

企業の持続可能な発展とCSR経営会計論

柳田 仁

- I. 持続可能な発展の意義
 - 1 持続可能な発展に関する各種の見解
 - 2 企業における持続可能な発展

- II. 企業における利益概念の変遷
 - 1 各種の企業利益概念
 - 2 最大利益・極大利益から持続可能な利益へ

- III. CSR経営会計論の登場
 - 1 CSR経営会計の登場背景
 - 2 CSR経営会計の内容

- IV. 企業の持続可能な発展とCSR経営会計—その課題と相互関連
 - 1 持続可能な利益達成のための課題
 - 2 CSR経営会計の持続可能な発展へのインパクト

I. 持続可能な発展の意義

1 持続可能な発展に関する各種の見解

(1) ローマクラブ

我が国及び先進諸国が高度経済成長を謳歌していた1972年に、ローマクラブ¹から地球資源の有限性に関する報告書”The Limits to Growth-a report for The Club of Rome’s project on the predicament of mankind,” by Donella H. Meadows, Dennis L. Meadows, Jorgen Randers, William W. Behrens III, 1972 (D.H.メドウズ等著、大来佐武郎監訳『成長の限界-人類の危機』)が発刊され、その先見性が世界を驚かせた。

この報告書の研究基礎となっている5つの要素、人口、食糧生産、工業化、汚染及び再生不可能な天然資源の消費はすべて増加しつつある。その毎年の増加は、幾何級数的成長パターンにしたがっているⁱⁱ。しかし、人口と産業の成長・維持で、食糧、再生不可能な天然資源、および汚染の吸収はできないⁱⁱⁱ。すなわち、地球が無限であることを前提とした、人口増加、資源消費、環境汚染が続けば、資源の枯渇、環境の悪化によって今後100年のうちに人類の成長は限界に達すると警鐘を鳴らした。

それから20年後に出版されたのが『限界を超えて一生きるための選択』（茅陽一監訳、1992年）である。この20年間で学んだことを、先の「成長の限界」で導き出した3つの結論を紹介すると以下のようなものである。

- ① 人間が必要不可欠な資源を消費し、汚染物質を産出する速度は、多くの場合、既に物理的に持続可能な速度を超えてしまった。
- ② しかし、何十年か後に生じるであろう食糧生産量、エネルギー消費量等の減少も避けられないわけではない。そのためには、第一に物質消費や人口増加を促進するような政策や慣行を広範にわたって改めること、第2に原料・エネルギーの利用効率を速やかに、かつ大幅に改善することである。
- ③ 持続可能な社会は、技術的にも経済的にもまだ実現可能である。このような社会へ移行するためには、長期目標と短期目標のバランスを慎重に

とる必要がある。また、産出量の多少よりも、充分さや公平さ、生活の質などを重視しなければならない。それには、生産性や技術以上のものである、成熟、憐みの心、智慧のような要素が要求されるだろう¹⁶⁾と論じている。

さらに、2005年に3冊目の『成長の限界—人類の選択』(D.H.メドウズ等著、枝廣敦子訳)が出版されている。この版では、付章でエコロジカル・フットプリント概念を新たに追加し、以下の内容に関して論じている。

第1章 地球を破滅に導く人類の「行き過ぎ」

第2章 経済に埋め込まれた幾何級数的成長の原動力

第3章 地球の再生が不可能になる供給源と吸収源の危機

第4章 成長のダイナミクスを知るワールドの特徴

第5章 オゾン層の物語に学ぶ限界を越えてから引き返す知恵

第6章 技術と市場は行き過ぎに対応できるか

第7章 持続可能なシステムへ思考と行動をどう変えるか

第8章 いま、私たちができること持続可能性への5つのツール

付章1 ワールド3からワールド3-03への変換

『成長の限界』で用いるために作られたモデルワールド3を更に新しいバージョンワールド3-91を經由して若干改良したモデル3-03

付章2 生活の豊かさ指数と人類のエコロジカル・フットプリント

「生活の豊かさ」を増大する一方で、「エコロジカル・フットプリント」を最小限にする。

(2) 国連「人間環境会議」(ストックホルム大会)

1972年6月に、国連「人間環境会議」はストックホルムで開催され、人間環境の保全と向上に関し、世界の人々を励まし、導くための共通見解と原則が必要であると考えて「宣言」を発表している。

その内容は、7項目の宣言と26項目の原則からなっている。

すなわち、「宣言」では、以下のような項目が挙げられている。

- ① 人間は環境の創造物であると同時に、環境の形成者である。……自然のままの環境と人によって作られた環境は、共に人間の福祉、基本的人

権、生存権そのものの享受のため基本的に重要である。

- ② 人間環境を保護し、改善させることは、世界中の人々の福祉と経済発展に影響を及ぼす主要な課題である。・・・・・・
- ③ 人は、絶えず経験を生かし、発見、発明、創造及び進歩を続けなければならない。その人間の力を、賢明に用いるならば、すべての人々に開発の恩恵と生活の質を向上させる機会をもたらすが、誤ってまたは不注意に用いるならば、人間と人間環境に対し、はかり知れない害をもたらすことになる。・・・・・・
- ④ 開発途上国では、環境問題の大部分が低開発から生じている。...したがって開発途上国は、開発の優先順位と環境の保全、改善の必要性を念頭において、その努力を開発に向けなければならない。同じ目的のため先進工業国は、自ら開発途上国との格差を縮めるように努めなければならない。...
- ⑤ 人口の自然増は、絶えず環境の保全に対して問題を提起しており、この問題を解決するため、適切な政策と措置が十分に講じられなければならない。・・・・・・
- ⑥ 歴史の転回点に到達したいま、環境への影響に一層の思慮深い注意を払いながら、行動しなければならない。十分な知識と賢明な行動をもってすれば、人類とその子孫のため、より良い生活を達成することができる。・・・・
- ⑦ 環境上の目標を達成するためには、市民および社会、企業及び団体が、すべてのレベルで責任を引き受け、共通な努力を公平に分担することが必要である。・・・・・・

〈付記〉宣言の骨子のみの紹介にとどめた。

次に、「原則」としては、①環境に関する権利と義務、②天然資源の保護、③再生可能な資源、④野生動物の保護、⑤非再生可能な資源、⑥有害物質の排出規制、⑦海洋汚染の防止、⑧経済社会の開発、⑨開発の促進と援助、⑩一次産品の価格安定、⑪環境政策の影響、⑫環境保護のための援助、⑬総合的な開発計画、⑭合理的計画、⑮居住及び都市化の計画、⑯人口政策、⑰環境所轄庁、⑱科学技術、⑲教育、⑳研究開発の促進・交流、㉑環境に関する国の権利と責任、㉒保障に関する国際法の発展、㉓基準の設定要因、㉔国際協力、㉕国際機関の役割、㉖核兵器その他の大量破壊兵器 の26項目が挙げられている。

なお、1984年から1987年まで、国連に設置された「環境と開発に関する世界委員会（World Commission on Environment and Development; WCED）」は、グロ・ハーレム・ブルントラント委員長（後年ノルウェー首相）の名に因んでブルントラント委員会と呼ばれた。この委員会がまとめた報告書「我らが共通の未来（Our Common Future）」を守るためには、「将来世代のニーズを損なうことなく現在の世代のニーズを満たすこと」⁶という持続可能な開発の概念が打ち出された。

(3) リオ環境サミット

1992年6月 リオデジャネイロで179か国の政府首脳、NGO関係者等を集め、地球サミット（UNCED）「持続可能な開発に関する国際会議」が開催された。この会議では、地球温暖化・オゾン層の破壊、自然破壊、廃棄物問題、野生生物の危機等の環境問題と人口問題・南北問題、労働問題、都市化等の社会問題との関連を認識した上で、各国が議論を共有し、環境保全と持続可能な開発に取り組んでいくための方向性と手法を提示することにした。その成果として、環境と開発に関するリオ宣言、アジェンダ21を参加各国の合意として採択した。

以下にその概要の一部を示す・

① リオ宣言の概要

- ・人類は、自然と調和して健康で生産的な生活を送る権利がある。
- ・現代の開発は、現代および将来の世代の開発及び環境上の必要性を損ねてはならない。
- ・各国は、国際法上の原則にのっとり、自国の支配下における活動が、自国管轄権の限界を越えた地域の環境に害を与える場合、賠償しなければならない。
- ・各国は、環境を保護するために予防的方策を講じなければならない。
- ・持続可能な開発を達成するため、環境保護は、開発過程の完全な一部でなければならない。
- ・各国は、地球の生態系の健全性及び完全性を、保全するために協力しなければならない。
- ・各国は、持続可能でない生産、消費様式を減らし、あるいは取り除き、適切

な人口政策を推進すべきである。

- ・各国は、効果的な環境法を制定しなくてはならない。
 - ・各国は、すべての国における経済成長と持続可能な開発をもたらすような開かれた国際経済システム促進するため、協力すべきである。環境政策は、国際貿易を規制する不合理な手段として利用されてはならない。
 - ・環境汚染者は、原則として汚染による費用を負担しなければならない。
 - ・持続可能な開発には、より優れた科学知識が必要である。各国は、そのための知識と革新的な技術を出し合うべきである。
 - ・女性の十分な参加は、持続可能な開発達成のため欠かせない。若者の創造力、理想および勇気、先住民の知恵も必要である。
 - ・戦争は元来、持続可能な開発を破壊する性格を有する。したがって、各国は戦争の際にも環境保護に関する国際法を尊重しなければならない。
 - ・平和、開発及び環境保全は、相互依存的であり、切り離すことはできない^{vi}。
- 等、
現代では当然のこととみなされる事項も、宣言の中に明文化されている。

更に、アジェンダ21には今日の差し迫った問題と21世紀の努力目標へ向け準備すべき事柄の両者が含まれている^{vii}。

すなわち、その内容は序文、第1部—第4部（39項目）および条約と原則声明から構成されている。

第1部 社会・経済的側面の内容（7項目）は、国際協力、貧困との戦い、消費形態の変更、人口と持続可能性、人の健康の促進と保護、持続可能な住環境、持続可能な開発のための意思決定からなっている。

第2部 資源の保護と管理の内容（14項目）は、大気の保全、土地の持続的管理、森林消失の防止、砂漠化・干ばつの防止、持続可能な山間部の開発、持続可能な農業と農村開発、生物多様性の保全、バイオテクノロジーの管理、海洋の保護と管理、淡水の保護と管理、有害な化学物質のより安全な利用、有害廃棄物の管理、固定廃棄物および汚水の管理、放射性廃棄物の管理から構成されている。

第3部 主要グループの役割の強化の内容（10項目）は、主要グループの

役割の強化への前文、持続可能性、女性の存在、持続可能性開発における子ども及び若者、先住民の役割の強化、NGOとの連携、地方自治体、労働者および労働組合、企業および労働組合、企業および産業界、科学者と技術者、農民の役割の強化からなっている。

第4部 実施手段（8項目）は、持続可能な開発の資金調達、技術移転、持続可能な開発のための科学、教育・トレーニング・一般への啓発、持続可能な開発のための能力の創造、持続可能な開発に向けての組織化、国際法、意思決定のための情報から構成されている。

最後に、条約と原則声明では、森林原則声明、気候変動に関する国際連合枠組条約、生物多様性条約、リオからの道にも言及している。

(4) 国連持続可能な開発会議（リオ+20）

リオ+20は、リオ会議開催20年後の2012年6月13日から24日まで、前会議のフォローアップを行うことを主たる目的として191各国の政府首脳・代表、NPO等、約3万人が参加して開催された。

テーマは、①持続可能な開発および貧困撲滅の文脈におけるグリーンエコノミー、②持続可能な開発のための制度的枠組みである。その成果である“The Future We Want”は、6章、53頁から構成されている。すなわち、

第1章 共通のビジョン

第2章 新たな政治的コミットメント

第3章 持続可能な開発と貧困撲滅の文脈におけるグリーン経済

第4章 持続可能な開発のための枠組み

第5章 行動枠組みとフォローアップ

第6章 実施手段

である。

(5) GRI (Global Reporting Initiative) ガイドライン

GRIはオランダに本部を置くCSRガイドライン策定を目的とする国連環境計画（UNEP）公認機関である。このガイドラインでは、企業の経済面、社会面及び環境面のトリプルボトムラインが3本柱となっている。

GRI (Vol.2) は、以下の章から構成されている。

序文：持続可能な発展および透明性の責務

導入：サステナビリティ報告の概要

パート1：報告書内容、品質、バウンダリーを確定する

パート2：標準開示

一般的な報告留意事項

序文で、環境と開発に関する世界委員会「我らが共有の未来」を引用した後、「持続可能な発展における1つのカギとなる挑戦とは、新しくかつ革新的な選択肢および考え方を要求することである。知識や技術における開発は、経済発展に貢献する一方で、私たちの社会環境および経済の持続可能性に対するリスクや脅威を解消するのに役立つ可能性を秘めている」¹⁾と述べ、「知識や技術の開発」の重要性を強調している。

以下、目次のみ紹介する。

パート1：報告書内容、品質、バウンダリーを確定する

報告書内容の確定に関するガイダンス

報告書内容の確定に関する原則

報告書の品質確保に関する原則

報告書のバウンダリーの設定に関するガイダンス

パート2：標準開示

戦略とプロフィール

1. 戦略および分析
2. 組織のプロフィール
3. 報告要素
4. ガバナンス、コミットメントおよび参画
5. マネジメント・アプローチおよびパフォーマンス指標

経済

環境

社会

労働慣行とディーセント・ワーク

人権

社会

製品責任

一般的な報告留意事項

GRI (Vol.3) は、2013年に発行される予定である。

(6) OECD多国籍企業行動指針

OECDは、1979年に多国籍企業に対して、期待される責任ある行動を自主的にとるよう勧告するための「多国籍企業行動指針」を策定した。「行動指針」は、これまでに5回改正されているが、本稿では最新の2011年改訂版を中心に紹介する。

「行動指針」では一般指針、情報開示、人権、雇用及び労使関係、環境、贈賄・贈賄要求・金品の強要防止、消費者利益、科学及び技術、競争等、幅広い分野における責任ある企業行動に関する任意の原則・基準を定め、その適用・実施は各企業の自主性にゆだねられている。

その一般指針の項目には「持続可能な開発の達成」が、人権の尊重、能力の開発、人的資源の形成、良いコーポレート・ガバナンスの維持等のための企業行動⁸が挙げられている⁹。

(7) ISO26000

2010年11月にISO26000 (Guidance on social responsibility;社会的責任ガイダンス) の規格が発行された。これは、持続可能な発展を実現するために企業、政府、NGO等の各組織に対する社会的責任に関する包括的なガイダンス規格である。この規格は、130以上の国家、国際機関等から政府、企業、労働組合、消費者団体、NGO、有識者から多種のステークホルダーが参加し、作成された。この規格には、人類共通の課題を解決するために全世界の新興国・途上国の意見が反映された。

この規格では、説明責任、透明性、倫理的行動、ステークホルダーの利害尊重、法令遵守、国際行動規範の尊重、人権の尊重の7つの原則を挙げ、組織での社会的責任の実践に関して定めている。

ISO26000は、各組織が多様であるため、それぞれの組織の特徴に合わせて

必要な部分を活用することを促すものであり、認証を目的として策定された規格ではないが、様々な組織が社会的責任を実践していく上で、グローバルなガイドランスとして、組織の社会的責任の実践に大きく役立つことが期待されている^{xi}。

2 企業における持続可能な発展

国民経済の持続的発展の基礎には、個別経済主体である企業レベルでの持続可能な発展にあるのでこれに関して考察する必要がある。

企業経営については、貨幣経済の登場までさかのぼることができる。1600年イギリス東インド会社、1602年にオランダ各都市の東インドとの交易会社を合体して設立された「合同東インド会社」（オランダ東インド会社）である。特に後者の会社は、その組織の中にみられる出資者の有限責任制、株式会社制度展開の萌芽や、企業の永続性とこれに応ずる諸機能の整備などによって、近代株式会社の起源といわれる^{xii}。その後、企業は幾多の盛衰を極め、20世紀後半にはその黄金期を迎える。

20世紀末期以降になると、先進各国の企業は安定・低成長期に入り、かつてのような高収益は望めなくなった。その要因には、先進国企業間の過当競争・市場の飽和、技術革新の停滞・企業の老齢化、途上国企業の追い上げ、資源面での制約、景気変動等、種々のものが挙げられる。以下、その幾つかについて概説する。

① 先進国企業間の過当競争と市場の飽和

数次の技術革新の結果、先進国企業においては大量生産が可能となり、市場においては供給過剰に陥っている。また、途上国においては過剰な製品を購入するための資金力が不足しているため購買力に結びつかない。それ故に、現地において多国籍企業や先進国関係者等が借款や産業振興・技術指導を行って途上国の購買力強化に努めている。

② 技術革新の停滞・企業の老齢化

過去の革新的な技術開発の結果、現在では20世紀におけるような革新的な発明はほとんど期待できない。したがって、先進的な企業として大幅な増収は見込めなくなり、安定的な収益で満足せざるを得なくなったのである。また、

多くの先進国企業は設備も老朽化し、技術的にも、人的にも若さを失いつつある。

③ 途上国企業の追い上げ

特に、BRICSと呼ばれる諸国の20世紀末からの、経済成長は顕著である。すなわち、ブラジル、ロシア、インド、中国および南アフリカである。これらの諸国は世紀末前後から、2桁を超える成長を達成することもあり、急速に先進国企業との格差を縮めており、中国にいたっては、2010年にアメリカに次ぐ第2の経済大国となり、国際的大企業も輩出している。

④ 資源面の制約

鉱物資源、化石燃料等、特に石油の推定埋蔵量の減少に関しては、以前より警鐘されてきたことであるが、人類共通の財産として次世代以降に残さなければならぬ。そのために、これまでのように湯水のように化石燃料を浪費してはならない。埋蔵量は、着実に減少しているが、その推定量は新たな鉱山・油田等の発見もあり増減している。その他、希少資源埋蔵量は、過剰な採取でさらに深刻度を増している。

⑤ 景気変動

資本主義の初期の頃ほどではないが、不規則な景気循環で、不況と好況を繰り返しながら時代は進んでいく。

その他、労働人口の高齢化、ストの続発、クーデター・紛争の頻発等、企業の安定収益獲得に多大な影響を及ぼすものが多い。

II. 企業利益概念の変遷

1 各種の企業利益概念

企業の発展を持続可能にするためには、相当の利益を確保する必要がある。そのような観点から、企業の各種の利益概念に関して考察する。

従来から、利益概念に関して種々の見解があるが、本節では主に、財務会計と経営管理会計との対比という観点から考察する。

(1) 財務会計上の利益概念

企業の外部利害関係者に有益な情報を提供することを任務とする財務会計においては、過去の結果としての消極的利益である。それは過去に獲得した収益に対し、そのために犠牲となった費用を控除することで算定される。

$$\text{総収益} - \text{総費用} = \text{純利益}$$

更に、財務会計上の利益概念には当期の業績に関連する損益のみを計算対象にする場合と、生起したすべての損益要素を対象にする場合とがある。前者を当期業績主義の損益（利益）といい、後者のそれを包括主義の損益という。過去には、当期業績主義の利益が採用されてきたが、最近では包括主義の利益が採用されている。ここでの包括利益とは、貸借対照表を重視した利益概念であり、資本取引を除いた純資産の変動差額とされる。

その他、個人・団体によって異なった概念が提唱されている³⁰⁾。

(2) 管理会計上の利益概念

経営管理者の今後の意思決定に有益な情報を提供することを任務とする経営管理会計においては、これから達成しようとする積極的な利益である。

$$\text{目標収益} - \text{目標利益} = \text{許容費用}$$

$$\text{目標利益} = \text{目標収益} - \text{許容費用}$$

管理会計士の利益は企業の今後の存亡を左右する目標利益であり、過去の期間利益額、総資本利益率、自己資本利益率、株主資本利益率等)、売上高利益率(売上高総利益率、売上高経常利益率、売上高純利益率等)等によって算定できる。このうちいずれにより目標利益を表示すべきかについては、当該企業の利益計画の目的・状況等によって必ずしも画一的ではない。過去のアンケートによれば、実務上は期間利益額によるものが多いが、理論的には包括的な総資本利益率により、さらにこれらに経営資本利益率や自己資本利益率を併用することもある³¹⁾。

この目標利益の設定にあたっては、一般に、次の諸点が前提とされる。

① 過去の利益（率）の実績

- ② 過去の経営計画の本年度利益への影響
- ③ 新たな経営計画
- ④ 同種企業のうちライバル企業の戦略
- ⑤ 今後の経済予測等

以上のような諸点を考慮して目標利益（率）を決定するのであるが、これを定めるにあたっては、

- a) 目標配当額
- b) 目標社内留保額
- c) 役員賞与予定額

等も配慮する必要がある。

1-2 最大利益・極大利益から持続可能な利益へ

企業を取り巻く利害関係者、企業形態、法規制、国家体制、社会状況、時代的背景等によって利益概念も変遷してきた。株式会社制度誕生の頃、資金提供者（株主等）も短期的な取引で稼得利益を分配されることを期待するような時代においては、経営者も資金提供者も当該期間の最大利益を目指した。

シュマーレンバッハのことばを借用すれば、株主等は、果物を取りに回る人々が森の中で、熟したものも熟していないものも全部採ってしまうという例にたとえることができる。後で誰が果物を取るのかわからないから、採れるものはすべて収穫してしまうのである³³。このように当時の株主は、長期間その会社の株主にとどまることは考えないで、最大限の利益獲得を目指すのである。

次の段階は、期間的な制約もあるため必ずしも最大利益でなくても、その周辺で最も大きければよしとする極大利益獲得を目指すした。

時代が下るに従い、企業において最大利益・極大利益のみを目指すことは、経済的にも、社会的にも許されなくなった。

そこで登場したのが持続可能な満足利益概念である。持続的利益達成は、絶え間ない企業努力とイノベーションによって達成可能であるが、その基本的な前提として、従業員等の人命の尊重、所有資産の保全、事業の継承がある。

また、前述のようにライバル企業との関係、希少な資源の枯渇、企業の市場における環境面からの種々の制約に配慮する必要がある。特に近年パワーを増

しつつある過激な消費者運動からの標的になることも回避する必要もある。

そのために、より広範囲な観点から当該企業を取り巻く利害関係者への配慮、すなわち、経済的側面ばかりでなく、自然環境、社会的側面をも配慮することで、企業のイメージをアップし、利益を持続的に維持しようとするようになった。

例えば、環境保全、企業倫理・法令遵守、雇用の維持、人権の尊重、男女平等のような企業に課せられた責任、あるいは暗黙の義務・責任になりつつある社会貢献といったCSRを配慮することも1つの方向である。

III.CSR経営会計論の登場

1 CSR経営会計論の登場背景

我が国におけるCSRの起源に関する見解は種々ある。江戸時代以前にも封建領主の温情的施策、武士道精神等にその生成基盤を求めることもできるが、多くの論者は、江戸時代にその起源を求めている。江戸時代には多くの社会思想家・模範的商人が輩出した。

その中で注目すべきものとして、江戸時代の近江（現在の滋賀県）商人、石田梅岩、恩田木工、二宮尊徳、井原西鶴、明治時代においては渋沢栄一、岩崎弥太郎等の言行にその根源を探ることができる^{xvi}。

近年では、特に以下の著書・憲章にCSR経営会計論の先駆性を考察することができる。

・中西寅雄・鍋島達編著『現代における経営の理念と特質』日本生産性本部、1965年。

・経済同友会編『社会と企業の相互信頼の確立を求めて』1973年

・経団連『地球環境憲章』1991年

・黒沢清・合崎堅二他『現代会計と社会』1994年

等

① 中西寅雄・鍋島達編著『現代における経営の理念と特質』日本生産性本部、1965年。

そのはしがきで、「社会化された制度としての現代企業では、単に利潤追求に専念するというだけの古典・自由主義的な経営理念はもはや通用しない。新

しい経営理念には、経営の社会性ということが包含されなければならない必然性が、歴史的に成立している。」^{xii}すなわち、企業は共同経済の一環であると同時に、自主的存在であるとし、社会性と利潤性の相互依存性を是認しているのである。

また、「企業は、有力な諸集団の要請の輻輳点である」とし、出資者にあつては投資資本価値の増大と利益配当の増大、債権者にあつては貸付金の回収と受取利息の確保、従業員にあつては雇用の安定・労働条件の適正化、取引関係にあつてはその安定性・適正性等、消費者にあつては提供財貨・サービスの品質の優良化と価格の低廉化、地域社会にあつては周辺住民の福祉増進等を要請される^{xiii}

更に本書では、社会性を考慮した利潤概念として付加価値概念の導入まで言及している。

② 経済同友会『社会と企業の相互信頼性の確立を求めて』

経済同友会は、早くも昭和32年「経営者の社会的責任の自覚と実践」でCSR概念に関して規定しているが、更に昭和48年には『社会と企業の相互信頼の確立を求めて』で、我が国の在り方を明確に規定している。

そのはしがきで、「今日、企業の行動は必ずしもそのまま社会の期待に応えるものとはなっておらず、社会との摩擦に直面し、試練の時を迎えている。企業の内外において、例えば、従業員意識の変化に伴う諸問題、公害、環境破壊の深刻化、特定商品に対する投機等によって批判を浴びている。企業がこのような現状を放置し、目先の効率にはしるならば、強い規制が生じ、企業活動の場を狭め、自由企業体制を自ら危機へと招くことになる。それ故に、企業の社会的責任を実践面から見直すことによって、社会の期待に応える企業行動の在り方」^{xix}を論じている。

この時代において、大きな経営者団体として最も早くCSR思考を提唱したものととして注目に値する。

③ 黒沢清・合崎堅二他『現代会計と社会』

黒沢は、会計と社会・政治との関係に注目して以下のように述べている。「会計学は、金銭文明の奴隷としても十分働いてきたが、金銭文明の病の医者としても、将来働くことになりそうだ」、また、合崎も同著の中で、「現代の社会変

動は、会計が所与としてきた政財官癒着体制の透明性を高めるための新しい広範な問題群を浮上させた」^{xx}としている。ここにCSR思考が示唆されている。

以上のように我が国のCSR研究は、公害・環境問題の責任負担から企業の不祥事の多発を受けて狭義のCSRへと展開していったのである。

2 CSR経営会計の内容

近年、企業の社会に対する影響が強まるにつれ、当該企業には当然のように社会的責任・社会的貢献が求められるようになる。その重点の置きどころは、業種・業態等によって異なるが、我が国では依然として環境保全に力点を置いている企業が多い。

東洋経済社の『CSR企業総覧』では、2005年以降有力・先進のCSR企業データを毎年実施している。今回の第6回調査では、1132社（上場1077社、未上場55社）のCSRデータをまとめたものである。その主な内容は、企業の一般情報・特色に①会社基本データ②CSR&財務評価・格付け③CSR基本対応④ガバナンス・法令遵守・内部統制⑤雇用・人材活用⑥消費者・取引先対応⑦社会貢献⑧環境の8分野からCSR企業データベースを作成している。

この調査のうち、③以降の項目に関してその内容を紹介すると以下のようである。

(1) CSR基本対応

CSR部署・担当役員の有無、担当役員の業務比率、方針の文章化、NPO・NGO連携、SRI・エコファンドへの組み入れ実績、国際的なCSR国際基準への参加の有無、CSR調達への取り組み。

(2) ガバナンス・法令順守（遵守）・内部統制

取締役・監査役の内外人数、発行済株式・株主数、特定・浮動株比率、企業倫理方針の文章化・公開の有無、社員の倫理行動規定、法令順守・IRに関する部署の有無、内部告発窓口の有無、告発者の権利保護規定、法令等にかかわる事件等、内部統制への取り組み（基本方針、委員会、評価、CIO等）。

(3) 雇用・人材活用

従業員数・平均年齢・勤続年数・平均年間給与・新卒採用・離職者数
新卒入社者の定着状況、女性比率・女性役職登用比率、産児・育児・
看護・介護休暇の期間と取得者数、ワークバランス。障害者雇用、平
均賃金・残業手当・有給休暇、勤務柔軟化・インセンティブ向上への
諸制度、労働災害度数率。

(4) 消費者・取引先対応

対応部署・商品等の安全に関する部署、クレーム対応、ISO9000シリー
ズの取得割合等。

(5) 社会貢献

担当部署、社会貢献活動支出額、地域社会参加、教育・学術支援、文
化・芸術・スポーツ支援、国際交流参画実績。

(6) 環境

担当部署・役員、環境業務比率、方針の文書化、第三者関与、環境会
計とその公開、環境監査、ISO14001認証取得事業所割合、各種環境
関連指標、CO2排出量等削減・生物多様性保全への中期計画、2009
年度の環境目標・実績^{xxx}。

以上のように詳細な項目にわたっている。

IV 企業の持続可能な発展とCSR経営会計-その課題と相互関連

1 持続可能な利益達成のための課題

(1) キャッシュ・フロー

企業経営を行う上で、人間の血液にも例えられる資金は、企業を維持・発展
させるために利益以上に、重要視されることもある。企業は、資金繰りの失敗
による倒産を避けるために、資金計画を必須の機能として策定する。

(2) 利害関係者数の増加とその要求の拡大

従来は、企業を取り巻く利害関係者として株主・債権者・得意先・顧客が主
なものであったが、企業規模の拡大、社会化にともない地域住民、消費者、国
際社会とその範囲は著しく広がっている。また、株主・債権者・地域住民等も、
もの言う利害関係者として変身した。したがって従来のように利益の極大化の

みに邁進できなくなったのである。

(3) 強力なライバル企業の出現

特に、経済の国際化による新たなライバルの出現は、限られたパイの獲得競争で先進企業の収益率を押し下げている。

(4) 技術革新の日常化

産業革命のような大きな発明はないにしても、日進月歩の技術革新は、頻度の設備更新を伴い、利益率を圧迫している。

(5) その他、制約条件はますます増加

資源の枯渇、環境汚染、需要の飽和等、必要な人材の流失、利益達成上の制約は、ますます増加している。

更に、持続可能な社会へ移行するためには、長期目標と短期目標のバランスを慎重にとる必要がある^{xxii}。

このような課題を抱えた企業が、不況や不振時にコストを要するCSRへの配慮の度合いを高めることができるかは疑問である。また、会計で主に対象とする財務事象と異なり、CSR項目の多くは、貨幣で評価できない定性的なものが多く、比較・評価が困難である。したがって、CSR実施には、統一性と一貫性を持たせることも必要である^{xxiii}。

更に、前述のようにCSRに含まれる項目は多岐にわたるため、企業の業種・業態等によって、あるいは法規制・国家体制、民族、宗教等によっても重点の置きどころが異なる。

2 CSR経営会計の持続可能な発展へのインパクト

CSRを配慮することで持続可能な利益を達成できるか否か、また、CSRと持続可能利益との間には必ずしも因果関係があるか否かは確認されていない。すなわち、CSRを配慮したから持続的利益が得られるか、持続的利益が得られたからCSRに専念するかは必ずしも、証明されていないからである。しかし、その業界のトップ企業、注目企業には社会的責任・貢献が期待され、消費者やNPOから標的にもなっている。

D.ボーゲルが論ずるように、CSRの実施においては、より責任をもって行動

することを全企業に義務付ける政府の能力と市民社会の活動力の両者を強化する必要がある。CSRを果たすことで、社会的利益を効果的に生み出すことができるという見本を示すことで、責任ある規制を円滑にすることができる^{xxx}のである。

企業も道徳・倫理観を持った人間の集合体でもある。ほとんどの人間は、反社会的行為を慎み、社会からも期待され注目されていることを感じている。それ故、CSRが企業経営にインパクトを与え得るし、CSRを理論的・実践的に研究する価値も生まれてくる。

i 1968年4月ローマでA.ペッチェイ・イタリアオリベッチ社副社長を代表世話人とする、天然資源の枯渇、公害による環境汚染、爆発的人口増加等人類の危機の解決を考える団体で、各国の政治に直接関与していない学者、経営者等25か国100名から構成されている。課題が複雑多岐、地球レベル、問題がより長期的であるために新しいアプローチが必要であるとしている。

ii D.H.メドウズ等著、大来佐武郎監訳『成長の限界ー人類の危機』1972年、ダイヤモンド社、13頁。The Limits to Growth-a report for The Club of Rome's project on the predicament of mankind, by Donella H. Meadows, Dennis L. Meadows, Jorgen Randers, William W. Behrens III, 1972

iii 上掲書、73頁以下。

iv D.H.メドウズ、D.L.メドウズ、J.ランダーズ著、茅陽一監訳『限界を超えて一生きるための選択』1992年、ダイヤモンド社、viii頁。Beyond the Limits, by D.H.Meadows, D.L.Meadows and J.Randers, 1992.

v <http://ja.wikipedia.org/wiki/2012/09/14>

vi AGENDA FOR CHANGE日本語版共同編集グループ『アジェンダ フォー チェンジ 変革に向けての行動計画書』1997年、ほんの木、12-13頁。

vii 同上書、14頁。

viii GRIサステナビリティ レポートニング ガイドライン (和訳暫定版 Vol. 2)

ix 外務省OECD多国籍企業行動指針www.moga.go.jp/mofaj/gaiko/csr/housin.html,2012/11/02

x その他にISO26000や多国籍企業及び社会政策に関する原則ILO三者宣言がある。企業が社会的公正や環境配慮等を実施することが、社会・企業の持続的発展にとって重要であるとしている。

xi 経済産業省産業技術環境局基準認証政策課『社会的責任に関する国際規格 (ISO26000) が発行』(平成22年11月1日)

xii 大野真弓責任編集『世界の歴史 8 絶対君主と人民』中公文庫、昭和59年、77頁。成瀬治他監修『山川 世界史総合図録』山川出版、2003年、156-158頁。

xiii 小嶋博他編『現代経営学』晃洋書房、第11章、拙稿「経営計画論」307頁以下。

xiv 参考：(1) 主要な団体・会計・経営学者の利益概念

① IFRS

当期業績主義の利益が一時期採用されてきたが、IFRSにおいては包括主義の利益を採っている。当期包括利益とは、所有者としての地位に基づく所有者との取引から生じる変動以外の、

取引やその他の事象から生じる、期間中の資本の変動であり、損益とその他包括利益を合算したものである (IAS1.7)。ここで損益とは、その他包括利益部分を除き、収益から費用を控除した総額である (IAS1.7)。新日本有限責任監査法人・Ernst & Young『完全比較国際会計基準と日本基準』1923年、レクシスネクシス・ジャパン株式会社、69頁。

② 我が国の現行企業会計原則

企業会計原則では、「企業の経営成績を明らかにするため、一会計期間に属するすべての収益とこれに対応するすべての費用とを記載して経常利益を表示し、これに特別損益に属する項目を加減して当期純利益を表示しなければならない (企業会計原則 第二損益計算書原則一)。このように企業会計原則では、表示・計算、報告面から経常利益、当期純利益を規定している。

③ E.シュマーレンバッハ

彼はその著『動的貸借対照表論』の中で、利益を経済性の表現として捉え、各種の利益概念を論じている。すなわち、共同経済的利益 (= 私経済的利益)、総体利益の一部としての期間利益、給付と費用の差額としての利益、資本額の差としての利益、数個の源泉からの総利益としての利益である (E・シュマーレンバッハ著、土岐政蔵譯、前掲書、70頁)。

④ ペイトン&リトルトン

ペイトン&リトルトンによって提唱されたといわれる収益費用アプローチとは、収益を得るために犠牲になった費用を直接に認識・測定することによって、その差額として利益を計算するものである。すなわち、「費用は努力を代表し、収益は成果を表す」、また「成果が努力を超えた分すなわち利益」と述べている。W.A.Paton & A.C.Littleton: An Introduction to Corporate Accounting Standards, 1940, AAA, p. 15. W.A.ペイトン、A.C.リトルトン共著、中島省吾訳 (改訳)『会社会計基準序説』8 1972年、森山書店、24, 25頁。

⑤ ASOBAT

本文第3章外部利用者のための会計情報第4節会計情報の外部利用における利益の項目で、過去の利益は、不確実性を最小化し、将来利益を利用者が予測しようとする際に実行可能なものとして役立つような方法で、測定・表示されなければならない。その際、需要や競争企業の動向のような外部的な影響も考慮するように述べている。また巻末では、包括主義の損益計算書を例示している。AAA: A STATEMENT OF BASIC ACCOUNTING THEORY, 1966, LIBRARY OF CONGRESS NUMBER 66-26930, P.24, P.85 飯野利夫訳『アメリカ会計学会 基礎的会計理論』1969年、国元書房、36頁、121頁以下。

⑥ P.ドラッカー

現代経営学の権威ドラッカーによれば、利益とは会社存続の条件であり、会社の目標を達成する上で必要となるもので、未来の費用、事業継続のための費用であるとする。

xv 拙稿「CSR経営会計の起源と展開—その原点としての江戸・明治時代および1960, 70年代の展開を中心として—」『立命館経営学』2007年、第46巻第4号、68頁以下。

xvi 中西寅雄・鍋島達編著『現代における経営の理念と特質』1955年、日本生産性本部、はしがき。

xvii 同上、57-58頁。

xviii 経済同友会『社会と企業の相互信頼の確立を求めて』1973年、はしがき。

xix 合崎堅二「環境問題と生態会計」黒沢清先生追悼記念論文集刊行委員会編『現代社会と会計』(第3部第1章) 1994年、中央経済社、133頁。黒沢清「ブランデンブルク門と天安門」『会計』第137巻 (1990年) 第1号、余白録。

xx 東洋経済新報社『2011CSR企業総覧』週刊東洋経済臨時増刊号 (2010年11月)

xxi Donella H. Meadows, Dennis L. Meadows, Jorgen Randers: BEYOND THE LIMITS- Confronting Global Collapse, Envisioning a Sustainable Future-, 1992, 茅陽一 (監訳)、松橋隆治+村井昌子 (訳)『生きるための選択 限界を超えて』viii頁。

xxii Brockett, Ann & Zabihollah, Rezaee : Corporate Sustainability - integrating

Performance and reporting-, 2012, Wiley, p.311.

xxiii デービッド・ボーゲル著、小松由紀子／村上美智子／田村勝省訳『企業の社会的責任（CSR）の徹底研究—利益の追求と美徳のバランス・その事例による検証—』2011年、一灯社、316頁。
David Vogel: The Market for Virtue: The Potential and Limits of Corporate Social Responsibility、2005、THE BOOKKEEPING INSTITUTION.

(2012. 9)

〔付記〕

G R I 2013年11月 改訂版発行

I S O 2013年 改訂版発行