

企業の社会的責任と企業会計の役割

大田 博樹

1 はじめに

急速に進む環境問題を発端にエネルギー問題や貧困問題、食糧問題など様々な変化があり企業環境は大きく変化している。現在ではSDGsが社会的に注目され、企業の社会的責任が叫ばれるようになってきている。このような企業環境の変化は、会計情報の開示内容にどのような影響を与えてきたのか。

そもそも会計は誰のために行われるのか。このような会計の行われる範囲を決定づける基礎的な概念は会計主体論として議論されてきており、資本主義理論や企業主体理論などが提唱されてきた。企業環境の変化により会計観が変わったとしても利益を計算するという企業会計の構造は変わっていない。情報発信については統合報告書などの非財務情報を含んだものに拡大してきているが、利益の測定という会計の本質的な部分については変わっていないのではないだろうか。拡大された利害関係者が求める会計情報がどのようなものなのか。本稿では以上の問題意識に基づいて、企業の社会的責任の拡大による会計情報の質的变化への影響と課題について考察することを目的としている。

2 企業会計の役割と会計主体論

企業会計には、一般的に説明責任と利益配分、資源配分の3つの機能が求められている¹。資産の管理を委託された受託者は、その結果について説明する責任があると言われる。このような会計の説明責任をアカウンタビリティ（会計責任）と言い、資産の委託者に説明をすることによって受託者は責任を解除できることになる。その方法として「経営者は一定期間の資源の変動をもたらすあらゆる取引を会計というシステムを用いて記録・測定し、その結

¹ 企業会計の目的に関しては著者により若干の表現の違いはあるが概ねこの3つに集約できる。本稿では、会計学の教科書として多く購読されている伊藤（2014）『現代会計学入門』を参考に企業会計の機能について整理する。

果を主として財務諸表というかたちで株主に報告」する。これが企業会計に求められる説明責任である。

2つ目の機能には、利益配分機能がある。これは、その期の利益を各種利害関係者に配分する機能を言う。会計によって測定された利益を各種利害関係者に公平に分配する役割が期待される。公平性が求められる背景には、費用の配分時期によっては利益が増減することになり利害関係者間で配分額の対立が生まれることになることがある。そのため利害関係者の理解が得られるような公平性を備えた会計システムが必要となるのである。

そして3つ目には資源配分機能がある。企業は自らが保有する限られた資源を有効に活用するために将来性のある製品・サービスに傾斜配分を行うことになる。その際には、会計システムによって測定された情報を基に意思決定を行う。また、投資家も会計情報を分析することにより投資意思決定を行う。どちらの場合においても、その前提として会計により開示される情報が利用者にとって有用であることが必要となる。

以上のように、企業会計は様々な機能を有しているが、共通して言えるのは「利益」を測定するという点である。そして、これらの会計情報は経営者の意思決定に影響を及ぼしている。たとえば、企業が購入した固定資産に対して減価償却を行う際に耐用年数が過ぎた資産をまだ使用できるにも関わらず売却し、再購入するという経営判断が行われることがある。固定資産の購入については、取引が発生した時点では固定資産の増加と現金で購入した場合には現金という資産の減少という記録がされる。この資産に対して費用配分の原則に従い耐用年数に応じた償却額を計算し費用計上する事になる。その結果、減価償却には自己金融効果と固定資産の流動化という効果が実現する事になる。以上のように、会計情報は株主や経営者など様々な利害関係者の利害調整、意思決定に大きな影響を与えることがわかる。

このような会計の機能は、現在の利害関係者の要請に答え切れているのだろうか。この議論をするためには、企業と利害関係者はどのような関係にあるのか。また、会計が誰のために設計されているのかというのが重要な問題となる。

ドラッカー（2008）は、「企業とは何か」という命題に対して、企業は社会

的組織であるとしている。連邦破産法が企業の存続を株主の権利よりも重視していることを例に挙げ、法律的にも政治的にも企業を単なる株主の財産権の集積であるとの考え方を放棄していると指摘した。そして、企業の本質は、経営的な業績や組織の構造そのものではなく、企業と社会との関係にあるとして、「第一に事業体としての機能を果たしつつ、第二に社会の信条と約束の実現に貢献し、第三に社会の安定と存続に寄与しなければならない」と結論付けている。さらに、企業は「自らの利益の追求が、自動的に社会的責任の遂行を意味するよう経営しなければならない」と企業の社会的責任の重要性を説いている。

それでは、現在の企業会計は「誰」のために設計されているものなのだろうか。会計公準の企業実体の公準では、会計行為が行われる前提として「企業はその出資者たる株主や経営者などとは区分される別個の独立した存在であり、企業会計は企業自体に関するものだけを記録・計算対象とする」と規定している。これは、会計が行われる「場」を限定するもので、「企業はその出資者たる株主や経営者などとは区分される別個の独立した存在」であることを意味している。

また会計主体論では、「誰のために会計が行われるのか」という会計の行われる範囲を決定づける基礎的な概念といえる会計観を論点にしている。会計主体論はその立場の違いから資本主理論や企業主体理論、企業体理論などが提唱されている。

資本主理論は、企業を資本主によって所有されるものとして捉えて、企業会計は企業の所有者である資本主のために行われるという考え方である。資本主理論についてペイトン²は「株式会社が主要な企業形態になるにつれて、資本主のための会計理論である資本主理論が現実の状態に適応できなくなる」と指摘し、「企業規模の拡大、資本構成の複雑化という現実に適合するために」企業実体概念の正当性を主張し、企業の長期資本提供者の持分を重視した企業そのものの会計を行う企業実体理論（企業主体理論）の必要性を指摘した。そのため、「資本主理論よりも企業実体理論は進歩した理論であると言われて

² 宮上一男 (1979)、p.19

いる」³。企業主体理論とは、企業それ自体を株主や債権者といった利害関係者から独立した存在として捉えるという考え方で、会計は企業の立場に立って行われ、その測定結果を利害関係者に報告することになる。

そのほか、企業体理論は、所有主や出資者だけでなく経営者や債権者などから独立した公共的な立場で会計が行われるもので、企業の存在そのものに社会性が認められる点にある⁴。

以上の考察から企業には社会的責任が求められており、会計行為も拡大された利害関係者に対して行われる必要があることがわかる。しかし、SDGsやCSRといった企業環境の変化により会計観に変化が生まれてきた一方で、貨幣単位で利益を計算するという会計の仕組みそのものには大きな変化はない。現代の会計は利害関係者からの要請に応えられているのだろうか。次項では、拡大された利害関係者に対してどのような情報開示が行われてきたのか、非財務情報も含めた社会的責任に関する情報の開示状況について整理する。

3 社会的責任行動による情報開示

企業体理論では、会計はすべての利害関係者から独立した立場で行われる。この視点では、企業は生産活動や分配などの社会的な機能を果たす制度としての組織であり、会計には利害調整の役割が期待される。会計制度により作成される会計情報は、貸借対照表や損益計算書などの財務諸表が中心となるが、企業会計は貨幣的測定の公準により測定対象が貨幣で測定できるものに限定されているため環境問題などの社会的な問題も含めて全てを測定することは難しい。特に、拡大された利害関係者からの要請を考えると、現在の制度会計では十分な情報開示の機能を果たしているとは言えないであろう。

この問題を解決するために、財務情報に非財務情報を追加する形で、環境会計や統合報告書などを利用して開示する企業が現れるようになった。たとえば、環境会計は環境問題の高まりを背景に多くの企業が取り組むようになったが、特に環境省が「環境会計ガイドライン（2005年度版）」、「環境報告ガイドライン（2012年度版）」を公表したことで、環境会計を環境報告書などによ

³ 宮上一男（1979）、p.116

⁴ 阪本安一（1968）、p.67

り開示する企業が急増した。これらのガイドラインは、利害関係者への説明責任だけでなくコミュニケーションの円滑化、環境と経済の好循環の促進などを想定していた。当時の状況として、環境省が2009年に公表した「環境にやさしい企業行動調査」⁵によれば、調査対象企業の38.3%にあたる1,160社が環境報告書やCSR報告書を作成し、非財務情報を公表していたという。

しかし、もともと環境会計や環境報告書は、環境情報の開示を目的としていたため環境情報が独立した形で公表されていたことや財務情報との関連性が低いといった問題点もあった。そのため、2017年には「環境報告ガイドライン・環境会計ガイドライン改定に向けた論点整理」がまとめられ、この論点整理では、現在の状況は、環境会計と環境報告書のガイドライン策定時と比較してESG全体への関心が高まっていることから、環境報告単独での情報の位置付けが変わってきていること、投資家の開示情報に対するニーズが非財務情報単独ではなく財務情報との関連性を持たせて開示する方向へとシフトしていることなどが挙げられている。この指摘からも、財務情報と非財務情報を関連づけて開示することの重要性が分かる。

現在では、財務的な情報に加え、環境問題やガバナンスの情報を追加した総合的な報告書が作成されるようになり、これまでの会計情報では開示する事ができなかった周辺情報までも財務情報と連携させて開示する報告書が作成されるようになってきている。その一つである統合報告書は、国際的なESGに関連する報告書である。現在に至るまでGRI (Global Reporting Initiative) がESG関連の報告書として中心的な役割を果たしてきているが、情報が肥大化している現状があるため、統合報告書ではESG情報に加え財務的な情報を合わせたスマートな情報提供が求められている。また、企業会計に見られるような監査制度はなく、監査法人やNPOなど専門家による任意の保証を付ける形が見られる。

以上のような形式で、企業は社会的責任を考慮した情報開示をすることに

5 環境省が実施している調査で、今回使っているのは「平成21年7月29日から平成21年8月20日」まで行われたものである。調査対象は、東京、大阪及び名古屋証券取引所1部及び2部上場企業2,684社と従業員500人以上の非上場企業及び事務所4,146社で回答率は44.3%。

なるが、これらは基本的に損益計算書や貸借対照表といった会計情報が開示されていることを前提として利害関係者の要請を満たしているという事実がある。企業の存在意義の変化や会計に求められる役割の変化があったとしても、貨幣価値による利益の計算が前提となっている状態で企業会計が利害関係者の情報開示要請に応えられているのだろうか。また、情報作成者である企業が利害関係者との関係を考慮し、必要な情報を開示することになっているが、企業自身が利害関係者との関係性を決定することにも問題があると言える。

4 企業の社会的責任の本質と会計の役割

企業の利益と倫理的な責任についてスポンヴィル（2006）は、企業は「経済の秩序」によって活動を行っており、道徳や倫理とは関係がなく、それぞれの秩序を混同することは「滑稽である」とパスカルを引用して企業の社会的責任概念を批判し、マルクスが経済の道徳化を事例に挙げ、「経済の秩序」の「道徳の秩序」への服従を試みて、うまくいかなかったことを指摘している。企業は経済的な主体であるため、社会的な価値を優先して考えることはできないのである。「企業倫理」や「企業モラル」は利益の源泉などではなく、経営戦略においてこれらを安易に唱えることに異を唱え、企業レベルではなく個人レベルで秩序を考えることを推奨している。スポンヴィルは、企業活動を暴走させないために、企業で活動する個人には道徳が求められるべきであり、どの秩序を優先するか個人において判断することの重要性を指摘し、これを「責任」と表現した。

企業という組織で働く個人がどのように責任を果たせば良いのだろうか。社会的な責任を個人が果たす方法として國部（2017）は「一つは経済組織の外側で社会的価値を追求する実践を行うことであり、もう一つは企業の内側で道徳的存在としての場を確保して、社会的価値を追求すること」であるとしている。一つ目の外部組織で社会的な活動を行う方法は、すぐにも実践できるが、この方法だけで社会的な責任を解決することは難しく、企業の中にいる人間が責任を果たしていく必要があるとしている。しかし、実際には企業という組織の中で、個人が社会的な責任を果たすような活動をするのは難しく、「本来、利益を追求することが私的な活動であり、環境を保全する

ことや雇用を維持することが公的な活動である」⁶ はずが、現実的には企業という組織の中では利益を追求することが公的な活動となり、それ以外が私的な活動となってしまっている。國部はこの「公」と「私」が逆転し、この割合を個人が決定することができずに目に見えない圧力によって経済的な目標が偏重していることが問題であり、経済による人間の侵食であるとしている。この問題を克服するために「経済の時代」から「人間の時代」に転換する必要がある、そのための新しい倫理観を醸成するための一つの指針としてSDGsは十分な価値があると捉えている。そして、無限の責任を果たすために経済に代わる多元的な目標が必要となり、それを追求する場を企業という組織の中に作ることで経済から独立した形での「複数評価原理の会計」が動き出すとしている。

しかし、現実的には現代社会が経済システムの上に成り立っていることを考えると、経済の時代から人間の時代への変革は相当大きな力が働かないと実現は難しいのではないだろうか。今の社会経済システムはいくつもの問題を抱えているが不安定ながらも機能しているため、自発的に仕組みが変わっていくことは考えにくい。それは環境問題や貧困、先進国と開発途上国との格差などSDGsに見られるような対応策が提言されているものの、その取り組みは課題を解決するほどの大きな進捗がないことから明らかである。また、新しい仕組みに変革する際にはハードランディングになることが予想されるが、社会経済への影響を考えるとソフトランディングが望ましいと考える。経済の時代から人間の時代に移行する間にはある程度の時間をかけた移行期間が必要ではないかと思われる。それは、SDGs時代の統合報告書や環境会計、付加価値会計のようなものかもしれない。たとえば、付加価値会計の場合、測定対象となるのは企業が作り出した社会的価値であり、株主の出資した資金だけでなく従業員や消費者なども含めた利害関係者が価値の創造に貢献しているという意味では有効であると考えられる。

ここでいう企業の付加価値とは、「企業が企業活動の結果新たに付加した価値いいかえれば純生産額であって、企業の行う社会的生産への貢献がどれほ

6 國部克彦 (2017)、p.177

どであったかを示す指標」⁷のことであり、企業活動に対する総合的な指標ともなる。付加価値会計は、欧州を中心に普及が進み、日本では1948年頃から企業会計の枠内で付加価値が計算され始めたという⁸。

付加価値⁹は生産面と分配面の2通りから把握することが可能だが、計算構造として生産面から把握する場合には控除方式が取られ、「当期総生産価値額－当期前給付費用」で計算され、特定企業が新たに生み出した企業努力の成果を把握することになる。一方、分配面から把握する場合には集計方式が取られ、「当期人件費＋当期賃借料＋当期他人資本利息＋当期租税公課＋当期税引後純利益」で計算され、利害関係者への分配源泉であることから社会経済的貢献度を示す指標となる。付加価値の測定では、売上高や生産高など何をもって総生産価値とするのかの検討が必要となる。付加価値の考え方により計算結果が変わってしまうという問題があるため慎重な議論が必要だが、企業が生み出した社会的な価値を測定するという意味では人間の時代への移行期には十分な価値があると考えられるのではないだろうか。

5 おわりに

本稿では、企業の社会的責任に対して「企業会計がどのような役割を果たすことができるのか」について、会計主体論と会計情報の非財務情報への拡大を中心に考察した。現代の企業に求められる社会制度としての会計行動は、伝統的な会計制度の枠内では対応が難しい。社会的責任に対応するために企業会計は情報の範囲を拡大させるべきなのか、あるいは情報の質的な変化が必要となるのか、経済の時代から人間の時代へと移行するために検討する時期にきている。

<参考文献>

アンドレ・コント＝スポンヴィル著、小須田健、C.カンタン訳（2006）『資本

7 中原章（1985）、p.39

8 中原章（1985）、p.14

9 中原章（1985）、p.37

- 主義に徳はあるのか』紀伊國屋書店
- 飯田修三（1992）『社会関連会計の生成と発展』白桃書房
- 伊藤邦雄（2014）『新・現代会計入門』日本経済新聞出版社
- 國部克彦（2017）『アカウントビリティから経営倫理へ』有斐閣
- 阪本安一（1968）『近代会計と企業体理論』森山書店
- ドラッカー著、上田惇生訳（2008）『企業とは何か』ダイヤモンド社
- 中原章（1985）『企業付加価値会計論』中央経済社
- 宮上一男（1979）『ペイトン研究』世界書院