

## 会計領域の拡大の軌跡と展望

大 森 明

### 1. はじめに

会計の起源をどこに求めるかについては諸説あるが、仮にリトルトンのいう「イタリア式資本・利益会計」(Italian capital-income accounting：いわゆる複式簿記)の出現に求めるのであれば12世紀から15世紀にかけてのイタリアとするのが通説のようである。その後、数百年のときを経て、会計はその領域を拡大するという進化を重ね、今日に至っている。その進化は、突如として現れたものではなく、その時代時代の社会経済状況に対応しながら、また時には、その状況を打開する処方箋として会計の中に見出されていった。本稿では、イタリア式資本・利益会計の形成から会計領域が拡大される歴史的経緯を辿りながら、新たな会計領域が登場する共通要因を明らかにし、今日における環境会計の出現が新たな会計領域として認識される意義を明らかにする。さらに、21世紀においてサステナビリティ会計として展開し始めつつあることを論証し、今後会計に期待される役割を明らかにしたい。

数百年に及ぶ会計領域の拡大を歴史的にまとめた研究としては、Littleton (1958) が名高い<sup>1</sup>。そのため、まず第2節および第3節では、Littleton (1958) にしたがって、複式簿記から始まる会計領域の拡大を3つの「再発見」(rediscovered) に即して概観する。そして、第4節においてこれらの再発見をもたらした諸要因を洗い出すとともに、再発見に共通する要因を抽出する。第5節以降では、抽出された共通要因を、現代の社会経済状況に適用し、新たな会計領域の拡大の可能性について検討する。具体的には、第5節において1970年代に登場した社会責任会計の取り組みを、第6節において1990年代以降展開してきた環境会計の取り組みを、そして、第7節において、21世紀における環境会計のさらなる展開を検討する。最後に、昨今の社会経済状況に照らして会計に期待されている役割とそれに伴う会計領域の拡大が図られていくという展望を述べ、本稿を結ぶ。なお、本稿の第5～7節では主として企業会計における領域の拡大を論じている。マクロ会計においてもGDPを補完する新たな指標を生み出す勘定の作成に向けて展開していきつつあるが、これについては稿を改めて取り上げることにはしたい。

<sup>1</sup> リトルトンの当該論文をベースとして会計の発展を叙述したものとして藤田 (1971) pp. 11-21がある。本稿では同文献における発展過程に倣って検討している。

## 2. 会計の再発見前史

まず会計の再発見を取り上げる前に、その前提となっている複式簿記、Littleton (1958) の用語を用いればイタリア式資本・利益会計の生成について触れる必要がある。Littleton (1958) において複式簿記 (double-entry bookkeeping) に代えてイタリア式資本・利益会計という用語が用いられているのは、複式簿記という用語が複式記入や貸借の平均といった表面的な会計記述の側面を直ちに想起させるのに対し、イタリア式資本・利益会計という用語は、实在勘定と名目勘定の巧みな統合を表しているからとされる<sup>2</sup> (Littleton, 1958, p. 246)。

イタリア式資本・利益会計がイタリアにおいて生成し、普及していった背景としては、1096年から1291年に及んだ十字軍の遠征以降に盛んになった地中海貿易の影響がある。イタリアは、地中海貿易の中核を担うとともに、それに関わる資金調達や資金移動を営む銀行業がジェノア、フローレンス、ヴェニスといった都市で勃興し、イタリアは大いに繁栄した。勘定の形式はジェノアで、借方と貸方はフローレンスにおいてそれぞれ試行錯誤の上で発明され、それにヴェニスにおいて資本勘定 (实在勘定) が加えられ、およそ15世紀にはイタリア式資本・利益会計が形成されたと考えられている<sup>3</sup>。

このイタリア式資本・利益会計の成立を促進した要因として、Littleton (1966) は、以下の7つの事柄をあげている (Littleton, 1966, pp. 12-21; 訳書, pp. 22-36)。

- (1) 財産の私有制度
- (2) 資本の必要
- (3) 商業の発展
- (4) 信用取引の萌芽
- (5) 読み書きの商人や銀行家への普及
- (6) 貨幣経済の創出
- (7) アラビア数字・アラビア式算術の普及

上記(1)~(4)要因は、それぞれについて自己の財産を管理する必要性を生じせしめ、イタリア式資本・利益会計の形成を後押ししたと捉えられる。他方、(5)~(7)の要因は、中世当時のイタリアの社会的・文化的・経済的な変化として捉えることができる。前者(1)~(4)の要因は、当時のイタリア商人や銀行家が、自己の事業の歴史的な記録にもとづいて自己の財産を管理する必要性を認識していたという土壌に、当時の地中海貿易の過程でもたらされたアラビア数字やアラビア式算術にイタリア商人たちが着目し、イタリア式資本・利益会計が形成されていったとみることができる。すなわち、自己の財産の管理的動機を有する商人が、自己の事業の発展を期待して利用できるもの、つまり「読み書き」や「アラビア数字」等の知識インフラを利用して試行錯誤を重ねた結果、イタリア式資本・利益会計をもたらしたと考えられる。

Littleton (1958) では、当該イタリア式資本・利益会計が、ゆっくりと世界中に広がった後、以前は予想していなかった会計の潜在能力の発見が次々と行われたと指摘している。この3世紀をかけてゆっくりと第一の再発見へと向かう過程においては、それまでの口別損益計算 (一

<sup>2</sup> なお、实在勘定は、資産、負債および資本に代表されるストックを表すのに対し、名目勘定は、資本の変動要因を明らかにするフローを表す。

<sup>3</sup> イタリア式資本・利益会計の形成過程に関しては、Littleton (1966) pp. 12-62 (訳書, pp. 22-95), Chatfield (1977) pp. 32-43, 黒澤 (1980) pp. 14-26を参照。

航海が一会計期間という考え方）から期間損益計算へという流れがあるといわれているが、本稿では、主としてLittleton（1958）の3つの再発見を追跡し、会計領域の拡大の軌跡を検討するため、ここでは割愛する<sup>4</sup>。

### 3. 会計の3つの再発見

Littleton（1958）では、イタリア式資本・利益会計が世界に普及した後、それまで商人の財産管理的な動機に裏付けられた私的な計算手段として捉えられていた（イタリア式資本・利益）会計には、公共（公衆）の関心事に奉仕する可能性が見出され、約100年の間に次々と会計の持つ潜在能力が再発見されていったと指摘している（Littleton, 1958, p. 247）。まず、会計の第一の再発見は、19世紀前半のイギリスでなされた。当時イギリスにおいて横行していた詐欺的起業から投資家を保護する必要性が認識される一方、国民の貯蓄を公益事業サービスの発展という生産的な方向へと振り向けることを意図して、企業に対して、帳簿を保持することおよび帳簿から毎年貸借対照表を作成することが要求された。また、貸借対照表は、監査された後に株主に送付すべきことも要求されている。このことをもってLittletonは財務会計の再発見と述べている（合崎, 1970, p. 10；河野, 1998, p. 2）。

さらに具体的に財務会計の再発見について検討してみよう。Littleton（1958）では、イタリア式資本・利益会計から生み出された貸借対照表という会計情報が、外部の監査人によって監査された後に、株主に伝達されるという構図が完成したことをもって財務会計の再発見と呼んでいるようである。イギリスでは、17世紀を中心に株式会社が勃興・普及したが、18世紀初頭にかけて法人格なき会社が増大し投機ブームをもたらした。象徴的な出来事として、1710年に勅許により設立された南海会社（The South Sea Company）が引き起こした南海バブル（The South Sea Bubble）がある。これは、同社が、自己の株価を意図的に吊り上げただけでなく、詐欺的な会社設立を助長し、その結果、投機ブームに油を注ぐことになり、株価が高騰し続けたというものである。こうした株式投機の横行の末、1720年には、株価は最高値から15%下落し、投資家は何百万ポンドの資金を失い、そして国の商業発展は半世紀の間停滞することになったといわれている（Chatfield, 1977, p. 81）。南海バブルという経済情況に直面した当時のイギリス議会は、1720年に泡沫会社禁止法（the Bubble Act of 1720）を制定し、その後、100年以上にわたって株式会社の設立を禁止した。

しかし、19世紀に入り、株式会社のもつ経済的機能が一般に理解され始めるようになり、1825年会社法において泡沫会社禁止法が廃止され、さらに1844年会社法の制定により株式会社が再びイギリスにおいて設立可能となった（Littleton, 1966, p. 259（訳書, p. 401）；Chatfield, 1977, pp. 81-82；河野, 1974, p. 34）。同会社法では、会計帳簿の適切な記入と、それを締切って充分かつ公正な貸借対照表を作成し、それを監査人に提出して監査を受けることが要求された（友岡, 1996, pp. 19-20）。これにより、会計情報の伝達を媒介とした株主保護が実現したわけである。つまり、イタリア式資本・利益会計により得られた情報について、外部監査を通じた信頼性付与を通じて企業外部の株主に伝達することをもって、第一の再発見とみなされているの

<sup>4</sup> オランダへの複式簿記の伝播については、友岡（2000）、Chatfield（1977）p.55を参照

である。

しかし、第一の再発見より前の1673年に「商業条例」(Ordonnance du Commerce)が制定されたことを、財務会計の再発見の前兆としてみることができる。青木(1972)では、このことをもって「私的利益(I' intérêt privé)のための会計のほかに、社会的利益(I' intérêt public)のための会計が発見された」(青木, 1972, p. 6)と指摘している。この時代、フランスにおいては、上述したようなイギリスにおける社会経済状況と類似した現象が生じていた。すなわち、当時のフランスでは、有限責任会社が普及しつつあったが、フランス経済の不況と経営者の私的利益の追求によって、破産の続出から、さらには企業財産の持ち逃げや詐欺的破産といった事象が横行していたのである(青木, 1972, p. 6; 岸, 1967, p. 42)。このため、企業という制度の信頼回復を目的として制定されたのが商業条例という勅令であった(岸, 1967, p. 42)。商業条例は、財界人であったサヴァリーによって提案され、それをルイ14世が採用したものであるが、注目すべきはその第1章において商人に単式簿記および複式簿記に関する知識を要求している点、第3章において商業帳簿の保持を要求している点、および財産目録の備え付けを義務づけた点である。特に世界初の財務表として捉えられる財産目録は、同条例交付後6ヵ月後の作成と、その後2年後との作成が義務づけられた<sup>5</sup>。同財産目録は、当該条例の制定目的から明らかなように、債権者保護を主目的として制定されており、また、同条例における複式簿記(イタリア式資本・利益会計)の規定からも、イタリア式資本・利益会計に内在する社会的な役立ちが認められた嚆矢と捉えることができる。したがって、第一の再発見としてフランスの商業条例を位置づけることも可能といえよう。なぜなら、商業条例は、1807年のナポレオン法典に受け継がれ、1861年のドイツ商法典を経てわが国商法に影響を及ぼしているからである(青木, 1972, pp. 6-9; 河野, 1974, p. 33)。ただし、Littleton(1958)においては、財務諸表の公表に外部監査人による監査が制度化されたことをもって第一の再発見として捉えていることには留意する必要がある。

以上、財務会計の再発見においては、イタリア式資本・利益会計から得られた会計情報を企業外部の利害関係者に伝達することによって、当該外部者を保護するという思想が反映された結果と捉えることができる。イギリスにおける貸借対照表公表制度の確立とフランスにおける財産目録公表制度の確立は、前者が株主保護、後者が債権者保護という違いはあるにせよ、当該制度が構築される社会経済状況において、企業による反社会的な行為、すなわち詐欺的倒産や恣意的な株価引き上げ工作、の結果、当該反社会的行為を統制(control)する役立ちが、イタリア式資本・利益会計に見出されたものとして理解することができよう。

次に、会計の第二の再発見は、20世紀初頭のアメリカにおいてなされたとされる。当時、イタリア式資本・利益会計に内在する予期せぬ可能性が企業人によって発見され、大規模製造業における意思決定への広範囲な役立ちが見出された。これが、第二の再発見としての管理会計の出現である。ただここで少し注意せねばならない点としては、製品原価の正確な計算を通じた適正な期間損益計算を主目的とした原価計算自体は、イギリスにおいて既に実務上萌芽していたことである。19世紀初期のイギリスでは産業革命を経て、それまでの家内制手工業から工場制手工業に移行したことに起因して、企業家が、自己の製品を売却することで得る利益を計算する必要から、原価会計(cost accounting)が生成されてきていた。しかし、そこでいう原価

<sup>5</sup> 商業条例に関しては、岸(1967)に依拠した。



会計は、リトルトンも「原価計算」とは区別して「工場簿記」(factory bookkeeping)と呼ぶべきかもしれないと指摘しているように、第二の再発見における管理会計とは異なるものと理解できる (Littleton, 1966, pp. 320-323 (訳書, pp. 437-440)). 第二の再発見は、19世紀イギリスとその後半のアメリカにおいて蓄積された工場簿記の手法が、競争の激化に対処するために大規模化を進めた企業において、固定資産の増大に代表される間接費の処理問題を生じさせたことを背景とする。その結果、「単位生産力を増進するために、生産における無駄と不利益を排除する」ことを目的として、「費用を合理的に分類し、それを生産物各単位に割り当てることを目標とする計算であり、収益の単位とこの収益を産みだすためになされた原価費用の単位とを性格に結び付けようとする計算」としての管理会計をもたらしたと解される (Littleton, 1966, pp. 321-322 (訳書, pp. 439-440)).

以上から、第二の再発見を促した要因としては、(1) 巨大市場に支えられた大量生産、(2) 固定資産への多額の投資、(3) 競争の激化、および(4) 低コスト生産の必要性、をあげることができよう (Littleton, 1958, p. 247). (1)と(3)の要因は、当時のアメリカにおける企業外部の社会経済状況を意味しており、(2)と(4)はこの状況に対応するための企業内部での活動を意味している。すなわち、前二者は外的要因、後二者は内的要因とみなすことができ、これらの要因が重なって第二の再発見がもたらされたという構図になる。リトルトン自身も、第二の再発見といわれる管理会計への会計領域の拡大については、「監査および会計理論とおなじく、社会的環境の産物であった」(Littleton, 1966, p. 368 (訳書, p. 498))と述べていることから、この再発見が当時の社会経済的状况において、イタリア式資本利益会計に内在する管理的な役立ちが見出されたと理解することができる。

さらにリトルトンは、第三の再発見としてマクロ会計<sup>6</sup>をあげ、第一次世界大戦、不況、そして第二次世界大戦という平時ではない経済体制の産物として1950年前後にもたらされたと解する。マクロ会計から得られる情報は、平時ではない社会経済状況の下において、公共政策に関する重要事項の決定を行う際に大いに役立つと考えられた。また、マクロ会計は、イタリア式資本・利益会計と財務諸表に現れる複式記入という表面的な特徴を取り入れているが、Littleton (1958) 当時はまだストック計算書(貸借対照表)が存在しなかったため、会計の特徴であるストックとフロー(損益計算書)の有機的連携が欠如していると指摘されている。とはいえ、実際にマクロ会計から得られる統計的データが、国家の政策担当者やエコノミストにとって有用であることを踏まえれば、マクロ会計が、エコノミストによる第三の再発見として捉えることについて不当であるとする理由はないとしている (Littleton, 1958, p. 247). こうした点に、リトルトンが、マクロ会計を第三の再発見として位置づけることの戸惑いがみられると指摘されるが<sup>7</sup>、エコノミストの手によって、会計は一国経済を対象とするまでその領域を拡大していったと指摘できる。

さて、本稿での検討に際しては、第三の再発見としてマクロ会計がもたらされたという点については、もう少しその社会的背景の説明が必要となろう。マクロ会計が公共政策の有用な要具として捉えられる具体例は、1930年代にアメリカ大統領となった民主党のフランクリン・ルーズベルトのニューディール政策であろう。まず、ルーズベルトは、1936年の大統領選挙において、

<sup>6</sup> Littleton (1958) では社会会計 (social accounting) と表現されているが、本稿では、マクロ会計と表記する。なお、マクロ会計は一般に、国民会計や国民経済計算等と呼ばれている。

<sup>7</sup> たとえば、河野 (1998) p. 3

国民所得のデータを用いて対立候補（共和党のフーバー大統領）の採用していた古典派経済学にもとづく自由放任主義を批判したことを端緒とする（能勢, 1986, pp. 27-28）。大統領選挙において、国民所得推計というひとつのマクロ会計情報が用いられたことから、一般公衆に対して一国経済の状況を伝達する手段としてマクロ会計が機能していたことが分かる。

また、マクロ会計情報の有用性が認められたのは、上述したとおり、平時経済とは異なる経済状況（戦時経済や大不況）であった。具体的には、第二次世界大戦という戦時経済下では、国内資源の動因に関心を集め、国民生産物とその構成要素である固定資本形成に推計を集中させ、戦時経済計画を立案する必要性に迫られたのである。代表的な取り組みとしては、J. M. ケインズによる「戦費調達論」がある。「戦費調達論」は、戦争に必要な政府支出を賄うために、民間消費の抑制とそれに伴う強制的な貯蓄を国民に求めるというものであり、マクロ会計の計算構造の骨格をなすケインズ恒等式の考え方が織り込まれている。この「戦費調達論」は、その後、1941年と42年に発行されたイギリスの「白書」に反映され、マクロ会計情報が初めて国の政策立案の基礎として活用されることになった。「白書」の執筆には、ケインズのほか、後に国民勘定体系（System of National Accounts; SNA）の基礎を完成させるR. ストーンも貢献しており、「白書」は、現在のSNAの骨格の形成につながっている。

こうしたマクロ会計情報を政策当局が入手する必要性は、戦時中、そして戦後に生ずるであろうインフレを抑制するため、また、戦後の占領政策の中核を担う復興計画に資するデータとしても後に活用されるとともに、国連等の国際機関を中心として作成されているSNAのようにマクロ会計の国際標準化が図られて現在に至っている<sup>8</sup>。なお、国際標準化されたマクロ会計では、フロー表として国民所得勘定に加え、投入産出勘定、資金循環勘定および国際収支勘定が加わり、またストック表として国民貸借対照表が加えられており、イタリア式資本・利益会計と同様に、フローとストックを統一的に把握するシステムが確立している。

#### 4. 会計の再発見をもたらした共通要因

上述した三つの再発見はいずれも当時の社会経済状況の中から、イタリア式資本・利益会計のさまざまな潜在能力が発見され、会計領域が拡大していった過程として捉えることができる。特に重要な点は、財務会計の再発見においては、債権者と株主、さらには投資家の保護を目的として財務諸表の公開という手段を用いて、さらに当該財務諸表に対する外部監査という手法を用いて実現されている。これは、企業行動を、財務情報の公開を通じて間接的に統制するものとして会計が役立てられており、いわば会計に内在する社会的統制の役割が見出されたことに通ずる。このこと、すなわち会計の社会的統制の役割を、リトルトン<sup>8</sup>は、他の論文において「会計の社会化」(socialized accounts)と表現している(Littleton, 1933; 1934)。当該論文では、第一の再発見をもたらした背景として前述の南海バブルをあげ、当時の社会経済状況が企業による「非社会的個人主義」(unsocial individualism)の横行に起因していたため、当該「非社会的個人主義」を排するために会計が活用されたと解する。具体的には、政府による統制手段とし

<sup>8</sup> マクロ会計の萌芽から今日までの発展に関しては河野 (1990) pp. 9-22, 河野 (1998) pp. 65-79, および河野・大森 (2012) を参照されたい。

てフランスでは「商業条例」、またイギリスでは1844年会社法の制定があった。もちろん財務会計として会計が社会化されるためには、独立監査人による外部監査の前提として「一般に公正妥当と認められた会計基準」(G.A.A.P.)と監査基準が要請されたことはいままでのない。

その後、財務会計は、時代時代の社会経済状況に対応するために、「みずからを修正し、変化していく過程」(黒澤, 1977, p. 11)を生じさせ、たとえば、イギリスでは、1929年会社法によって貸借対照表に加えて損益計算書の作成・公表が求められるようになり、また、アメリカでは、1933・1934年のいわゆる証券二法による財務諸表の作成・公表の制度化と、そのための会計基準設定活動へと展開していった。以上のような「みずからを修正し、変化していく過程」は、会計が社会化を通じて自己の領域を拡大していった過程として理解することができる。

会計の社会化は、第二・第三の再発見(管理会計とマクロ会計)においても重要な地位を占める。つまり、管理会計の再発見においては、原価会計から、内部統制や予算管理への展開にみられるように、企業内部の統制への会計の役立ちが認められたのである。この管理会計への展開は、「過去の取引の事実を帳簿上確定する事後処理の会計だけでなく、将来の予測を立て、計画を遂行する新しい経営の方法を採用することが企業にとって可能になってきた」(黒澤, 1977, p. 6)ことを意味し、企業において組織内部を目指すべき方向へ導く手段として会計の役立ちが見出された。この点に管理会計の再発見を通じた会計の社会化の実現を読みとることができよう。

他方、マクロ会計の再発見においては、政府による政策立案とそのフィードバックを通じた政策管理への会計の持つ役立ちが見出されている。マクロ会計は、第二次大戦以降、急速に進展したと指摘されるが、これは、各時代において一国の経済状況をマクロ会計情報によって把握し、政策立案に適用できている証左である。国家の第一任務は国民の福祉の増進にあることから、一国経済の管理は国家の重要な仕事であり、その仕事を遂行し続けるにはマクロ会計情報が不可欠となっている。現在においても、マクロ会計情報の代表的なものである国民所得勘定から得られる国内総生産(GDP)等の経済集計値は、国家の経済政策の良否を測るひとつのモノサシとして機能しているとともに、当該データは、翌年度の経済政策の立案に役立てられていることから、マクロ会計が、一国経済の測定と伝達を通じて国民の福祉増進というきわめて社会的な目的に活用されていることが分かる。マクロ会計の担い手がアカウンタントではなくエコノミストであったとしても、その展開は、会計の社会化と呼ぶにふさわしいといえよう<sup>9</sup>。

第二と第三の再発見と呼ばれる会計領域の拡大において、会計のもつ管理という機能が、企業、政府、そして社会において、統制の役割を担っており、このことをもって会計の社会化が進展したと捉えることは可能であろう。ただし、ここで留意しておきたい点としては、しばしば本稿で取り上げているリトルトンによる会計の再発見の歴史は、「イタリア式資本・利益会計⇒財務会計⇒管理会計⇒マクロ会計」として時系列的に捉えられているが、いずれの再発見もイタ

<sup>9</sup> マクロ会計の領域においても、国民所得勘定等に代表される伝統的なマクロ会計諸表から得られるGDPなどの経済集計値に対する批判が高まっており、国民の福祉(well-being)を測る新たな指標作りが模索されている。これらの取り組みの代表例としては、2008年に当時のニコラス・サルコジフランス大統領が、ジョセフ・E・スティグリッツやアマルティア・センなど、著名な経済学者で構成する委員会を立ち上げた研究がある(Stiglitz, *et al.*, 2010)。日本でも内閣府の研究がGDPに代わる幸福度を測る指標に関する試案を公表している(内閣府幸福度に関する研究会, 2011)。

リア式資本・利益会計の中に見出された管理の機能や統制の役割に起因してもたらされていることである。すなわち、3つの再発見は、それぞれ順番に登場してきているものの、財務会計よりも管理会計が、管理会計よりもマクロ会計が、より先進的なものという意味での進化ではなく、イタリア式資本・利益会計という機構がもたらした再発見と形容される会計領域の拡大過程として捉えられる。その共通軸として、各再発見における当時の社会経済状況に会計が適応して自身の有する社会的統制の役割を拡大してきた点をあげることができよう。

再発見の歴史が物語るように、会計が「社会的行為」であるならば、当然、その環境変化に対応するために、会計自体が変化し、新たな会計領域がもたらされるのは至極自然な成り行きといえる。より具体的には、企業外部の経済環境および社会環境の変化と、その変化に対応するための企業をはじめとする会計実体の対応の変化という2つの方向が見出される。

さて、既にリトルトン図式が提示されてから既に半世紀が経とうとしているが、その間の経済環境、社会環境および文化的環境の変化は著しい。次節以降は、これらの外部環境の変容に対して会計にどのような役立ちが見出され、会計領域が拡大していったかということを検討する。

## 5. 1970年代における社会責任会計・付加価値会計の出現とその停滞

1960年代から1970年代にかけて、欧米を中心として公害問題の深刻化、労使関係の悪化、消費者運動の勃興等の社会問題が噴出し、企業は社会から批判されるようになっていた。こうした社会経済状況に対応するために、アカデミックや実務界が着目したのが会計の情報伝達という機能であった。具体的には、アメリカやイギリスにおいて社会責任会計や付加価値会計などと呼ばれる会計分野が出現したのである。

社会責任会計は、会計の持つ情報伝達という働きを重視し、企業がさまざまな社会的責任活動に関する情報開示を自主的に行うことによって企業と社会との間で発生していた衝突の解消を図ろうとしたものであり、研究者や企業によって多様な試みが展開された。当時は、さまざまな利害関係者（投資家、顧客、従業員、政府機関、公益機関、専門職業団体等）が、特に大企業に対してさまざまな要求をした時代であった。つまり、「企業の仕事は、信頼に足る、安全で高品質な製品の生産を通じて社会に役立つことである。企業が、公害問題を起こさないこと、差別をしないこと、危険な労働条件を押し付けないことといった点に考慮を払いながら、善良な市民になることを期待している。さらに、企業の有する巨大な経済力のある程度社会的プログラムにささげるべきである。企業が十分な利益を上げることができるならそれはそれで結構なことだが、上述したような多様な要求を最優先させるべき」（Estes, 1976, pp. 1-2（訳書, pp. 1-4））との認識が、アメリカ社会に構築されてきた時代といえる。

当時のアメリカにおけるこのような社会経済状況を裏付ける研究として、Dierkes, *et al.* (1973)がある。彼らは、アメリカの代表的な一般紙(NewsweekとTime)と経済専門誌(Business Week)において1965年から1971年までに書かれた記事の中から無作為に300号を抽出し、その内容を分析している(Dierkes, *et al.*, 1973, pp. 58-72)。分析の結果、398の記事が企業に対して直接的または間接的に要求したり圧力をかけたりする内容を有する記事であり、その中では906個の要求や圧力が記述されていたとされる。その具体的内容は、1965年から1971年の7年間を通じて、消費者問題(37%)、公害問題<sup>10</sup>(24%)、独占禁止問題(14%)そして人権問題(7%)



というものであった。特に、消費者問題と公害問題が、企業の社会的責任に関わる重要問題として捉えられていた傾向が明らかとなっている。また、その記事の中では、15~30%程度の割合で、企業に対して批判的に書かれていると判断されており<sup>11</sup>、このことから、当時のアメリカでは、企業批判としての社会的責任の追及がみられたと理解することができる。

こうした企業批判に対して、企業も自社の社会的責任活動を社会に対して自主的に報告するという形で対応し、この取り組みが社会責任会計と呼ばれた。具体的には、(1) 社会的責任活動に関する詳細を記述形式で開示するもの、(2) 社会的責任活動に関する費用・支出額を開示するもの、(3) 社会的責任活動に関する経営者の計画とその目標達成度を開示する方法、および(4) 社会的責任活動に関する費用と便益の比較計算書を開示する方法、の概ね4つに類型化される(Dilly and Weygandt (1973) pp. 62-70)。

一方、イギリスにおいては、社会責任会計が付加価値会計を中心に1970年代に萌芽していた。特に注目を集めるきっかけとなったのは、当時の会計基準設定機関であった会計基準運営委員会 (Accounting Standards Steering Committee: ASSC) によって1975年に公表された『コーポレート・リポート』(ASSC, 1975) からである。『コーポレート・リポート』では、企業の情報を入手する権利がある集団として、投資家、債権者、従業員、財務アナリスト、取引先、政府および公衆と、広く規定し、彼らのそれぞれの情報ニーズを満たすような情報を提供することを提唱している。そして、こうした多様な利害関係者の情報ニーズを満たすために、(1) 付加価値計算書 (企業努力による利益を、従業員、資本提供者、国および再投資にどのように割り当てられたかということを示す計算書)、(2) 従業員報告書 (自己の生計を企業に依存している労働力の規模と構成、従業員の労働貢献度、および稼得したベネフィットを明らかにする計算書)、(3) 政府との貨幣取引報告書 (企業と国との間の財務的関係を明らかにする計算書)、(4) 外貨建取引報告書 (イギリスと海外との間で報告企業が行った直接的な外国為替取引を明らかにする計算書)、(5) 将来予測報告書 (将来利益、雇用および投資水準を明らかにする報告書)、(6) 企業目的報告書 (経営方針と中期戦略目標を明らかにする報告書) 等を、財務諸表のほかに作成することが提案されている (ASSC, 1975, pp. 48-57)。

『コーポレート・リポート』の公表以降、特に付加価値計算書がイギリスにおいて影響力をもたらした。具体的には、上記の(1)~(5)の計算書は、付加価値計算書を中心として2年後に当時のイギリス商務省が作成した「緑書」において反映され、その後、企業における実践へとつながった<sup>12</sup>。

Burchell, *et al.* (1985) では、イギリスにおいて付加価値会計が登場した社会経済状況を「舞台」(arenas) という概念を用いて分析している。ここで「舞台」とは、新たな会計領域が登場する社会経済的な分野と考えられ、付加価値会計が登場した「舞台」としては、(1) 会計基準、(2) 政府による経済政策および(3) 労使関係、という3つがあげられている。(1)の会計基準の舞台は、上述した『コーポレート・リポート』の登場に表象される。当時、付加価値概念のあいま

<sup>10</sup> 原文は「環境問題」となっているが、この当時は、現在の地球環境問題は顕在化していないため、公害問題を意味すると考えられることから、本稿では、「公害問題」と記載する。

<sup>11</sup> Dierkes, *et al.* (1973) p. 61では、残りの記事は、中立的 (neutral) と位置づけられている。

<sup>12</sup> 商務省による緑書は、Department of Trade (1977) *The Future of Company Reports: A Consultative Document*, Her Majesty of Stationary Office (H.M.S.O.) であるが、当該記述ならびに企業実践の詳細については、Burchell *et al.* (1985) pp. 385-386、およびGray, *et al.* (1987) pp. 43-77 (訳書, pp. 57-86) に依拠している。

いさがもたらした付加価値の多様性を、会計基準設定機関による標準化を通じて解決しようとしたという背景から、同報告書が公表された。その中で、付加価値会計の対象者として他の利害関係者と同等の権利を有するものとして従業員を位置づけたことが大きな特徴とされる。それは当時のイギリス政府の経済政策につながる。当時の労働党政府(1974-79年)は、マクロ経済政策の一環(所得政策)として、生産性の向上と賃金の上昇を関連づけた付加価値連動賃金体系(value added incentive payment schemes: VIPs)の導入を推進したのである。これにより、当時深刻化していた企業と労働者との賃金問題の解決を画策されたとともに、当該制度の前提としての付加価値の測定問題が浮上することになり、上記(1)の動向をもたらした。また、(3) 労使関係という「舞台」では、1970年代中葉当時に深刻化していた労使問題において、労働党政府が、「産業民主主義」の概念を中心思想として1975年の雇用保護法の制定や、政権担当時に推進した労使関係の改革プログラムを強力に推進した。そして、労働者が経営意思決定に参画できる方向性を打ち出し、その中で従業員に対する企業情報の開示が問題となり、付加価値会計の展開へと結び付けられていった<sup>13</sup>。

これら(1)~(3)の舞台が交錯した結果、イギリスでは付加価値会計が萌芽・展開したと考えられている。経済政策や労使関係が付加価値会計出現の契機となっていることから、イギリスでは、特に従業員の保護という視点から会計領域の拡大が図られたとみなすことができよう。それは、社会民主主義的な経済政策を基本とする当時の労働党政府によるイニシアティブの結果によるところが大きい。

以上から、社会責任会計<sup>14</sup>は、会計の有する情報伝達という仕事を通じて、企業と社会(外部の利害関係者)とを利害調整する役割が期待されたのである。このことは、会計が、企業と社会との調整役を担い、当時の反企業的、または「非社会的個人主義」的な社会経済情況の緩和に資することが期待されたことから、会計が社会的な統制の役割を担当したことと理解できる。つまり、イタリア式資本・利益会計は、当時の社会経済情況を背景として、それが有する情報伝達という仕事を媒介として社会化され、社会責任会計や付加価値会計が登場したと捉えることができる。

しかし、アメリカにおける社会責任会計も、イギリスにおける付加価値会計も、ともに1970

<sup>13</sup> Burchel *et al.* (1985) pp. 390-399.

<sup>14</sup> この記述以降、本稿において「社会責任会計」という用語は付加価値会計を含む広い意味で用いる。

<sup>15</sup> 社会責任会計の停滞要因としては以下の諸点が考えられる。

- (1)1974年と1979年における2度のオイルショックによって、企業が自身の存続可能性を脅かされる危機を感じ、本業である生産と雇用に関心を集中し、社会的責任活動の遂行に消極的になったこと。
- (2)社会的責任活動が一定の成果をあげ、社会からの企業批判が鎮静化したこと。
- (3)従業員、地域住民および消費者等も、企業の状況を理解するとともに、雇用不安の視点から企業に対する社会的責任の追及を行わなくなっていったこと。
- (4)会計の有する情報伝達の側面だけが強調され、社会的責任活動を自社で管理する仕組みを構築しなかったこと。
- (5)社会的責任の内容は、国・地域、時代、利害関係者によって異なること。
- (6)社会的ベネフィットと社会的コストの測定において、多くの不確実性や主観性が介在したため、開示された情報の価値が見出されなかったこと。
- (7)イギリスにおける付加価値会計については、労働党から保守党への政権交代に伴い、それが存立する社会的な脈絡が消滅したこと。

上記の(1)~(5)は、河野(1998) pp. 208-209、(6)は上田(2005) p. 48、(7)はBurchel *et al.*, 1985, pp. 405-406を参照。

年代後半から停滞していった<sup>15</sup>。第一の再発見から第三の再発見でもたらされた新たな会計領域(財務会計、管理会計、マクロ会計)は、今日に至るまで発展を遂げている。しかし、社会責任会計は、それが拠って立つ社会経済状況の基盤を失ったときに、それに歩調を合わせるかのごとく停滞していった。逆説的に捉えれば、会計と社会経済状況との密接な関係を見て取ることができよう。

## 6. 1990年代における環境会計の出現

社会責任会計は1990年代に入ると環境会計という形で再び会計の世界に登場してきた(例えば、Schaltegger and Burritt, 2000; 河野, 1998など)。社会責任会計が展開した1970年代においては、公害問題として環境問題が取り扱われていたが、1990年代に入り、公害問題のような局所的なものではなく、よりグローバルな規模で問題現象が生ずる地球環境問題が人類の持続可能な発展(Sustainable Development)ないしサステイナビリティを脅かすものとして国際社会から注目されるようになっていった。象徴的な出来事としては、1992年にリオ・デ・ジャネイロで開催された国連環境開発会議(通称:地球サミット)があり、そこで環境問題の解決に向けた国際的合意が形成された。こうした環境問題に対する国際的な関心の高まりに起因して、(1)政府による環境法規制の強化と環境政策の変容と(2)企業における環境マネジメントの標準化という2つの社会経済状況の変化がもたらされた。これらの諸要因が、環境会計という新たな会計領域の出現をもたらしたと考えられるが、以下、これらの事柄と環境会計との関係について考えてみたい。

まず、(1)の政府による環境法規制の強化と環境政策の変容に関してであるが、1970年代に採用されていた環境政策として、直接的に法律等によって環境負荷の発生を規制するという直接的な手法が専ら採用されていた。1990年代の環境問題に対しても、環境法規制の強化が図られた。例えば、アメリカでは、1980年と1986年のスーパーファンド法によって、現在と過去の土壌汚染に対して潜在的責任当事者を認定し、彼らに莫大な浄化義務を負わせる強力な法律となった。また、日本でも、1993年に環境基本法が制定されて以降、従来の公害関連法(大気汚染防止法や水質汚濁防止法等)が改正されただけでなく、循環型社会に向けた法律、地球温暖化対策に向けた法律、化学物質管理の強化に資する法律、自然再生・負の遺産解消に関する法律(土壌汚染対策法など)等の環境関連の法規制が次々と整備されていった(倉阪, 2004, pp. 50-54; pp. 349-358)。企業では、これらの法律を遵守するために新たなコストの発生を強いられてようになってきている(河野, 1998, pp 267-274; Schaltegger and Burritt, 2000, pp. 36-38など)。

以上の一連の環境法規制の強化は、1990年代初頭のアメロカにおいて、環境保護庁(EPA)主導の下、環境コスト管理に関わる活発な研究をもたらした。同時に、環境法規制の強化は、企業のみならず投資家にとっても環境に起因するリスクとして捉えることができる。したがって、環境法規制が強化され始めた1980年代後半から90年代にかけて、国連の「国際会計・報告基準に関する政府間専門家作業部会(Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting: ISAR)」という会計専門家のグループによって環境情報開示が重要な会計問題として取り扱われ始めた<sup>16</sup>。

政府の採用する環境政策には上述した規制的手法のほかに、「ターゲットが選択可能な行動の

費用と便益に影響を及ぼすことによって、一定の作為（あるいは不作為）が選択できるように誘導する手法」である経済的手法や「ターゲットの環境情報が他の主体に伝わる仕組みとすることにより、一定の作為（あるいは無作為）が選択されるよう誘導する手法」である情報的手法がある（倉阪，2004，pp. 195-196）。規制的手法には、強制力という長所もあるが、一方で監視コストが大きく環境政策の効果も部分的・限定的であることから、日本をはじめ多くの諸国において、経済的手法や情報的手法が規制的手法に加えて環境政策に導入されるようになってきた。具体的な経済的手法としては、課徴金制度、デポジット制度、排出権取引、補助金および環境税の導入等が該当し、また、情報的手法としては、企業の環境情報の公開を促す政策が該当する。

例えば、京都議定書の制定・発効は、企業に対して、多額のコストをかけて二酸化炭素の排出抑制策を実施するか、将来、二酸化炭素の排出権を取得して乗り切るかという2つの選択肢からひとつを選択することを可能にした。企業がどちらの選択をした場合も、ともに企業に対して新たなコスト負担をもたらすものであると考えられる。

3つ目の政策手法である情報的手法もまた、環境会計の出現をもたらした大きな要因として捉えることができる。経済的手法は、直接的規制で必要とされる監視コストが低減されるとともに、そのコストは市場において効率的に配分されるため注目されるようになった手法であるが、制度的枠組みの設定、例えば根拠法令の制定や監視機構の設置等が必要となる点で、多様な利害関係者間の合意を得にくい事情がある。日本では、排出権取引制度や環境税が一部導入されつつある一方、情報的手法の活用が進められてきた。この情報的手法は、企業が外部の利害関係者に対して環境情報を提供し、それを受け取った情報利用者が当該企業に対して何らかの意思決定を行い、そしてその意思決定の結果が、環境保護に積極的な企業を擁護し、反対に積極的でない企業を淘汰するような結果をもたらすような制度（仕組み）を作る政策ということができ、間接的な規制手段として位置づけることができる。

情報的手法として具体的に展開されているのは、環境汚染物質排出・移動登録（Pollution Release and Transfer Register；PRTR）制度と環境会計情報を包含した環境報告書の作成・公表制度であろう。前者は、PRTR法に規定された有害化学物質の排出量とその物質の移動量の総量を毎年行政機関<sup>17</sup>に提出することが義務付けられており、その一覧は公表される（倉阪，2004，p. 269）。また、後者は、環境省が1990年代後半から現在までに公表している環境会計のガイドラインと環境報告のガイドラインが代表的である。これらのガイドラインの公表以降、日本では、環境報告書<sup>18</sup>の発行と環境会計情報の開示を行う企業が1990年代後半から2000年代初頭にかけて増加した<sup>19</sup>。欧州連合統計局、国際会計士連盟および国連といった国際機関においても環境会計のガイドラインが策定されている。

<sup>16</sup> ISARによる環境会計の議論の詳細は、向山（2003）pp. 62-66、および大森（2004）を参照されたい。

<sup>17</sup> 都道府県知事に提出された情報は、当該企業の事業所管大臣に渡され、その後、環境大臣と経済産業大臣に通知される。

<sup>18</sup> サステナビリティ報告書やCSR報告書等の名称で公表されているものを含む。

<sup>19</sup> 環境省（2012）の調査によれば、環境報告書を作成している企業は1,068社（上場企業：579社、非上場企業：489社）（回答企業の約35.2%）、環境会計情報を開示している企業は730社（上場企業：406社、非上場企業：324社）（回答企業の約25.0%）となっている。取り組み企業の割合としては、平成19年度以降、増加傾向から若干の減少傾向に転じている。同調査（平成23年度）は、東京、大阪および名古屋証券取引所1部及び2部上場企業2,384社と、従業員500人以上の非上場企業及び事業所4,293社の合計6,677社を対象として郵送調査法により実施された。有効回収数（回収率）は、2,923件（43.8%）であった。



政府による情報的手法の活用が環境会計情報の外部への開示という動向をもたらしたが、そのためには、企業内部において環境保全の活動に関わるデータ等を収集、分類、整理することが行われている必要があるとともに、当該活動を管理する内部組織が必要となる。このことは、環境会計の情報開示面の発展のみならず、内部管理への利用を促すことになったと考えられる。同時に、情報的手法の採用のみならず、次に述べる環境マネジメントの標準化という事象が、環境会計の管理的側面の普及を促進してきたと考えることもできる。

次に、(2) 企業の環境マネジメントの標準化という動向としては、国際規格であるISO14001に代表される環境マネジメントシステム (Environmental Management Systems; EMS) の組織への普及がある。EMSでは、環境方針にもとづく目的・目標を設定し、それを実現するための計画を設定・執行した後に、当該システムがきちんと機能しているか否かを点検し、そして点検結果にもとづいて翌年度のシステムの改善に生かすという経営管理サイクルを有している。このことは、EMSが、長期的に環境を管理する仕組みとして位置づけられることを意味する。そもそもISO14001は、その発行に至る歴史的経緯から概観すれば、環境保護意識の高い経営者による自主的な取り組みに端を発していることから、産業界が環境マネジメントの標準化を望んだ結果としてみる事ができる (河野, 1998, p. 236)。ISO14001の審査登録を受け、企業内部に環境を管理する仕組みとしてEMSが多くの企業において構築されたことは、企業において環境に関連する活動に関わるデータを入手する仕組みが整備されたことを意味する。上述した情報的手法による環境 (会計) 情報の開示に際しては、すでに企業内部においてデータが整っており、そのことが、今日における環境会計情報の開示を促進していると考え事ができる。また、環境マネジメントシステムは、企業における環境改善を目標とした物量管理の仕組みと捉える事ができるが、当該物量管理には必然的に活動が伴い、そして活動にはコストが発生する。このことは、環境マネジメントにおける目標管理に管理会計の視点が取り入れられる必要性を物語っている。環境マネジメントと会計とを結びつけ、環境負荷の低減とコストの低減の双方を視野に入れたシステムが、環境に関連する管理会計として提案され、一部の企業において実践されるようになってきた<sup>20</sup>。

以上、1990年代に環境会計が生成してきた過程をみてきたが、特に環境政策において採用されている情報的手法を、環境会計という会計領域の出現を促した要因として注目したい。情報的手法では、環境情報の測定と伝達を通じて、環境負荷の削減に積極的な企業が社会から奨励され、反対にそうでない企業が社会から批判されるような社会の実現をもたらす。結果として一国の環境改善をもたらすことが期待されていると考えられる。会計ともっとも密接に関連するのは、環境情報の測定と伝達という仕事を果たすことであり、この仕事を果たすことが環境会計の務めである。環境会計によってもたらされた環境情報は、社会で共有された結果、環境に好ましい社会の実現に間接的に貢献するという意味で、会計の社会的統制の役割が期待されて登場してきたものと理解できる。そこで期待されていることは、環境改善に貢献しない「非社会的個人主義」に陥る企業が市場のプロセスを通じて淘汰される社会といえよう。

<sup>20</sup> この研究領域は環境管理会計と呼ばれる。環境管理会計の手法として、例えば経済産業省編 (2002) ではマテリアルフローコスト会計、環境予算マトリックス、環境配慮型設備投資決定手法等が提案されている (経済産業省編, 2002; 国部編著, 2004)。特にマテリアルフローコスト会計は、2010年にISO14051として国際規格化されており、さらなる普及が期待されている。

## 7. 21世紀における環境会計の展開：サステナビリティ会計

21世紀に入り、環境会計は、一度は停滞した社会責任会計と統合していく形でさらなる展開をみせており、環境問題のみならず、広範な社会問題も包摂するサステナビリティ会計へと展開しつつある。ここでサステナビリティ（持続可能性）という用語は、前節で取り上げた地球サミットを契機に広まった持続可能な発展という概念に根差している。1987年に発行された国連の環境と開発に関する世界委員会（通称、ブルントラント委員会）による定義によれば、持続可能な発展は「将来の世代が自らの欲求を充足する能力を損なうことなく、今日の世代の欲求を満たすこと」（WCED, 1987, Chap. 2 par. 4）とされる。そして、サステナビリティは、経済成長、生態系保全そして社会的公平という3種類の概念が包摂されているとされる。90年代は生態系保全、すなわち環境保全の側面が強調され、環境会計もそれに対応する形で萌芽・発展してきたが、21世紀に入ると、エルキントンが1997年に提唱したようなトリプル・ボトム・ライン思考が注目されるようになった。トリプル・ボトム・ライン思考とは、企業経営において経済、環境そして社会のそれぞれの側面を取り入れる包括的な考え方である（Elkington, 1997）。サステナビリティ会計は、これら3つの側面から企業活動を認識、測定および開示していく取り組みといえることができる。

近年では社会責任会計が盛んであった当時と同様に、会計の持つ情報提供の機能が重視され、特にサステナビリティ報告という側面からの展開が著しい。実際にサステナビリティ（または社会的責任）に関わる報告を行なう企業が国際的に増大してきている傾向が明らかになっている。例えば、KPMG（2011）の調査によれば、グローバル250社の約95%、また、世界34カ国各上位100社（合計3,400社）についても約78%がサステナビリティ報告書を公表している<sup>21</sup>。日本においても環境省が毎年実施している「環境にやさしい企業行動調査」（環境省、2012）によれば、総有効回答の約36.5%（1,068社）がサステナビリティ報告書を公表しており、そのうち、約46（491社）がCSR報告書やサステナビリティ報告書として環境情報を公表しており、残りが環境報告書を公表している<sup>22</sup>。つまり、今日では、環境だけではなく、より広範なサステナビリティ報告書の公表という実務が展開しているといえる。

日本のみならずグローバルなレベルにおいてサステナビリティ報告を推進している原動力のひとつとして、国際非営利団体であるグローバル・リポーティング・イニシアティブ（Global Reporting Initiative; GRI）によるサステナビリティ報告のガイドラインの普及があげられる<sup>23</sup>。

<sup>21</sup> KPMGでは1993年から数年間隔で企業が公表するサステナビリティ報告書（含：環境報告書やCSR報告書を含む）を世界規模で調査している。2011年の調査（KPMG, 2011）では、経済誌のFortuneが公表するGlobal500のリストから250社を選別したGlobal250と、34カ国における代表する各100社（合計3,400社）を対象として調査が実施されている。

<sup>22</sup> 当該調査の概要は、脚注19参照のこと。

<sup>23</sup> GRIは、サステナビリティ報告のガイドラインを提供することでサステナブルな経済の実現に向けて貢献する非営利団体であり、現在はオランダのアムステルダムに本部がある。元々、アメリカの非営利団体である環境に責任を持つ経済連合（Coalition for Environmentally Responsible Economies; CERES）と環境研究機関のテラス研究所が1997年にボストンにて設立した。2002年から正式に国連環境計画の協力団体と位置づけられるとともに現在の本部に移転された。サステナビリティ報告のガイドラインの作成を任務としており、これまでに第1版（2000年）、第2版（2002年）、第3版（2006年）および第3版改訂版（2011年）が公表されている。現在、第4版の開発を行なっている。詳しくは、同団体Webサイト（<https://www.globalreporting.org/Pages/default.aspx>）参照。

上記のKPMG（2011）の調査によれば、グローバル250社の約80%、世界34カ国各上位100社の約69%がGRIガイドラインに依拠している。

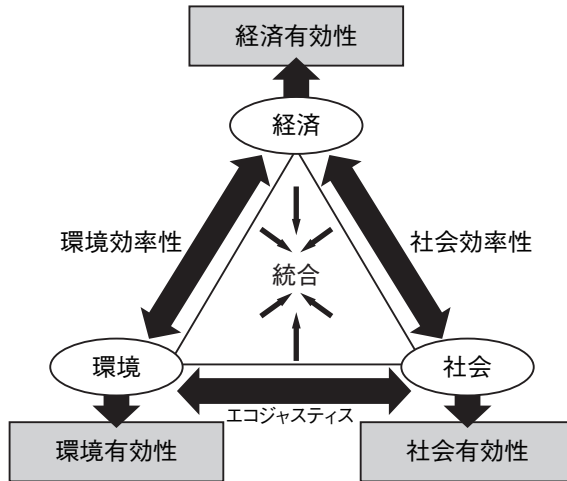
また、国際標準化機構（International Organization for Standardization; ISO）では、2010年11月にISO26000「社会的責任の手引」（ISO, 2010）を発行したが、このガイダンス規格は、組織のサステナビリティに資すること、そして、組織が法令順守以上に、社会的責任を果たす活動を奨励することを目的としている（ISO, 2010, par. 1）。ISO26000では、上述したトリプル・ボトム・ライン思考のうち特に社会と環境の領域をより明示した形で示しており、組織が社会的責任を果たす活動を遂行する上でのガイドラインとして機能することが期待されている。

ところで、会計学研究の領域においても環境会計からサステナビリティ会計への展開がみられる。例えば、学際的な会計領域の論文が掲載される学術雑誌を計量的に調査した文献では、1988-1998年、1999-2003年そして2004-2008年における研究の主題を調査している。それによれば、2003年までは環境問題に特化した領域の研究が7割弱を占めていたが、2004-2008年にはその割合は約30%程度に減少し、代わりに、社会問題に特化した研究も、また、社会と環境の双方を取り上げた研究もそれぞれ30%程度へと大幅に増大していることが指摘されている（Parker, 2011）。このことは、1990年代における環境会計の出現を経て、21世紀に入り、再び、社会責任会計の領域が研究されてきていることを物語っている。

以上のように、1990年代から2000年代初頭にかけて展開してきた環境会計は、サステナビリティないし持続可能な発展というキーワードを軸に、その領域を1970年代に展開した社会責任会計における領域へと再拡大する方向で展開してきている。ここでサステナビリティ会計の概念を整理しておくことが有効であろう。図1は、サステナビリティの3つの側面、すなわちトリプル・ボトム・ラインを会計の観点から図示したものである。

図1は、サステナビリティが、経済、環境および社会というトリプル・ボトム・ラインとも称される3つの問題領域から構成されており、これらのそれぞれにおいてサステナブル（持続可能）であることが求められる。Shaltegger *et al.* (2006) に即して若干説明する。まず有効性（effectiveness）は、経済、環境および社会というそれぞれの次元において、経営者が改善しようとする目標を指すものであり、絶対的な指標や数値によって表現される。また、効率性（effectiveness）は、3つの次元の間関係を描くものとされ、相対的な比率ないし相対指標で表現される。つまり、環境上の課題を解決するためには環境効率性と環境有効性を向上させることが必要であり、同様に、社会的な課題を解決するためには、社会効率性と社会有効性を向上させることが必要という。そしてサステナビリティ会計は、これらに関わる情報を認識、測定および開示していく研究領域として展開してきている。サステナビリティ会計が対象とするトリプル・ボトム・ラインの領域では、表1に示したような次元における情報の産出が課題となっている。

図1 サステナビリティの3つの側面



(出典:Schaltegger, et al., 2006, p.8.)

表1 サステナビリティ会計の対象

サステナビリティの次元	意味	具体的指標の例
経済有効性および経済効率性	伝統的企業経営の任務であり、企業活動の経済的リスクとリターンバランスをとることを狙いとする。	財務会計により生み出される利益等の指標 (ROI, ROE, 付加価値等)。
環境効率性	経済的尺度に対する環境に関わる物量尺度の比率。企業が及ぼしたすべての環境影響1単位当たりの付加価値額。	CO <sub>2</sub> 排出量1トン当たりの付加価値など。
環境有効性	環境パフォーマンスの絶対量を測定し、実際に達成された環境影響の削減目標に対する記述。	CO <sub>2</sub> 排出総量, エコロジカル・フットプリント <sup>(注1)</sup> , 製品LCAによる総環境負荷量等 <sup>(注2)</sup> 。
社会効率性	企業が及ぼした社会影響と付加価値の比率。	従業員の事故件数に対する付加価値, 職員の病欠による欠勤に数に対する付加価値等。
社会有効性	社会の期待に対する企業のマイナスの社会的影響の絶対的水準の削減やプラスの社会的影響 (便益) の創出への企業の貢献度。	社会的に合意される指標の形成が課題。
エコジャスティス	世代間公平と世代内公平の実現。	まだ明確なものは存在しない。

(引用者注1) エコロジカル・フットプリントとは、所定の人口や経済活動を維持するのに必要とされる資源消費量を賄うだけの生態系の生産力や、廃棄物や排出物を浄化吸収する生態系の能力を、生産可能な土地の面積 (ha) に置き換えて測定するものであり、地球上の土地の面積と比較される (Wackernagel and Rees, 1996参照)。

(引用者注2) LCA (ライフ・サイクル・アセスメント) とは、製品のライフサイクル (原材料の採取、製造、使用および処分に至るすべてのプロセス) を通じての環境負荷や環境影響を定量的に評価する技法である (ISO, 2006参照)。

(出典: Schaltegger, et al., 2006, pp. 7-14およびSchaltegger, et al., 2003, pp. 21-27を参照の上、筆者作成。)



財務会計と管理会計から成る伝統的会計においては、図1に示した経済の領域を対象とした経済効率性と有効性の測定が課題となり、その経済の領域における新たな事象の出現等を踏まえてそれぞれの会計が進化してきたといえる。1970年代に出現した社会責任会計は、図1の社会という問題領域を対象としてそこでの社会効率性と有効性が課題となった<sup>24</sup>。そして90年代以降の環境問題については、図1の環境という問題領域を対象として環境効率性と有効性を明らかにすることが会計に期待されたといえよう。

図1に示したサステナビリティ会計の3つの問題領域が最終的に統合されることによって、サステナビリティ会計が成立すると考えられている (Schalteger, *et al.*, 2006)。特に2000年以降、そのような動向が芽生えてきている。具体的には、上述したGRIガイドラインにもとづくサステナビリティ報告やISO26000のほか、イギリスにおけるアカウンティング・フォー・サステナビリティ (Accounting for Sustainability; A4S) プロジェクトがある。A4Sは、2004年にイギリスのチャールズ皇太子のイニシアティブによって開始されたプロジェクトであり、そこでは、サステナビリティを「組織の『DNA』に組み込む」<sup>25</sup>ことが当該プロジェクトの目的であると述べられている。また、チャールズ皇太子は、会計がその時代の文化と状況に即して変化するものであることを指摘した上で、21世紀の会計が環境や社会に関わるコストや活動を真実かつ公正に説明し、将来世代のコストを反映する会計システムとしてのサステナビリティ会計の必要性を説いている<sup>26</sup>。

A4Sでは、①組織の戦略と日常的な意思決定へのサステナビリティの組み込みと②組織のあらゆる側面 (経済、環境および社会) の業績の報告という2つの柱から構成されており、特に②については結合報告 (connected reporting) が提唱されている。結合報告は、上記の①を反映して組織の戦略とサステナビリティの統合を行ない、次に、主要な業績指標 (KPI) を明らかにし、最終的に結合報告書を公表するというプロセスを有する (Fries, *et al.*, 2010, p. 43)。

図1のフレームワークのベースにA4SとGRIの取り組みを整理すれば、GRIガイドラインにもとづく報告は、多様な利害関係者のそれぞれにとって有用な情報を提供するという視点から3つの問題領域の統合が模索されている一方、A4Sにおいては、ビジネスの中心的な成果が表れる財務報告書に社会と環境という2つの問題領域を統合させるという方向性を有しているといえよう。このA4SとGRIは、2010年8月に協働で国際統合報告委員会 (International Integrated Reporting Committee; IIRC) を設立し、「国際的に受け入れられた統合報告フレームワークの創造」(A4S & GRI, 2010, p.1) に取り組んでいる。ここに結合報告は、「明確で、簡単で、一貫性があり、そして比較可能な形式で財務、環境、社会およびガバナンスに関する情報を一つにしたもの」(A4S & GRI, 2010, p.1) である。現在までに、統合報告のフレームワークを示した討議資料が、IIRCから公表されている (IIRC, 2011)。

以上のように、サステナビリティ会計に関しては、1970年代における社会責任会計や90年

<sup>24</sup> 既述のとおり、社会責任会計の対象には公害問題という形で環境の問題領域も一部含まれていた。

<sup>25</sup> チャールズ皇太子の2008年12月17日のスピーチより。A4Sのウェブサイト ([http://www.princeofwales.gov.uk/speechesandarticles/a\\_speech\\_by\\_hrh\\_the\\_prince\\_of\\_wales\\_at\\_the\\_accounting\\_for\\_su\\_1460037608.html](http://www.princeofwales.gov.uk/speechesandarticles/a_speech_by_hrh_the_prince_of_wales_at_the_accounting_for_su_1460037608.html)) 参照 (アクセス日: 2012年6月1日)。

<sup>26</sup> チャールズ皇太子の2006年12月6日のスピーチより。A4Sのウェブサイト (<http://www.accountingforsustainability.org/wp-content/uploads/2006/12/A4S-HRH-Speech1.pdf>) 参照 (アクセス日: 2012年6月1日)。

代以降の環境会計と同様に、図1に示した環境と社会の問題領域からアプローチされてきている一方で、社会責任会計などとは異なり、財務会計または財務報告という会計学の従来の研究領域から環境と社会の問題領域にアプローチされ始めている。さらにA4Sに代表されるように、組織戦略の中核にサステナビリティを組み込む活動も推進されていることは、管理会計の領域においても、対象領域が拡大してきつつあるといえよう。そしてこうした組織内部での活動を管理した結果が、結合報告または統合報告へと展開することが模索されているのである。

ただし、サステナビリティ会計の領域においては、GRIガイドラインもIIRCもともに、外部報告の側面が内部報告の側面よりも進展している傾向にあるが、サステナビリティ会計においても、管理の機能と情報提供の機能という2つの両輪を機能させ、図1の3つの側面から企業活動を律し、最終的に当該会計が社会的に統制していく役割を担うと期待される。

## 8. おわりに

本稿では、会計の起源を暫定的に中世におけるイタリア式資本・利益会計に求め、そこから財務会計、管理会計そしてマクロ会計、さらには社会責任会計や環境会計へと会計領域を拡大していった過程をその時代時代の社会経済状況と関連づけながら考察してきた。イタリア式資本・利益会計が数世紀をかけて確立していく過程では、商人の私的な計算手段として位置づけられ、そこに社会が入り込む余地は少なかった。しかし、17世紀のフランスや18世紀のイギリスにおける上述したような社会経済状況が、会計目的を変容させ、単なる私的な計算手段としての会計の役立ちから、債権者保護と株主保護を目的とした情報の測定と伝達の体系へと発展させた。フランス商業条例も、そしてイギリスの1844年会社法もともに、会計情報の債権者や株主への伝達を通じて間接的に企業を規制することを主眼としていた一方、情報利用者である債権者と株主は、会計情報を媒介として保護されていたのである。その結果、財務業績の良い企業はより資本コストを低減することが可能となり、反対にそうでない企業は資本コストの増加を招き、最終的には市場原理によって淘汰されていく。このように考えれば、フランス商業条例もイギリス会社法も、そしてアメリカにおける証券二法もともに、時の政府が情報的手法を活用したことにほかならない。つまり、会計は、政府による情報的手法の最有力手段として積極的に活用され、その産出物が財務会計であった。そして、財務会計を通じて企業は間接的に統制されていた。このことから、会計の社会的統制の役割が高められ、リトルトンのいう会計の社会化が進展したと捉えられる。

他方、社会責任会計やその発展形態である環境会計は、国際的な環境保護意識の高揚を背景として国家の環境政策が転換する過程から出現してきている。そして、国という地域の環境改善を通じて地球規模の環境改善に寄与するという使命を果たすために、また、環境悪化の被害を受ける市民（国民）を保護するために、情報的手法の中核を担いうる会計領域として環境会計が位置づけられようとしている。そして、そのことは財務会計の再発見と同様に、会計に内在する測定と伝達という仕事に着目し、情報を開示することで市民社会全体を保護する方向に進んできていることは、会計の社会化が環境保護領域においても図られてきていることを意味する。リトルトン図式、すなわち三つの再発見から、「会計は、単に、企業の利益や資本の有高を計算するための技術の領域にとどまるものではなく、また私的なビジネスのツールとしてだ

けでなく、政府などの公共の福祉に貢献しているものであり、未来展望として、生活価値すなわち文化価値を創造するという役立ち」(上田, 2005, p. 518)があったと指摘されるように、会計は、新たな社会経済状況に対して、国家による間接的な規制手段としてさらに社会化されていくと考えることができよう。このことはこれまで概観してきた会計の歴史が物語っている。

歴史的に再発見された会計は、その後、それぞれの領域において進化を続けているが、1990年代に萌芽した環境会計は、1970年代における社会責任会計の領域を包含する形のサステナビリティ会計という方向へと展開し始めている。しかし、環境会計に関しては、ISO14001等のような環境保護のための活動を企業内部で管理する仕組みが整備されているため、環境関連データの収集とその内部での利用が可能となっている。また、国の政策として情報的手法が用いられているために、環境会計の進展を支援する基盤または制度が構築されつつある。さらに、環境会計では、広範で多様な社会的責任問題のうち環境問題に焦点があてられていることから、会計の測定対象が社会責任会計よりも環境会計の方が明確であることも、環境会計が展開してきた理由にあげられる。そして何よりも、社会責任会計において強調され過ぎていた情報開示の側面だけでなく、管理会計やマクロ会計への会計領域拡大と同様に、企業の内部管理への役立ちが期待される点が、企業における環境会計の進展を後押ししてきた誘因とみなせる。

他方、21世紀における環境会計からサステナビリティ会計への展開は、再び、1970年代当時のようにサステナビリティ情報の開示という情報提供機能を強調が先行する形で展開しているように見受けられる。サステナビリティ会計に関しては、社会効率性、社会有効性そしてエコジャスティスはまだ測定対象と方法が確立していないが、環境保全に対する社会からの期待に応えるべく環境会計が萌芽したのと同様に、企業が社会的責任を果たすような行動を促すような仕組みがサステナビリティ会計に期待されているといえよう。

最後に、会計領域拡大の過程は、イタリア式資本・利益会計における自己の財産保護への役立ちから、企業(組織)外部の人々への役立ちへと社会化されていく過程ともいえるものであった。1970年代前後に芽生えた社会責任会計から環境会計への展開に関しては、Perks (1993) が指摘するように、「1960年代は消費者中心主義の時代、1970年代は従業員中心主義の時代、1980年代は積極的な自由市場資本主義の時代、そして1990年代は環境保護主義の時代」(Perks, 1993, p. 102) に対応するための会計領域として出現したと捉えられる。特に80年代は、株主中心主義、90年代は市民中心主義と読み替えることができる。つまり、会計は、消費者保護⇒従業員保護⇒市民保護という流れの中で、社会責任会計、付加価値会計、そして環境会計と形を代えて対応してきていることが分かる。21世紀に入って展開しつつあるサステナビリティ会計は、経済、環境および社会という3つの問題領域を対象として、持主をはじめとする投資家、消費者、従業員そして市民というそれぞれの利害関係者の保護を担うような一層の社会的役割を果たすよう期待される。

<付記> 本研究は科学研究費補助金・基盤研究(C) (課題番号: 23530570) による研究成果の一部である。

## 参 考 文 献

## &lt;日本語文献&gt;

- 合崎堅二 (1970) 『社会科学としての会計学』中央大学出版部。  
 ——— (1990) 「会計進化における経済会計の役割」能勢信子編『経済会計の発展—会計思考の新展開—』同文館出版, pp. 186-201。  
 青木 脩 (1972) 『フランス会計学』財経詳報社。  
 上田俊昭 (2005) 「環境変化と会計の進化」『経理研究』48, pp. 514-525。  
 大森 明 (2004) 「環境会計の国際的動向—国連の取り組みを中心として—」『商学研究』45 (1・2), pp. 315-333。  
 河野正男 (1974) 「財務表の発展と会計の社会的責任序説」『税経通信』29 (12), pp. 31-36。  
 ——— (1990) 「経済会計の基本構造とその変遷」能勢信子編『経済会計の発展—会計思考の新展開—』同文館出版, pp. 9-22。  
 ——— (1998) 『生態会計論』森山書店。  
 河野正男・大森明 (2012) 『マクロ会計入門—国民経済計算への会計的アプローチ』中央経済社  
 河野正男・八木裕之・千葉貴律編著 (2010) 『生態会計への招待—サステナビリティ社会のための会計—』森山書店。  
 環境省 (2005) 『環境報告書の諸制度に関する海外動向調査報告書』環境省。  
 ——— (2012) 『環境にやさしい企業行動調査結果 (平成22年度における取組に関する調査結果) 【詳細版】』環境省。  
 岸 悦三 (1967) 「サヴァリー法と会計」『広島商大論集』8 (1), pp. 41-75。  
 黒澤 清 (1977) 「会計と社会」黒澤清編『会計と社会 (第5版)』中央経済社, pp. 3-24。  
 ——— (1980) 『近代会計学 (普及版七訂)』春秋社。  
 倉阪秀史 (2004) 『環境政策論—環境政策の歴史及び原則と手法—』信山社。  
 経済産業省編 (2002) 『環境管理会計手法ハンドブック』経済産業省。  
 國部克彦編著 (2004) 『環境管理会計入門—理論と実践—』産業環境管理協会。  
 友岡 賛 (1996) 『近代会計制度の成立』有斐閣。  
 内閣府幸福度に関する研究会 (2011) 『幸福度に関する研究会報告—幸福度指標試案—』内閣府 ([http://www5.cao.go.jp/keizai2/koufukudo/pdf/koufukudosian\\_sono1.pdf](http://www5.cao.go.jp/keizai2/koufukudo/pdf/koufukudosian_sono1.pdf))。  
 能勢信子 (1986) 「社会会計の誕生」合崎堅二編著『経済会計—その軌跡と展望—』中央経済社, pp. 25-48。  
 藤田幸男 (1971) 「会計学の基礎」染谷恭次郎編『会計学の学び方』白桃書房, pp. 9-32。  
 向山敦夫 (2003) 『社会環境会計論—社会と地球環境への会計アプローチ—』白桃書房。

## &lt;外国語文献&gt;

- A4S & GRI (Accounting for Sustainability Project and Global Reporting Initiatives) (2010) *Press Release, Formation of the International Integrated Reporting Committee (IIRC) : Strictly embargoed until 10am BST on 2nd August 2010*, Downloaded from <http://www.theiirc.org/wp-content/uploads/2011/03/Press-Release1.pdf>.  
 ASSC (Accounting Standards Steering Committee) (1975) *The Corporate Report: A Discussion Paper Published for Comment by the Accounting Standards Steering Committee*, ASSC.  
 Burchel, S., C. Clubb and A. G. Hopwood (1985) Accounting in its Social Context: Towards A History of Value Added in the United Kingdom, *Accounting, Organizations and Society*, 10 (4), pp. 381-413.  
 Chatfield, M. (1977) *A History of Accounting Thought: Revised edition*, Robert E. Krieger Publishing Company.  
 Dierkes, M., R. Coppock, H. Snowball and J. Thomas (1973) Social Pressure and Business Actions, in Dierkes, M. and R. A. Bauer (eds.), *Corporate Social Accounting*, Praeger Publishers, pp. 57-92.  
 Dilly, S. C. and J. J. Waygandt (1973) Measuring Social Responsibility: An Empirical Test, *Journal of Accountancy*, 136 (3), pp. 62-70.  
 Elkington, J. (1997) *Cannibals with Forks: The Triple Bottom Line of 21st Century Business*, Capstone Publishing.  
 Estes, R. W. (1976) *Corporate Social Accounting*, John Wiley & Sons, Inc. (名東孝二監訳, 青柳清訳 (1979) 『企業の社会会計』中央経済社.)  
 Fries, J., K. McCullough and W. Webster (2010) The Prince's Accounting for Sustainability Project:



- Creating 21<sup>st</sup>-Century Decision-Making and Reporting Systems to Respond to 21<sup>st</sup>-Century Challenges and Opportunities, in Hopwood, A., J. Unerman and J. Fries (eds.), *Accounting for Sustainability: Practical Insights*, Earthscan, pp. 29-45.
- Gray, R., D. Owen and K. Maunders (1987) *Corporate Social Reporting: Accounting and Accountability*, Prentice Hall. (山上達人監訳, 水野一郎, 向山敦夫, 國部克彦, 富増和彦訳 (1993) 『企業の社会報告—会計とアカウンタビリティ—』白桃書房.)
- IIRC (International Integrated Reporting Committee) (2011) *Towards Integrated Reporting: Communicating Value in the 21<sup>st</sup> Century*, IIRC. (日本公認会計士協会仮訳 (2011) 『統合報告に向けて—21世紀における価値の伝達—』日本公認会計士協会ウェブサイト ([http://www.hp.jicpa.or.jp/specialized\\_field/files/0-3-0-0-20111118.pdf#search='統合報告に向けて'](http://www.hp.jicpa.or.jp/specialized_field/files/0-3-0-0-20111118.pdf#search='統合報告に向けて')).)
- ISO (International Organization for Standardization) (2006) *International Standard ISO 14040, Environmental Management- Life Cycle Assessment- Principles and Framework, Second Edition 2006-06-30*, ISO.
- (2010) *International Standard ISO 26000, Guidance on Social Responsibility, First Edition 2010-11-01*, ISO.
- KPMG (2011) *KPMG International Survey of Corporate Responsibility Reporting 2011*, kpmg.com. (あずさ監査法人・KPMGあずさサステナビリティ訳 (2011) 『KPMG CSR報告に関する国際調査』kpmg.com.)
- Littleton, A. C. (1933) Socialized Accounts, *The Accounting Review*, 8 (4), pp. 267-271.
- (1934) Socialized Accounts (II), *The Accounting Review*, 9 (1), pp. 69-74.
- (1958) Accounting Rediscovered, *The Accounting Review*, 133 (2), pp. 246-253.
- (1966) *Accounting Evolution to 1900*, Russel & Russel. (片野一郎訳 (1996) 『リトルトン会計発達史 (増補第5版)』同文館出版.)
- Parker, L. D. (2011) Twenty-One Years of Social and Environmental Accountability Research: A Coming of Age, *Accounting Forum*, 35(1), pp. 1-10.
- Perks, R. W. (1993) *Accounting and Society*, Chapman & Hall.
- Schaltegger, S., R. Burritt and H. Petersen (2003) *An Introduction to Corporate Environmental Management: Striving for Sustainability*, Greenleaf Publishing.
- Schaltegger, S., M. Bennett and R. Burritt (2006) Sustainability Accounting and Reporting: Development, Likages and Reflection, An Introduction, in Schaltegger, S., M. Bennett and R. Burritt (eds.), *Sustainability Accounting and Reporting*, Springer, pp. 1-33.
- Stiglitz, J. E., A. Sen and J.P. Fitoussi (2010) *Mis-Measuring Our Lives: Why GDP Doesn't Add Up*, *The Report by the Commission on the Measurement of Economic Performance and Social Progress*, The New Press.
- Wackernagel, M. and W. Rees (1996) *Our Ecological Footprint: Reducing Human Impact on the Earth*, New Society Publishers. (和田喜彦監訳 (2006) 『エコロジカル・フットプリント—地球環境持続のための実践プランニング・ツール—』合同出版.)
- WCED (World Commission on Environment and Development) (1987) *Our Common Future*, Oxford University Press. (大来左太郎監修 (1987) 『地球の未来を守るために』ベネッセ.)

[おおもり あきら 横浜国立大学大学院国際社会科学研究所准教授]

[2012年7月9日受理]