

## 社会関連会計と社会的アカウンタビリティ

——社会関連会計の理論的基礎をめぐる論争について——

山 上 達 人

最近、社会関連会計についての議論が活発である。社会関連会計は、個別企業の立場に立って「企業と社会」の関係を捕捉・開示する会計領域をいう。したがって、社会関連会計は個別企業の会計を対象とするものであり、従来の「資本・利益→収益性」を中核とする伝統的企業会計とはその目的・領域を異にするが、「個別」「企業」の会計を対象とする点では同じである。すなわち、従来の会計は個別企業の目的である「資本による利益」の獲得という企業概念→企業目的の現状・達成度合を、「資産=資本」、資本の増分としての「利益」の獲得プロセス「収益—費用」として、在高的・成果的に捕捉・開示することを目的とする。これに対して、社会関連会計はこのような目的・測定を基礎におきながらも、企業概念を一步進めて「個別的側面」と「社会的側面」の統一体として捕らえ、個別企業のもつもう一つの側面（社会的側面）との関係を捕捉・開示しようとする点で、従来の会計とは異なった新しい会計として特徴づけることができる。すなわち、企業の環境が多様化し、また企業が社会的存在としての性格を強めるにつれて、企業の利害関係者も従来のように株主・債権者あるいは一般投資家のみではなく、極めて多様となってくる。例えば、従業員は企業の重要な構成員であることから、彼らとの関係も重要なものとして位置づけることが必要となり、そのほか消費者・取引先・地域社会などとの関係も重要となってきた。また、最近重要視されている環境問題（自然環境・地球環境）もこのような利害関係者グループ→社会との関係の一つである<sup>(1)</sup>。このように、個別企業と関係をもつ社会・利害関係者をその関係グループという点からみると多様化してきているが、これを企業の活動面からみても、従来の企業本来の活動である「生産・サービス・販売・分配」活動以外に、対従業員活動・対消費者活動・対地域社会活動などはもちろん、経済的活動以外の社会的活動・文化的活動（メセナ・フィランソロピー）などが重要となっている。また、これを企業の価値基準・経営理念からみても従来の利益・収益性中心目的からさらにそれをもふまえて、社会的な価値基準・社会的観点が導入されるようになり、このような拡

(1) 環境会計については、Cf. D. Pearce, A. Markandya, E. B. Barbier, "Blueprint for a Green Economy" 1989; R. Gray, "The Greening of Accountancy: The Profession after Pearce" 1990; D. Owen, "Green Reporting" 1992. なお、拙稿「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, および拙稿「会計環境の変化とグリーン・レポート」商学論集18-3参照。

大された対象（利害関係者）・企業活動や価値基準・目的などの拡充がみられ、従来の企業会計ではそれらを覆うことができなくなってきた。社会関連会計は、このような環境の変化にもとづいて、上のような企業の新しい側面＝社会的関係を捕捉・開示しようとする会計領域であり、それは広義には従来の伝統的会計をも含んだものとして企業の新しい構造・特徴を捕捉しようとするものである。

「社会関連会計」は上のように特徴づけることができるが、最近このような社会関連会計の成立根拠あるいはそれを支える支配原理・理念が問題とされるようになってきた。すなわち、それは従来の伝統的会計と全く異なるものであるのか、またそれと同じものの異なった表現であるのか、これらの点をめぐって、社会関連会計の「本質」にもかかわる問題として国内外において大きな問題となってきた。例えば、イギリスにおける「社会関連学派」会計の台頭などはその一つの重要な動向であると考えられる<sup>(2)</sup>、また最近、社会関連会計の一つとして重要視されつつある「環境会計」なども<sup>(3)</sup>、その理論的基礎が問われている重要な領域である。

本稿は、上のような問題意識をもって、社会関連会計の理論基礎について最近の動向を整理してみることを目的とする。社会関連会計の成立根拠を何に求めるかについては種々の議論があるが、本稿では、最近“*Advances in Public Interest Accounting*”（第1巻・第4巻）で議論が行われた論争の紹介を通じて、この問題を検討してみたい。すなわち、この書の第1巻（1986）で L. D. Parker, A. G. Puxty が社会関連会計の理論的根拠について、それぞれ「意思決定有用性」理論（Parker）の観点から、また「社会的コンテクスト」理論（Puxty）<sup>(4)</sup>の立場から議論を行っており、さらに第4巻（1991）において、R. Gray らが「社会的アカウンタビリティ」の理論にもとづいて論陣をはっている（ここでは、「社会会計」・「企業社会報告」という言葉が使われているが、前者はマクロ観点からの会計を意味し、後者は社会関連会計の一つの局面一報告面を表すものであるので、ここでは「社会関連会計」という用語で統一して用いる）。そして、上述の Parker や Puxty もこの第4巻において反批判を展開しており、社会関連会計の本質を探るうえで参考となるところが多いと思われる<sup>(5)</sup>。社会関連会計の理論的基礎については彼らの主張する理論以外にも種々考えられるが、ここでは彼らの所説に

(2) この点については、拙稿「イギリス会計学の新しい潮流」経営研究, 41-1/2, 拙稿「イギリス社会関連学派会計の理論構造」産業経理, 50-3, および拙稿「イギリス会計学の二つの流れ」社会関連会計研究, 3など参照。

(3) 最近の環境会計の動向については、Cf. R. Gray, “*Accounting for the Environment*” 1993. なお、拙稿「企業会計と環境問題」産業と経済, 8-3/4参照。

(4) L. D. Parker, “Polemical Themes in Social Accounting: A scenario for standard setting”; A. G. Puxty, “Social Accounting as Immanent Legitimation: A critique of a technicist ideology”, *Advances in Public Interest Accounting*, Vol. 1 (1986)

(5) R. Gray, D. Owen, K. Maunders, “Accountability, Corporate Social Reporting, and the External Social Audit”; L. D. Parker, “External Social Accountability: Adventures in a maleficent world”; A. G. Puxty, “Social Accountability and Universal Pragmatics”, *Advances in Public Interest Accounting*, Vol. 4 (1991)

よってこの問題を紹介・批評してみようと思うが、これらの社会関連会計の理論基礎として、その基底にあるものは「社会的に何が公正であるか」という「社会的公正性」があり、それが現実には制度的なもの、合法的なもの（制度的合法性）という媒介をへて現実に具体化しているものと考えられる。したがって、社会的公正性を基礎においた制度的合法性、これらを含む概念を「社会的衡平性」と呼ぶとすると、このような「社会的衡平性」が根底にあり、それが企業の「社会的アカウンタビリティ」の認識となって具象しているものと思われる。したがって、本稿では、社会関連会計の基礎を「社会的衡平性」→「社会的アカウンタビリティ」に求めて論を進めたいと思う。

## I 社会関連会計と意思決定有用性—Parker の所説によせて

社会関連会計の理論的基礎を論ずるにあたって、まず Parker の主張をみ<sup>(6)</sup>てみる。Parker によれば、公衆の意見の高まりによって社会関連会計が成立し、そのため種々のグループの利害を調整するため会計基準の設定が必要であるという。したがって、これを利害関係者・利用者の行動の意思決定の観点からのアプローチとみれば、「意思決定有用性」にもとづく理論<sup>(7)</sup>ということになる。Parker は、社会関連会計（彼は社会会計という用語を使用）は1970年代に文献上出現したものであり、1970年代の初期からの発展過程を分析することによって「社会的責任の議論——社会関連会計・術語・定義・目的・測定<sup>(8)</sup>の原動力——が、社会関連会計の批判・実務的適用と同じように考慮される」と考え、これらのテーマは社会会計基準を発生させる会計職業の効験に対するインパクトと評価され、会計基準についての多くの正当化が存在し、より一層の研究が必要であると述べている。そして、社会関連会計は70年代の子供であり、西欧諸国では「従来の制度・社会慣行・経済政治目的の再検討・批判が、70年後の企業の社会貢献に対する会計の意味の実験・討論<sup>(9)</sup>で発生した」のである。そして、「社会会計の形式・測定可能性・存立見込みについて討論が行われ」ここでは「発生した主なテーマを決めるため70年代後の社会会計文献を検討」し、「このようなテーマ・議論・会計基準のもっともらしさ・企業の社会業績の報告の含意について検討」している。そこで、これらの主張について、①社会的責任、②発展の原動力、③目的に焦点をあててみる。

まず「社会的責任」については、企業は社会的責任をもつかということが問題とされ、周知<sup>(10)</sup>の M. Friedman の反対論をひいて、自由企業の基礎は、経営者は社会責任活動に費消する

(6) 周知のように、Parker は、Flinders 大学（南オーストラリア）の教授で、「AAAジャーナル」の編集者などとして活躍している社会関連会計の代表的な論者である。

(7) しかし、Parker の理論は必ずしも「意思決定有用性」にもとづく理論（Puxty ら）ともいえず、その内容からみれば、「企業の正統性」確保をその論拠とする「組織の正統性」理論に属すると思われる（後述）。

(8) L. D. Parker, "Polemical Themes in Social Accounting: A scenario for standard setting", *Advances in Public Interest Accounting*, Vol. 1 (1986), p. 67

(9) "Ibid." p. 68

権利はなく利益の拡大化を目指すべきであるとし、企業の自己利益の優位が株主への利益の義務であるという説を引用して、企業の利益追求が社会的責任であるという議論を紹介している。したがって、この観点からは、企業は「社会的責任」を企業の防御・PRの実務として利用するものとしている。しかし、Parker によれば、このような議論ばかりではなく、異なった社会利害グループが生態・少数者の権利・教育・安全・健康のような社会問題についてのより大きな企業のアカウンタビリティを提唱しはじめたとし、企業は自由財についても社会に責任を負うものと考えられるようになったという。すなわち、経済基準は市場システムでは重要であったが、社会政治システムのコンテクストのもとでは、企業経営者は資本所有者に対してよりもこれらに大きな責任をもつようになったと。かくして、「企業の社会責任の弁護が、利益と社会目的の矛盾を調和させる必要をうみだした」<sup>(11)</sup>のであり、社会責任のより一層の議論が企業の長期的利益・企業の公共イメージ・政府規制の回避などを含んで行われ、このような責任の弁護が社会責任問題の実験をうむ支持・動機となったと。上のように、Parker は「社会関連会計の発展に契機を与えた要因」について述べ、企業に対する社会責任が社会関連会計の成立の前提と考え、そこに立論の基礎をおいている。

ついで、「社会関連会計の発展原動力」についてみると、「社会関連会計の原動力は増大する公衆の意見から起こった」<sup>(12)</sup>と考えられ、企業活動は分割された利害のために公共の社会的資産を利用することになると述べられる。そして、このような認識をふまえて、産業の生産プロセスの生態的インパクトに関して「出版物（マスコミ）」が成長し、賃金よりも健康・安全などを含んだ労働組合のより広い活動がみられ、社会利害グループは企業活動によって発生した社会コストの範囲に関心をもつようになった。そして、このことが「財務基準よりも広い基準によって企業業績を評価する」<sup>(13)</sup>こととなったと。上のことから、企業経営者は企業が社会の多くの参加者にもったマイナスのイメージを認識し、彼らの活動の社会的インパクトについて関心をもったのであり、それは「政治介入の可能性・社会制度としての企業の生存」に関心をもち、業績尺度としての「利益」は未来の社会的インパクト指標に関してあまり強調されなかったが、利益の適合性・本質についての十分な説明が問題とされるようになった。このように、社会関連会計は「公衆の意見・投資家の評価・企業の自己概念の変化などの結合として」<sup>(14)</sup>発展したのである。したがって、もし社会関連会計が一般理論の第1段階をこえて動くのなら、概念・測定・報告についての発展が必要であり、かくて会計基準・企業社会業績情報の発展プログラムが必要視されるようになったと。すなわち、範囲（財務対非財務データ・バランスシート・オフバランスシート項目）・実務性（測定の共通単位・定量化の可能性）・洗練度（質対

(10) Cf. M. Friedman, "Capitalism and Freedom" 1962

(11) L. D. Parker, "op. cit." p. 69

(12) "Ibid." p. 70

(13) "Ibid." p. 70

(14) "Ibid." p. 71

量データ・インベントリー・コスト・コストベネフィット)などの問題が社会関連会計発展の原動力であり、社会会計基準設定のプロセスがより広い議論を促したのであり、このような基準がディスクロージャーの共通の基礎をすべての企業にもたらすことを助長したものと考えられる。以上で述べたように、Parker によれば、公衆の意見の広がりを受けて企業防衛の手段として社会関連会計が考えられたのがその発展の原動力であり、具体的には、社会関連会計に対する基準設定問題として展開されていったと考えられる。

ついで、Parker は「社会関連会計の目的」については数種の主要なテーマに分類することができる<sup>(15)</sup>と述べ、それぞれの利害関係者グループがそれぞれの社会関連会計の目的を規定しているという。このように、社会関連会計の目的ははっきりせず、一般に述べられた多くの目的が文献に認められるが、彼はこれらを二つの基本的な観点を反映していると類型づけている。すなわち、①企業防衛を目的とするもの、②企業の社会批判を目的とするもの。まず「企業防衛を目的とする観点」は企業批判に対して企業を防衛するのが目的であり、社会関連会計の目的はディスクロージャーの法的圧力や政府介入・その他の外部利害関係者からの圧力に対する早期の対応として行動することができることであり、かくて「社会関連会計は社会的圧力の早期の予知あるいは回避に利用される<sup>(15)</sup>」。そして、それは企業の公共的立場の高揚に用いられ、結果的には長期的利益の向上という副産物となると指摘している。他方、「企業の社会批判を目的とする観点」では、社会関連会計は三つの主要な目的をみたすとされ、「①組織と資源の包括的観点の提供、②社会的に無責任な企業行動に対する制約の用意、③社会的に責任のある方法で企業が行動する積極的動機の提供<sup>(16)</sup>」の三つをあげている。そして、社会会計基準の設定の願望と実行性と関連させて、基準はこれら「両方の観点」を規制し、融和させる役割に役立つ<sup>(17)</sup>といっている。すなわち、社会会計基準は企業防衛論者の社会改善の偏向を規制・制限し、同時に企業批判論者の極端・非現実的な要求を調整するものと考えられており、これら二つの目的は必ずしも矛盾せず、「社会・政治圧力の早期対応として、企業の社会業績情報の提示が修正された企業行動になる<sup>(17)</sup>」とし、「同じ目的が企業批判者によって特殊化された目的への企業社会会計実務によって役立ち、両方の目的・社会会計手続・ディスクロージャーは一つの社会情報によって適合するだろう<sup>(18)</sup>」と結んでいる。このように、Parker は社会関連会計の目的を企業を防衛する目的と企業の社会批判についてのものとに分けているが、前者は企業を社会批判から守るため社会会計基準を設定し、その開示によって早期にそれを回避しようという考えであり、後者は社会会計基準の開示によって、企業の所期の活動の社会的インパクトを政府・公共の詮索によって束縛するものであると述べている<sup>(19)</sup>。

(15) "Ibid." p. 76

(16) "Ibid." p. 76

(17) "Ibid." p. 77

(18) "Ibid." p. 78

(19) そのほか、Parker は、社会関連会計活動の「捉えにくさ」(elusive activity)・「測定の合理化」<sup>(19)</sup>

以上で述べたように、Parker の社会関連会計に対する議論は、その題名のように「議論となるテーマ」を示したものであり、そこから彼の社会関連会計に対する立場を特徴づけることは難しいが、前にもみたように、社会関連会計についての最も一般的な考え方で、「公衆の意見」がその原動力となっており、そのことを背景として、企業の社会批判を防御するため早期にそれを発見・回避するために社会関連会計の必要性があるとされ、そのための社会会計基準の設定の重要性が強調されている。したがって、大きくは企業の「正統性」を主張するための目的が社会関連会計の成立根拠・理論基礎であると思われる、その意味では「企業サイド」に立った伝統的な会計の一つの発展形態であろうと考えることができる。そこで、最後に Parker の「将来への発展の途」をみておくと、彼によれば、将来の研究に対して有用な途は、各国企業の社会業績のディスクロージャーの最近の研究が重要であり、投資家・経営者・従業員の反論の研究も必要であると述べ、社会関連会計の一般に認められた概念フレームワークの樹立も尚早ではないとして、「未来の測定・ディスクロージャーへの直接的・広大な議論を行う必要がある<sup>(20)</sup>」と結んで、今後の研究の方向を示唆しており、その意味ではこれからの本格的な研究への重要性を提起したものであるといえる。

## II 社会関連会計と社会的コンテクスト—Puxty の所説によせて

A. G. Puxty<sup>(21)</sup> は、“*Advances in Public Interest Accounting*” の第 1 巻で、前にみた Parker の論稿に対する批判論文を掲載している<sup>(22)</sup>。彼は会計に対する技術的な考え方を批判し社会関連会計（社会会計）を企業内部からの合法化・正統化の手段として特徴づけている。すなわち、彼の「内部ダイナミクス論」の立場から会計を社会的コンテクストのなかで捕らえ、多元的なものと考えられている現在社会は一つの支配であり、社会関連情報はゆがめられたものであるという。すなわち、「社会会計基準の願望は、社会における会計の本質の定義・社会関連会計の本質を抽出することによってはじめて挑戦される<sup>(23)</sup>」と考え、上のことは内部的動態、社会の権力ある関係者の要求によって作動するとし、Parker のいうように、社会福祉基準にもとづいて社会会計基準を正当化できるケースはないと述べている。そして、会計研究は一時的な社会の思想を反映したものであり<sup>(24)</sup>、また社会プロセスの結合の結果である<sup>(25)</sup>、社会関

（rationalizing measurement）としての量的捕捉の難しさ・「理論から実務への移行」の重要性などについて述べているが、割愛する。

(20) L. D. Parker, “op. cit.” p. 89

(21) Puxty は、Strathclyde 大学（グラスゴー）の教授で、“*Critical Perspectives in Management Control*” 1989 の編者の一人であり、「ネオマルクス的なシステムズ・アプローチ」を会計に適用しようとする「シェフィールド学派」の代表者である。

(22) A. G. Puxty, “Social Accounting as Immanent Legitimation: A critique of a technist ideology”, *Advances in Public Interest Accounting*, Vol. 1 (1986)

(23) “Ibid.” p. 95

(24) Cf. A. M. Tinker, B. D. Merino and M. D. Neimark, “The Normative Orgins of Positive Accounting Theory”, *Accounting, Organizations and Society*, 7-2

連会計は「現象として説明されねばならない理論<sup>(26)</sup>」であるという。Puxty によれば、Parker は社会関連会計を機能的で問題のないものと考え、公衆の意見の変化が原動力で、伝統的財務会計の発展形態であり、会計基準に公式化すべきであるとし、また、このような歴史的な見地は民主社会の多元的媒体を通じて表現された社会的必要から結果する現象であると考え、諸種の圧力グループが社会会計を求め、したがって存在すると考えている。そして、願わしい社会会計基準として、それはわれわれの社会やそのプロセスの真実の図であるといっているが、これは「意思決定有用性の立場であり、またエージェンシー理論の立場に立つものである<sup>(27)</sup>」と。すなわち、Parker の一般的なアプローチは「ユーザーに有用な理論でのディスクロージャーの正当化<sup>(28)</sup>」であると考えられる。そして、この論文では、①社会における会計の役割の本質と、②社会会計の形式・影響などが検討される。

まず、「会計の社会的コンテキスト」についてみると、Puxty は、会計の本質は社会的コンテキストのなかでのみ理解できると考え、財務情報は社会の支配的な団体によって正当化されると。しかし彼によれば、会計はコンテキストに決定的に依存する加工物ではなく、それは社会理論を構成するそれ自体の動態をもっており、会計は社会統制の手段であるという<sup>(29)</sup>。また、会計は社会の知識システムであり、社会的正統性・目的に対する技術特性をもち、真実を提供する要求をもつ。このように、会計情報の提供は社会的コミュニケーション媒体の一つであり、したがって会計は理解可能性・適当な方法・正統性・真実性が必要であると考えられるが、「伝統的会計情報はこれらの要求のいずれももたない<sup>(30)</sup>」と。したがって、社会関連会計が伝統的会計よりよく基準に應える必要があるが、そうではなくむしろ、社会的コンテキストの問題のある特徴で吹き込まれており、「社会会計はコンテキストのより真実な反映そのものである<sup>(31)</sup>」と考えられる。さらに、Puxty は、社会会計は自己正統性目的のために拡充され、階級関係を再生産する効果的な方策であると考え。そしてこのことは、社会会計に対する真実性基準によって明らかであるとし、包括性・真実性・適当な方法・正統な要求は疑問であるという。そして、彼はその例として付加価値会計をとりあげ、伝統的会計より正確な観点を与えられないもので、所有者の利益のより偏向したものであるといい、社会会計は権力階級の利益の役割を果たし、「会計は資本主義システムに奉仕するものであり、社会会計についてもそうである<sup>(32)</sup>」という。そして、Parker があげている諸点（政府介入の回避・会社の公共的姿勢

(25) Cf. S. Burchell, C. Clubb and A. G. Hopwood, "Accounting in its Social Context: Toward a history of value added in the United Kingdom", *Accounting, Organizations and Society*, 10-4; なお、前掲拙稿「イギリス会計学の新しい潮流」経営研究, 41-1/2参照。

(26) A. G. Puxty, "op. cit." p. 96

(27) "Ibid." p. 96

(28) "Ibid." p. 97

(29) Cf. A. G. Hopwood, "Social Accounting: The way ahead?", *Social Accounting*, 1978

(30) A. G. Puxty, "op. cit." p. 99

(31) "Ibid." p. 99

の高揚・長期利益の確保)などは「多元主義」に根ざすものであり、社会会計は「利益創出の工場で使う武器」であるといい、「社会会計の登場は1960年代と1970年代の社会摩擦に起因している<sup>(33)</sup>」と。Puxtyによれば、このような摩擦が、ディスクロージャー概念の増大による企業のアカウンタビリティへの発展の原動力として社会会計を出現させた。すなわち、制度会計は概念の拡充によって正統性を防御し、資本の行動を正統化したのである。すなわち、社会ディスクロージャーの増大を通じての企業活動の可能性は行動の正統化となるものであるが、それは会計が真実の場合にのみ達成されるという。以上のように、Puxtyによれば、会計は社会の他の制度に対する関係を支配する「内部ダイナミックス」をもち、社会の権力中枢の必要に応じて発展したものであり、それは伝統的会計の拡充としての社会会計の役割に反映しており、社会会計のこの役割は伝統的会計よりはっきりとあらわれていると考えられる。

ついで、「社会会計基準」について述べられる。Parkerは企業社会会計は公衆の意見の結合・投資家の評価・企業自身の概念の変化として発展し、多元的な要素から出現したといい、社会会計の現象の存在は利用者ニーズで正当化されるものであるというが、Puxtyはこのようなフレームワークは発展の基礎をもたないという。また、社会会計が福祉的であるという本質的基礎はなく、「そのフレームワークは、社会会計情報を要求する規制のための請求を正当化するベレー帽<sup>(34)</sup>である」と考える。また、Parkerの社会会計基準についての最大の疑問は、基準によって満足する二つのグループ（企業防衛派と企業社会批判派）があるというが、もっとあるといい、「社会の摩擦」観点を導入しこれら二つへのグループ分けは「摩擦的観点」を意味しているとしている。そして、Parkerが分類したより多くのグループ、例えば「資本家社会の急進的な批判者」をひき、彼らは社会会計のような特殊問題よりも社会内におけるより広い会計や会計学問題にかかわったと述べている。

そして最後に、「コンテキストにおける社会会計」について、社会会計は1970年代の子であるが(Parker)、会計文献においてはまさに百家争鳴で多くの会計理論が存在しているとし、「確かなことは、社会会計基準のどのような要求もアメリカ・イギリスの制度フレームワークのコンテキストのなかで起こった<sup>(35)</sup>」という。そして、会計基準決定の力は摩擦にあるとして、「代表としての会計」と「政治用具としての会計」は対立するもので、まだ解決されていないとし、会計が自身の動態を継ぐ程度はこのような発展の圧力にあるとしている。以上、Puxtyは、結論として、①社会は多元的であり一つの機能的な加工物が発展したのではなく、社会会計がゆがめられたコミュニケーションとなるのは支配的な利益をとまなう社会であり、②社会会計は福祉的でなく会計情報はゆがめられたコミュニケーションシステムの一部であり、会計の内部ダイナミックスの観点からみて不真実である。また③社会会計の規制のケースも薄弱

(32) "Ibid." p. 101

(33) "Ibid." p. 101

(34) "Ibid." p. 104

(35) "Ibid." p. 107



であり、このような規制は社会の構造に条件づけられるとし、④福祉についても、Parker には叙述はないといっている。

以上で述べたように、Puxty のこの論文は前に紹介した Parker の主張を批判したものであり、その論点は、Parker が（意図せず）立脚している情報利用者に役立つ情報として、従来の伝統的会計から社会関連会計へ発展したという理論枠組に向けられている。すなわち、Parker は社会関連会計の存立基盤・原動力を「公衆・社会の意見」の高まりにおいているがその根拠についてまず疑問を投げかけ、このような意見・プレッシャーは社会関連会計の社会的なコンテキスト（文脈・状況）のもとで把握することが重要であり、また会計は「内部ダイナミック」なものをもっており、それは社会に対しても能動的な意識・思想として働くものである。したがって、Puxty によれば、会計情報は真実でないゆがめられたコミュニケーションとして存在することとなる。彼は、このようなコンテキストのもとでは会計を意思決定に有用な技術レベルで考える見解については批判的であり、会計は「内在的な正統化」、すなわち会計することによって企業のもっている存在理由を内部から正統化することに目的があるという。したがって、Parker が「公衆の意見→社会会計の出現→社会会計基準の設定へ」と、彼の論理を技術主義的に展開していることを批判して、「社会コンテキスト→摩擦的観点→社会会計の本質」という図式で、会計の出してきた社会的背景とそこで会計が果たす役割（意識としての思想的な役割）を重要視し、それは社会に対してゆがめられたコミュニケーションを作出することによって会計の機能を発揮するものと主張する。そして、その立論の基礎を「内部的ダイナミクス」<sup>(36)</sup>においている。したがって、このような見解は重要なものであるが、いわば会計の外部からの批判であるので、一つの参考的意見として考えるのがよいと思われる。

### III 社会関連会計と社会的アカウンタビリティー Gray らの所説によせて

R. Gray <sup>(37)</sup>らは、“*Advances in Public Interest Accounting*”の第4巻（1991）において、社会関連会計（企業社会報告）に関する論文を発表している。<sup>(38)</sup>その内容は、前述の Parker や Puxty に対する批判であり、「意思決定有用性理論」（Parker）や「社会的コンテキスト理論」（Puxty）に対して「社会的アカウンタビリティ」を社会関連会計の核心におき、とくに外部社会監査を中心にその理論の展開を行っている。Gray らは、まず企業社会報告の伝統的観点のレビューと総合をはかる Parker と、このような観点の急進的な批判を行う Puxty の

(36) 前にみたように、Puxty は、Tinker や Hopwood らの理論とともに、Habermas の言語論・コミュニケーション論などを引用して、会計の本質について論じている。

(37) Gray らは、“*Corporate Social Reporting—accounting and accountability*”（1987）その他で共同執筆を行っているイギリスの社会関連会計の代表者たちで、Gray は Dundee 大学（スコットランド）の教授で、この領域を代表する著名な論者である。

(38) R. Gray, D. Owen and K. Maunders, “Accountability, Corporate Social Reporting, and the External Social Audits”, *Advances in Public Interest Accounting*, Vol. 4 (1991)

二論文を批評することを通じて、企業社会報告のフレームワークの展開を図ろうとしている。その場合、二つのテーマが設定される。すなわち、①利用者有用性アプローチをアカウントビリティ概念におきかえること。②内部社会報告から外部団体による報告へより多くの注意を向けることである。そして Parker については、社会関連会計の基礎として概念フレームワークを容認し、会計規制の社会的コンテキスト問題を無視しているとし、他方、Puxty については、制度的な正当性の助長や現存の階級関係の永久化以外のいかなる社会関連会計の役割も拒否しているという。そして、どこへスタートするかという不同意が企業社会報告を惑わしているとして、基礎的な仮定に対する伝統的会計の失敗が正当性よりも実質性をもつ財務報告に適用された基礎原則に結果しているとして、「意思決定有用性を企業社会報告に移入したことが混乱を生じさせた<sup>(39)</sup>」と意思決定有用性論を批判している。そして、アカウントビリティについての問題の高まりが財務報告の代替的・構成的分析の機会となったとして、アカウントビリティ・アプローチと意思決定有用性アプローチを比較<sup>(40)</sup>し、この論文では「アカウントビリティ概念」を検討し企業社会報告の優位性に適用することを意図したといい、①アカウントビリティ概念の検討、②外部社会監査の役割、③アカウントビリティ概念を支えている社会の仮定についての分析を目的としている。

そこでまず、「アカウントビリティ概念」からみてみる。Gray らによれば、アカウントビリティ概念は、長い間、会計文献に普及しているが、受託責任（スチュアードシップ）と混同されてきたとし、受託責任はアカウントビリティの特殊な単純なケースであるという。そして、彼らの著書（1987）での「アカウントビリティ」の定義を引用<sup>(41)</sup>し、それをプリンシパルとエージェントの両者の責任と契約の関係で説明<sup>(42)</sup>している。すなわち、周知のように、プリンシパル（例えば、株主・国家省庁・投票者）はエージェント（取締役・公共団体・議会）に資産（資源）の管理をまかし、エージェントはその活動の実行の責任をもつが、これらのアカウントビリティの解除はプリンシパルの権利・エージェントの義務であり、その解除手段は情報であり、彼らによれば、このような解除の説明は公的なものでなくてもよい。すなわち、アカウントビリティ（会計責任→報告説明責任）の解除としての情報公開（ディスクロージャー）は、任意の企業社会報告でもよく、現存する法律の枠に関係なく外部社会報告（外部団体による社会報告）の媒体が問題となると。

(39) "Ibid." p. 2

(40) 詳細については、第1表 (p. 4) 参照。彼らによれば、「アカウントビリティ」理論を、「報告→責任主導型」・「法的効力→法ないし準法の現状内で設定」「情報に対する権利→契約による」などと、「意思決定有用性」理論と対比して特徴づけている。

(41) R. Gray et al., "Corporate Social Reporting: accounting and accountability", 1987, p. 2 なお、水野・向山・國部・富増訳（山上監訳）『企業の社会報告—会計とアカウントビリティ』白桃書房、参照。

(42) R. Gray et al., "Accountability, Corporate Social Reporting, and the External Social Audits" p. 5

そして、「外部者による社会報告」にその焦点が移される。外部社会報告は企業経営者とは異なった目的・価値判断を示すグループによる報告であるから、それは「現状に対する政治的チャレンジである」と考えられ、<sup>(43)</sup> Puxty の議論はこの主題には適用できないとされる。すなわち、イギリスでは「Social Audit 社」のような独立の組織で行われているからである。しかし不幸なことには、広範な経済的・制度的参加はなく、アカウンタビリティのフレームワークの作成を不可能にしており、会社の経営者からも無視されている現状にある。しかし、外部社会監査の灯火は地方政府によってとりあげられ、工場閉鎖に関連してあらわれていると。Gray らはこのケースについて多くのスペースを費やし、地方政府のアカウンタビリティに特別の関心を示している。すなわち、<sup>(44)</sup> G. F. Harte=D. Owen の見解をひいて「社会契約アプローチ」を利用することによって、企業と地方政府のアカウンタビリティのフレームワークをはっきりさせるべく試みたとし、企業のアカウンタビリティは社会との社会契約関係から生じたとして、地方政府のケースに言及している。すなわち、例えば、工場閉鎖問題は大量の失業者をうみ、また国民経済的にみても費用が多くかかるので、とくに全国的な産業は株主やイギリス国民に説明する義務があるからであると。なお、Puxty はすべての社会報告を任意の自己報告タイプと仮定しており外部報告タイプに無知であるので、注意が必要であり、それは伝統的会計よりも異なった業績の見解を提供するものであると。そして、報告機能の焦点の変化はアカウンタビリティ概念の深化となり、<sup>(45)</sup> また外部社会監査の現在の状況は、開放的な会計(Tinker) へのステップである<sup>(46)</sup> と。そして、外部社会報告は反動的であるという議論については、Gray らは、このような議論は衰退産業の保持を助長するもので現状に対する挑戦がないとし、不利益な企業をきりすてるもので必要な変化を妨げるというが、この批判は大量失業からみて説得力はないといっている。このように、Puxty のような急進主義者が社会関連会計の発展から遠ざかっているのは不幸なことであり、それは彼らの望む変化とはならないという。すなわち、「外部社会監査はアカウンタビリティの変化の方向の一つのステップ」として信じ<sup>(47)</sup> られる。そしてさらに、工場閉鎖の社会監査技術を他の状況へ適用することが重要であり、「社会監査」は多くの関係者から支持を動員するのに最も有用であり、例えば年金基金の投資戦略は社会的アカウンタビリティの助長の手段であり、社会監査は企業のアカウンタビリティの発展にとって有用であると。すなわち、Parker とは異なって、基礎的な政治的挑戦のない単なる社会会計技術の基準化には実りある発展をみることができず、また社会にまかれた変化の種をみ、アカウンタビリティのより広い発展に社会関連会計の役割をみるという点において

(43) "Ibid." p. 7

(44) Cf. G. F. Harte, D. Owen, "Fighting De-industrialisation: The role of local government social audit", *Accounting, Organizations and Society*, 12-2

(45) R. Gray et al., "Accountability, Corporate Social Reporting, and the External Social Audits" p. 13

(46) "Ibid." p. 12

(47) "Ibid." p. 13

は、Puxty とは異なると。

さらにつづいて、「アカウンタビリティと企業社会報告の含意」についてみる。Gray らは企業社会報告は価値的な活動であり、規範的な地位を要求する利得をもっているとして、企業社会報告が生ずる「社会」について四つのグループを分類している。<sup>(48)</sup>すなわち、①企業社会報告は利益を追求することに抵触し、したがって有害である (Friedman; Benston)。②組織は基本的に良性であり、企業社会報告はこれを表現する (Parker)。③組織と社会はなんらかの社会契約関係で共存し、企業社会報告はその関係の一部分である (Gray ら)。④組織は基本的に反目的的であり、企業社会報告は統制された正統化の活動である (Puxty)。そして、「アカウンタビリティ」は上の第3グループに代表される中間的見地であり、また法律は社会契約の明示形態であり、企業社会報告は組織が責任をもつ情報を社会に提供する役割をもつと考えられる。しかし、法律制度は国家の道徳を体化したものであるが、それは道徳の反映からは遠く、「法律・アカウンタビリティ・企業社会報告」の分析は社会構造や社会変化の本質についてのわれわれの理解・信念と分かちがたくリンクしていると。そしてそれは、自由・正当・平等・民主主義の考慮を含み、法律は不完全に「ゲームのルール」を構成するといひ、そのためにアカウンタビリティにもとづく企業社会報告が問題となると。

なお最後に、Gray らは、「革命的よりも改革的な過程」の一部分としての企業社会報告を通じて発展したアカウンタビリティの願望に彼らの信念をおいている。すなわち、「基準遵守報告と外部監査は、変化の内在と信念を分け合い」、「変化の信念は情報増加の効果を信ずる」のであり、企業社会報告は組織と社会における「改革的变化」(中庸的立場)を導入するだろうと結んでいる。<sup>(51)</sup>

以上で述べたように、Gray らはこの論文において、社会契約にもとづく「社会的アカウンタビリティ」概念に社会関連会計(企業社会報告)の理論的根拠を求めている。すなわち、プリンシパル=エージェンシー関係を基礎において、これら両者の契約関係→「社会契約」を媒介として、企業は社会に対してアカウンタビリティ(報告・説明責任)をもち、その解除形式が企業社会報告(ディスクロージャー)であると考え、ここに社会関連会計の生成の根拠を求めている。換言すれば、「社会契約→社会的アカウンタビリティ→外部社会監査」という図式に社会関連会計の理論的基礎をおいているものといえる。そして、この点から、Parker の技術的な「意思決定有用性」・「利用者有用性」理論を批判し、また Puxty のような急進的な

(48) "Ibid." p. 15

(49) Cf. G. J. Benston, "Accounting and Corporate Accountability", *Accounting, Organizations and Society*, 7-2

(50) Cf. R. Gray et al., "Corporate Social Reporting: Emerging trends in accountability and the social contract", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 1-1 なお、前掲拙稿「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, 7-3参照。

(51) R. Gray et al., "Accountability, Corporate Social Reporting, and the External Social Audits" p. 17

「社会コンテキスト」理論にも反対しているものといえる。

#### IV 社会関連会計とその理論的基礎—Parker, Puxty の反批判について

いままでに述べたように、Parker (意思決定有用性理論)<sup>(52)</sup>・Puxty (社会的コンテキスト→社会的摩擦理論) および Gray ら (社会的アカウンタビリティ理論) のそれぞれの主張について彼らの所説をみたが、同じく “*Advances in Public Interest Accounting*” の第4巻 (1991) で、Parker と Puxty が反批判を寄せている。そこでまず、Parker の見解からみてもよ<sup>(53)</sup>。Parker は、外部社会的アカウンタビリティを「有害な世界における冒険」と考え、主要な論点別に反批判を行っている。すなわち、「社会的アカウンタビリティの正当化アプローチについての Parker, Puxty, Gray らの論争を検討する」目的で、「意思決定有用性」と「政治優位性」の対立する意見を吟味し、とくにエージェンシー関係にもとづくアカウンタビリティ概念 (Gray ら) の検討を行っている。Parker は、Gray らはアカウンタビリティと企業社会報告については、「Parker (機能主義的技術論) と Puxty (政治的急進論) の立場の中間にある<sup>(54)</sup>」という。まず「意思決定有用性か政治優位性か」については、Puxty は、Parker は意思決定有用性を基礎に社会会計の発展を追求したものであるとしているが、会計は社会統制の用具として利用されるものであるという。しかし Parker は、この点について意思決定有用性の助長への闘いを選ぶといい、Puxty は社会会計は権力階級の利益に自動的に奉仕するものではないという自己矛盾の立場に立っていると述べている。また「規制か市場か」については、Puxty は社会会計は権力の利益に奉仕するゆがめられたものであると考えて規制と市場問題を論じているが、それは市場アプローチを擁護するよりもディスクロージャーのゆがみを認識するものであると主張し、理論に混乱がみられるという。ついで、Gray らの見解については、多くの点で一般的に同意すると述べ、社会会計の潜在的な発展の観点を共有でき、それは段階的なもので、Puxty のいう革命的なものは拒否すると述べている。また Gray らが資本主義社会の企業権力の特権を盛り上げることに對する政治挑戦なしには会計技術の基準化の発展はないという見解や、Puxty が摩擦と社会の見解で合意と摩擦の共存の可能性について述べているのに対して、Parker は自分の見解の理解に失敗しているとして、社会の病は合意を通じて解決可能であると述べている。ついで「アカウンタビリティ・スチュワードシップ・意思決定有用性」について、Parker は、Gray らのアカウンタビリティ・フレームワークに共感しているが、エージェンツとプリンシパルは意思決定者であり、アカウンタビリティ

(52) 前に指摘したように、Parker の見解は、組織の行動を正統化しようとする「組織正統性」理論に属するように思われるが、ここでは彼らの類型化したがついて「意思決定有用性」理論として分類しておく。今後、両者の関係の検討が重要となると思われる。

(53) L. D. Parker, “External Social Accountability: Adventures in a maleficent world”, *Advances in Public Interest Accounting*, Vol. 4 (1991)

(54) “Ibid.” p. 24

のフレームワーク内の情報は意思決定に影響を与え、とし、アカウントビリティ・フレームワークの基礎としてエージェンシー理論をとることには反対している<sup>(55)</sup>。しかし、社会会計の基礎としてのアカウントビリティの受け入れには賛成し、意思決定有用性を具体化することが重要であるといっている。このように、Parker は「エージェント・プリンシパル契約」については、このような狭いモデルにもとづくアカウントビリティ基準を基礎におくことは社会の複雑性を無視するものであり、「社会会計のより一層の発展の基礎としては限界がある<sup>(56)</sup>」と。

つぎに、Gray らの「外部者による社会報告」については、Gray らが現行法を守るため組織外部者による社会報告を主張して工場閉鎖の地方政府による社会監査を例示していることについて、これは「ゴーイング・コンサーン」ではないので社会インパクトについては限界があるという。そして、Gray らのアカウントビリティにおける意思決定の重要性を認識し、工場閉鎖の優先は主観的な分析であると述べている。そして最後に、「公共か私的かの法形態」については、Parker は、Gray らとあまりギャップはないとし、企業社会報告の基礎的アプローチでは重要な同一性をみだしている。そして彼は、「必然としての改革的進歩に同意する<sup>(57)</sup>」と Gray らの見解を支持しており、権力的な私的利益について危惧し、社会的なアカウントビリティの改善、組織・社会・政府レベルで意思決定にインパクトを与えることに共鳴している。最後に、規制については、会計基準による私的規制 (Parker) と公共規制 (Puxty) については歴史的なプロセスに根ざすものであり、現代社会の政治力の集中は社会の法律的・官僚的統制に結果するもので、社会的正当への規制の私的・公的形式への傾向は経済計画・統制権力の集中化を反映しているものであり、未来への逆転は大きなインパクトを議論に与えるといっている。以上のように、Parker の批判は Gray らのエージェンシー理論・外部社会報告と、Puxty の急進的理論に向けられており、Gray らの理論にはエージェンシー関係の一方的な解釈に反対するが、賛同の領域が多いようである。

他方、Puxty は同 4 巻で、「社会的アカウントビリティと普遍的な語用論」を展開し、Parker と Gray らの見解に対する反批判を行っている<sup>(58)</sup>。すなわち、Puxty が「革命的な状況を除いて批判が無目的的である」という点の擁護について、また「市場経済における国家—資本関係の支配的性格を説明するのに失敗した」という Gray らの批判について、J. Habermas の語用論にもとづいて説明している。すなわち、彼は両者の処方箋と予測は誤りであるといっている、論の出発点としている。

まず Parker については、Parker が Puxty の意見を自己矛盾であるとし多元的なアプ

(55) 「アカウントビリティは、両者間の関係を表現する」(“Ibid.” p. 30) もので、一方的なものではない。

(56) “Ibid.” p. 30

(57) “Ibid.” p. 32

(58) A. G. Puxty, “Social Accountability and Universal Pragmatics”, *Advances in Public Interest Accounting*, Vol. 4 (1991)

ローチを拒否しているといっているが、そうではないと反論する。そして、彼の見解は「社会的摩擦」理論にあり、このような摩擦が社会会計を発展させる状況を構成しているという。Parker は、Puxty のコミュニケーション・信用・正統性の問題を評価しているが、それが彼の議論の核心であると述べ、搾取構造の崩壊は歪曲されないコミュニケーションからくるといっている。また、Parker と Gray らが共感している種類のレポートは権力に対して挑戦しないもので、基礎的な構造を残し権力の拡充への途を作るといっている。そしてまた、Parker と Gray らの段階主義については、80年代の世界は社会会計の全盛であるが、より大きいアカウンタビリティの世界を示さず、事実は逆であると考え。そして、「真実と平等なコミュニケーションと社会解放の関係」<sup>(59)</sup>を説明している。さらに、つぎの論点として、会計は圧力階級の利益に自動的に奉仕するべく運命づけられていないと主張している。

ついで、Gray らに対してはつぎのようにいう。まず「契約によるアカウンタビリティ」について、Gray らは一方交通の関係を考えている。すなわち、「エージェントはプリンシパルに説明すべきである」→「プリンシパルは義務はない」というが、この関係は支配の一つでありプリンシパルはエージェントを支配していることとなる。このように、「エージェント・プリンシパル関係」は「支配従属関係」として、一方的に関係づけられていると<sup>(60)</sup>。また、責任についての Parker の考えは、Gray らのアカウンタビリティよりも多元的なフレームワークに適しており、両者は企業社会報告の進歩について楽観的であるという。そして、Gray らの地方政府についての外部社会報告は大都市を除いており、論証は部分的で誤導しやすいと述べている。そしてつづいて、現在の企業社会報告のフレームワークをはっきりさせることが重要であり、「現在理解されている企業社会報告は社会コミュニケーションの改善の基礎を形成するものとはならない」として<sup>(61)</sup>、この点については、Parker も Gray らも挑戦できなかったとして、社会構造のコンテキストの意味・言語の重要性を理解するためには構造への関係を検討することが重要であるといっている<sup>(62)</sup>。そして最後に、Puxty は、「代替的フレームワーク」として、社会発展には二つのレベルがあり、一つは技術の発展と労働、人間と自然世界との関係についての経済的なレベルで、もう一つは人間のコミュニケーションの相互作用であり、これら両者は関係しているという。そして、政治的・社会的上部構造は、経済過程の上にある派生的なもので土台に依存したものであるとは思わないといって、「人間の相互作用はそれ自身の発展の法律をもつ」<sup>(63)</sup>と考え、経済レベルでの支配は社会のコミュニケーション構造によって支持・正当化され体现化されているので、言語学プロセスの研究が必要であるという。そして、Habermas の普遍的な語用論を引用して<sup>(64)</sup>、社会会計は行動あるのみとして、Gray らの外部

(59) "Ibid." p. 37

(60) "Ibid." p. 39

(61) "Ibid." p. 42

(62) "Ibid." p. 42

(63) "Ibid." p. 42

社会報告論を批判している。

以上、ここでは、Parker と Puxty の反批判の論文の大枠を紹介した。Puxty の批判は、社会コンテキストのなかで社会会計・企業社会報告・アカウンタビリティを把握しようとするもので、それを上部構造的な言語論的解釈へと展開しており、他の二人とはかなりの距離があるように思われる。また、Parker と Gray らの見解はかなりの部分で一致するようであるが、基本的な相違は、Parker が会計を技術論的・情報論的観点（意思決定有用性）からみているのに対して、Gray らはそれを当事者間の契約関係（エージェンシー理論）を前提とした「アカウンタビリティ」に焦点をおいて把握している点にあり、また「エージェンシー」理論に対する評価は両者では異なっていると考えられる。しかしながら、いずれにしても、これら三者の五論文を契機として、「社会関連会計」の理論的基礎が活発に議論されるようになったことは、社会関連会計の発展にとって重要であると考えられる。<sup>(65)</sup>

\* \* \*

以上、最近の “*Advances in Public Interest Accounting*” の第1巻（1986）と第4巻（1991）に発表された Parker, Puxty, Gray らの五つの論文について、とくに社会関連会計の成立根拠・理論的基礎という視角から検討した。そして、彼らの理論的基礎として、それぞれを「意思決定有用性」理論（Parker）・「社会的コンテキスト」理論（Puxty）および「社会的アカウンタビリティ」理論（Gray ら）として類型化した。すでに述べたように、Parker の理論は、会計は「情報の利用者の意思決定に有用であること」を目的とするもので、社会関連会計もその一つであり、したがって社会関連会計の基準の設定もその観点からその必要性が強調される。これに対して、Puxty はこれらの会計の背景となっている「社会的なコンテキスト」を重要視し、会計や社会関連会計はこのような社会的コンテキストのなかで理解しなければならないという。しかしながら、彼は会計・会計情報を単なる社会的コンテキストの反映とはみないで、情報のもつ積極的な機能を重視し、会計・社会関連会計はコミュニケーション、とくにゆがめられたコミュニケーションとして、現在の支配階級に利用されていると主張している。そして、Gray らは社会関連会計の成立根拠を社会的「アカウンタビリティ」（受託と、その解除すなわち報告）において、社会関連会計はエージェントとプリンシパルの関係で、エージェントがそのアカウンタビリティ（報告・説明責任）を社会契約としてプリンシパルに対して負っているとして、その解除がディスクロージャーであり企業の社会報告（社会関連会計）であるといっている。このように、これら三者の理論的基礎はそれぞれ異なるが、Parker の立場は会計を技術と捕らえ、とくにそれを情報技術として捕らえているものであり、「会計

✓(64) Cf. J. Habermas, “*Communication and the Evolution of Society*,” 1979

(65) 例えば、最近の動向としてつぎの諸論文を参照。向山敦夫「アカウンタビリティと正統性」産業経理, 53-2; 國部克彦「社会的アカウンタビリティの論点」経営研究, 44-1; 富増和彦「エコロジカル・アカウンティングとパブリック・アカウンタビリティ」産業と経済, 8-2



技術論」としての特徴をもつものと考えることができ、それに対して Puxty の立場は、会計の成立の社会的背景を重要視し、さらに会計の社会に対しても積極的な言語的役割に注目するもので、「会計意識論」の特徴をもつものである。すなわち、前者は会計を客観的・中立的なものとして性格づけるのに対して、後者は会計を主観的・意図的なものとして特徴づけるものといえる。また Gray らの立場はこれら両者の中間にあるように思われるが、社会関連会計の成立根拠を当事者間の社会契約を基礎とする説明責任とその解除に求めており、立論の基礎として社会をふまえ、それを社会契約という法律的形式で媒介し、アカウントビリティ論として展開しているものである。したがって、エージェンシー理論は中立的な枠組であり、その限りではどこにでも通用する「会計技術論」であるが、それを可能にするアカウントビリティの中身には社会的・経済的關係が体化されており、その意味では社会的なものと考えることができる。

以上のように、これらの立場・理論を特徴づけることができるが、社会関連会計の理論的基礎という観点からみれば、これらはそれぞれ別個・独立したものではなく、それらは社会関連会計のもつそれぞれの側面を強調しているものであり、これらの理論の基礎には「社会的公正性」<sup>(66)</sup>という理念があるように思われる。すなわち、あらゆる社会、人間社会においては、「なにが公正か」ということが利害関係者間では最も基礎的な理念であり、法律はこの社会的公正性の現段階での妥協としての「ゲームのルール」なのであり、それはその時代、その社会の多数の意見を反映した「公正」なものの妥協・合意として成立しているものである。したがって、社会契約の根底には「社会的公正性」があり、「アカウントビリティ」もこの理論にもとづいて成立すべきものであり、あらゆる社会関係・人間関係を律する支配原理は「社会的公正性」を出発点とするものであると考えることができる。このような観点から社会関連会計の成立根拠をみると、「アカウントビリティ→社会的アカウントビリティ」理論がその本質を最も的確に把握しているとみることができ、「社会的コンテクスト」（社会・経済関係）は、このような「社会的アカウントビリティ」（法律・責任関係）がでてくる背景なのであり、「意思決定有用性」は、このような「アカウントビリティ」関係が確立したところで、企業（情報の送り手）という組織体が情報を利用者の意思決定に役立つよう発信する一つの技術レベルでの、また中立的なものであり、その意味ではこれら二つの理論は「社会的アカウントビリティ理論」を支える重要なアプローチとして位置づけることができる。また上部構造としての会計のもつ意識性や思想性は、会計のもつ特質を性格づける一つの思考であって、あらゆる意識形態・技術のもつ一側面であり、それは極めて重要であるが、社会関連会計の理論的基礎としては副次的なものであると考えられる。

以上で述べたように、「社会的公正性→制度的合法性」（社会的衡平性）を基礎とする「社

(66) この点については、拙稿「社会関連情報のディスクロージャー」（山上・飯田編著『社会関連情報のディスクロージャー』白桃書房所収）参照。

山 上 達 人

会的アカウンタビリティ理論」に、社会関連会計（社会会計・企業社会報告）の理論的基礎を  
求めることができる<sup>(67)</sup>と考えられる。

---

(67) 「社会的アカウンタビリティ」を重視し、漸進的立場をとる学説としては、Cf. M. R. Mathews, “*Socially Responsible Accounting*” 1993. なお、拙稿「社会関連会計の国際的動向」（若杉明編著『会計国際化の展開』ビジネス教育出版社所収）参照。