

《論 説》

社会関連会計とアカウンタビリティ

—R. グレイらの「企業の社会報告」について—

山 上 達 人

(大阪市立大学教授)

最近、グレイ・オーエン・マンダース共著「企業の社会報告—会計とアカウンタビリティ」が出版された⁽¹⁾。著者たちは、いずれもイギリス社会関連会計の理論的指導者であり、この書は高い理論的水準のもとで、多数の文献と豊富な事例に支えられた、現在の社会関連会計の代表的文献である。すなわち、この領域の全体を網羅しており、また一方に偏らない方法論で、しかも将来の方向を指定した社会関連会計の包括的な理論書である。

イギリスの社会関連会計は「コーポレート・レポート」の提案を出発点として、①「付加価値計算書」をめぐる研究グループと、②付加価値計算書をふくんだより広い立場から「企業の社会報告」を主張するグループの二つに分けることができる⁽²⁾。前者は、制度会計を基礎においた現行会計の枠内での付加価値会計の主張、具体的には付加価値計算書の普及・展開を目的とするもので、「付加価値会計」研究グループあるいは社会関連「会計」グ

(1) R. Gray, D. Owen, K. Maunders, "Corporate social reporting -accounting and accountability", 1987, Prentice/Hall International (London)

(2) 拙稿「イギリス会計学の新しい潮流」, 経営研究, 41巻1/2合併号(1990)参照。なお、イギリス付加価値会計の詳細については、拙著「付加価値会計の研究」, 有斐閣, 1984年を参照のこと。

グループとよべるもので、モーリィ（「コーポレート・レポート」の付加価値計算書支持派）やレンシャルら（批判派）などがその代表的論者である⁽³⁾。これに対して、後者は、社会関連「報告」グループとよべるもので、その中心的著作がグレイらのこの書ということが出来る。このグループにあっては、社会関連会計を広くとらえ、付加価値計算書を中心とする付加価値会計のみならず、社会報告もふくめて社会関連会計をとらえようとするもので、企業の社会報告主張グループということが出来る⁽⁴⁾。

この書は、現在、われわれのもとで翻訳中であるが⁽⁵⁾、本稿では、それに先立って、本書の社会関連会計領域においてもつ意味・重要性を指摘するとともに、その内容をとくに「アカウントビリティ」とその拡充、社会的アカウントビリティへの展開という視点から紹介し、その特徴を浮彫にしてみたいと思う。

(3) M. F. Morley, "The Value Added Statement—A Review of its Use in Corporate Reports", 1978; M. Renshall, R. Allan, K. Nicholson, "Added Value in External Financial Reporting—A Study of its Aim and Uses in the Context of General Purpose of Financial Reports", 1979; なお、このほか管理会計の立場から「コーポレート・レポート」の見解に批判的立場をとるコックスの見解や、付加価値計算書の実証を行った S. J. グレイらの主張、さらには「コーポレート・レポート」のモデルを普及しようとするウッズの説などが有名である（前掲拙著「付加価値会計の研究」参照）。

(4) 社会関連会計についてのわれわれの見解については、拙著「社会関連会計の展開」、森山書店、1986年などを参照のこと。ここでは個別的会計システムと社会的会計システムならびに叙述事項報告システムの統合体系として、社会関連会計システム（広義）が構築されている（なお、拙著「現代企業の経営分析—社会関連会計と社会関連分析」、白桃書房、1988年をも参照のこと）。

(5) 水野一郎・向山敦夫・國部克彦・富増和彦共訳（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、近刊予定。したがって、本稿はこれら4氏との共同研究にもとづいている。

I グレイら「企業の社会報告」の位置づけ

1) グレイら「企業の社会報告」の体系

グレイらは、本書の序文において、社会報告は、「組織の経済活動の社会的および環境的影響を社会内部の特定の利害関係者集団および社会全体に対して伝達するプロセス」⁽⁶⁾として定義する。そして社会報告は、そのようなものとして、「組織とくに会社組織のアカウンタビリティを資本の所有者とりわけ株主に対して財務報告を提供するという伝統的な役割をこえて拡張すること」にあり、そうした拡張は「会社が自社の株主のために単に金儲けをすることよりも、もっと幅広い責任をとくに有しているという仮定にもとづいている」⁽⁷⁾と述べて、企業の社会報告における「アカウンタビリティ」の重要性について強調している。そして、この問題の重要性にもかかわらず、社会報告が正統派的な慣行から外れているのは、一つには社会的責任が実際に何を意味しているのか、そしてその結果として生じる何らかの「アカウンタビリティ」がどのように履行されるのがよいかということについて、関係者間で同意が得られないということにあると。したがって、本書ではその焦点が「アカウンタビリティ」の概念に合わせられている⁽⁸⁾。そして、彼らはこのようなアプローチによって、社会報告において従来利用できなかった「結合力あるフレームワーク」を提供できると述べている。

本書はこのような問題意識をもって執筆されたものであり、つぎのような構成となっている。第1章「社会的なアカウンタビリティ—意味と関係状況」、第2章「国際的な展開」、第3章「イギリスにおける発展」、第4章「企

(6) Gray, Owen, Manders, "op. cit.", p. ix

(7) Gray et al., "op. cit.", p. ix

(8) Gray et al., "op. cit.", p. x; なお、アカウンタビリティについては、Cf. Ditto, "Corporate Social Reporting: Emerging Trends in Accountability and the Social Contract," *Accounting Auditing & Accountability Journal*, 1-1, 1988, p. 13

業の社会報告と会計理論」, 第5章「社会報告Ⅰ—非財務情報」, 第6章「社会報告Ⅱ—財務情報」, 第7章「外部からの社会報告—社会監査」, 第8章「従業員へのアカウントビリティ—情報の報告」, 第9章「従業員へのアカウントビリティ—団体交渉」, 第10章「企業社会報告—前進への途」。

まず第1章は, アカウントビリティ, 責任, 社会会計などの基本用語の明確化, 社会報告の基礎にある種々の目的の分析, そしてこのようなテーマに対する様々なアプローチの説明にあてられる。第2章と第3章は世界の主要国とイギリスにおける社会報告実務の発展とその規制の概略が検討され, 第4章では社会報告の発展における伝統的会計理論の役割などが問題とされる。そして, 第5章から第7章までは, 社会報告の方法の提案や種々のアプローチが検討され, さらに第8章と第9章においては, 特定の従業員向けの, また従業員についての社会報告の領域が論じられている。

本書は, 以上のような構成をとっているが, 本稿では, それを「アカウントビリティ」を軸として, [Ⅰ] グレイら「企業の社会報告」の位置づけ(各国・イギリスの発展をふくむ), [Ⅱ] アカウントビリティと「企業の社会報告」(従業員へのアカウントビリティをふくむ), [Ⅲ] 「企業の社会報告」とその方法(三つの方法), [Ⅳ] グレイら「企業の社会報告」の特徴(理論的・形式的な特徴)の四つにわけて述べてみようと思う⁽⁹⁾。

2) 各国における社会関連会計の発展

ついで, 世界各国における社会関連会計の発展についてみる。というのは, 「より発展した社会報告の実践活動をもった諸国からイギリスに対し

(9) なお, 本稿での叙述の順序は, 筆者の理解した枠組で再構成したので, 必ずしも原書の順序にはよっていない。また, この書にふれたものとしては, 飯田修三「イギリスの会計ディスクロージャーと社会関連情報」, 水野一郎「イギリスの年次報告書における社会関連情報開示の実態」(いずれも山上編著「会計情報とディスクロージャー—社会関連情報の開示を中心として」, 白桃書房, 1989年所収), その位置づけを行ったものとしては, 國部克彦「主要英語圏諸国における企業社会会計・報告の展開」, 産業経理, 49巻2号(1989)などがある。

て予言的な教訓をひきだすことが期待できる」⁽¹⁰⁾からである。そこで、はじめに「超国家的影響」について述べられる。すなわち、イギリスは国連・OECD・ECなどの一員であり、また国際会計基準委員会・国際会計士連盟・ヨーロッパ会計士連合などに加入しているので、これらの団体の社会報告に対する見解は重要な意味をもつからである。

ここでとくに重要視されるのは、ヨーロッパ会計士連合の社会報告作業グループによって提案された「社会報告の様式」⁽¹¹⁾であり、そこではとくに「企業と労働者との関係」や「企業と社会との関係」が重要視されている。ついで、各国の状況をみると、アメリカは現在では最も進んだ企業社会報告の実践を行っており、その特徴は「一般公衆と消費者」に関心を向けている傾向にある⁽¹²⁾。ここでは、有名なアーンスト・アーンストの調査に言及し⁽¹³⁾、アメリカにおける社会報告は私的利益追求の手段とみなされ、「アカウンタビリティ」を基礎とした社会関連会計のアプローチとは異なるものと考えられている。

ついで、フランスについて述べられるが、フランスの特徴は「法的アプローチによる外部報告」⁽¹⁴⁾にある。そして、とくに「企業と従業員との関係」が重要視され、年次「社会貸借対照表」の作成が義務づけられている⁽¹⁵⁾⁽¹⁶⁾。

一方、ドイツの特徴は「自発的なアプローチによる外部報告」⁽¹⁷⁾にある。

(10) Gray et al., "op. cit.", p. 20

(11) その内容は、①要約ステートメント②社会報告（雇用水準・労働条件・健康と安全・教育と訓練・労使関係・賃金とその他の従業員へのベネフィット・付加価値の分配・環境への影響・企業と外部の集団）③財務諸表への注記である（"Ibid.," p. 22）。

(12) Gray et al., "op. cit.", p. 23

(13) アーンスト・アーンスト会計事務所による「企業の社会報告調査」参照（"Ibid.," p. 24）。

(14) Gray et al., "op. cit.", p. 27

(15) ここでは、雇用者数・賃金とFRINGEベネフィット・健康と安全の条件・その他の労働条件・教育と訓練・労使関係・労働生活の質に関するその他の事情があげられる（"Ibid.," p. 28）。

すなわち、ドイツでは法的な規定がないにもかかわらず、多くの企業が「企業と従業員との関係」について社会報告を行っている⁽¹⁸⁾。また、ドイツでは、アイヒフォルンの社会貸借対照表や社会損益計算書、社会貸借対照表実務研究グループの提言などが理論的發展に寄与してきており、提言においては、社会報告・付加価値計算書・社会計算書の作成・公表が提案されている⁽¹⁹⁾。さらに、スウェーデンにおいては、「内部の意思決定目的に対する社会情報の重要性」⁽²⁰⁾が認識され、それがこの国の特徴となっている⁽²¹⁾。以上で述べたように、各国における社会関連会計は、それぞれの国の事情を反映して、「多様」であり、これらを参考にすることが重要であると⁽²²⁾。

3) イギリスにおける社会関連会計の発展

グレイらは、まずイギリスの社会関係法規について概観する。彼らは「1974年労働法の健康・安全規定」・「1975年雇用保護法」・「1982年雇用法」や「1985年会社法」などについてその内容を概観し、とくに①消費者②寄付③環境の項目についてふれている。そして、イギリスでは寄付行為の開示が「1985年会社法」で求められているのが特徴であると指摘している。また、問題点として各法規間に統一性がないことがあげられている。

この国の社会関連会計にとって、最も重要な役割をはたしたのは、1975年の「コーポレート・レポート」である。ここでは、「あらゆる種類の経済組織とくに営利企業のアカウントビリティに関心をもち、体系的な財務報告のコ

(16) なお、ここでフランスの「剰余会計」(後述)について、その利点にふれられている (“Ibid.,” p. 29).

(17) Gray et al., “op. cit.,” p. 29

(18) なお、「ストック社の社会報告」(p. 30)や、「ドイツ・シエル社の財務報告(目標会計)」(p. 31)参照。

(19) 「BASFのアンチ・レポート」(p. 33)参照。

(20) Gray et al., “op. cit.,” p. 34

(21) 「ヴェルボ社の社会報告」(pp. 35-6)参照。

(22) なお、イギリス連邦各国やその他のヨーロッパ諸国の事情についてもふれられている。

コンセプトを打ちたてること」が試みられた。そして、この研究のとくに重要な目的は、「財務情報の対象となるべき情報が、その利益と正しく結ばれる人々、あるいはグループを識別することにあつた」と。このように、「コーポレート・レポート」を支える基本的思考は、会計の「アカウンタビリティ」にある。すなわち、アカウンタビリティは、「人的・物的資源を支配するその範囲の点から重要である」とみなされ、「その活動の結果が共同社会全体への重要な経済的影響力を有しているようなすべての経済組織に課せられた明確な責任である」⁽²³⁾と考えられる。そして、利用者グループとして、投資家グループ、与信者グループ、従業員グループ、アナリスト・アドバイザーグループ、企業関係者グループ、政府、一般大衆があげられ、会社報告書にはつぎの付加的報告書をふくむべきであると提案している。すなわち、付加価値計算書・雇用報告書・対政府為替報告書・外貨取引報告書・将来予測報告書・企業目的報告書である⁽²⁴⁾。これらの点については、すでに「拙著」などで詳しく述べたので、ここでは彼らのみる「コーポレート・レポートの反応・討議」などについて、とくに「アカウンタビリティ」の観点からみてもみる。

これらの討議での問題点は「アカウンタビリティ」にあり、「もし会社報告書が受託責任を改善し、社会的福祉に意味をもつとするならば、アカウンタビリティの法的な定義を変える必要がある」⁽²⁵⁾と。すなわち、「コーポレート・レポート」の提案は、「アカウンタビリティ」の多元的な視点が反映されている。したがって、アカウンタビリティは、「特定の、権力を行使する可能性にもとづくアカウンタビリティを要求する権利と結びついた、きっちりとした関係をふくむ」ものであると。そして、「企業は業績全体に関してすべての外部利害関係者に対して会計責任を負っているというよりも、むしろアカ

(23) Gray et al., "op. cit.", p. 43

(24) 「BBA の付加価値計算書」(p. 45) 参照。

(25) Gray et al., "op. cit.", p. 50

ウンタビリティを求める権利が特定の利害関係者と企業との特定の関係をもととして追求されるべきである」⁽²⁶⁾ ので、この点からみて、「コーポレート・レポート」のアプローチは、「アカウンタビリティ」の問題と、ディスクロージャーや一般に社会的に責任を有する行動の問題を混同している傾向にある⁽²⁷⁾ とみられる⁽²⁸⁾⁽²⁹⁾。

Ⅱ アカウンタビリティと「企業の社会報告」

1) アカウンタビリティと社会的アカウンタビリティ

すでに述べたように、本書における中心概念は「アカウンタビリティ」であり、企業の社会報告はその拡充との関係で把握される。そこで、これらの概念・用語についてみる。グレイらによれば、例えば社会的責任・社会報告・社会会計・社会監査などの用語は、「アカウンタビリティ」と結びつけられて正確な定義が与えられるという。彼らによれば、アカウンタビリティという用語は、「報告書を提示する義務・要請あるいは責任を負わされている活動を評価すること」⁽³⁰⁾ と考えられている。そして、周知のエージェント理論（プリンシパル－エージェントのアカウンタビリティ契約）をひいて説明を行っている⁽³¹⁾。しかし、ここでの問題点は、企業は「株主との関係をこえた私的企業組織（あるいは、例えば環境・労働・コミュニティ）のニーズに応ずる責任があるのか」ということにある。

(26) Gray et al., "op. cit.", p. 53

(27) Gray et al., "op. cit.", p. 53

(28) なお、非営利組織についてもふれられている。「ワイト島の健康局：議長報告」(p. 55) 参照。

(29) なお、グレイらはこの国の社会報告の発展 (p. 57) を分析し、また、アメリカとの比較を行っているが (p. 60), 1980年代初めが絶頂期であったようである。

(30) Gray et al., "op. cit.", p. 2

(31) 「プリンシパル－エージェントのアカウンタビリティ契約図」(p. 3) 参照。

なお、本書における若干の用語の定義をみると、社会的責任は、「純粋に財務的な意味をもっておらず、何らかの確認できる契約のもとで組織に要求される活動に対する責任」、社会的アカウンタビリティは、「成立した契約のもとで社会的責任がある活動を説明する責任」、社会報告（あるいは企業社会報告）は、「社会的アカウンタビリティを履行するための計画された情報を作成するプロセス」と定義され⁽³²⁾、これらの一連の関連が問題とされている。このように、「アカウンタビリティ」概念を中核として用語が説明され、ついで、それをうけて「責任一何のために、そして誰に対してなのか」について種々の立場のグループをあげて、それぞれの責任に対する立場・見解を明らかにしている⁽³³⁾。そしてさらに、企業社会報告の目的を各グループと結びつけて説明している⁽³⁴⁾。

最後に、企業社会報告に対する種々のアプローチについて述べ、目的関連性と関係させながら、企業社会報告においては、「利害関係者アプローチ (stakeholder approach) が問題とされ、「組織において社会的な利害ないし利害関係をもつ集団が、社会報告書のなかで目的適合的な情報が提供されるべきである。」⁽³⁵⁾と述べている。

(32) Gray et al., "op. cit.", p. 4 ; なお ; Cf. Ditto, "Researching the Information Content of Social Responsibility Disclosure: A Comment", *British Accounting Review*, 1987, p. 173

(33) すなわち、①初期の資本家（市場に対する効率的な反応の範囲をこえる責任の必要性を否定する人々）②便宜主義者（長期的な経済的福祉と安定が一定の幅広い社会的責任を受容することによってのみ達成することが可能であると考える人々）③社会契約の提唱者（会社およびその他の大組織が社会の意思で存在し、したがって社会の要請に恩恵をうけていると考える人々）④エコロジスト⑤社会主義者などである（"Ibid.", pp. 10-12）。

(34) すなわち、①ラディカル・グループ（企業活動を攻撃し、信用を失墜させることによって、典型的には社会を再編成すること）②正統派または現状の擁護者（企業活動を合法化し、擁護し、そして強化すること）③党派的な利害グループ（グループ自体の領域を拡大すること）④アカウンタ―（責任の遂行と会計責任の解除）である（"Ibid.", p. 14）。

以上で述べたように、グレイらによれば、「アカウンタビリティ」を確立するためには、まず第一に会社組織の活動に対する責任を確立すること⁽³⁵⁾が必要である。すなわち、彼らによれば、この書のフレームワークの基礎は、「組織に責任がある活動については、組織が情報を提供する義務がある」という「アカウンタビリティ」の概念にあり、困難な問題は、「これらの責任を確認することである」といっている。すなわち、「報告書の目的はアカウンタビリティの履行でなければならない」と。

2) 「企業の社会報告」とその思考枠組

ついで、企業社会報告が基礎としている会計理論について述べ、企業社会報告のフレームワークの構築が行われる。まず、伝統的な会計理論についての批判的な検討がなされる。すなわち、このことによって企業社会報告と矛盾しない範囲を評価し、企業社会報告の分析に確立した会計思考を用いることができる範囲を決定することが可能となるからである。そして、会計理論を①帰納的アプローチと②規範—演繹的アプローチの二つにわけて概観している⁽³⁷⁾。彼らによれば、帰納的アプローチは、企業社会報告との関係からみれば、「何が行われているか」の研究であるため、その適用はこの領域においては難しい。これに対して、規範—演繹的アプローチは企業社会報告に、より一般的に適用されてきているとして、それぞれのサブ・グループについて説明している⁽³⁸⁾。そして最後に、彼らは「望ましい属性アプローチ」にもとづいて、「提案されている理想的な報告システムの特質」について述べてい

(35) Gray et al., "op. cit.", p. 17

(36) Gray et al., "op. cit.", p. 18

(37) すなわち、規範—演繹的アプローチは、①会計進化論②真実の利益③意思決定の有用性④データの拡張⑤行動科学研究⑥効率的資本市場⑦将来予測能力／予測可能性⑧望ましい属性、のサブ・グループにわけられる。なお、「会計理論の範疇図」(p. 64)参照。

(38) すなわち、「真実の利益」については社会的損益計算書のように問題点が多く、「行動科学研究」については社会的アカウンタビリティを見過すとして批判的である（"Ibid.," p. 69）。

る。すなわち、企業社会報告の思考を目的適合性・完全性・不偏性・理解可能性などの概念にもとづいて、代表的な理論について比較を行っている⁽³⁹⁾。ついで、企業社会報告の背景について述べられる。すなわち、社会報告は「組織の活動の社会的ならびに組織的影響を、社会における特定のグループならびに社会全体に伝達するプロセスである」⁽⁴⁰⁾という立場から、中規模製造企業を例にとり、第1次レベル（当該企業活動の直接的な経済的影響）、第2次レベル（社会的ならびに環境に対する直接的影響）および第3次レベル（それ以外の間接的な影響）の三つにわけて、「組織活動の影響」を図示して説明している⁽⁴¹⁾。

以上のような考察を通じて、企業社会報告のための「フレームワーク」が導き出される。すなわち、企業の社会報告のために第1から第4までの「処方箋」(prescription)を示し、企業社会報告にとって「必要とされる特性」(required characteristics)⁽⁴²⁾について述べている。この「フレームワーク」は、本書の最終章（第10章）においても提案という形で再度提示されており、本書における重要な理論的支柱となっている。そこで、その内容を示すと、第1表（次ページ）のようである。

3) アカウンタビリティと従業員報告

つづいて、「アカウンタビリティ」の拡充として、従業員へのアカウンタビリティについてみてみよう。ここでは、①「情報の報告」と②「団体交渉」の二つにわけて論じられている。まず、「情報の報告」については、雇用情報の報告として「雇用報告書」が問題とされる。「雇用報告書」は前述の「コーポレート・レポート」でとりあげられたものであるが⁽⁴³⁾、著者らによれば、

(39) 「会計基準委員会」(イギリス)・「会計士協会」(アメリカ)・エステスについて比較している(“Ibid.,” p. 71)。

(40) Gray et al., “op. cit.,” p. 76

(41) Gray et al., “op. cit.,” pp. 77-9

(42) Gray et al., “op. cit.,” p. 89, p. 201

(43) なお、「雇用報告書」の事例について、付録 I (p. 178) で示している。

第1表 社会報告に必要とされる特性

- [I] 各報告は、つぎの評価を可能とする目的の叙述をふくむべきである。
- データ選択の基礎
 - 表示形式選択の理由
- [II] 社会報告の目的は、改善された民主主義の精神で、アカウントビリティを解除することにある。
- [III] 情報は、それが提出される特定のグループがもつ目的と直接に関連すべきである。
- [IV] 情報は操作されておらず、素人にも読解可能であるべきである。それは監査されねばならない。

これらの人的資産情報の多くは、「非財務的に量化されるにとどまっている」ので、それらを「財務的に量化する尺度が達成されるならば、さらにより意味のある情報がつくられるかも知れない」⁽⁴⁴⁾という。そのため「人的資産会計」が問題とされる。本書においては、このような人的資産会計について、リッカートの先駆的業績をふまえて、①コストベース法②価値ベース法などを説明し、それらについて寸評し、その評価手続には主観性の程度が高いとして、有用性を疑問視する見解を紹介するとともに、「人的資産会計は従業員へのアカウントビリティを拡充する用具というよりも、ごまかしの経営用具として発展する傾向がある」⁽⁴⁵⁾とあって、その反面を指摘している。さらに、「従業員への企業情報の供給」をめぐる、「従業員の情報ニーズの満足化」⁽⁴⁶⁾、「アカウントビリティのより一層の問題点」、「伝達プロセスの一部としての従業員報告」について論じているが、そのうち「アカウントビリティ」についてみると、「適切な情報の供給不足と同様、従業員報告書の現代の実務へのさらなる批判は、従業員へのアカウントビリティの手段としての

(44) Gray et al., "op. cit.", p. 161

(45) Gray et al., "op. cit.", p. 167

(46) なお、「従業員報告書」の事例については、pp. 169-171, 173参照。

役割を非難するものであり」、それは「情報が提示できる方法の偏向をどの程度認識しているかに集中している」⁽⁴⁷⁾と述べている。そして、付加価値計算書や取締役報告書にふくまれる偏向について指摘し、「どの程度まで現行の従業員報告書が従業員の情報ニーズを満たすうえで成功しているか、あるいはどの程度まで従業員報告書は従業員へのアカウントビリティの実体とみなしうるかについて、多くの疑問をひきおこしている」⁽⁴⁸⁾と述べている。

ついで、「団体交渉」について、「団体交渉を通じて企業のアカウントビリティを拡張するうえで、労働組合が演ずるかも知れない役割」について問題としている。そして、「1975年雇用保護法」・「財務情報開示問題への労働組合の反応」・「団体交渉における財務情報の役割」・「組合目標としての仕事の防護」・「情報の取得・利用のありうべき動機」・「団体交渉拡張のための労働組合による企業財務情報の利用」などについて述べている。このうち、団体交渉を拡張するために「ルーカス航空会社」が行った企業計画への提案についてみると、①人員削減の際に従事しうる代替製品の幅を示すことで組合メンバーの働く権利を守ることと、②代替製品のなかに地域社会に役立つものが多く存在するようにすることを目的とした、このプランが、最初は好意的に迎えられたが、最終的には挫折していくプロセスが述べられており、結局、「このプランは、従業員へのアカウントビリティなしに経営者が経営する権利に挑戦した」⁽⁴⁹⁾ものであったとしている。しかし、著者らによれば、「企業の社会的アカウントビリティや企業社会会計の問題を考慮する場合には、労働組合の面を無視することはできない」⁽⁵⁰⁾と結んでいる。

(47) Gray et al., "op. cit.", p. 172

(48) Gray et al., "op. cit.", p. 174

(49) Gray et al., "op. cit.", p. 195

(50) Gray et al., "op. cit.", p. 196

Ⅲ 「企業の社会報告」とその方法

1) 「企業の社会報告」と財務情報

つぎに、社会報告の方法として提案され実施されてきた主要な三つのアプローチ（①財務数値による報告書の表示②非財務数値による報告書の表示③社会監査アプローチ）について述べられる。まず、そのうち財務数値による方法について、ソロモンズ、エステスのモデルを引用し⁽⁵¹⁾、とくにエステスの「包括的社会会計モデル」⁽⁵²⁾について、測定問題に大きな難点があるとして、その主要な問題点を列挙し、それは「社会的責任を履行している会社を、伝統的な財務諸表による結果が全く反対であっても、社会的に無責任な競争相手よりも最終的な結果においてよりよくみせるだろう」⁽⁵³⁾という、エステスの言葉をひいて批判的にみている⁽⁵⁴⁾。周知のように、リノウズも財務的な計量化にのみ依存し、企業の社会的業績について単一の「最終的な結果」の測定値を算出する「社会・経済活動報告書」を開発している。彼の社会的業績は、「人間との関係」・「環境との関係」・「製品との関係」について、社会的厚生を改善するために自主的に行った支出を純益とし、回避された、すなわち負担しなかったコスト（損害）を控除して算出される⁽⁵⁵⁾。この点について、著者らは「社会的責任をはたしている企業の業績を社会関連領域における自発的な支出の試みを怠っている会社の業績よりもよくみせる」⁽⁵⁶⁾という利点をもっているが、「損害」の決定について主観性が大きく作用し、より基本的には会社において発生したり回避された原価にのみ焦点を

(51) Gray et al., "op. cit.", p. 119; なお、「ソロモンズ・モデル」(pp. 119-120)や「エステス・モデル」(p. 121)参照。

(52) なお、エステスの「社会インパクト報告書」(p. 122)参照。

(53) Gray et al., "op. cit.", p. 118

(54) なお、アイヒフォルンの「社会的損益計算書」(p. 124)参照。

(55) なお、リノウズの「社会・経済活動報告書」(p. 126)参照。

(56) Gray et al., "op. cit.", p. 127

あてることによって、「会社によって社会に与えられたベネフィットあるいはコストを開示していない」⁽⁵⁷⁾として批判している。また、ディリー・ウェイガンドも「社会的責任年次報告書」を提唱している⁽⁵⁸⁾。すなわち、社会関連活動のための「資金フロー計算書」とともに、会社とその地域社会、大気汚染と水道消費量、職場の衛生と安全性、少数民族の雇用と昇進などについての情報を提供する包括的な出版を提案しているが、リノウズと同じく、「会社において発生したコストが、地域社会において生じたベネフィットや会社の社会的業績の能率の指標にはほとんどならない」といっている。

以上、これらの四つの「社会報告に対する包括的な財務的アプローチ」について、エステスらの「社会厚生のな理論的アプローチ」は概念的には正当であるが、会社の業績について、会社ではなく社会の観点が採用されているため、現時点では実行不可能であり、リノウズらのモデルは実行可能ではあるが、「企業コスト支出アプローチ」の採用によって社会的な観点にはたっていないとして批判している。そして、会社の社会的業績について合理的で包括的な観点を提供するためには、財務数値を他の情報（定量的なものと同定性的なもの）と結合させるべきであると示唆している⁽⁵⁹⁾。上で述べたように、彼らは結論として、組織の社会的行動のコストとベネフィットのインパクトを示すために損益計算書と貸借対照表の形式をとる財務諸表を開発しようとした、初期の研究者たちの「あまりにも野心的すぎる試み」が、われわれを「袋小路に陥れた」といっているが、しかし、社会的コスト分析や余剰

(57) Gray et al., "op. cit.", p. 125

(58) なお、ディリー・ウェイガンドの「資金フロー計算書」(p. 127) 参照。

(59) この点について、著者らは、「余剰計算書」の効用には積極的で、「企業が生存可能な利益を獲得し、かつ社会的な制約を満たさねばならないという、企業をとりまく現実を反映している」(“Ibid.,” pp. 130-2)と述べている。しかし、これはフランスのような経済体制のもとで可能であり、自由経済のもとでは限界があるといっている。なお、「余剰計算書」算例 (p. 131) 参照。

計算書（前述）のような提案は、「将来の発展へ向けて熟しつつあるように思われる」⁽⁶⁰⁾と結んでいる。

2) 「企業の社会報告」と非財務情報

ついで、非財務情報の開示についてみる。ここでは、「記述的ディスクロージャー」・「統計的要約指標」・「社会的指標」・「基準遵守報告書」・「その他（宣伝をふくむ）」などの非財務数値にもとづく社会報告がとりあげられるが、著者らによれば、これらの分類は任意的で報告類型の公式的な区別を示すものではない。

まず、「記述的ディスクロージャー」について、これは「最も簡単なそして最も手取り早い安価な方法」であるとして、アメリカやイギリスの例⁽⁶¹⁾をあげて説明している。そして、統計値にもとづく社会報告について述べ⁽⁶²⁾さらに「社会的指標」について言及している。社会的指標は、マクロ（国家・地域）レベルでの社会に対する貢献を記述するのにかかわるものであるとし、この「社会的指標・業績指標アプローチ」は、より体系的なアプローチをとるもなえば、「社会的指標・業績指標にもとづいたアカウンタビリティを履行するための利用可能な企業社会報告を導出することは可能である」⁽⁶³⁾と述べているが、まだそのような試みは行われていないといっている。

グレイらの推奨する社会報告は、「基準遵守報告書」（compliance with standard report）である。すなわち、「もし企業社会報告について、たったひとつのアプローチしか採用できないとすると、われわれは基準遵守報告書を選択するだろう」⁽⁶⁴⁾と。その基本的なアイディアは「報告主体外部から得られる業績標準を組織活動の結果を判断するための基準として利用する」こと

(60) Gray et al., "op. cit.", p. 133

(61) 「記述情報ディスクロージャー」については、「事例」（p. 94, p. 96, p. 97）参照。

(62) 「統計的要約」については、「事例」（p. 99, p. 101, pp. 102-3）参照。

(63) Gray et al., "op. cit.", p. 109; なお、「社会指標」については、「事例」（p. 106, p. 107）参照。

(64) Gray et al., "op. cit.", p. 109

である。すなわち、このアプローチの基礎は法律や基準にある。したがって、このアプローチの原理は、「法律は社会選択の第一の近似 (approximation) である」⁽⁶⁵⁾ という公理 (axiom) にある。それは、組織と社会の間の社会契約の基本用語を構成し、かくて組織に期待される責任を特定化する。したがって、基準遵守報告書は責任を達成している程度を報告するという点において、その関連した「アカウンタビリティ」を履行する手段として定義される⁽⁶⁶⁾。このことから、基準となる「法律」の解釈については、重大な理論的かつ実務的な問題が存在することとなる。すなわち、国家したがって法律の偏向性が問題となる。この点から、基準遵守報告書に対しては、「偏向したアカウンタビリティを履行するだけである」という批判がでてくることとなるが、著者たちは、この点について「われわれの定義するアカウンタビリティは、特定の時代の特定の社会における機能である」として、それは「ゲームのルール」であるといつて⁽⁶⁷⁾、反論している。

このように、基準遵守報告書には、①基準それ自体に関する問題と、②その基準にたいする業績の伝達・監視に関する問題などがあるが、法律を出発点として利用するこのアプローチは、「企業社会報告の唯一の一般的に受容できる基礎であり」⁽⁶⁸⁾、前に提示された社会報告の基準を満足させるのに近いものであるとして、監査済みの基準遵守報告書の重要性を強調している。上で述べたように、本書における具体的な方法の提案は、この基準遵守報告書にあり、最終章においても、その形式が提案されている⁽⁶⁹⁾。そこで、「基

(65) Gray et al., "op. cit.", p. 109

(66) Gray et al., "op. cit.", p. 109

(67) すなわち、「このことは、選択であれ偶然であれ、われわれがわれわれ自身、それによって統制されていることを見出す、ゲームのルールなのである」("Ibid.", p. 110) と。

(68) Gray et al., "op. cit.", p. 110

(69) Gray et al., "op. cit.", p. 203 ; なお, Cf. Ditto, "Corporate Social Reporting: The Way Forward", *Accountancy*, Dec., 1986, p. 109

「準遵守報告書」の形式を示すと、第2表のようである。

第2表 基準遵守報告書					
主題：公害（地域別）					
大気汚染	基準値	基準設定者	組織の成果		産業平均
			今年度	昨年度	
*	*	*	*	*	*
*	*	*	*	*	*
*	*	*	*	*	*
*	*	*	*	*	*

記述事項：掲載すべき事項—数値の説明

- 組織業績報告の目的
- 産業大気汚染監視団報告書
- 地方政府報告書
- 労働組合の反応
- 企業の反応

(例えば、水質汚濁、作業環境の汚染、周辺・地域騒音などについても、同様の報告書を作成する。)

3) 社会監査—外部者による社会報告書

社会監査という用語には種々の意味があるが、ここでは主に「企業社会報告書の組織外部者による作成」がとりあげられている。そのため、「社会監査社」の業績・「反体制情報サービス」の業績・「地方官庁」の社会監査・社会的業績を監視する「中央政府機関」の役割などが論じられる。そのうち、社会監査社の仕事が最もよく知られている。社会監査社は「公衆一般に対する政府と企業の対応を改善することにかかわる独立の非営利団体」であり、その目的は「経済民主主義のための合理的な保障条項が世界的な法律や社会監査のなかで具体化される日へ向けて、前進の可能性を提示すること」としている⁽⁷⁰⁾。まず、エイヴォン・ラバー社の社会監査⁽⁷¹⁾について説明し、「環

境に関するセクションでは、統計的要約値と基準遵守アプローチが用いられている」と述べている。ついで、チューブ・インベストメント社⁽⁷²⁾とアルカリ監視協会について述べている。なお、これらの社会監査社の報告は「アカウンタビリティ」の履行を最優先の目的としており、著者らの「必要基準」を満たす程度が高い⁽⁷³⁾ものであるが、どのようにこれらの目的と関連しているかを評価することは難しいという。しかし、それにもかかわらず、エイヴォン・ラバー社の報告書はイギリスにおける企業社会報告の最も徹底した重要な事例である⁽⁷⁴⁾と述べられている。

ついで「反体制情報サービス」について述べられるが、これは「社会監査社」とは異なり、前にみた「反資本」あるいは「ラディカル・グループ」であり、各社に対する「アンチ・レポート」が有名である⁽⁷⁵⁾。しかし、これらは一つの支持基盤にのみ直接関与するものであるもので、著者らの「フレームワーク」で彼らの仕事を評価し分析することは適切でないとしている。すなわち、それらは、「客観的で、バランスのとれた、そして偏向のないコミュニケーションの形式」としての企業社会報告には、ほとんど適合性をもっていないと⁽⁷⁶⁾。

最後に、地方官庁の社会監査がとりあげられ、そこでは法律およびその他の基準の遵守の監視、地方の商業活動の地方官庁によるコスト・ベネフィット分析などで多くの社会的役割をはたしているとされる。なお、これと関連して、社会的業績に対する中央政府の監視が問題とされる。ここでは、社会的アカウンタビリティの展開に対する国家の役割は複雑で好悪共存的(a-

(70) Gray et al., "op. cit.", p. 136

(71) なお、エイヴォン・ラバー社の「従業員監査報告」(p. 138, p. 140) 参照。

(72) なお、チューブ・インベスト社の「事例」(p. 142) 参照。

(73) Gray et al., "op. cit.", p. 144

(74) Gray et al., "op. cit.", p. 145

(75) アンチ・レポートについては、「事例」(p. 147) 参照。

(76) Gray et al., "op. cit.", p. 146

mbivalent). であるとして、アカウントビリティの「プリンシパル—エージェント・モデル」の観点から国家の役割を述べているが、企業社会報告の実践においては重要なウェイトはおかれていない。すなわち、中央政府の社会監査は企業社会報告の重要な要素であり、実際に組織行動を制約する重要な役割をはたしうるものであるが、社会的アカウントビリティの立場からみれば、公衆に利用可能な情報が欠如しているため困難であると述べている。

Ⅳ グレイら「企業社会報告」の特徴

1) グレイら「企業社会報告」の特徴と評価

最後に、グレイらの「企業社会報告」の特徴について述べてみる。

まず、彼らの思想的立場についてみると、現在の所得・富・権力の配分については必ずしも是認的ではなく、またこれらを生み出している特定の構造とプロセス（資本主義体制）についても全面的には賛成ではなく、これらの体制とくに、それから導き出される非市場効果の無視を変える必要があるという立場にたっている⁽⁷⁷⁾。しかし、ここでは変化は「革命」(revolution)ではなく「進化」(evolution)によって達成されるとし、そうであるべきであると信じられている⁽⁷⁸⁾。このように、「企業の社会報告のための責任とアカウントビリティとの識別のための経験的基礎とよばれるものは、進化の用具である」として、社会と組織の両者に対して「多元主義的な観点」⁽⁷⁹⁾がとられている。そして、この点から「イギリスで企業社会報告がとるべきと信ずる方向」⁽⁸⁰⁾として、「理論（処方箋）の公表と企業社会報告実務」の結合が重要

(77) Gray et al., "op. cit.", p. 200

(78) Gray et al., "op. cit.", p. 200

(79) Gray et al., "op. cit.", p. 200

(80) Gray et al., "op. cit.", p. 199

であり、企業社会報告の理論的枠組（「必要な特性」とその具体的方法（「基準遵守報告書」）が提案されるのである。

そこで、この書の特徴をより明確にするため、外国雑誌に掲載された本書の「書評」の若干について紹介してみる。まず、デッカーは、この書の中核は「アカウンタビリティ」概念にあるとし、とくに社会報告に必要な「四つの特性」（前述）が重要であること、「基準遵守報告書」（前述）を提案していることにその特徴があると指摘している。そして、著者らの立場が、変化の必要性を「革命」ではなく「進化」によって達成されるとし、また社会と組織についての「多元的な見地」にあること、社会報告にとっては「財務数値」のみならず「非財務数値」が望ましいとしていることをあげている。なお、本書の問題点としては、イギリス以外の文献がとりあげられていないことなどが指摘されているが、他方、豊富な「文献目録」はこの領域の研究における「よい出発点」として役立つといっている⁽⁸¹⁾。

ついで、マシューは、本書は企業社会報告の領域における斬新な文献であるとし、社会会計の有用なテキストであるとしている。彼らによれば、この文献の基礎的な考え方は、「コーポレート・レポート」によって操作化された「企業と社会の社会契約」にあり、「アカウンタビリティ」が生ずる主要な形態が「企業の社会報告」であるとする。したがって、この書は「社会的アカウンタビリティ」の意味と関係状況の吟味からはじめられていると。この評者によると、本書の問題点がいくつか指摘されている。まず、外部性、政府基金による活動の評価、この領域の批判的な理論についての議論がすくないことがとりあげられ、このような外部性の識別・測定・評価についての議論は、本書の主題とする「アカウンタビリティ」に関係の深いことから重要であるとされる。また、この書が従業員領域に対する付加価値計算書に関心

(81) H. C. Dekker (Nijenrode School of Business, Netherlands), "Accounting, Auditing & Accountability Journal", 3-1, 1988, pp. 67-69

が傾いており、環境／製品面については過小評価されていると批判している。つぎに、公共責任による企画の評価がふくまれておらず、社会会計の研究の大半は私的組織の業績に向けられているとする。そして最後に、社会報告に対する批判的文献がとりあげられていないので、不公平な批判になっていると述べている。しかし、それにもかかわらず、この書の長所はこれらの短所を補ってあまりがあり、とくに類型化が明確であり、豊富な事例、すぐれた文献目録などがこの書のメリットであり、この領域における「卓越した」テキスト文献であると結んでいる⁽⁸²⁾。

また、カウトンは、本書の主要な目的は、凝集的な方法で、多様なアプローチをレビューすることにあるとし、著者らの立場は、保守主義と進歩主義の間であり、社会と個人組織を「利害関係者グループ」からなるとする「多元的な見地」にたっているとし、「革命的变化」ではなく「進化的変化」を希望している点にあると述べている。そして、前にもみたように、「基準遵守報告書アプローチ」を優先して考えていることを指摘し、また著者たちのアプローチは「アカウントビリティ」概念を用いて行っており、必ずしも財務数値によらないことも特徴であるといっている。そして、本書はこの主題と取り組んだ「徹底的によく作られた試み」であると推奨している⁽⁸³⁾。

2) 社会関連会計体系と「企業の社会報告」

以上で述べたことから明らかなように、グレイらの「企業の社会報告」は、つぎのような特徴をもっている。

まず、理論的な特徴としては、①「利害関係者アプローチ」の採用。すなわち、社会と企業との社会契約ということを通じて、利害関係者アプローチ、多元的アプローチをとっている。そして、保守と進歩のどちらにも偏し

(82) M. R. Mathews (Massey University, New Zealand), "British Accounting Review", , 1988, pp. 201-3

(83) C. Cowton (Templeton College, Oxford), "Accounting and Business Research", Summer, 1988, p. 269-271

ない立場をとっている。②「アカウンタビリティ概念」の拡充。その理論的基礎は「アカウンタビリティ」とその拡充、社会的アカウンタビリティの展開にある。すなわち、企業社会報告の方法論的基礎を、企業がもつアカウンタビリティとその解除におくことによつて、その拡充（「社会的アカウンタビリティ」）を企業社会報告の展開と結びつけ、例えば従業員関係への情報もその一つとして把握している。③企業社会報告の「フレームワーク」の提示。すなわち、企業社会報告の実行可能な枠組が考えられており、そのための「必要な特性」として四つをあげ、その具体化へと接合している。④「基準遵守報告書」の推奨。社会報告の方法としては、財務情報にとらわれず、非財務情報もとりいれ、とくに基準値と比較してその達成度を報告する「基準遵守報告書」を推奨していること、などがあげられる。

また、その形式的な面についてみると、①「網羅的」テキスト。すなわち、企業の社会報告についての網羅的な研究書であり、この領域の過去・現在についての全体像が概観されており、その理論・歴史・方法などを全体にわたってカバーし、その内容は多彩で、また豊富である。②「学説・文献」的研究書。すなわち、この領域についての主要な学説や主張が評論的にとりあげられており、とくに巻末の文献目録（15ページ）は参考となるところが多い。そして、説明にあたっては、一つの理論をその反対論と対置するなど、両論並記的に公平にとり扱われている。③「事例」研究文献。すなわち、豊富な事例（企業・官庁）、多数の図表を用いて説明されており、イギリスの法規や実務の実際についても参考となる点がすくなくない。

以上で述べたように、本書は理論面・形式面ともに多くの特徴をもつ、企業社会報告の重要な文献であるといえることができる。しかし、若干の問題点をあげてみると、つぎのようである。

①まず、著者らのとる「利害関係者アプローチ→社会契約→アカウンタビリティ→社会的責任→企業社会報告」という論理展開は、企業を社会のなかの一員として位置づけ、そのことから社会（利害関係者）に対するアカウン

タビリティを説明しようとするもので、妥当な説得力のある主張であるが、企業が社会に対してもつ関係をどこまでと考え社会契約の基礎とするのか、また法制度との関係ではどうなのか、という一番基礎的・具体的なところで曖昧な点があるように思われる。この点は、「アカウントタビリティ」理論に常に随伴する問題ではあるが、本書の最も重要な問題点であり、その明確な理論づけがこれからの課題であるといえる。すなわち、このような立論は、結局のところ、企業は社会に対してどこまでアカウントタビリティをもつのか、理念的なものとの関係において、理念はどれだけの意味・拘束をもつのか、さらにいえば、「ゲームのルール」（前述）で説明しきれぬのかという点の理論的解明につぎるように思われる。難しい問題ではあるが、今後の課題であろう。

②本書では、社会報告の諸方法が個別的に分析され、財務情報に対して非財務情報に優位を与え、とくに「基準遵守報告書」が推奨されているが、その解明は個別的であり、総花的に説明されている。一つ一つの方法の注釈ではそれでよいとしても、企業の社会報告の「理論」としては体系的でないように思われる。もっとも、体系化しないで、個々別々なところにこの領域における著者らの主張の特徴があるのかも知れないが、社会報告の「理論」の構築という点からみれば、実務に傾きすぎているようにも思われる。この領域における将来への理論展開のためにも、財務情報と非財務情報を統合した体系的な枠組は考えられないだろうか。「基準遵守報告書」についても、実行可能という点からみればやむを得ないのかも知れないが、実務的・法制的すぎるように思われる。企業の社会報告「理論」、とくに会計理論としては、より体系的・統合的な方法論の構築が望まれる。すなわち、規範的とはいわれても、より高い観点にたつて、企業と社会の関係を長期的な方向性においてとらえ、現状を改革していくような姿勢が重要であると考えられる。このことは実行可能性と理論的方向性とのかね合いの問題であるが、本書の立場はあまりにも前者にとらわれているように思われる。この点は、やや望蜀的な

注文であり、また逆にこの書のもつ特徴を抑えることになるのかも知れないが、今後の重要な課題であろう。

③上で述べたことに関連して、企業の社会報告の理論構築にあたっては、現代企業の特質の統合的な把握のうえにたって、その個別的側面と社会的側面を統合的に捕捉できるような体系を考え、非財務数値を財務数値に接合した体系的な「社会関連会計システム」の構築が重要であると考えられる⁽⁸⁴⁾。

上で述べたように、本書は、このような今後の課題をもってはいるが、社会関連会計の現在の到達水準を示す「卓越した文献」であり、この領域における最近の「金字塔的著作」であるということができよう。

(84) 社会関連会計の体系については、前にみたように、一連の拙著（「付加価値会計の研究」・「社会関連会計の展開」・「現代企業の経営分析」）や、関係拙稿を参照のこと。