

◀研究資料▶

社会関連会計・環境会計の現状

——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〔Ⅱ〕——

山 上 達 人

前稿で紹介したように、グレイらは近著“*Accounting & Accountability—Changes and challenges in corporate social and environmental reporting*” (1996) を出版したが、この書においては、現代社会の制度的基盤である「自由経済体制」や会計制度の思想的基礎である「アカウンタビリティ」などについて、理論的解明を試みるとともに、社会関連会計や環境会計の現状について詳しく紹介している。すなわち、西欧諸国やイギリスをはじめ、わが国・オーストラリアなどの社会関連情報・環境関連情報の現状について、①その開示の現状、②開示の事例について紹介している。

そしてここでは、①組織の社会的責任、②地域社会と消費者、③従業員と労働組合、④自然環境にわけて、その意味や報告書について触れ、とくに①環境報告書、②従業員報告書、③倫理問題の報告書に焦点をあてて論じている。そこで本稿では、前稿の続編として、この書の現状分析を中心に、社会関連会計・環境会計の開示現状や開示事例についてみてみることにする。

Ⅰ 社会関連会計・環境会計の発展

グレイらは、まず社会関連会計や環境会計の特質について、「企業社会報告」（社会関連会計⁽²⁾）の諸局面として、「主題・対象者・内容・動機・信頼性」の五つについて特徴づけている（p. 83）。いま、その点をみると、社会関連会計（企業社会報告）の「主題」としては、株主や投資などがあげられているが、さらに従業員・消費者・地域社会や環境などがあげられており、倫理的問題なども重要視されている。また、「対象者」については、株主・財務市場などのほかに従業員・経営者・労働組合などがあげられており、社会一般も重要視されている。「内容」については、叙述方式・物量方式・財務方式の三つがあげられており、「動機」については、倫理・アカウンタビリティや法律などとともに倫理的投資家などもあがっている。そして最後に、「信頼性」については、外部監査などがあげられており、多様な局面を提示している。すなわち、従来の株主中心の企業社会報告から、社会的ディスクロージャーが重視されている。

(1) 拙稿「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〕」、『産業と経済』11-3

(2) グレイらは「企業社会報告」という用語を用いているが、本稿では、特定の場合を除き、これらの総称として「社会関連会計」という用語で統一している。

山 上 達 人

表 I-1 企業社会報告の背景

| | 社会的責任、倫理 および道徳的責任 | 地域社会 (LDCs) および消費者 | 従業員および 労働組合 | 自然環境 | 会計専門家および 実務のレスポンス |
|-------|--|--|---|---|--|
| 1950s | H. R. Bowen (1953 : USA) | | ローマ条約 (1957 : EC) | | |
| 1960s | P. Drucker (1965 : USA) | 慈善寄付 (1967 : UK) | | 「沈黙の春」 (1962 : USA) | 財務報告関連 |
| 1970s | Milton Friedman (1965 : USA) CBI 報告 (1973 : UK) White Paper (1973 : UK) Green Paper (1977 : UK) | | 雇用保護法 (1974 : UK) Sudreau 報告 (1977 : フランス) | ストックホルム会議 (1972 : UN) E.F.Schmacher (1973 : UK) エネルギー危機 (1976 : 西欧) | Linowes (1972 : USA) AAA 報告 (1973 : USA) ASSC 報告 (1975 : UK) 雇用報告書 (1970s : EEC/USA) AICPA 報告 (1977 : USA) スタディ報告 (1977 : ドイツ) Ernst & Ernst (1978 : USA) 付加価値計算書 (1979 : UK) |
| 1980s | インサイダー取引 (1985 : USA/UK) 企業倫理 (c. 1988 : USA) | TNCs (1982 : UN) Bus-in-Comm (1988s : UK) | 雇用法 (1982 : UK) Verdeling (1983 : EEC) 従業員相談&身障者雇用 (1985 : UK) | CERCLA (1980 : USA) ボパール災害 (1984 : インド) ブルントラント報告 (1987 : UN) M. サッチャー (1988 : UK) Exxon Valdez (1989 : USA) | エネルギー, CIMA (1982 : UK) UEC 報告 (1983 : ヨーロッパ) 廃棄物 & 債務の会計 (1980s : USA) |
| 1990s | | ヨーロッパ連合条約 (1992 : EU) | ヨーロッパ連合条約 (1992 : EU) ヨーロッパ作業評議会指令 (1995 : EU) | 資源保護管理法 (1991 : NZ) UNCTC (UN : 1992) 地球サミット (1992 : UNCED) 第 5 次行動プラン (1993 : EC) | CICA ハンドブック (1990 : カナダ) ACCA 報告 (1990 : UK) ICAEW 報告 (1992 : UK) CMA 報告 (1992 : カナダ) EEE 報告 (1993 : EU) |

ついで、社会関連会計・環境会計の背景（社会的状況）についてみると、それは「社会的責任」・「地域社会と消費者」・「従業員と労働組合」・「自然環境」などが主要な社会的コンテキストとなっている。この点について、グレイらは表Ⅰ—1を示して、その背景をあげている（pp. 94-5）。

表によれば「社会的責任」については、ポーエン（1953）やドラッカー（1965）の説から述べ、一連の企業社会報告の背景が示されている。また、「地域社会・消費者」については、「EU条約」（1992）、「従業員・労働組合」については、「ローマ条約」（1957）以来、「自然環境」については、「沈黙の春」（1962）以来の「CERCLA（スーパーファンド法）」（1980）や「エクソン・バルディーズ」（1989）、さらには「EC第5次行動プラン」（1993）などに言及し、社会関連会計が成立する社会的状況について述べている。そして、そのなかでも「社会的責任の議論や行動の主要な領域は、従業員や労働組合であった」（p. 96）と、その重要性を強調し、さらに自然環境へのかかわりを重視している。つぎに、このような背景の一つとして、会計団体の対応についてみると、とくに財務報告に関するものとして、リノウズ（1972）やイギリス・会計基準委員会（ASSC）の「コーポレート・レポート」（1975）などがあげられており、リノウズについては、「社会的責任と会計の間の可能な連結を検討した最初の一つである」（p. 98）と述べ、その構造について説明しているが、長所・短所の両方に言及し、社会的なもの⁽³⁾と経済的なものを一つの報告書に結合することは社会会計にとって困難な挑戦である（p. 98）といい、その実行不可能性について述べている。ついで、グレイらは「コーポレート・レポート」が社会的問題のより広範なレスポンスとなったといい（p. 100）、その提案を紹介し、その重要性を強調している⁽⁴⁾。

最後に、グレイらは「社会関連会計・環境会計実務の発展」について述べている。表Ⅰ—2（pp. 102-3）からも明らかのように、前に述べた背景に照応して、「社会責任報告」・「地域社会と消費者報告」・「従業員関連報告」および「自然環境報告」が取り上げられている。

まず、「社会責任報告」の事例として、彼らは「組織と外部環境との関係の全範囲の包括的な図」を示すものとして、「総インパクト会計」（マッシュウズ）をあげている（p. 101）。これについては、前に述べたリノウズやアプトなどが有名であるが、事例としては Cement Corporation of India Ltd. の「社会会計報告」（1981）や、The Eastern Gas Fuel Associate の「報告」（1972）をあげている。そしてさらに、Deutsche Shell の「報告」（1975）をあげ、この事例は内部的に一般化された基準と企業の社会目的とを関係させているとしている。さらに、Atlantic Richfield（1977）の例があげられているが、そこでは叙述方式と物量方式がとられている。

これに対して、「地域社会・消費者報告」の事例としては、The First National Bank

（3） リノウズらの「企業社会会計」については、拙著『社会関連会計の展開』森山書店、1986など参照。

（4） 「コーポレート・レポート」については、拙著『付加価値会計の研究』有斐閣、1984など参照。

表 I-2 企業社会報告の実務と経験の道標

| | 社会的責任と総インパクト | 地域社会と消費者 | 従業員と労働組合 | 自然環境 |
|-------|---|---|---|---|
| 1960s | 経済優先順位評議会 (USA) | Ralph Nader (USA) 消費者協会 (UK) | R. G. Barry 会社 (1968 : USA) | |
| 1970s | Social Audit 社 (1971 : UK) 対抗情報サービス (c. 1972 : UK) Linowes (1972 : USA) Clark C. Abt (1972 : USA) Earstern Gas (1972 : USA) Deutsche-Shell (1975 : ドイツ) Atlantic Richfield (1974-77 : USA) | BankAmerica (1974 : USA) 1st Nat. Bank Minneapolis (1974 : USA) | SOCIALBERICHT (ドイツ) 従業員報告 (UK, ドイツ) ルーカス・ブラン (1975 : UK) 雇用報告書 (UK) 付加価値計算書 (UK) BILAN SOCIAL (フランス) | Philips Screw (1973 : USA) エネルギー会計の経験 (ドイツ, UK) |
| 1980s | Cement Corp. India (1981 : インド) SOCIALBILANZ (ドイツ) 倫理投資基金 (USA/UK) | PUBLIC SECTOR 報 告 (UK) 地方政府社会監査 (UK) | 工場閉鎖監査 (UK) 南アフリカ雇用 (MNCs) | CERCLA ディスクロージャー (USA) Ciba-Geigy (1989 : スイス) |
| 1990s | Changing Corporate Value (1991 : UK) SbN Bank (1992 : デンマーク) Traidcraft (1992 : UK) | 倫理的消費者 (1990 : UK) 新消費者 (1990 : UK) | | Noranda (1990 : カナダ) Norsk Hydro (1990 : UK/ノルウェー) BSO/Origin (1990 : オランダ) Danish Steel Works (1991 : デンマーク) ÖKOBILANZ (ドイツ/オーストリア) |

of Minneapolis (1974) と BankAmerica (1974) の例があげられる。さらに「従業員報告」としては、とくに付加価値計算書について触れ、バーチャルらの説をひきながら、その凋落について述べている。(p.116)⁽⁵⁾。そして、人的資源会計 (HRA) について、従業員報告と関係させて論じている。また、「自然環境報告」は、最近重要視されてきたといい、Phillips Screw Company の「アニュアル・レポート」(1973) をあげて、基準遵守報告の形式をとった「公害監査報告書」を示している。そして、このような基準遵守報告書が社会的アカウンタビリティの解除の本質的な要素であると述べ、(p. 123)、広く企業社会報告はアカウンタビリティ⁽⁶⁾と社会の民主主義を発展させるメカニズムとして重要であると強調している。

II 社会関連会計・環境会計の開示状態

ついで、社会関連会計・環境会計の現状についてみる。まず、世界的な影響についてみると、最近では環境問題が中心となっているが、種々の国家的・国家間の行動指針の報告提案が出ている。すなわち、国際的政府組織・国際的企業組織・国際的非政府組織などである (p. 128)。まず、国際的政府組織で有名なのは、国連の経済開発委員会の「ブルントラント報告」であり、国際的非政府組織では、環境にやさしい経済連合 (CERES) や経済優先順位評議会 (CEP) などが有名である。いま、そのうち CERES (非政府組織) と ICC (国際商工会議所連合一国際的企業組織) などの報告内容をみると、表 II—1 のようである (pp. 130-1)⁽⁷⁾。

つぎに、世界的な企業社会報告実践の調査についてみると、表 II—2 (p. 143) のよう⁽⁸⁾に、イギリスの各企業は環境情報を開示している。これは国連の資料であり、サンプルはフォーチュン誌の“Global 500”から産業ごとの代表企業について行ったものであるが、サンプル企業の97%が環境情報を報告している。しかし、国連 (UNEP IE) が開拓的な100社の環境報告の質について検討し (1994)、そのレベルを五つの段階 (第1段階…年次報告書のなかの短い報告。第2段階…独立の環境報告書。第3段階…環境管理システムにリンクした年次報告書、しかし数値より叙述。第4段階…年次報告書にリンクした環境報告書。第5段階…サステナブル・ディベロップメント報告書) にまとめているが (p. 133)、これらの会社の39%は第1・第2の段階であり、25%が第3段階、たった5%が第4段階で、第5段階の会社はなかったと (p. 144)。すなわち、この報告からみても、環境アカウンタビリティとくにサステナビ

(5) バーチャルらの「付加価値会計」の歴史的分析については、拙著『環境会計の構築』白桃書房、1996など参照。

(6) 「企業社会報告」における「基準遵守報告書」については、上掲『拙著』や、水野・向山・國部・富増訳『グレイ他「企業の社会報告」』(山上監訳)白桃書房、1992など参照。

(7) 原表では、これ以外の組織として、WTTC (1992) と ISSI (国際鉄鋼協会1992) が紹介されているが省略した。なお、表の数字は各組織規程の該当番号である。

(8) 原表では、業種別にも同じように集計されているが、紙幅の都合で省略した。なお、業種(会社数)は、化学 (38社)、林業 (17)、工業機械 (25)、金属 (40)、自動車 (36)、石油 (19)、薬品 (28)、合計203社である。

山 上 達 人

表 II-1 報告要素と産業の行動規程

| 報 告 要 素 | 環境にやさしい経済連合 (CERES) 1990 | 国際商工会議所 (ICC) 1991 | 経団連 1991 |
|-----------------------------|-----------------------------|-----------------------|-------------|
| I 経営管理&システム | | | |
| 1 社長報告 | 9 | 1 | |
| 2 環境方針 | | 1 | 1 |
| 3 環境管理システム | 9 | 2&3 | 2 |
| 4 管理責任 | 10 | 2 | 3 |
| 5 環境監査 | | 16 | |
| 6 目的と目標 | | | |
| 7 法律準拠 | | 16 | 3 |
| 8 開発研究 | | 9 | 4 |
| 9 プログラムとイニシャティブ | | 1&2 | |
| 10 表彰 | | | |
| 11 検査 | | | |
| 12 報告方針 | 10 | 16 | |
| 13 企業状況 | | | |
| II インプット/アウトプット表 | | | |
| 「インプット」 | 2 | 6&8 | 3 |
| 14 材料消費 | 2 | | |
| 15 エネルギー消費 | 4 | 8 | |
| 16 水消費 | 1 | | |
| 「プロセス管理」 | 5 | 8 | |
| 17 健康と安全 | 5 | | |
| 18 EIA _s & リスク管理 | 5 | 5 | |
| 19 事故と緊急応答 | 5 | 12 | 6 |
| 20 上地汚染と修復 | 7 | 5 | |
| 21 生物種 | 1 | 5&8 | |
| 「アウトプット」 | 3 | 6, 16 | 6 |
| 22 廃棄物 | 3 | | |
| 23 空気放出 | | | |
| 24 水流出 | | | |
| 25 騒音といやらしさ | | | |
| 26 運輸 | | | |
| 「製品」 | 6 | 6&7 | 6 |
| 27 ライフサイクル・デザイン | | | |
| 28 包装 | | | |
| 29 製品インパクト | 6 | 6 | |
| 30 製品責任 | 6 | 6 | |
| III 財務 | | | |
| 31 環境支出 | | | |
| 32 負債 | | | |
| 33 経済的用具 | | | |
| 34 環境コスト会計 | | | |
| 35 便益と機会 | | | |
| 36 慈善寄付 | | | |
| IV ステイクホルダー・リレーションズ | 8 | 14&15 | 7&8 |
| 37 従業員 | | 4 | 7 |
| 38 立法者と規制者 | | 14 | 10 |
| 39 地域社会 | | 15 | 8 |
| 40 投資家 | | | |
| 41 供給者 | | 11 | 3 |
| 42 消費者 | 6 | 7 | 7 |
| 43 工業組合 | | 14 | |
| 44 環境グループ | | | |
| 45 科学と教育 | | | |
| 46 メディア | | | |
| V 持続的発展 | | 3 | |
| 47 地球環境 | 1 | | 11 |
| 48 地球発展 | | | 11 |
| 49 技術協力 | | 13 | 5 |
| 50 地球基準 | | 3 | 9 |

表 II-2 環境ディスクロージャー（イギリス）（要約）

| 全 産 業 203社 | | |
|--------------------|-----|----|
| 項 目 | 社 | % |
| 環境ニーズについての政策と見地 | 121 | 60 |
| 主要環境問題とプログラム | 54 | 27 |
| 目標・基準とアウトプット尺度 | 92 | 45 |
| 法律的議事録 | 50 | 25 |
| 財務的支出 | 57 | 28 |
| 製品とサービス | 119 | 59 |
| R & D活動 | 98 | 48 |
| 資本投資活動 | 63 | 31 |
| 営業・生産活動 | 57 | 28 |
| 修復活動 | 29 | 14 |
| 販売情報 | 54 | 27 |
| その他の情報 | 57 | 28 |
| 何らかの環境情報を開示している会社数 | 196 | 97 |

リティに関しては、多国籍企業間においても低いレベルにある（p. 144）。

ついで、アメリカ・カナダの企業社会報告の現状についてみてみる。周知のように、アメリカの社会的ディスクロージャーについては、アーンスト・アーンストの調査（1978）が有名であるが、それによると、カナダとの大きな違いは従業員やその作業状況がカナダの方が強調されていることである。そして、アメリカは一般大衆や消費者に関心が向けられており、ヨーロッパやカナダの実務とは対照的である。これはアメリカにおいては、社会的な事象すなわち消費主義・平等的権利・環境運動の状況によるものであり、他方、ヨーロッパでは労働組合運動がより大きな歴史的インパクトをもっているからであると（p. 144）。これら両国の企業社会報告については、表 II-3 に示されている（p. 148）。そして、そこでは環境事項が任意的ディスクロージャーの中心となっている。

これを前述の世界の調査結果と比べると環境ディスクロージャーの割合は低いが、法的ディスクロージャーはアメリカにおいて相対的に高く、法的ディスクロージャーを行っている50社のうち76%（36社）がアメリカ企業であると（国連調査）⁽⁹⁾。このことは、環境ディスクロージャーの検討において重要な要素を生ぜしめる。また、北アメリカの環境報告は三つの要素を構成する。①任意的な物量的な環境報告、②自然環境に注意を払う企業状況の規制から生ずる法的ディスクロージャー、③伝統的会計内での法的・財務的ディスクロージャーの三つである。

(9) Cf. United Nations, *Environmental Disclosures: International survey of corporate reporting practices*, 1994

表 II-3 北米の企業社会報告の調査

| 国 | アメリカ | アメリカ | アメリカ | カナダ |
|-----------------------|-------------------------|----------------------------|------------------|-----|
| 調 査 | Ernst & Ernst (1978) | Guthrie & Parker (1990) | KPMG (1993) | |
| データ年 | 1977 | 1983 | 1993 | |
| サンプル数 | 500 | 50 | 88 | 98 |
| サンプル基準 | Fortune 500 会社 | 上場大規模会社 年次報告書のみ | 大規模会社100 質問調査 | |
| 以下の開示の% | | | | |
| 環境 | 50 | 53 | 67 | 68 |
| エネルギー | 53 | 43 | — | — |
| 人的資源 | 42 | 75 | — | — |
| 製品 | 29 | 35 | — | — |
| 地域社会参加 | 29 | 63 | — | — |
| その他 | 22 | 0 | — | — |
| 1 ページ以上開示の% | 14 | 26 | — | — |
| 独立冊子を使用して いるサンプルの% | 1 | 10 | 16 | 23 |

とくに、北アメリカのなかでもアメリカにおける環境報告は、法的・財務的ディスクロージャーが中心であり、また潜在的な環境負債に集中している (p. 149)。すなわち、前述の CER-CLA のためであり、また FASB がカナダの CICA と共同で環境負債のディスクロージャーを要求したからであると。なお、アメリカの SEC は環境負債の認識・測定・ディスクロージャーの検討を発表し、カナダの地方証券委員会は、資本支出・収益・競争的地位についての環境保護要求の現在期待される財務的・操作的インパクトのディスクロージャーを要求した。また、非政府組織のうち、CERES の10か条もよく知られており、CEP も企業の社会業績の評価に貢献し、例えば、“*Shopping for a Better World*” は環境的・平等機会などの業績要素で企業をランクづけしている (p. 152)。グレイらは、上のように述べて、アメリカは財務的環境報告で世界をリードしつつあり、カナダは環境報告のより広いアプローチにおける絶えざる革新者であったとしている。

つづいて、わが国とオーストラリアの現状についてみてみよう。わが国については、英文による数編の論文から引用しているが、まず反公害運動に対する対策が最初であったとし、つぎの三つの文献的分類を紹介している (p. 153)⁽¹⁰⁾。すなわち、①公共から私企業に社会コストを振

(10) Cf. Tokutani, M., Kawano, M., A Note on Japanese social accounting literature, *Accounting, Organizations and Society*, 3-2

り替えることに焦点をおいた企業社会会計の「コスト・アプローチ」、②企業の社会的責任を測定するための会計の役割に焦点をおいた企業社会会計の「責任アプローチ」、③企業社会会計の「監査アプローチ」である。また、初期の段階では、日本公認会計士協会の経営委員会（1975）が社会監査基準や社会責任会計の制度化を発表している。つぎに、165社の回答会社の多数が法律的最小限をこえて社会活動を行っており、環境保護75%、従業員関係79%、地域社会参加66%であり、法律的最小限を超過してのディスクロージャーは、環境保護42%、従業員関係44%、地域社会参加44%、消費者42%となっている（p. 153）。なお、これらの企業の社会活動とディスクロージャー実務の違いの理由の一つは、よい行動をかくす（陰徳）というわが国文化の特質にあり、また社会的ディスクロージャーを行う会社はアニュアル・レポートを媒体に選んでいるのは少なく、環境保護25%、従業員関係18%、地域社会参加24%、消費者関係24%となっているが、これは日本特有の「系列関係」にあると紹介している（p. 153）⁽¹¹⁾。周知のように、「系列」はわが国独特の機構で、企業情報は主要銀行を通じて収集・管理され、系列会社ではこのような非公式の情報をすでに受け取っている事情によるものとされる。

さらに、報告書の種類による企業の社会的ディスクロージャー実務について、フォーチュン誌の“Global 500”の大規模の産業会社に含まれる日本の49の会社の調査が紹介される（p. 154）⁽¹²⁾。日本では、法的な会社報告書は商法や証取法で要求されているが、従業員についての若干の情報（例えば、従業員数や平均年齢）以外には社会情報は要求されていない。したがって、この調査では、任意的な報告書が中心となっている。すなわち、①事業報告書（年次株主総会後に株主に送られるもの）、②英文のアニュアル・レポート（外国の資本市場で資金調達をするため発行するもの）、③広報報告書（会社の概要を企業外部の利害関係者グループに提供するもの）。なお、会社の社会的ディスクロージャーは五つの範疇に分類される。①環境（エネルギー・製品の安全も含む）、②従業員関係、③地域社会参加、④研究・開発（「準」企業社会的ディスクロージャー）、⑤国際的活動。それによると、環境と地域社会参加の最も一般的な媒体は広報報告書で、26.5%、51%となっている。しかし、日本における環境報告の成長は、その後の5年間で事業報告書に34%、英文報告書に34%、広報報告書に40%となり、増加していると紹介されている⁽¹³⁾。

なお、環境報告に関係した二つの組織として、「経団連」と「バルディーズ協会」があげられている。そして、経団連の「地球環境憲章」（1991）とバルディーズ協会の質問表をあげているが、その後、日本では「環境基本法」（1991）が制定され、通産省によって「環境関連の

(11) Cf. Kokubu, K., Corporate social activities and disclosures in Japan, *working paper*, Osaka City University, 1993

(12) Cf. Yamagami, T., Kokubu, K., Note on corporate disclosure in Japan, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 4-4

(13) Cf. Nishiguchi, K., Social disclosure of Japanese companies, in *Social Disclosure: An international comparison*, Yamagami, T., Iida, S. (eds.), 1994 (in Japanese)

ボランティア・プラン」(1992)が発表されていると。そして、電力会社と自動車会社の環境ディスクロージャーはこのプランに関連しており、これらのディスクロージャーの基礎として「組織の正統性」理論がとられていると紹介している (p. 157)⁽¹⁴⁾。

さらに、オーストラリアの現状について紹介されるが (p. 157)、他の諸国に比べると企業社会報告のディスクロージャーは相対的に低い。なお、より詳しい調査はガスリー・パーカー (1989) によって行われているが、そこではオーストラリアにおける社会報告の重要な理論的根拠として、「組織の正統性理論」は拒否されている (p. 158)。

以上で、社会関連会計・環境会計の開示の現状を世界的な調査をはじめ、アメリカ・カナダやわが国・オーストラリアの現状についてみたが、環境情報のディスクロージャーは徐々に高まってきているようである。そして、それらは企業の力と圧力団体・利害関係者の相対的な関係に依存しており、報告実務は各国の特徴によって規定されていると結んでいる (p. 164)。

III 社会関連会計・環境会計の報告事例

ついで、西欧諸国の社会・環境報告の事例についてみる。ヨーロッパは企業社会報告の多くの改革的発展の発祥の地である。まず、企業行動や報告の法的枠組の発展が重要である。というのは、行動への法的責任や、アカウントビリティへの法的責任は不平等であり、アカウントビリティの必要は、任意的では希にしか満足されないからである。そこで、任意的アカウントビリティと法的アカウントビリティの範囲や性質が考察され、①環境報告、②従業員問題の報告、③倫理的報告が検討される (p. 167)。

まず、西欧の環境報告は長い歴史をもっている。1990年代は環境報告・会計の調査や文献が量的に増大した。そして、90年代の半ばに環境報告の規制的な枠組が発生しはじめた。一方、それはEUや国家政府・企業組織・専門会計団体などの任意的な提案に大きく依存している。とくに、EUの規制は多くの国に環境の質を保護・防止・改善することを要求した。しかし、個別企業に関する法的規制はなかった。そのため、EUは直接、環境問題に向かいはじめた。その一例は“*Toward Sustainability*”と題する環境の「第5次行動プラン」(1993)である。これに対して、EUの環境管理監査制度(EMAS, 1993)は環境保全尺度を改善するものである。このEMASの規制は、企業の環境アカウントビリティに重大な増加を約束した。とくに、会計の観点からは、外部検査人すなわち監査人であった。そして、財務・非財務の企業のディスクロージャーが要請された。具体的には、表III—1によって環境報告の調査結果が示される (p. 172)⁽¹⁵⁾。これらの調査によると、ドイツの企業がヨーロッパをリードしている。それに対し

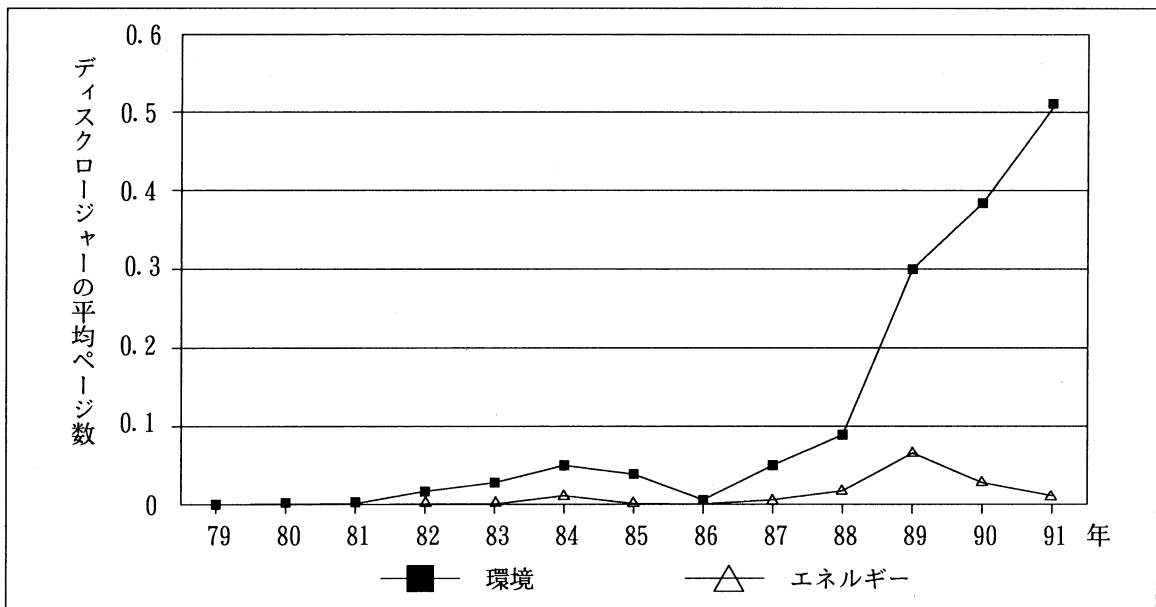
(14) Cf. Kokubu, K., Tomimasu, K., *Ethical Disclosure Embedded in the Japanese Socio-Political Context, Presented at the APIRA Conference, 1995*

(15) 原書では、西欧諸国(ドイツ・スウェーデン・フランス・スイス・オランダ)の「環境報告」と、イギリスの「環境報告」とにわけて二つの表が掲示されているが、ここではドイツ・フランス・イギリスの三国にしぼり、合併・要約した。なお、環境報告の「内訳」項目のディスクロージャーは省略した。

表 III-1 主要西欧諸国の環境報告の調査 (要約)

| 国 | ドイツ | | フランス | | イギリス | |
|------------------|-------------------|------------------------|-------------------|------------------------|-------------------|------------------------|
| | Roberts (1991) | Adams et al. (1995) | Roberts (1991) | Adams et al. (1995) | Roberts (1990) | Adams et al. (1995) |
| データ年 | 1988 or 1989 | 1992 | 1988 or 1989 | 1992 | 1987 | 1992 |
| サンプル数 | 40 | 25 | 25 | 25 | 15 | 25 |
| 何らかの環境ディスクロージャー | % 80 | % 100 | % 52 | % 56 | % 13 | % 80 |
| ディスクロージャーの平均ページ数 | — | 1.61 | — | 0.71 | 0.50 | 0.59 |

表 III-2 環境・エネルギーのディスクロージャー



て、フランス（およびオランダなど）の企業の三分の二以下がアニュアル・レポートに環境情報を報告している。そして、これらの国別な相違は、社会的・政治的・文化的・経済的環境によると (p. 171)。

他方、イギリスの企業は、前掲の表III-1に合併・要約したが⁽¹⁶⁾ (p. 173)、イギリス企業の環境報告はヨーロッパの他の国よりも多い。また、表III-2から環境情報の量的な増大がみられる (p. 175)。

なお、環境報告には、①叙事的な業績報告、②量的な環境勘定、③財務的環境報告の三つが

(16) なお、イギリスの調査では、Harte and Owen (1991), Kirkman and Hope (1992), KPMC (1993) の調査も掲載されているが割愛した。

あり (p. 174), イギリス企業は「叙述的業績報告」アプローチの発展をリードしている。そして、独立の自由な環境報告が最もよい実務として受け入れられている。これらの報告は、環境方針や企業活動に加えて、排出管理やエネルギー節約のような領域における業績の資料が含まれている (p. 175)。つぎの量的な会計アプローチはヨーロッパからきたものであり、このアプローチは企業のサステナビリティの理解の第1のステップと考えられ、「エコ・バランス」がその有名なものであり、ドイツやオーストリア・スイスなどで発展した。すなわち、インプット面ではすべてのインプットと使用エネルギー、アウトプット面では製品・排出などが含まれる (例えば, Danish Steel Ltd.) (pp. 180-1)。

ついで、財務的な環境報告は、ミクロとマクロレベルの経済的・環境的活動を連結する試みであり、イタリア・フランス・オランダなどにみられる。これは、前にみたアプトヤリノウズなどの財務的な企業社会報告で、現在では「財務環境勘定」となっている (例えば, オランダの BSO/ORIGIN 社)。この方式は、長所・短所の両面をもっており、異なったものを加算し、主観的であるという欠陥と、「この種の分析に従事するプロセスから学ぶ教訓と、サステナビリティへの貢献における経験の可能な便益をもつ」というよい面ももっていると (p. 183)。しかし、グレイらはアカウンタビリティの法的な要求がなければ、会社の道徳的責任は減退すると述べ、法的要請の重要性を指摘している。

ついで、従業員問題の報告についてみてみよう。まず、EUは労働条件のような事柄をカバーする提案や規制の基礎を提供した。表III-3 (p. 191) は、ヨーロッパ諸国の従業員問題と倫理的報告を要約したものであるが、この調査の内訳項目は給料・ベネフィット・人数・雇用

表 III-3 西欧諸国の従業員問題および倫理報告の調査 (要約)

| 国 | ドイツ | | フランス | | イギリス | | |
|-----------------|----------------|---------------------|----------------|---------------------|----------------|---------------------|-------------|
| | Roberts (1991) | Adams et al. (1995) | Roberts (1991) | Adams et al. (1995) | Roberts (1990) | Adams et al. (1995) | |
| データ年 | 1988 or 1989 | 1992 | 1988 or 1989 | 1992 | 1987 | 1992 | |
| サンプル数 | 40 | 25 | 25 | 25 | 15 | 25 | |
| 何らかの従業員 | % | % | % | % | | % | |
| ディスクロジャー | 95 | 100 | 76 | 100 | - | 100 | |
| ディスクロジャーの平均ページ数 | - | 3.36 | - | 1.68 | - | 2.04 | (全社) |
| 何らかの倫理情報の会社数 | - | 25社 100% | - | 20社 80% | - | 25社 100% | 129社 86% |
| ページ数 | - | 0.93 | - | 0.25 | - | 0.81 | 0.50 |

(17) 原書では、ドイツ・スウェーデン・フランス・スイス・オランダ・イギリスについて、「従業員問題の報告」と「倫理報告」の二表にわけて掲載されているが、ここでは二つの表を合併し、またド/

社会関連会計・環境会計の現状

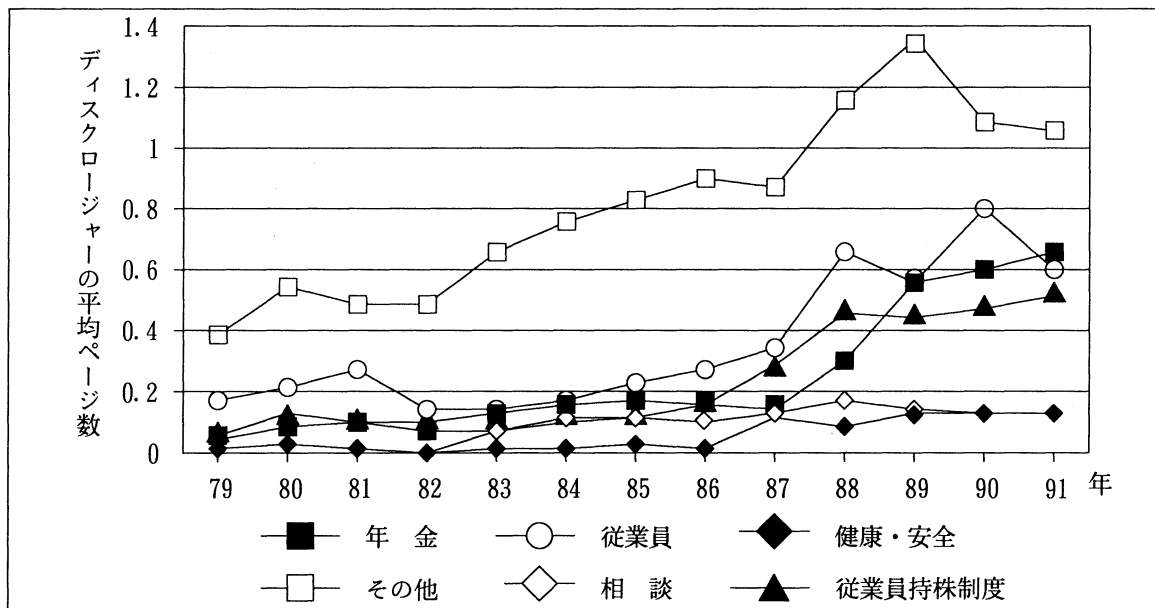
・休暇・訓練・健康安全・労働組合などの重要な一連のディスクロージャーを示している。

なお、アダムスらの調査によると、ヨーロッパの全サンプルの83%が雇用や休暇に関する情報を提供しているのに対して、35%が量的あるいは財務的情報を準備している。同様に、66%が訓練・生涯開発のなんらかをディスクロージャーしている。そして、46%が訓練の方針を、52%が活動を、8%が訓練の結果に関する情報を準備している (p.190) と。とくに、健康と安全のディスクロージャーは低い。しかし、ヨーロッパにおいては、従業員問題の報告は環境報告よりも長い歴史があると。

そして、グレイらの関心はアカウンタビリティにあり、それは従業員に対するアカウンタビリティ問題である。情報の非常に少ない量がアニュアル・レポートで従業員に関してディスクロージャーされた。ライアルの調査によると、最も多いディスクロージャーは収益性 (57社) であり、付加価値がそれに続いている (43社) (p.195)。しかし、彼は付加価値計算書を批判して、それはその計算方法により付加価値が多く表示され、不適切であるといっている (p.195)。この領域で重要なことは、「コーポレート・レポート」(1975) であり、それによると、「従業員は現在の会社法や会社報告書で全く無視されている」からである。そして、コーポレート・レポートは付加価値計算書の準備を推奨し、ついで通産省が「会社報告書の目的と範囲」(1976) を発表し、それを支特したのであるが、サッチャー政権 (1979) によって従業員へのアカウンタビリティは重要なことではなくなった (p.196) と。なお、表III-4では、従業員関連のディスクロージャーが示されており (p.197)、徐々に増加の方向にある。

ついで、ドイツの状況をみると、ドイツの会社は従業員問題の報告には長い歴史をもってお

表 III-4 従業員関連のディスクロージャー



↓ イツ・フランス・イギリスの三国に限定した。なお、従業員関連ディスクロージャーの「内訳項目」については省略した。

り、205社もの多くの会社が「社会報告」を発表している（ブロックホフ、1979）。シェーンフェルドによると、ドイツでは利害関係者理論と正統性理論が従業員問題を考えるのに役立つという。そして、初期のドイツの社会報告は、つぎの三つのアプローチをもっている（p. 198）と。すなわち、①広く基礎づけられた部分的に統合された「コスト・ベネフィット報告システム」（STEAG, Saarbergwerke AG）、②伝統的な従業員に向けられた社会報告の拡充（Rank Xerox, Bertelmann AG）、③企業目標会計・報告（Deutsche Shell）。また、とくに影響を与えたグループは、「社会貸借対照表実務研究グループ」（1977）の社会報告標準化の必要の認識であり、つぎの三つの構成となっている。①社会報告書、②付加価値計算書、③社会計算書（pp. 198-9）。

また、フランスの事情をみると、多くの会社が任意的な社会報告を発行してきたが、多くの注意が労働条件の改善や従業員相談の導入、情報権利に向けられた。そして、各会社は年次の社会貸借対照表を作成することを推薦された（p. 202）と。なお、スウェーデンでは、歴史的に内部の意思決定領域のための報告が中心であった。そして、結論的には、従業員問題の報告の傾向は、とくにヨーロッパでは失望的であり、付加価値計算書のような任意的な提案もつかの間であり、ただフランスにおいて社会貸借対照表が法的に要求されたと。そして、西欧の従業員問題報告のさらなる発展は、EUの社会政策法が責任のみならず、アカウントビリティをカバーしなければ重要とはならないと結んでいる（p. 203）。

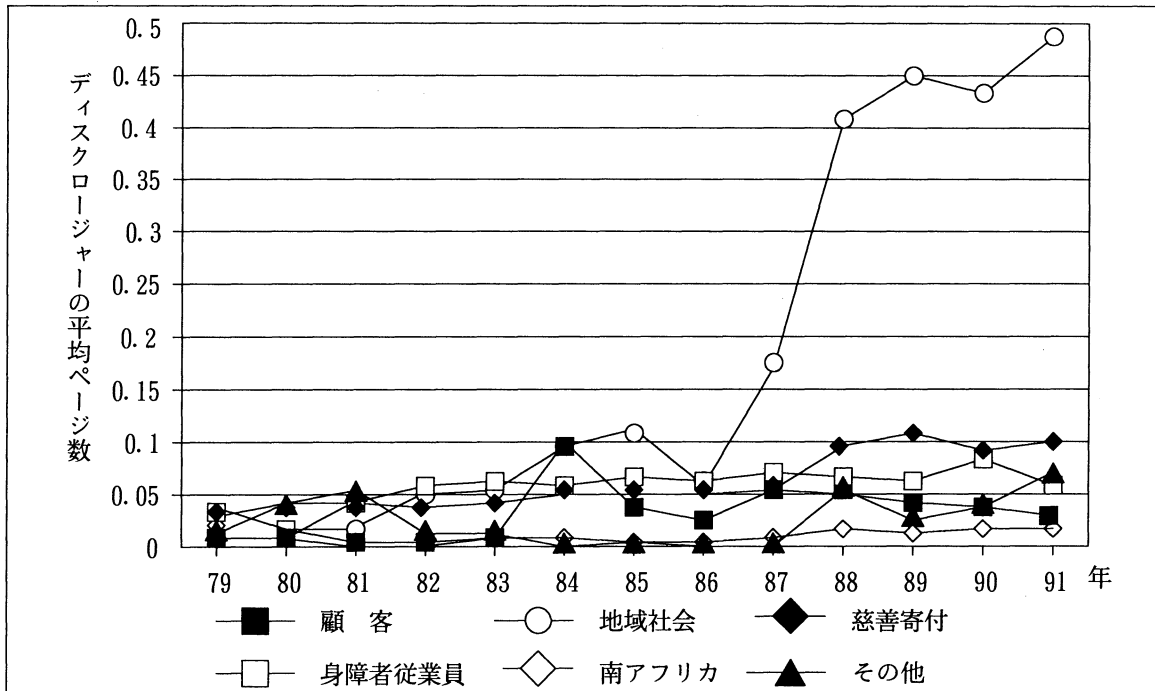
最後に、倫理問題の報告についてみてみよう。これは地域社会・社会福祉・平等機会・消費者ととくに便宜的な製品とサービスやホスト政府問題に関する問題が含まれる。そして、このような問題は倫理的投資トラスト会議で高まったと。しかし、それは相対的に発展の低い領域である。なお、批判は消費者保護に限定・集中する傾向にある。イギリスでは、会社法が身障者従業員・政治団体への寄付・慈善寄付に関する「倫理問題」のディスクロージャーを要求している。前掲の表III—3はアダムスらの調査を引用して、合併・要約したものであるが（p. 205）⁽¹⁸⁾、それによると、サンプル企業の大多数によってディスクロージャーされた項目は、消費者関係（63%）であり、政治献金・活動報告は51%となっており、驚いたことには地域社会参加や公共福祉活動は27%と非常に低い（p. 204）。

なお、表III—5では13年間の時系列分析が行われており、それによると地域社会以外のディスクロージャーの量は少ない（p. 207）。アダムスらの調査によると、イギリスの大企業によるディスクロージャーの平均のスペースは総ページの十分の一であった（p. 204）と。

上のことから、倫理的報告は、何が報告されるべきか、あるいはいかにディスクロージャーすべきかが考慮されておらず、全くの断片である。たったサンプル企業の30%が消費者と関係する何らかの種類の「方針報告書」をもっている。会社による社会・倫理報告に与えられた明

(18) オランダ（19社）、スウェーデン（22）、スイス（18）と前述の三国を合わせて129社となっている。
なお、倫理的ディスクロージャーの「内訳項目」については省略した。

表 III-5 倫理的ディスクロージャー



白な注意の欠如は、非環境・非従業員利害関係者によって付与された力の相対的な欠如を物語っている (p. 211)。倫理的問題の報告レベルは、全体社会における企業の社会的インパクトに対する企業の責任とアカウントビリティの欠如をとくに表明している (p. 211) と。しかし、法的アカウントビリティのディスクロージャーの発展なしには最近の低いレベルも失われるかも知れないと。

それでは、社会関連会計・環境会計の将来はどうであろうか。グレイらによると、西欧諸国における社会報告の頻度と量は、この20年間に増加してきた。しかし、ヨーロッパにおける企業社会報告はなお一般的に不完全であり、多くの利害関係者の利益は全く無視されているか、適当に処理されている。社会報告の多くの任意的性質は、環境報告の分野で若干の革新的な発展の結果となっているが、これは従業員問題や倫理的ディスクロージャーの発展を反映していない。環境ディスクロージャーに関してさえ、なお非常に偶然である。西欧における環境報告は、報告の革新的方法の範囲と発展の状況に関しては、任意的な峠をこえている。従業員報告（付加価値計算書）に関する限り発展があり、それは社会的・政治的・経済的環境の変化とともに進んでいる。しかし、倫理問題の任意的な報告は、種々の利害関係者グループによって規定され（利害関係者理論）、また社会・政治・経済的クライメイトに（正統性理論）、さらに利己的な会社思考に（政治経済理論）依存するので、この点が危惧されるのである。したがって、ヨーロッパにおける社会政策のより一層の発展は、アカウントビリティ問題に向けられているのであると (p. 212)。

IV 社会関連会計・環境会計と経営情報システム

以上で、社会関連会計・環境会計のディスクロージャーの現状について述べた。そこで最後に、このような外部ディスクロージャーの基礎となっている内部会計システムについてみてみよう。というのは、社会関連会計・環境会計においては、企業外部からの社会的要請と企業内部の管理・計画システムの両面が重要であり、とくに内部経営情報システムは社会関連会計・環境会計実践の経営的基盤となるからである（p. 217）。すなわち、前に述べた社会・環境報告は組織の財務報告であるが、社会・環境データは必ずしも外部参加者のためのみに準備されるものではない。社会会計・環境会計・情報システムが存在するのである。グレイらは、「内部的社会会計」の主要な四つのテーマを認識する（pp. 217-8）。すなわち、①外部社会ディスクロージャーに従事する経営者は、そのディスクロージャーを支持する内部情報システムを必要とする。②社会・環境要因のコントロールは、組織の私的能率と両立する。社会会計・環境会計が伝統的な利益追求行動の補完的的局面である領域がある。③社会会計は、このような問題の経営に有用な資料を看視・報告するメカニズムを準備しうる。④内部的な社会・環境情報システムは、組織文化の変化に導く。そして、新しい「人間に中心をおいた」価値が組織に内部化されないと、「価値に基礎をおいた文化」やより倫理的な組織は出てこない（p. 218）と。また、財務報告は、財務会計システムによって支持されねばならず、外部報告は内部会計・情報システムを実際に動かす。また、成功的な組織は、その意思決定の中心へ直接的なコスト節約／利益追求活動から、より広いソフトな基準へ移らねばならない（p. 218）と。社会会計は、これらの領域の各々に役割をもつ。内部的な社会会計・環境会計と情報システムは、組織の伝統的な目標をくつがえす試みの重要な質をもつ。そして、最後に内部的な社会会計・環境会計の「倫理的的局面」を取りまくまだあまり発展していない問題があり、それは社会会計システムや社会簿記システムの発展を動かすと。ついで、環境会計との関係が論じられる。まず、EMASが問題となるが、イギリスのBS7750も重要であり、これらの両者は企業の環境業績の管理に必要なフレームワークを準備するとしている。

さて、現行の経営会計システムの修正を考えるにあたって、まず重要な問題はエネルギーと廃棄物である。そして、これらの会計においては、物量的・財務的単位の両方にもとづいた会計システムを維持する必要がある。そして、この目的のためには、活動原価計算（ABC計算）やライフ・サイクル・コストイング（LCC）のような新しい管理会計技法が重要となる（p. 220）。周知のように、ABC計算は、特別の活動に対して個々の製品の需要にもとづいて製品に原価を割り当てるものである。ABCシステムの主張の根拠は、異なった製品は、必ずしも生産数量に関係しないで、組織の資源の異なった需要をつくることを要求するものであるからである。さらに、エネルギー使用や廃棄物処理のような操業原価に加えて、規制原価が「フル環境原価分析」の主要な構成要素となり、未来の原価が考慮されねばならない。すなわち、

ABCシステムの拡張として、ライフ・サイクル計算の使用が問題となる (p. 221)。そしてさらには、より広い環境業績標準を達成することからくる偶発債務コストや無形便益が重要となってくる。そして、上で述べたABC計算やLCC概念を使用した、とくに考慮された環境原価計算システムのフレームワークが、アメリカの環境保全協会 (EPA) によって発展したとし、これらのフレームワークの四つの段階について触れている (p. 221)。

さらに、ミルンの説を引用し、会計人は、市場をもたない環境資源価値の測定の問題に向けて、環境経済学の文献にあらわれている「拡張されたコスト・ベネフィット分析」から学ぶ必要があるとし、「フルコスト価格づけメカニズム」が評価・原価方法を通じて、外部原価の内部化をもたらすとしている⁽¹⁹⁾。そして最後に、カナダの管理会計協会のつぎの言葉を引用している。すなわち、「管理会計人の役割は、環境にアカウンタブルであるべき組織の義務を支持するために変化しなければならない」 (p. 222) と。

ついで、グレイらは社会関連会計・環境会計にとって「環境効率性」と「環境公平性」の両面について言及している。まず、彼らは企業の環境活動において、会計人の参加や会計機能は、一般的にいて非常に低いレベルにあるといい、会計は環境事項に対する企業のレスポンスの最も少なく発展した領域であるという。そして、EMASで規定されているコストについても、環境間接費を割り当てるのを助けるために会計情報を利用しているのは、回答会社の三分の一より少ないといい、フルコスト計算やフルコスト・プライシングの方法は、11%もしくは7%の利用に過ぎない (p. 223) と。すなわち、会計システムはまだ意思決定の伝統的な領域が中心であると。このように、伝統的管理会計システムの修正—とくにエネルギー会計・廃棄物会計・ABC計算・LCC計算・フルコスト計算・フルコストプライシングなどは、よりサステナブルな企業活動の方向である (p. 224)。増大するよい環境経営は、TQM (全体品質管理システム) の本質的な構成要素とみられる。しかしながら、このような領域は、本質的に「環境効率性」の問題にかかわるものである。「サステナビリティ」の概念は、「環境効率性」要素に限定されないで、世代内・世代間の「環境公平性」要素の認識をもたらす (p. 224)。すなわち、サステナビリティのための会計の世代内面の認識である。そして、グレイらは①インベントリ・アプローチ、②サステナブル・コスト・アプローチ、③資源フロー (中間物/インプット・アウトプット) アプローチの三つをあげている (p. 224)。そのうち、最初の二つは、資本の枯渇性自然資本・その他の自然資本および人工資本への分類にもとづいている。そして、この分類は、「人工資本の創出・拡張は、自然資本の減少するストックの犠牲でのみ達成される」 (p. 224) という事実を明らかにするために用いられる。「インベントリ・アプローチ」は、組織によって使用された自然資本の種々の範疇の消耗あるいは増加を認識・記録

19) Cf. Milne, M. J., Accounting, environmental resource values and non-market valuation techniques for environmental resources: a review, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 4-3

(非財務単位で)・看視することに関係する。「サステナブル・コスト分析アプローチ」は、使用された自然資本に財務(代替)コスト数字をつけるものである。そして、「資源フロー／インプット・アウトプット」アプローチは、組織の中へ流入した資源や、生産過程から逸失・漏洩、組織外部へ流出した資源をリストアップし、類型化することを目的とする。すなわち、このような「エコ・バランス」アプローチは、外部報告目的のため多くのヨーロッパの会社によって用いられている。この自然資本の組織の利用に焦点をあてることによって、上のモデルはサステナビリティへのアカウンタビリティをはじめる真実の試みとして考えられる。しかし、上のような方法は、個々の会社のレベルで測定するだけでは不十分であり、地域社会あるいは地域的に展開された環境情報システムを伴った統合された会計を基礎とした情報に対する可能性への研究を必要とする。このような漸進的な方法は、環境コストを個々に認識するものであるが、たんに「環境効率性」問題の表面をひっかくだけで、サステナビリティの「環境公平性」次元には向いていない。すなわち、「インベントリ」・「サステナブル・コスト」・「資源フロー／中間物／インプット・アウトプット」アプローチは、世代間の公平あるいは社会的正当性の問題を大きく無視しているのである(p. 225)。したがって、いま注意を向けることは、「環境あるいは社会正当性」のこれらのより広い問題であると(p. 226)。

ついで、労働力(従業員)へのアカウンタビリティについて瞥見しておこう。というのは、従業員は企業の重要な利害関係者とみなされるからである。しかし、多数の批判会計理論は、企業の管理会計は労働の利益を無視し、資本に優先をおいている。しかし、従業員へのアカウンタビリティの概念を発展させる役割を演ずるために、会計システムは潜在力があると考えられる。まず、リッカートによって人的資源会計の考えが一般化し、それは行動科学的アプローチを採用している。そして、ついでリッカートの先駆的な業績が紹介され、彼の経営タイプの研究や、組織目標の達成へのそれらの効果は四つの基礎的な経営システムを認識する経営の行動モデルの発展に導いたとして、その内容を紹介している(p. 227)。グレイらによれば、ここで展開されているモデルは「コストに基礎をおいた」ものと「価値に基礎をおいた」ものとに分類される。しかし、ここでは、人的資源の評価技法の重要な実務的適用は具体化において失敗したと。その後、ロスレンダー・ダイソンらが「ソフト」会計情報の使用を主張したが、人的資源会計の役割に関する文献における多くの議論で、従業員に対する企業のアカウンタビリティのレベルの多くの発展がみられた。すなわち、過去の努力の狭い経済的会計から、広い社会科学的見地への変化である。そして、労働組合がより広い社会的アカウンタビリティを推し進めるのに役割を演じた。ついで、「団体交渉契約」について、労働組合は組織の社会的業績の多くの局面に強く関係した。団体交渉契約目的のための労働組合に対する財務情報のディスクロージャーの問題は、1960~70年代の多くの公共政策議論の主題であった。合理的な基礎的経営決定の理解に達するために、このような情報は有用とみなされた。そして、労働組合における民主主義のレベルは、会社情報の使用を改善する能力の尺度であると考えられた。また、

特記すべきことは、最近では労働組合運動は、環境次元の問題の増大にある (p. 234) と。

最後に、グレイらは、「社会簿記システム」に触れている。彼らによれば、現行の業績評価システムに、新しい価値を中心的に統合することが必要である。換言すれば、社会的アカウンタビリティの概念を真にもたらしべく欲する組織は、「社会勘定」を準備するために必要なデータを収集し、照合することのできる「社会的簿記・情報システム」を特別に必要とする。しかし、会社は十分に発展した内部経営情報システムから導出される体系的な社会（あるいは環境）勘定は作らないと。しかし、「価値にもとづいた」組織による社会的監査活動の新しい波が変化への途を指示しはじめている (p. 237)。発展する体系的な社会簿記システムのために、組織文化の変化がみられる。社会簿記システムが内部管理の目的に利用できる一方、「透明性」のための社会的アカウンタビリティが主要な目的であらねばならない (p. 238)。かくして、内部情報システムと公共アカウンタビリティあるいは外部報告機能の間の明白なリンクが打ち立てられる。この目的のために、組織はすべての利害関係者を認識し、また各利害関係者の情報権利と必要をもった社会関係の特質を定義しなければならない。法律的权利のみならず、道徳がここに包含され、利害関係者は深くかかわらねばならない (p. 237) と。そして、グレイらは、最後に内部的な社会環境会計は、私的能率が透明性やアカウンタビリティの目的を上回っており、「環境公平性」への注意が欠落していたが、この点の認識が重要であるといい、新しく発生しつつある「価値にもとづいた組織」が重要な役割を演ずる (p. 238) と結んでいる。

*

以上で、グレイらの「社会関連会計・環境会計の開示状況と開示事例」について述べたが、行論からも明らかなように、最近とくに環境問題や倫理問題が重要視され、環境問題は地球規模において、人類の生存をかけて取り組まれている。グレイらのこの社会関連会計の枠組は、企業と社会の関係を問題とする社会会計・報告と、環境問題を論ずる環境会計・報告の二つの柱からなっており、また環境会計・報告においては、主としてその技術面を取り扱う「環境効率性」領域と、主としてその社会面を問題とする「環境公平性」領域の二つから構成されている。これらの理論面においては前稿でとりあげたが、本稿で述べたように実際の開示状況についても詳細な紹介が行われており、参考とするところが多いと思われる。⁽²⁰⁾

その意味において、本書は社会関連会計・環境会計にとって、時宜をえた重要な理論的・実証的文献であるといえることができる。

(20) 前稿では主として本書の理論的部分 (§ 1・2・3・10)、本稿では事例的部分 (§ 4・5・6・7) を取り上げたが、より詳細については、本書の翻訳が進められているので、出版時にはそれを参照されたい。