

社会関連会計から環境会計へ

——マシューズの文献研究によせて——

山 上 達 人

社会関連会計や環境会計は、新しい学問領域である。社会関連会計は、現代企業が社会的存在としての性格を増し、「社会のなかの企業」として重要視されてきたことを背景に、「企業が社会とどのようにかかわっているか」という、現代企業の社会的側面を会計的に把握・開示しようとする学問体系である。そして、環境会計は、最近の地球環境問題の重要性にもとづいて、とくに現代企業が「環境問題にどのように対応しているか」を、会計的に把握・開示しようとする、社会関連会計の新しい領域の一つである。

本稿では、環境会計の基本問題を考えるにあたって、社会関連会計や環境会計の形成過程を文献史的に考察して、とくに環境会計成立の理論的基礎について触れてみよう。

マシューズ(M. R. Mathews)は、近着の論稿において、この25年間の社会関連会計・環境会計をまとめ、「最近5年間における会計領域での主要な発展のひとつは環境会計であった⁽¹⁾」と述べているが、近時の環境会計の発展はめざましく、最近における会計問題の中心的な領域のひとつを形成しつつある。

しかしながら、その重要性にもかかわらず、社会関連会計や環境会計の理論的研究やその学問的位置づけについては、十分に議論されているとはいえない現状にある。というのは、現在では、かなりの環境会計実践が行われており、また実務解説も多く行われている。これらは、もちろん環境会計実践に対して一定の役立ちをしており、その意義は大きいですが、やはり、社会関連会計や環境会計の理論的研究がその大前提・理論的支柱となるもので、このような検討を抜きにしては、その基底が定まらず、方向性のないものとなるように思われる。

そこで、本稿ではまず、伝統的な会計と社会関連会計、また社会会計などとの関係や、社会関連会計における環境会計の位置づけなどを、マシューズの所説を中心に、社会関連会計から環境会計への発展過程のなかで明らかにし、さらに環境会計の理論的成立の基礎についてもみてみようと思う。

(1) M. R. Mathews, Twenty-five years of social and environmental accounting research: is there a silver jubilee to celebrate?, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 10-4 (1997), p. 481

1 伝統的会計と社会関連会計

現代企業は、「個別」の企業としての目的である利益を追求する組織体であるとともに、他方、「社会」のなかで資源の生産と配分を行う組織体であり、これら両面をもつ統一体として理解される。すなわち、現代企業は、「個別的な存在と社会的存在」という矛盾するかにみえる両側面の統一的な存在として把握される。

もちろん、どの程度のウェイトで、これらの両側面が位置づけられているかは、それぞれの歴史的・社会的な背景によって異なるが、どちらか一つのみの存在ということとはあり得ない。また、両者の関連づけについても、個別的な目的（利益追求）の達成がそのまま社会的な目的（社会的貢献）につながるという考えもあるし、両者は根本的に相反するものであるとする説もある。

このように、論者によって立つ学問的方法論によって、これら両者の関係づけは様々であるが、現代企業がこれらの両側面をもつことには疑いはなく、また近年、社会的存在としての側面が重要視されつつあることも、疑うことのできない事実である。

企業会計は、現代企業の本質を把握するべく考案されたもので、社会・経済の進展とともに、その内容を豊富にしつつある。そして、現代企業の本質は「資本による利益の獲得」を第一義的なものと考えることから、現代会計はまず、「資本」と「利益」の実態とその獲得経過の把握を中核に形成されてきたものといえる。すなわち、現代会計の「資産＝資本」関係の捕捉を中軸とする体系は、上のような目的にそくして構築されたものである。そしてここでは、その成立経過からみて当然のことではあったが、現代企業のもつ個別的側面の把握が第一義的に考えられ、もうひとつの側面である社会的側面については、あまり考慮されてこなかった現状にある。

現行会計の特徴は上で述べたようであるが、現行のいわゆる「制度会計」は、商法会計や証券法会計にみられるように、それぞれ債権者（株主など）や一般投資家などの保護を目的として企業の実態の報告を行い、その場合、企業の存在そのものである「資本と利益」の状況の報告をもってその目的としている。ここでは、このような会計を伝統的会計と呼んでおこう。古いということではなく、最も中心的に行われている会計という意味での呼称である。

かつて、リトルトン⁽²⁾は、その著『会計発達史』のなかで、会計の発展を「財務会計から管理会計へ、そして社会会計へ」と方向づけていたが、リトルトンのような名のある会計史家が社会会計への方向を示唆していたことは注目すべきことであると考えられる。

しかし、財務会計や管理会計という区別は、会計のもつ目的・機能からの分類で、社会会計とは分類基準を異にするものである。財務会計は企業外部者への企業の財務状況（資本・利益

(2) A. C. Littleton, *Accounting Evolution to 1900*, 1933, pp. 15-18

の状況)の報告目的、管理会計は企業内部での企業目標(利益確保)の達成のための計画・管理目的という、目的別の分類であり、いずれも個別企業の会計がその対象である。これに対して、社会会計は、マクロ・レベルでの社会経済的立場からの会計をいうのであるから、主体が異なり、その分類の次元を異にしている。

社会会計については、あとでとりあげるが、ここでは、リトルトンの方向づけは、会計はまず企業外部者との関係を問題とし、ついで企業内部での管理目的に用いられ、将来はもっと広く、「社会」との関係をも問題とすべきであると主張しているものと考えるところとする。そのように考えると、彼の「財務会計→管理会計→社会会計」という会計の発展方向は、卓見であるといえることができる。

社会関連会計の歴史は浅いとはいえ、すでに数十年は経過している。これらについては後述するが、ここでは社会関連会計の立つ観点についてみておこう。その場合、前述の「制度会計」と、いわゆる「批判学派会計」との関係でみてみよう。結論的にいえば、社会関連会計は、制度会計を包摂し、批判学派の思考をも含んだ総合的な会計思考といえるであろう。

いわゆる「制度会計」は、伝統的な、企業の資本の状況(資産・負債・資本)と、その剰余である利益の獲得過程(収益・費用・利益)を捕捉しようとするもので、個別的な存在としての企業の本質を把握する体系である。これに対して、社会関連会計は、企業概念をより広く認識し、現代企業を社会的存在としての側面をも含んだ二側面の統一体として捕らえ、そのことから、会計でもこれら両側面を把握するような体系を志向する。したがって、社会関連会計は、制度会計をも包摂したより広い会計体系として構築される。例えば、イギリスにおける社会関連学派会計(ホップウッドらの社会的・組織的会計思考など)や付加価値会計、ドイツ・フランスなどの社会貸借対照表論、アメリカの企業社会会計などにその思考体系の一例をみる⁽³⁾ことができる。

これに対して、「批判学派会計」は、かつてのイギリスのマンチェスター学派や、シェフィールド学派などにみられるように、体制批判的な立場をとるものであり、⁽⁴⁾社会関連会計とはその視点を異にするが、現状に対して建設的な思考は取り入れることも重要であり、その意味では、社会関連会計は、これらの学派とは一線を画しながらも、よい面は包摂するという立場をとる。

上のように、社会関連会計の視点は、総合的観点にあることから、中間的・折衷的であるとも思われるが、現実はまだに、「個別」と「社会」の統一・混合であるので、その捕捉体系が総合的なものになるのは、理の当然といえることができる。問題は、伝統的会計(個別)と、社会関連会計(個別と社会)の視点のうち、「個別的視点」と「社会的視点」が、矛盾なく統一的に把握できるかにある。これは、個別企業を対象とする社会科学(会計学)にとっての永遠の課

(3) 例えば、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、同『付加価値会計の研究』有斐閣、1984および同『社会関連会計の展開』森山書店、1986など参照。

(4) イギリスの批判学派会計についても、前掲拙著『環境会計の構築』参照。

題である。

2 社会会計と社会関連会計

前にもすこし触れたが、「社会会計」という言葉は、会計の重要な思考・領域として定着している。社会会計は、もともと、マクロの領域で、社会経済全体の立場から、例えば、一国経済を「会計形式」を使って捕捉しようとするもので、ここでいう「個別企業」の会計とは異なる。たまたま、「会計」形式での把握体系であるので、社会「会計」という言葉が用いられているのであって、主体を異にするため、混同しないことが重要である。

このような社会会計は、一国経済を会計的に把握しようとするものであるから、その意義・成果は重要であり、今後の発展が期待されるが、ここでいう社会関連会計とは主体的に異なるものであり、「社会会計（マクロ）」として、「社会関連会計（ミクロ）」と区別して用いられることが重要である。

社会会計と社会関連会計の関係にとって重要なのは、社会会計のもつマクロ視点の導入にある。すなわち、社会関連会計においては、個別企業の立場にたつて、しかもマクロ的視点を導入し、個々の企業と社会との関係を把握することが問題となる。そして、前述したように、このような思考は、近年、ますます重要となってきたものと考えられる。このように、社会関連会計は、社会会計とは主体が異なるので、全く次元を異にする学問体系であるが、マクロ的視点に立つということでは共通する面をもっており、混同される理由もここにあると思われる。

重要なことは、このマクロ的視点の導入であり、とくに現代企業が社会との共生を求められている現在、マクロ的視点をもつ社会関連会計の存在意義はますます重要となってきた。そしてそれは、ここでの主題である地球環境問題と企業会計との関係、すなわち、環境会計において、最も重要となる視点であり、社会関連会計から環境会計への展開において、ますます重要視されつつある。

最近、環境問題、とくに環境保護問題についての関心の高まりは大きく、個々の企業の会計においても、どのようにして環境問題を捕捉・開示するかが問題となっている。例えば、企業が放出する二酸化炭素 (CO₂) についてみると、いままでは企業外部に放出され、大気を汚染しても、それは企業にとっては直接関係のないことと考えられ、いわゆる外部不経済として会計の対象とはならなかった。しかし、このような大気汚染の放置が問題となり、その浄化が必要とされるようになると、個々の企業は、それを測定してその実態を把握し、会計に自社の費用として計上することが問題となる。いわゆる外部費用の内部費用化の例であるが、この費用は従来は「社会的（マクロ）」費用として、「私的（ミクロ）」費用とは認識されなかったものである。マクロ問題のミクロ主体での認識であり、環境問題と会計の関係については、このような両者の理論的解明が重要な課題となる。

このことは、現在の経済学の枠組みにも係わる問題であり、従来は、価格ゼロの自由財と考えられ、経済の枠組みの外にあった「環境問題」をどのように経済システムに取り入れるかという、経済学さらには価値観(パラダイム)の変化にも係わる根本問題を提供することとなる。⁽⁵⁾

3 社会関連会計・環境会計の形成

最近、マシューズは、社会関連会計や環境会計の発展を文献史的にまとめている。そこで、つづいて、彼の見解を中心に社会関連会計・環境会計の形成プロセスをたどってみよう。⁽⁶⁾

マシューズは過去25年間の社会関連会計・環境会計の代表的文献を挙げるにあたって、三つの時期を区分している。第1期(1971~1980)・第2期(1981~1990)・第3期(1991~1995)の暦年による区分であるが、その場合、サッチャー政権(1971~1989)と、「ピアース・レポート」(1989)および、グレイの著書「グリーンング・オブ・アカウンタンシィ」(1990)をこれらの区分のメルクマールとしている。私見では、サッチャー政権を中心に、それ以前とそれ以後に分けて、その社会的・政治的・経済的背景などとの関係で特徴づけ区分する方が理論的と考えられる。すなわち、これらの時代区分にあたっては、1975年の「コーポレート・レポート」の発表や、包括的環境責任補償法(CERCLA, 1980)、スーパー・ファンド法(SARA, 1986)、国連の「われら共有の未来」(1987)、エクソン・バルディーズ号事件(1989)なども、それぞれの時代を代表するイベントであり、とくにバーチェル・ホップウッドらの研究(1985)にもあるように、⁽⁷⁾付加価値会計の盛衰とサッチャー政権との関係などは興味深く、その意味でサッチャー政権を区切りとして時代区分を設定することも重要であると考えられる。

しかし、短期間のことでもあり、いずれも相対的なものとも考えられ、また文献検索の一応の区切りでもあるので、ここではマシューズの暦年による時代区分にしたがってみてみることにする。

マシューズは、社会関連会計・環境会計の文献を「経験論的研究」・「規範論的研究」・「方法論的議論」・「批判的文献」に分類し、それ以外の文献を「会計領域以外」・「会計学テキスト」・「法制度規制」・「その他」に分類している。この分類も相対的なものであるが、ここでは、大きく、①「実証研究」(経験的研究)、②「理論研究」(規範的研究、方法論議論を含む)、③「批判的文献」および、④「その他の文献」に分類して各時代区分の特徴をみてみよう。

個々の文献に入るに先立って、まずそれぞれの時代区分の文献的特徴をみてみると、第1時

(5) Cf. D. Pearce et al., *Blueprint* (1・2・3・4・5), 1989~1996

(6) Cf. M. R. Mathews, Twenty-five years of social and environmental accounting research: is there a silver jubilee to celebrate?. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 10-4 (1997)

(7) Cf. S. Burchell, C. Clubb, A. G. Hopwood, Accounting in its social context: towards a history of value added in the United Kingdom, *Accounting, Organizations and Society*, 10-4 (1985)

代区分 (1971~1980) においては、社会関連会計・環境関係はまだあまり発展していなかった。現在の AAAJ (1988~) や CPA (1990~) などの雑誌も未発刊で、AOS 雑誌も行動科学的研究や組織論的論文が中心であり、環境会計は社会関連会計と未分離であり、また規範論的文献が中心であった。そして、この時代の特徴として、伝統的な財務会計を修正する「財務数値」でのアプローチ (リノーズ) や、より広い観点から「非財務数値」で環境問題を捕捉しようとするアプローチ (ウルマン) などがみられた。

第2時代区分 (1981~1990) においては、環境開示が活発となり、この時代の前半では社会関連会計の精緻化、後半では環境会計への関心の高まりがみられた。また、規範論的研究は環境会計の領域に集中し、経験論的研究は叙述的分析から分析的アプローチへと進み、批判的文献も多く出版されるようになっていく。さらに、第3時代区分 (1991~1995) は、環境会計の文献が社会関連会計の文献に代わって多くみられ、環境会計が大きく発展した時期で、従業員・製品・地域社会関係の報告は「年次報告書」で行われるようになっていく。また、環境会計のテキストや、大学のカリキュラムが多く発表されるようになるのも、この時期の特徴である(本稿末尾の「補記」参照)。⁽⁸⁾

そこで、各時代区分の代表的文献について、「研究分野」ごとにみてみよう。

(1)第1時代区分……①「実証研究」においては、まだ理論的方法論は固まっておらず、「イエス・ノウ」分析が中心であり、代表的文献としては、Ernst & Ernst (1972~78) がある。②「理論研究」では、まだこの時期では社会関連会計・環境会計というテーマを特定しての研究ではないが、多くの文献が発表されている。代表的な文献としては、周知の Dierkes (1977), Dilley, Weygandt (1973), Estes (1976,77), Linowes (1972), Ulmann (1976), Ramanathan (1976) などがあるが、そのなかでも、エステスの社会的ベネフィット・社会的コストの研究や、ラマナザンの概念的 research など注目される。そして、方法論議論としては、“What” から “Why” が問題とされているが、社会契約論的アプローチもまだ借り物であり、③「批判的文献」も、この時期ではまだ発達していない。

(2)第2時代区分 (1981~1990) ……①「実証研究」の領域では、主観を排して客観的な分析が行える方法論が模索されているが、まだ経験研究を支える方法論の確立には至っていない。②「理論研究」の分野では、まだみるべきものは出していないが、マシューズによると、この時期から社会関連会計から環境会計が分離・独立し、具体的には総インパクト会計 (企業社会会計) から環境会計への発展を説く彼の提案 (Mathews, 1984) が重要であるという。また、方法論議論としては、Parker (1986) や Gray (1988) などの研究があり、前者では会計人が関与する範囲が問題とされており、後者では社会契約論・組織正統性理論の借用が行われている。③「批

(8) Cf. K. Gibson, Courses on environmental accounting, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 10-4 (1997)

判的文献」としては、企業倫理や会計職業、工場閉鎖などが問題とされ、Cooper, Sherer (1984), Laughlin, Puxty (1986), Puxty (1986), Tinker (1985) などの文献が代表的なものであり、④「その他の文献」としては、社会契約論や環境問題、エコロジーやサステナビリティ、さらには環境経済学などの文献が登場し、Gray (1990) の文献が代表的である。また、テキストとしては、Gray (1987), Parker (1989) や前述の Gray (1990) などの文献が発表されている。(3)第3時代区分(1991~1995)……①「実証研究」としては、AAAJ 雑誌で環境問題の特集(1991)が生まれ、Adams, Roberts (1995) の環境情報開示に関する実証や、Harte, Owen (1991), Roberts (1991,92) の研究などがあり、環境開示や環境監査の発展がみられる。②「理論研究」の領域では、サステナビリティの思考が全面に出され、Gray (1992), Bebbington (1993,94) の文献などが出版され、また、方法論議論としては、Owen (1992) をはじめ、Gray, Collison (1991) などが発表されているが、この時期では、サステナビリティや環境監査などが中心で、さらには、管理会計への適用も試みられている (Stone, 1995)。また、③「批判的文献」としては、Parker (1991), Puxty (1991) の論争をはじめ、Tinker (1991) による反論などが出され、④「その他の文献」としては、経営管理・経営戦略領域への発展、環境管理システム (EMS) についての文献が出版されており、代表的文献としては、Gray (1993) をはじめ、Mathews (1993), Owen (1992), Perks (1993), Rubenstein (1994) などがある。

以上、最近25年間における社会関連会計・環境会計の文献について、マシューズの所説によって要約してみたが、その後 (1995~) においては、例えば、Gray et al. (1996), Bebbington (1996) などが出版されており、また環境経済学の分野でのピアースの一連のシリーズ研究も重要である。そして、とくに ISO 14000 や、BS 7750, EMAS など、環境管理・監査領域で数多くの文献が出版されており、いまや環境会計の構築が社会科学における重要課題となりつつある。⁽⁹⁾

そこで、再度、マシューズの説にしたがって、この「討議」を要約すると、①第1期の特徴としては、社会関連会計や環境会計への多くの貢献はみられるものの、それらは諸研究のなかの一つとしてであり、経験的研究も叙述分析が中心であった。また、規範的な報告もあったが、方法論的議論はまだなかったし、批判的文献も現れておらず、大学テキストや法的規制もまだ問題とはなっていなかった。

②第2期の特徴は、環境問題への関心が劇的に高まったことであり、経験的研究も多く、また、会計以外の文献 (とくに環境経済学) が環境会計の発展に、方法論的に強く貢献した時期であった。③そして、第3期は、「発展」の時期であり、環境会計が引き続き進展し、批判的文献も多く出版されているが、規範論的研究や方法論議論の成果には乏しく、環境管理や環境監

(9) R. Gray, D. Owen, C. Adams, *Accounting & Accountability—changes and challenges in corporate social and environmental reporting*, 1996; J. Bebbington, I. Thomson, *Business Conceptions of Sustainability and the Implications for Accountancy*, 1996

査領域（EMS）での技術的展開が活発となっていると。

各時期の特徴は上のようであるが、大企業の年次報告書には、社会関連会計情報のディスクロージャーが多く、また環境情報の開示も活発であり、環境報告書も充実しつつある現状にある。したがって、マシューズらのとる、エボリューションな「改革的立場」（ライト・グリーン）からは、「何をなすべきか」を問題とすることが重要であると。そして、環境会計が重要視されるなかで、社会関連会計もそれに劣らず重要であるので、両者並行して研究することが必要であると結んでいる。

そして、将来の方向として、つぎのような方向が重要であると示唆されている。①経験的研究の続行。そして、この領域では、何をディスクロージャーすべきかの分析が重要である。②社会関連会計への関心の復活。③経営者が会計機能を重要視し、権威づけに用いる根拠について、社会契約論や組織正統性理論などによって解明すること。④規範的・方法論的研究の積極的展開。⑤環境教育と連結させること。⑥その他の領域の成果を認識すること、とくに学際的研究の重要視。⑦規制・基準や政策・戦略などの研究グループとの共同。

そして、結論として、社会関連・環境データ、環境監査を含んだ、会計領域の拡大が重要であり、会計人が政府・経営者・政治家からおきざりにされず、主導的な役割を果たすことが重要であると結んでいる。⁽¹⁰⁾

上で述べたように、マシューズの文献史的研究は、最近25年間に発表された文献を中心に、時代区分と研究分野に分けて特徴づけたもので、大筋で最近のこの領域の流れを簡潔に把握しており、参考とするところが多いと考えられる。⁽¹¹⁾ なお、ここで挙げられている主要な個々の文献については、すでに前掲拙著（環境会計については『環境会計の構築』、企業社会会計については『社会関連会計の展開』、付加価値会計については『付加価値会計の研究』など）でとりあげているので、これらのひとつひとつの解説については割愛するが、重要な点を整理するとつぎのようである。

①社会関連会計の新しい発展形態の一つとして、環境会計への展開がみられること。②環境会計の基礎理論の研究が重要視され、とくにサステナビリティやアカウンタビリティなどとの関係が重要であること。③さらに、環境会計の測定理論として、外部費用（社会的コスト）の内部化などの方法論の確立が重要であること。④環境情報開示の理論的根拠の研究が重要であること。

そして、これらの理論的研究を支えるものとして、⑤環境開示実践の実証的・具体的な現状分析が必要であること。⑥さらには、制度的なかかわりの一つとして、例えば、ISO や EMAS をはじめとする「環境管理・監査スキーム」への環境会計理論からの提言などが重要であると

(10) M. R. Mathews, op. cit., pp. 505-6

(11) もっとも、アダムズの批判もある。Cf. C. Adams, Articles Review, *Social & Environmental Accounting*, 18-1 (1998)

考えられる。

4 環境会計の体系とその理論的基礎

社会関連会計の体系については、前掲拙著『環境会計の構築——社会関連会計の新しい展開』で詳しく述べたので、それを参照されたいが、いまその概要を述べると、つぎのようである。

ここでは、環境会計すなわち、個別企業における環境問題の認識・測定・報告は、社会関連会計の一つの展開形態であると考え。いうまでもなく、社会関連会計は、企業と企業をめぐる社会関係、例えば消費者、地域社会、従業員などとの関係を捕捉する会計をいうのであるが、それらの社会関係の最近における重要な一つとして、地球環境が問題となり、企業と地球環境との関係が社会関連会計の最先端の新しい領域として認識されるようになったのであり、したがって、社会関連会計の枠組みがそのまま環境会計の前提となる。

社会関連会計の体系にとっては、前述の現代企業の二面的把握がその出発点となる。そして、個別的な存在としての企業実態や企業活動の捕捉については、資本・利益という企業固有の個別的側面の把握が問題となるのであるから、「個別的会計システム」（従来の伝統的な制度会計）が生まれ、他方、社会的存在としての企業の社会関係については、理論的には、かつてアメリカで問題とされた企業社会会計のようなマクロ的視点を中心とする体系が考えられるが、概念問題や測定問題になお未解決な領域が多いので、現段階では、参考資料（「社会的会計システム」）として組むことにとどめる。

社会関連会計の中核は、企業と社会との関係を捕捉する、狭義の「社会関連会計システム」で、個別的会計システムと社会的会計システムを結ぶもので、具体的には、フローでは「付加価値」、ストックでは、「生産的資本」を中軸に組み立てられる。すなわち、これらの概念は、個別（ミクロ）と社会（マクロ）を結ぶ接点にある指標と考えられるからである。

個別企業の実態・活動の二側面は、それぞれの会計システムによって捕捉され、報告書に集約される。そこで、ついで報告書についてみる。個別企業の個別的側面については、個別的会計システムによって把握された結果、周知の貸借対照表や損益計算書などの報告書に集約される。他方、社会的側面については、社会的会計システムによって捕捉され、社会貸借対照表や社会損益計算書として参考的に集約される。

そしてさらに、これらの接合領域については、社会関連損益計算書（具体的には、付加価値計算書）や社会関連貸借対照表（具体的には、生産資本貸借対照表）に集約され報告される。そして、これらの会計数値で捕捉できない事項については、叙述形式で表現され、「叙述事項報告書」の形で報告される。⁽¹²⁾

付加価値計算書は、企業の「個別的な利益」と、企業の「社会的な利益」（個別的利益に外部

(12) 例えば、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など参照。

収益と外部費用あるいは社会的ベネフィットと社会的コストを加減した、社会的にみての正味の企業剰余)の媒体となるものであり、企業の純生産高とそれよりの分配関係を表示するものとして重要視されている。これに対して、生産資本貸借対照表は、現在ではまだ認知されるまでには至っていないが、物的生産が個別企業活動を社会的生産に結びつける基底的な活動であるので、ストック面で個別と社会を結ぶ結節点と考えられる。しかし、在高面については、所有関係をめぐる法制的問題が重要視されるので、その制度的認識はなかなか困難であり、したがって、ここでは問題提起的に提示するにとどめる。

以上、社会関連会計の体系について述べたが、環境会計の構築にあたっては、その枠組みが前提となり、例えば、環境付加価値計算書や環境資本貸借対照表などの作成の出発点となる。すなわち、環境会計の体系は、以前にも述べたように、まず個別的环境会計システムと社会的環境会計システムの統合として構築される。前者は企業本来の「利益捕捉」目的の会計体系における環境問題の処理で、制度会計のもと、主として貨幣値によるものである。これに対して、後者は企業を「社会的な」視点からみて、環境問題を把握しようとするもので、現在ではLCAやエコ・バランス(生態会計)などが中心となっており、タームとしては、もっぱら物量値がとられている。そして、これら両者の接合として、貨幣値では環境付加価値計算書、叙述形式では環境(叙述)報告書などの作成・開示が行われている⁽¹³⁾。

環境会計は上のように体系化されるが、それでは、なぜこのような環境(問題捕捉)会計が出現してきたのか、またその成立の理論的基礎はどこにあるのか。さらには、環境会計構築の理論的支柱として、どのような枠組みが考えられるかなどについてみてみよう。

環境会計成立の基礎は、以前にもたびたび主張したように、「サステナビリティ」(地球の持続的維持=持続可能性)⁽¹⁴⁾を基礎においた、企業の「アカウントビリティ」(受託責任→説明報告責任)の履行とその拡充にある。すなわち、マクロ的には経済発展と環境保全の両立・共生、ミクロ的には収益性と社会性の調和・統合がその基礎にあり、それは具体的には、アカウントビリティの再認識(社会的アカウントビリティ、とくに環境アカウントビリティ)として具象している。

周知のように、現代社会では、財貨その他の受託に対して、その運用・管理責任と、その経緯や結果の説明・報告責任が、法制的・社会的枠組みとして存在し、社会はそのことによって成立している。個別企業についてもその例外ではなく、アカウントビリティは企業存立の約束事であり、また企業会計存立の客観的な枠組みである。

(13) 前掲拙著『環境会計の構築』参照。

(14) Cf. WCED (UNEP), *Our Common Future*, 1987; なお次稿では、「企業活動はサステナビリティと矛盾しない」という企業の見解がアンケート調査で述べられている。R. Gray, J. Bebbington, *Accounting and the Soul of Sustainability*, *Paper presented at APIRA 98 in Osaka*, p. 339

環境会計の出現は、企業のアカウンタビリティが社会的・倫理的に拡充し（経済的→社会的アカウンタビリティ、法律的→倫理的アカウンタビリティ）、これをうけて、会計の内容が環境問題の捕捉にまで拡大したことによるものであり、したがって、アカウンタビリティの拡充が環境会計成立の理論的基礎である。⁽¹⁵⁾ なお、よくいわれる意思決定有用性理論や組織の正統性理論などは、次元を異にした副次的な説明理論であって、ここで同列に論ずべきものではない。

しかしながら、アカウンタビリティは、上のように環境会計成立の客観的基礎ではあるが、これだけで環境会計のすべてが説明できるものではない。すなわち、環境会計はもちろん、企業会計もアカウンタビリティ理論がなければ成立しないが、環境会計の理論づけには、上記の諸説やその他の理論が用いられ、その内容を豊富にしている。

ここでは、その一つとして、「会計公準」を媒介として、環境会計の理論的支柱としようとする「環境会計の内在的アプローチ」⁽¹⁶⁾（勝山進教授）についてみてみよう。この説によれば、「アカウンタビリティ理論」は、いわば「環境会計の外在的アプローチ」で、会計の開示 [対象] の拡大については説明可能だが、その開示 [内容] の拡大の説明には「会計公準論」の導入が必要であり、これら両者をもって、環境会計の成立根拠としている。上のように、環境会計の成立根拠として、アカウンタビリティ理論より、一步すすめて、会計構造の内部に入って、会計公準をよりどころに環境会計を構築しようとする発想は重要であると思われる。

周知のように、会計公準については、ギルマンの「会計公準」が有名である。それによると、会計主体（＝企業実体）・会計単位（＝会計期間）・会計測度（＝貨幣評価）の三つが挙げられているが、この企業実体・会計期間・貨幣評価は、いずれも会計構造を支える技術的な枠組みであり、「構造把握的会計公準」とも呼ばれる。これに対して、一定の判断基準にもとづく「会計のコンベンション」として、例えば、公平性・有用性などが考えられているが、これは価値判断的な基準であり、したがって「目的設定的会計公準」とも呼ばれている。

「内在的アプローチ」論では、後者の「目的設定的会計公準」を基軸に、社会的環境会計情報への展開をはかり、また貨幣値測度から物量値・叙述尺度への拡充を説明し、「会計公準論アプローチ」を環境会計成立の根拠としており、重要な提言であると考えられる。しかし、ここでは、このアプローチの独創性を指摘するにとどめ、環境会計と会計公準の関係についての筆者の見解を述べておこう。

すでに述べたように、「構造把握的会計公準」は、会計構造を技術的枠組みとして捕らえた前

(15) アカウンタビリティについては、拙著『環境会計入門——環境会計の基本問題を考える』白桃書房、1999や、飯田・山上編著『現代会計とグリーン・アカウンタビリティ』森山書店、1998など参照。

(16) この点については、勝山進「ISO 14000と環境会計」『社会関連会計研究』、10（1998.6）や、「同題」の学会報告レジュメ（日本社会関連会計学会・第10回年次大会）、および『企業会計』50-1（1998.1）の同氏稿など参照。なお、会計公準論については、新井清光『会計公準論』中央経済社、1969が参照されている。

提・約束であり、かなり純粹・中立的な性格のものであるが、そうでもない。まず、会計主体としての企業実体は、「社会的な企業体」として変容を迫られつつある。また、会計単位（ここでは計算の区切り、土俵という意味）も、一年間などという会計期間から、地球の持続的維持思考のもと、次世代をも包摂した「長期的観点」が問題とされている（なお、この点については、梶浦昭友教授の主張がある⁽¹⁷⁾）。そして、会計測度も、貨幣評価から、「物量値・叙述形式」をも包含する方向に変化しつつある。環境会計とのかかわりでいえば、「会計の技術構造」そのものが動きつつあるのであり、環境会計の原点は、これら会計の「パラダイム」自体の変化を基礎としているものと考えることができる。

一方、後者の「目的設定的会計公準」は、もともと、前者の技術的中立性を補完するため考案されたもので、文字通り、価値判断的な基準であり、公正性・有用性・明瞭性・適合性等々、設定目的の種類に応じていくらかでも分類できるものであるが、環境会計との関係では、公平性については、いうまでもなく、「社会的な」公平性に変化しつつあり、有用性についても、「環境問題解決に有用な」開示に動いている現状にある。

上で述べたように、会計公準は、もともと会計構造を特徴づけるため考えられたものであるから、環境会計との関係で位置づける場合には、これらを既成のものとして解釈するのではなく、会計構造そのものとの関係で動態的・統合的に考えることが肝要であり、すべての会計公準の基礎にかかわる問題として把握することが重要であろう。

*

以上、社会関連会計から環境会計への形成を、マシューズの所説を中心に文献史的にとりあげ、さらには社会関連会計や環境会計の枠組みやその成立基礎について、若干の私見を述べた。

そこで、ここでとりあげられた文献を「マシューズの文献目録」から抄録しておこう。

C. Adams, C. Roberts, Corporate ethics: an issue worthy of report?, *Accounting Forum*, 19-2/3 (1995)

J. Bebbington, The EC fifth action plan: towards sustainability, *Social and Environmental Accounting*, 13-1 (1993)

J. Bebbington et al., Accountants' attitudes and environmentally-sensitive accounting, *Accounting and Business Research*, 24-4 (1994)

S. Burchell, C. Clubb, A. G. Hopwood, Accounting in its social context: towards a history of value added in the United Kingdom, *Accounting, Organizations and Society*,

(17) 梶浦昭友氏は、「持続的発展」を、世代間利害調整のキー概念とし、環境会計構築の出発点としているが、この主張は卓見であると思われる。梶浦昭友「持続的発展の概念と会計——環境会計と伝統的会計の接点」『企業会計』, 48-3 (1996) 参照。また、「サステナブル志向企業」については、D. B. Rubenstein, *Environmental Accounting for Sustainable Corporation*, 1994, p. 39 など参照。

10-4 (1985)

- D. J. Cooper, M. J. Sherer, The value of corporate accounting reports: arguments for a political economy of accounting, *Accounting, Organizations and Society*, 9-3/4 (1984)
- M. Dierkes, L. E. Preston, Corporate social accounting reporting for the physical environment: a critical review and implementation proposal, *Accounting, Organizations and Society*, 2-1 (1977)
- S. C. Dilley, J. J. Weygandt, Measuring social responsibility: an empirical test, *Journal of Accountancy*, 128 (1973)
- Ernst and Ernst, *Social Responsibility Disclosure Surveys*, Ernst and Ernst, 1972-78
- R. W. Estes, *Corporate Social Accounting*, 1976
- R. W. Estes, The corporate social accounting model, in L. A. Gordon (ed.), *Accounting and Corporate Social Responsibility*, 1977
- R. Gray, *The Greening of Accountancy: The Profession after Pearce*, 1990
- R. Gray, Accounting and environmentalism: an exploration of the challenge of gently accounting for accountability, transparency and sustainability, *Accounting, Organizations and Society*, 17-5 (1992)
- R. Gray D. Collison, The environmental audit: green-gauge or whitewash, *Managerial Auditing Journal*, 6-5 (1991)
- R. Gray, et al., *Accounting for the Environment*, 1993
- R. Gray, D. Owen, K. Maunders, *Corporate Social Reporting: Accounting and Accountability*, 1987
- R. Gray, D. Owen, K. Maunders, Corporate social reporting: emerging trends in accountability and the social contract, *Accounting Auditing & Accountability Journal*, 1-1 (1988)
- G. Harte, D. Owen, Environmental disclosure in the annual reports of British companies: a research note, *Accounting Auditing & Accountability Journal*, 4-3 (1991)
- R. Laughlin, A. Puxty, The social conditioning and socially conditioned nature of accounting: a review and analysis through Tinker' Paper Prophets, *The British Accounting Review*, 18-1 (1986)
- D. Linowes, Socio-economic accounting, *Journal of accountancy*, 133 (1972)
- M. R. Mathews, A suggested classification for social accounting research, *Journal of Accounting and Public Policy*, 3 (1984)
- M. R. Mathews, *Socially Responsible Accounting*, 1993
- D. Owen (ed.), *Green Reporting: Accountancy and the Challenge of the Nineties*, 1992

- L. D. Parker, Polemical themes in social accounting: a scenario for standard setting, *Advances in Public Interest Accounting*, 1, 1986
- L. D. Parker, External social accounting: adventures in a maleficant world, *Advances in Public Interest Accounting*, 3, 1991
- L. D. Parker et al., *Accounting for the Human Factor*, 1989
- D. Pearce et al., *Blueprint for a Green Economy*, 1989
- R. W. Perks, *Accounting and Society*, 1993
- A. Puxty, Social accounting as immanent legitimation: a critique of a technicist ideology, *Advances in Public Interest Accounting*, 1, 1986
- A. Puxty, Social accounting and the universal pragmatics, *Advances in Public Sector Accounting*, 4, 1991
- K. V. Ramanathan, Toward a theory of corporate social accounting, *The Accounting Reviews*, 51-3 (1976)
- C. B. Roberts, Environmental disclosure: a note on reporting practices in mainland Europe, *Accounting Auditing & Accountability Journal*, 4-3 (1991)
- C. B. Roberts, Environmental disclosure in corporate annual reports in Western Europe, in D. Owen (ed.), *Green Reporting*, 1992
- D. B. Rubenstein, *Environmental Accounting for the Sustainable Corporation: Strategies and Techniques*, 1994
- D. Stone, No longer at the end of the pipe, but still a long way from sustainability: a look at management accounting for the environment and sustainable development in the United State, *Accounting Forum*, 19-2/3 (1995)
- A. M. Tinker, *Paper Prophets: A Social Critique of Accounting*, 1985
- A. M. Tinker, C. Lehman, M. Neimark, Falling down the hole in the middle of the road: political quietism in corporate social reporting, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 4-2 (1991)
- A. E. Ulmann, The corporate environmental accounting system: a management tool for fighting environmental degradation, *Accounting, Organizations and Society*, 1-1 (1976)

[補記]

最後に、イギリス・オーストラリアやアメリカの大学で多く使用されている、社会関連会計や環境会計の標準テキストについて、キブソン (K. Gibson) の調査にもとづいて記しておく。⁽¹⁸⁾

(18) K. Gibson, Courses on environmental accounting, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 10-4 (1997), pp.584-593

ギブソンは、「環境会計は、会計研究の重要な一つとして現れはじめた⁽¹⁹⁾」と述べ、それは持続可能な発展と環境資源の利用における会計の役割を認識するためであるという。しかしながら、環境会計は、現在では会計教育という円のそとの「第三系」にあり、このような誤りは大学における会計教育の内容が原因であると指摘する。すなわち、現在の会計教育は技術取得や訓練の偏重にあり、倫理・知的教育が欠如しているので、これらの限界を克服し、環境会計教育を発展させることが重要であると。

上の理由の一つは、従来の会計教育の狭さにある。そのため、たった一つの決定的な新古典派経済学的見地を堅持している立場や、技術偏重の考えを排除することが必要であり、とくに新古典派経済学の合理主義（利己心の追求）を見直すことが重要であるという。

そして、英・豪・米などの大学8機関について、環境会計コースの「目的」と「内容」を調査している。そのうち、代表的なマンチェスター大学とダンディー大学の環境会計コースについてみると、つぎのようである。⁽²⁰⁾

マンチェスター大学 (BA)

《コースの目的》・伝統的な会計見地への挑戦と代替的見地の認識へ学生を奨励する

《コースの内容》・社会における会計の役割；社会会計の概念

- ・ アカウンタビリティ；企業の社会的責任
- ・ 社会報告の国際的・国内的発展 ・ 企業社会報告と会計理論
- ・ 公表社会報告；財務報告対非財務報告；内部性対外部性
- ・ 従業員へのアカウンタビリティ
- ・ 環境へのアカウンタビリティ ・ 公共セクター会計

ダンディー大学 (BA; MA)

《コースの目的》・対照的・代替的見地の準備 ・ 伝統的会計についてのより広い考え方

- ・ 受託責任・アカウンタビリティの概念の豊富化
- ・ 社会や環境のための会計の実務的・理論的見地

《コース内容》・会計はグリーンにできるか；すべきか ・ 環境監査

- ・ 環境管理 ・ 環境管理会計
- ・ 環境報告 ・ 会計職業の含意
- ・ 財務会計・監査 ・ サステナビリティへの挑戦

ついで、標準的な環境会計のテキストとして、つぎの文献などが挙げられている。

- ・ R. Gray, D. Owen, K. Maunders, *Corporate Social Reporting-Accounting and Accountability*, 1987 (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)

(19) K. Gibson, op. cit., p. 584

(20) K. Gibson, op. cit., pp. 588-9

山 上 達 人

- (マセイ大学, マンチェスター大学, シェフィールド大学, タスマニア大学)
- R. Gray, J. Bebbington, D. Walters, *Accounting for the Environment*, 1993
(オーストラリア国立大学, ダンディー大学, テキサス大学)
 - M. R. Mathews, *Socially Responsible Accounting*, 1993
(オーストラリア国立大学, マセイ大学, シェフィールド大学)
 - R. Gray, D. Owen, C. Adams, *Accounting & Accountability-changes and challenges in corporate social and environmental reporting*, 1996
(ダンディー大学, シェフィールド大学)
 - D. Owen, (ed.), *Green Reporting-Accountancy and Challenge of the Nineties*, 1992
(ダンディー大学, シェフィールド大学)
 - R. Gray, *The Greening of Accountancy-The Profession after Pearce*, 1990 (菊谷・向山・富増他訳『グリーン・アカウンティング』白桃書房, 1996)
(ダンディー大学)
 - R. W. Perks, *Accounting and Society*, 1993
(シェフィールド大学)

以上のアンケートは、特定の国を対象としたもので、また調査対象も少ないが、ある程度の現状は読み取れるように思われる。

そして最後に、ギブソンは環境会計を教育する多くのインセンティブがあるが、なかでも重要なのは、「社会関連会計や環境会計教育が会計学徒の知的・倫理的成熟を発展させる戦略の一つの要素として考えられる」と述べ、「権威のしもべ」としてよりも「変化のリーダー」として行動することが重要であると結んでいる。⁽²¹⁾

(21) K. Gibson, op.cit., p. 587