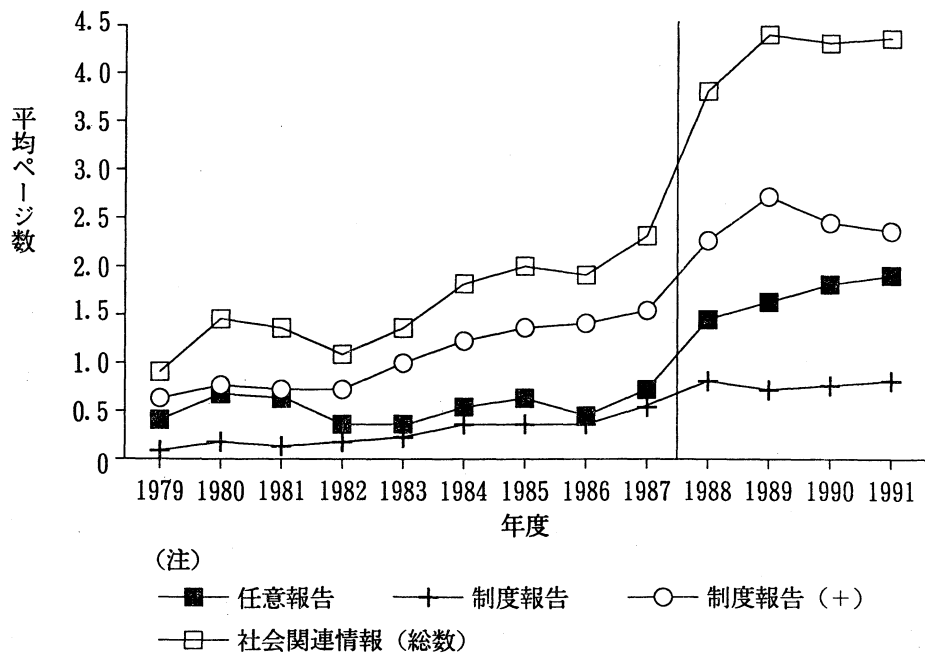
(8) Cf. R. Gray, R. Kouhy, S. Lavers, *Corporate social and environmental reporting: A review of the literature and a longitudinal study of UK disclosure, Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 8-2 (1995); なお、表の「制度的報告」には、寄付・相談・南アフリカ・従業員持株制度・身体障害者問題が含まれ、「制度的報告+」には、それに雇用・年金問題が加わり、「任意的報告」にはそれ以外のすべてが含まれる (Ibid., P. 77)。また、つぎの論稿をも参照。Cf. R. Gray, R. Kouhy, S. Lavers, *Methological Themes: Constructing a research database of social and environmental reporting by UK companies, Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 8-2 (1995)

チを補完的に利用することによって、イギリスのサッチャー保守政権時代（1979～1990）を中心とする13年間の国家・産業の動向について、重要な視点をえることができると述べ、図表 II-2・3・4・5 を掲示している。⁽⁹⁾

図表 II-2 主題別ディスクロージャー

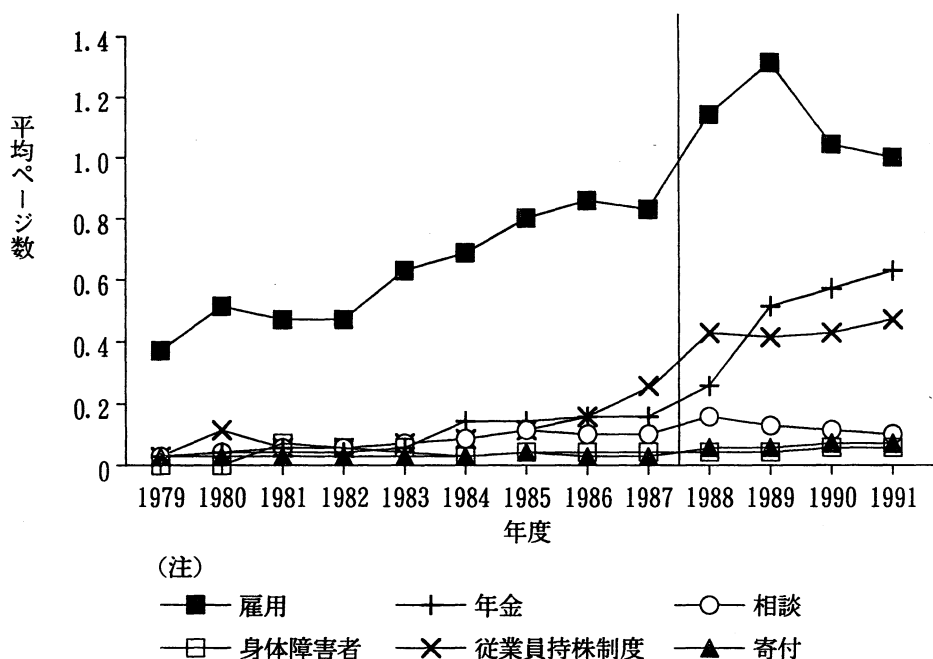


図表 II-3 社会関連情報のディスクロージャー

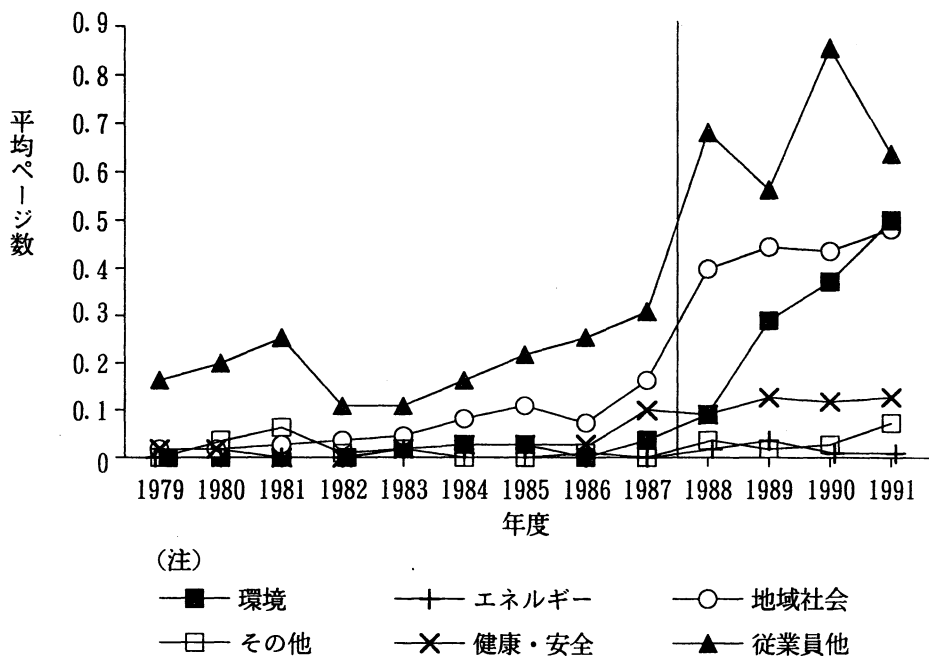


(9) R. Gray et al., Corporate social and environmental reporting, pp. 59-61

図表 II-4 主題別 制度報告



図表 II-5 主題別 任意報告



これらの表は、社会関連情報の開示量（平均ページ数）を示したものであり、1987/1988年において著変している。これは利用データの違いにもよるが、重要な問題を提起しているように思われる。なお、その内容については自明であるので個別の説明は避けるが、イギリスにお

ける社会関連情報・環境関連情報の増加・充実の動向は顕著であるといえる⁽¹⁰⁾。

なお、グレイらは上記の三つの分析理論についてつぎのように述べている。この点は、前にみた環境関連情報・環境会計の理論的基礎、アカウンタビリティ論議とも関連して重要であると思われるので、その要点をみてみよう。まず、政治経済理論 (political economy perspectives) については、「組織—社会」構造 (政治経済の変化) の反映が把握できると述べ、とくに従業員関係 (「従業員特殊制度」) の開示などをあげている。また、組織正統性理論 (legitimacy theory) については、資本主義機構の原理からする調整であると特徴づけ、環境問題開示の国際的な増加などをその例示としている⁽¹¹⁾。そしてさらに、利害関係者理論 (stakeholder theory) については、「組織—社会」関係 (企業と利害関係者) の理論化に役立つとし、例示として環境・従業員関係の開示などをあげている。しかし、グレイらは、企業社会報告は複合活動であり、ひとつの理論では解明できないといい⁽¹²⁾、とくに正統性理論や利害関係者理論などは企業社会報告の解明を豊富にすると、その重要性を強調している。

以上で述べたように、彼らによれば、これらの分析理論は、すべて価値観にもとづくものであり、その中核にはアカウンタビリティ概念があり⁽¹³⁾、これからの方向は、現在の伝統的会計の見地を拡充し、社会関連会計・環境会計という新しい視点にたつことが重要であると結んでい⁽¹⁴⁾る⁽¹⁵⁾。

III ICI 社の環境情報のディスクロージャー

ついで、ICI 社の社会関連情報とくに環境関連情報の開示についてみてみよう。ICI 社の年次報告書については、以前から系統的に分析 (1971~1987年度)⁽¹⁾し、またその後についても何度か行っているが (1988~1992年度)⁽²⁾、いま1988年度の「年次報告書」以降の社会関連情報の開示状況をまとめてみると、図表 III—1 のようである。

(10) グレイらによれば、付加価値計算書の開示状況は、1980年は80%、1991年は6%となっており、前にみたホップウッドらの所説と一致しているという。なお、Cf. S. Burchell et al., *Accounting in its social context*, 1985

(11) 正統性理論については、リンドブロムの四つの正統化戦略理論が示唆に富む。Cf. C. K. Lindblom, *The implications of organizational legitimacy for corporate social performance and disclosure, Paper presented at the Critical Perspectives on Accounting Conference* (1994)

(12) R. Gray et al., *op. cit.*, p. 67

(13) *Ibid.*, p. 48

(14) *Ibid.*, p. 68

(15) なお、Cf. Article Review, in: *Social & Environmental Accounting*, 15-2 (1995)

(1) 前掲拙稿「年次報告書と社会関連情報」参照。

(2) つぎの拙稿参照。①「イギリス会計学の新しい潮流」『経営研究』, 41-1/2; ②「イギリス企業会計と社会関連思考」(飯田修三編著『社会関連会計の生成と発展』白桃書房, 1992所収); ③「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」『産業と経済』, 7-3; ④「社会関連情報のディスクロージャー」(前掲山上・飯田『編著』所収)

図表 III-1 ICI 社の社会関連情報・環境関連情報 (1988~1994)

	'88	'89	'90	'91	'92	'93	'94	
[社会関連情報] (年次報告書)	2	2	2	3	4	1	1	(掲載ページ数)
「従業員」								
「安全・健康・環境」 (うち、0.5)	(1)	(1)	(2)	(2)	(0.5)	(0.5)		
「地域社会」								
[環境報告書] (別冊)				17	21	15	19	(総ページ数)

すなわち、ICI社の年次報告書においては、従来から「従業員(雇用)」「安全・健康および環境」「地域社会におけるICI」という項目のもとで開示が行われ、これらの「社会関連情報」については、各年度それぞれ1~4ページ、そのうち「環境関連情報」については、それぞれ0.5~2ページがあげられており、とくに1991年度からは別冊の「環境報告書」が発表され、現在で四回目となっている(1991~1994年度)。

そこでまず、最近の「年次報告書」における「社会関連情報」、とくに「環境関連情報」についてみてみよう。まず、「1993年度・年次報告書」においては、「安全・健康および環境」に0.5ページ、「従業員および地域社会」に0.5ページ、あわせて1ページの記述を行っているが、前者については「この年内、ICI社は安全・健康および環境業績の高い標準を保つため努力を続けている」とし、また後者においては「人間の価値」・「UKにおける雇用」・「社会貢献」の項目にわけて報告している⁽³⁾。また、「1994年度・年次報告書」においても、「安全・健康および環境」と「ICI社の従業員」に、それぞれ0.5ページ、合計1ページの叙述がみられ、前者については「ICIグループは絶えず安全・健康・環境実績の記録を改善するため努力を続けている」とし、後者については「ICIグループの全般的な目的は株主のための価値を最大にすることにある。そして、これはICI社の従業員のエネルギーを活用し、彼らの創造性をおしつぶす事柄を排除することである」と報告されている⁽⁴⁾。上のように、最近の「年次報告書」においては、別冊の「環境報告書」が出版されていることから、その叙述は少なくなっているが、この表(1988~1994)や、さらには前稿の分析(1971~1987)⁽⁵⁾からも明らかなように、一貫して「環境」問題がとりあげられている。

なお、この会社の1991年度・1992年度の「環境報告書」については、すでに別の個所で紹介したので、最近の1993年度・1994年度の「環境報告書」についてみてみる。以前に述べたように、ICI社は「環境問題」について、つぎの四つを柱としている。すなわち、同社は「環境方針」として、①「新工場の環境保護についての実績」、②「廃棄物の削減」、③「エネルギー資源の節約」、④「ICI社の顧客に対する再利用の奨励」⁽⁷⁾をあげている。

(3) ICI, *Annual Review and Summary Financial Statement*, 1993, p. 13

(4) ICI, *Annual Review and Summary Financial Statement*, 1994, p. 17

(5) 前掲拙稿「年次報告書と社会関連情報」参照。

(6) 前掲拙稿「社会関連情報のディスクリージャー」参照。

(7) ICI, *Environmental report*, 1992, p. 2

ついで、1993年度・1994年度の「環境報告書」においても、この「環境方針」がうけつがれ、つぎの四つの目標がうたわれている。すなわち、「目標1... I C I社は、すべての新プラントが、操業する国の環境条件に合理的に期待できる基準に適合する標準で建設するよう求める」。「目標2... I C I社は、1990年度を基準として、1995年度までに産業廃棄物を50%減少させる。会社は危険な廃棄物に対して特別の注意を払い、かつ環境に有害な廃棄物の会社外での処理を排除する」。「目標3... I C I社は、資源を再活用し、より野心的なエネルギー・資源の保全計画を樹立する。そして、1995年度までにより本質的な進歩があるよう、環境の影響を減少するようにする」。「目標4... I C I社は、企業内で、また顧客とともにリサイクルを奨励する⁽⁸⁾」と。

なお、この会社の「環境報告書」で注目すべき点は、最後に「法律（規則・基準）の遵守」度を示し、「大気汚染」・「水質汚濁」の二つにわけてその達成度を報告していることである。すなわち、物量値による「基準遵守」ではあるが、以前に翻訳・紹介したグレイらの主張と関連して、重要な事例であると思われる⁽⁹⁾。

以上で述べたように、社会関連情報、とくに環境関連情報は、イギリス、とくに I C I 社において、年々重要視され、そのディスクロージャーも質・量ともに充実してきているといえる⁽¹⁰⁾。

IV ICI 社の付加価値計算書のディスクロージャー

最後に、I C I 社の付加価値情報についてみると、図表 IV—1 のような推移をたどっている⁽¹⁾。すなわち、I C I 社の「付加価値計算書の推移」は、1971年度において「収益の処分」とい

図表 IV—1 ICI 社の付加価値情報の推移

年 度	形 式
1971	「収益の処分」項目として（前年度対比・計算書形式）
1972～1973	掲記なし
1974	「収益の源泉・処分」項目として（同上）
1975	「同上」（「付加価値」の用語がでる）
1976～1994	「付加価値計算書」として（現在の形式）

(8) ICI, *Environmental Performance*, 1993, pp. 4-5; ICI, *Environmental Performance*, 1994, pp. 4-5

(9) ICI, *op. cit.*, 1993, p. 14; ICI, *op. cit.*, 1994, p. 18; ちなみに、遵守度はつぎのとおりである。1990 (90%), 1991 (90%), 1992 (大気96%, 水質94%), 1993 (大気98%, 水質95%), 1994 (大気99%, 水質98%)。なお、基準遵守報告書については、R. Gray, D. Owen, K. Maunders, *Corporate Social Reporting: accounting and accountability*, 1987, pp. 109ff., p. 203 (水野・向山・國部・富増訳『企業の社会報告—会計とアカウンタビリティ』〔山上監訳〕白桃書房, 1992) 参照。

(10) なお、ICI社の分析については、次稿をも参照。郡司健「環境情報のディスクロージャーとアカウンタビリティ」『産業経理』, 54-3; 同「環境保護と非財務情報のディスクロージャー」（前掲山上・菊谷編著『環境会計の現状と課題』所収）

(1) この点については、前掲拙稿「イギリス会計学の新しい潮流—ホップウッドらの社会関連学派について」『経営研究』, 41-1/2参照。

う項目で、計算書形式による1970年度・1971年度の対比で、収益から控除される材料費とそれ以外の諸項目（付加価値分配項目）の内訳が示されており、これがICI社の「付加価値情報」のはじめとなっている。そして、つづく1972・1973年度は「付加価値情報」はみられないが、1974年度において「グループ業績」のなかで、「収益の源泉・収益の処分」という項目で形式的な整備が行われている。そして、翌1975年度において同じ項目のもとに「付加価値」という言葉がでており、「付加価値情報」の完成化がみられる。そして、1976年度から「付加価値計算書」というタイトルで、現在（1994年度）に至るまで同じ形式（四分配グループ別・前年度比較）⁽²⁾が続けられており、この形式が定着している。

なお、この会社の「付加価値計算書」は『コーポレート・レポート』の形式をふんでいるが、これはこの会社の元セクレタリであったウッド（E. G. Wood）の影響によるものと考えられる⁽³⁾。上のように、ICI社の「付加価値情報」は、「第一期（導入期）1971年」、「第二期（形式整備期）1974年」、「第三期（完成化期）1975年」、「第四期（完成期）1976年以降」と区分することができ、とくに1971年度と1976年度の付加価値計算書は、イギリスにおける付加価値会計の実践を知るうえで重要な示唆を与えてくれるように思われる。

上のように、ICI社の「付加価値計算書」は、1976年度に完成し、現在までその形式が踏襲されているが、最近年度（1994）の付加価値計算書を要約すると、**図表 IV-2** のようである⁽⁴⁾。

その内容をみると、「収益の源泉」から出発して「製造・営業活動からの付加価値」を算出し、それに「関連会社損益」を加減して、「付加価値合計額」を算定し、それを分配原資として「付加価値の処分」が分配グループごとに開示されている。すなわち、「従業員」・「政府」・「資本の提供者」・「企業への再投資」に処分・分配されており、内容的には、『コーポレート・レポート』の提案と同じく、「粗付加価値」・「キャッシュフローとの結びつき」などがその特徴となっている。そしてさらに、「脚注」において、この報告は、監査された数字にもとづいて作成されている。またグループ外から調達した材料およびサービスの原価に対して、〈付加した価値〉と、それがどのように〈分配〉されたかを示していると述べられている。すなわち、付加価値の生産と分配についての情報であり、監査済みの制度会計情報として位置づけられている。なお、どのような付加価値計算書が望ましいかについては、⁽⁵⁾『別著』にゆずるが、この会社の形式が20年間にわたって継続し、公表されてきたことは重要であると考えられる。

(2) ICI, *Annual Report*, 1976, p. 5

(3) Cf. E. G. Wood, *Added Value—the Key to Prosperity*, 1978; なお、拙著『付加価値会計の研究』有斐閣, 1984参照。

(4) ICI, *Annual Report and Accounts*, 1994, p. 18

(5) この点については、拙著『付加価値分析』税務経理協会, 1978; 同『社会関連会計の展開』森山書店, 1986; 同『現代企業の経営分析—社会関連会計と社会関連分析（増補版）』白桃書房, 1994など参照。

図表 IV—2 ICI 社の付加価値計算書 (要約) (1994.12.31)

項 目	金 額
[収益の源泉]	
売上高	9189 百万ポンド
特許権・その他営業外収益	82
差引：消費材料・サービス	(6556)

製造・営業活動からの付加価値	2715
関連会社損益	14
特別項目	(37)

付加価値合計額	2692

[付加価値の分配] (処分)	
従業員へ	
従業員支払額	1791

政府へ	
法人税	164
差引：補助金	(8)

	156

資本提供者へ	
借入金利子	88
株主配当	199
少数株主持分	56

	343

事業への再投資	
減価償却	413
留保損益	(11)

	402

付加価値分配合計額	2692

この計算書は、監査された数字にもとづいて作成した。またグループ外部から調達した材料およびサービスの原価に対して付加した総額と、この増加額の分配方法を示している。

[付記] なお、ICI社は前年度に一営業部門を分離・別会社にしたため、前年度(1993)の数値を「継続営業分」と「非継続営業分」とにわけ、比較可能のための「調整」を行っているが、ここでは割愛した。

そこで最後に、ICI社のこの20年間の付加価値状況を要約すると、図表IV—3のようである。

この表によれば、ICI社の付加価値は、最近、下落しているが(1988→1992年)、1992年度を底として、徐々に回復の方向にあるようである。⁽⁶⁾

(6) なお、ICI社の分析については、古くは前述のウッドの分析があり、また前掲拙著『付加価値会計の研究』でも実証分析を行っているので参照のこと。

図表 IV-3 ICI 社の付加価値および分配項目の指標

(1975~1987年は、3年ごと)

主要項目	'75	'78	'81	'84	'87		
[付加価値]	1408	1798	2164	3251	4086	百万ポンド	
「従業員」	833	1041	1362	1705	2199		
「政府」	125	100	88	345	473		
「資本提供者」	156	236	287	342	467		
「再投資」	294	421	427	859	947		
(うち、留保利益)	(112)	(196)	(73)	(399)	(483)		
	'88	'89	'90	'91	'92	'93	'94
	4424	4813	4446	4352	3727	3263	2692
	2337	2496	2768	2757	3104	2242	1791
	511	531	308	262	171	183	156
	552	666	617	633	612	757	343
	1024	1085	753	700	△160	81	402
	(496)	(676)	(281)	(151)	(△963)	(△424)	(△11)

*

以上、本稿においては、社会関連会計とくに環境会計の具体的な実践状況として、イギリスでの社会関連情報とくに環境関連情報のディスクロージャーを中心に、この国の代表的企業であるICI社の事例についてみてみた。行論からも明らかなように、この国の社会関連情報・環境関連情報は、量的にも質的にも増加の方向にあり、また世界的にみてもその内容・形式とも充実に⁽¹⁾つつある。

いうまでもなく、社会関連情報・環境関連情報の基礎には、社会関連会計・環境会計の理論があるので、これらのより一層の研究が重要である。今後の社会関連会計・環境会計理論の深化が望まれるところである。⁽²⁾

(1) 環境会計の最近における現状・事例については、前掲山上・菊谷編著『環境会計の現状と課題』、同文館、1995参照。

(2) なお、環境会計の理論的考察については、前掲拙著『環境会計の構築—社会関連会計の新しい展開』白桃書房、1996参照。