

---

# 企業環境の変化と アカウンタビリティ

照屋行雄・大田博樹

---

## 1 はじめに

企業会計の理論的基盤を研究する領域は、会計公準論、会計主体論および会計職能論の3つである。会計公準論は、企業会計が成立する社会経済的構造や企業会計の達成すべき目標を示す前提や仮定を明らかにする領域である。ここでは企業の特質や外部環境の分析に基づく幾つかの公準が、いずれも帰納的方法によって導き出されることになる。

会計主体論は、企業会計が行われる場所的単位もしくは計算的範囲としての企業をどのように考えるかという「企業観」とその変遷を問題にする。企業実体の公準や有用性の公準などを前提として成立する企業会計が、どのような企業観に立って実施されるべきかを明らかにするのが会計主体論である。ここでは、企業を取り巻く各種利害関係者との関係において企業をどのように観るかということを考え、そして、これら利害関係者の企業会計に対する情報要求を探ることになる。

また、会計職能論は、会計公準の認識によって規定され、会計主体の特定によって設定された企業会計の社会的職能とは何かを研究する領域である。ここでは、どのような利害関係者のどのような情報要求に対して、どのような方法でどの範囲まで情報開示（ディスクロージャー）するかということが

明らかにされることになる。

企業会計の理論的成立基盤を研究する上記の3つの領域のうち、企業会計の目的を達成するために遂行しなければならない企業会計の内容を決定する役割は会計職能論である。会計職能論において、企業会計の提供する会計情報の特性や範囲が明らかにされるからである。しかしながら、会計目的との関連で会計職能が探求されるためには、企業会計がどのような立場に立脚して行なわれるべきかが明らかにされなければならない。会計主体の本質は、会計諸概念の理解、会計処理の方法、情報開示のあり方などの会計フレームワークを規定することになるからである。ここに会計主体論の意義が認識されるのである。

本稿で会計主体の問題をとりあげた理由は、このように会計主体論が企業会計の立脚点を明らかにすることによって、会計理論の体系化をはかるための理論的基盤を提供する領域であることに加えて、次のような企業観の変遷を認識する点にある。すなわち、①現代企業が大規模化・高度化していること、②各種の利害関係者が参加していること、③企業活動がグローバル化していること、④企業の社会的・公共的性格が増大していること、および⑤自然・環境に対する企業の責任が強く求められていること、の諸変化を認識することができる。

ここでは、まず企業会計の主体論について、上記の企業観の変遷に照らして考察する。次に、このような会計主体論を踏まえて、企業のアカウンタビリティの本質とその拡大について特に企業の環境変化との関わりで検討する。そして、企業環境の変化が企業のディスクロージャーに及ぼす影響について論述する。ここでは特に環境会計情報の開示システムの展開可能性に論及することによって、企業会計の新しい役割を明らかにしたいと思う。

なお、本稿の執筆にあたっては、主として論文の構成並びに1・3および5を照屋が担当し、2および4を大田が担当した。しかしながら、本稿は執筆者2名の共同研究であり、会計ディスクロージャーの研究に関する成果の

一部を構成するものとなっていることを明らかにしておきたいと思う。

## 2 企業会計の主体

### (1) 会計公準の認識

現代の企業会計は、長い間の会計実践における慣行や社会的な約束事を基礎にして成立している。したがって、企業会計を理論的に体系化するためには、長年の会計慣行などの成立基盤を理解する必要がある。このように企業会計が理論的に成立するための基礎的前提のことを会計公準と呼んでいる。

会計公準は、現在の企業会計上において基本的かつ不可欠なものとなっている。例えば、貨幣的測定<sup>1)</sup>の公準は、企業の経済活動の全てを貨幣価値によって把握することを要請している。企業活動によって発生する取引は量的に把握され、記録されているが、その時の量的把握は貨幣単位によって行われている。企業会計上、企業の取引活動は貨幣的に把握することが基本となっており、この前提なくしては成り立たないのである。

このように会計公準は、会計実践において基礎的前提をなしている。会計公準は要すれば、「会計実践の中から会計の理論その他一連の帰結を導き出すための基礎的な前提であり、会計実践において暗黙のうちに認められ、会計実践にとって不可欠な各種の慣習および共通の約束ないし仮定のうちで基本的なものを抽出したもの<sup>1)</sup>」と理解されるのである。

会計公準は、これまでメイヤリトルトンなどの多くの研究者によって多種多様の体系化の試みがなされてきたが、現在のところ、まだ明確な体系化はなされていない。しかしながら、会計公準の数および内容については研究者によって違いがあるものの、現在は大きく分けて構造的公準と要請的公準の2つが一般に容認されているといえる。

構造的公準は、企業会計の基礎的な土台を示している公準で、企業会計の実践を規定する構造的・制度的基盤の中から基礎的なものを抽出したもので

ある。構造的公準には一般的に、企業実体の公準、会計期間の公準および貨幣的測定の公準の3つがあげられる。

企業実体の公準とは、企業をそれ自体が資本主から独立した存在として仮定するもので、会計は企業実体を一つの会計単位として計算することになる。この公準は、会計の場所または範囲を限定することから会計単位の公準とも呼ばれている。企業実体の公準は、現在の企業会計の基礎構造である複式簿記の成立基盤として必要不可欠な概念であるといえる。なぜならば、「企業会計の技術的な構造を形づくっている複式簿記機構では、企業をその出資者または企業主から分離することによって、初めて『企業の財産』と『企業の資本』という概念が生まれ、また両者の均等等式（会計等式）が成り立つ。そして、このように企業主から分離された企業は、会計上『企業実体』またはエンティティと呼ばれ、また歴史的にみても、この概念の成立によって、家計と企業の分離、店と奥の分離が可能になった<sup>2)</sup>」からである。

次に、会計期間の公準とは、企業活動は原則として半永久的に行われるという前提に立っている。そして企業会計はこの継続性を前提に、企業活動を人為的にある一定期間に区分し、その会計期間ごとに会計計算を行うことになる。会計期間の公準は、継続企業を前提としており、企業会計についての時間的限定をしている考え方であるといえる。会計期間の公準は、継続企業を前提にしていることから継続企業の公準とも呼ばれている。

また、貨幣的評価の公準とは、企業の経済的な活動のすべてを貨幣価値によって測定すると仮定したものである。これによって異なる財貨や取引などを貨幣価値で単位を統一することが可能となり、企業の経済活動を統一的に把握することができる。しかし、この公準の限界は、貨幣価値で測定できない企業活動に関しては会計的に把握することができないことがあげられる。

一方、要請的公準は企業会計の目的を示す公準であり、企業を取り巻く社会的・経済的な環境を分析することで、企業会計が目指すべき目標を明確に



したものである。新井清光氏は資産と費用の測定基準として採用されている取得原価主義や原価配分の原則を例に、構造的会計公準だけでは企業会計を理論的に成立させるための基礎的前提としては不十分であるとし、要請的公準<sup>3)</sup>の必要性を指摘されている。

上記のような取得原価主義や原価配分の原則は、しばしば継続企業の公準に基づいているとされるが、企業活動の継続性という前提は取得原価主義を理論づけるための公準である一方で、時価主義の理論を成立される公準でもある。つまり、「時価主義の一つである売却時価主義についていえば、企業はその継続性・永続性を考えるからこそ、常に資産（ここでは商品、備品、建物などの非貨幣資産を指す）を現金に換え、再びその現金で資産を購入するという活動を反復しているのであり、したがって、本質的には、資産→現金化→資産という反復活動に合った会計つまり売却時価主義会計こそが、継続企業の公準にもっとも適合した会計である<sup>4)</sup>」といえる。このように継続企業の公準は、取得原価主義会計だけを理論づける会計公準ではなく、この公準だけで取得原価主義会計の基礎的理論を構築することは難しいため、取得原価主義会計の妥当性を立証し、一方で売却時価主義会計の非妥当性を立証するような理論が必要であると主張される。すなわち、ここで要請的公準により「企業会計の基本的な目的が明示されることによって、はじめてその目的を遂行するための会計行為（定額法、先入先出法などの採用）が正当化され、またその行為指針たる会計原則（取得原価主義、原価配分の原則など）の正当性が論証されることになる<sup>5)</sup>」のである。

現在のところ要請的公準には、有用性の公準と公正性の公準の2つが一般的に認められている。有用性の公準とは、企業会計は企業を取り巻く各種利害関係者の情報要求に対して、有用な情報を提供しなければならないという考え方である。ここでいう各種利害関係者とは主に株主など投資家のことを指している。現在の企業会計が処分可能利益の算定を行う際に、収益認識基準として実現主義を、そして資産の評価基準として取得原価主義を採用して

いるのは、この公準に立脚しているからである。

公正性の公準とは、企業会計は各種利害関係者の要求に応じて様々な情報を提供しなければならないが、その際にその情報が利害関係者間で公平に役立つものでなければならないという考え方である。この公準は有用性の公準と連携して、企業の利害関係者の情報要求に適切に対応するための重要な前提である。ここでは、有用性の公準における各種利害関係者は主に株主などの投資家に限定されている。したがって投資家にとって有用な情報を作成するために、その他の利害関係者にとっては有用な情報にはならない可能性がある。ここで公正性の公準は、各利害関係者に公正に役立つ情報を提供することを要請し、各利害関係者同士で情報の非対称性の是正を目的としている。

## (2) 会計主体論の展開

会計主体論とは、企業会計は誰のために行われるべきなのかを論ずるもので、会計の立場から見た企業観の問題であるといえる。ここでは、この会計主体論の変遷によってこの「企業観」がどのように変化していったのかについて考察する。

会計主体論については、多くの研究者によって様々な研究がされてきており、時代の変遷とともに企業を取り巻く環境の変化に応じていくつかの見解が生まれることとなった。会計主体論はその内容で分類すると、次の三つに分けることができる。一つは、企業と資本主との繋がりを重視する主体論である資本主理論および代理人理論である。二つは、企業を資本主から完全に独立した存在として捉える主体論である企業主体理論および企業体理論である。三つは、上述のような企業観に捉われずに、企業を単純に資金を投入された中立的な存在として捉える資金理論である。

これらの会計主体論を歴史的に考察すると、まず企業規模が比較的小さかった時代においては、ハットフィールド (H. R. Hatfield) に代表される資本

主理論が主流であった。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、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。この理論の基礎には、 $\text{＜資産－負債＝資本＞}$ という等式が成り立っている。この等式における資産は資本主にとっての積極財産であり、一方負債は消極財産となる。そして資産と負債の差額は資本主の純財産となる。資本主理論は個人経営や比較的規模の小さい企業は当てはまるが、時代とともに企業の規模が拡大し、そして経済が成長するのに伴って資本主理論が時代に適合しなくなってきたと批判されるようになってきた。特に企業の所有と経営が分離するようになると、資本主理論では企業会計の真实性は確保することができなくなってきた。

次に提唱されたのは、ハズバンド (G. R. Husband) に代表される代理人理論 (エージェンシー理論) である。代理人理論は、企業自体を資本主から独立した存在として捉えるが、企業を資本主の代理機関 (エージェント) とみなし、経営者を資本主から経営を委託された代理人とみる説である。この理論は、企業を資本主から独立した存在として捉えているという意味で資本主理論とは異なるが、資本主から資金を委託され資本主の代理人として捉えるという意味では資本主理論と共通した部分があるといえる。代理人理論は企業の所有と経営の分離が進み、資本主理論では現実の会計問題の説明が出来なくなった際に広く展開されたが、企業それ自体が法人格を持ってきたことと企業が社会的・公共的な存在になってきたこともあり、この考え方は理論的な妥当性が減殺されることとなった。

企業規模の拡大に伴い株式会社形態の企業が多くなることで、ペイトン＝リトルトン (W. A. Paton & A. C. Littleton) に代表される企業主体論が生まれた。企業主体論とは、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ある。したがって、企業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。この企業主体論の基礎には $\text{＜資産＝持分 (負債＋株主持分)＞}$ という等

式が成り立つ。この理論は、今日のような株式会社形態の企業によく当てはまるので会計主体論の中でも重要な見解の一つである。

ところで、経済のグローバル化や自然環境問題、消費者の多様化など今日の企業を取り巻く環境は大きく変わりつつある。企業側もまた以前とは違い、その規模は比較にならない程に拡大している。そして大規模企業がもたらす影響は多岐にわたり、またその影響力も限りなく大きいことは言うまでもない。したがって、今日の企業は企業それ自体、経営者、株主・債権者の3つの要素だけで構成されているとは言い難い。つまり、企業は前述の3つの要素のほかに地域住民や従業員なども含んだ広範囲な利害関係者によって構成される社会的な存在として捉えるべき段階に立ち至っているといえる。

このような社会的・経済的な変化により生まれたのが、スーヤーネン (W. Soujanen) に代表される企業体理論である。この企業体理論とは、前述したように企業を株主や債権者、従業員、地域住民などの全ての利害関係者で構成される社会的な存在として捉え、企業会計がこれらの社会的な存在全てのために行われるという考え方である。したがって、この考え方では、企業の社会的貢献（付加価値）の測定が重要になってくる。具体的には、下記の表ようになる。この企業体理論については、次項で詳しく考察する。

図表 2-1 企業体理論における付加価値

利害関係者	付加価値
株主	配当金
債権者	支払い利息等
従業員	給料
地域住民	安全な経営、環境への配慮
国	税の支払い

最後にバッター (W. J. Vatter) に代表される資金理論について触れたい。これまで述べてきた会計主体論は、企業会計を資本主や企業体の立場で行う

というような理論であったが、資金理論はこれらには属さず企業を単に資金の集合体とみるものである。これによって資金理論は、これまでの会計主体論が持っていた対象企業の限定を排除することができた。つまり、個人企業や株式会社に適合するだけでなく、官庁・非営利団体といった各種の形態に適合することができるのである。

以上で明らかにされたように、会計主体論は歴史的にみて資本主理論から代理人理論、企業主体論、そして企業体理論までシフトしてきたことが分かる。その時代背景を考察してみると、まず、資本主理論や代理人理論が展開された時代の企業規模は小さかったが、次第に企業規模が大きくなるにつれて企業主体論、そして企業体理論へと展開していった。企業規模の拡大により企業の影響力が大きくなるということは、それだけ企業にとっての利害関係者は多くなる。つまり、企業を取り巻く利害関係者が多くなり、様々な情報を企業に要求するようになることで、資本主理論のように、資本主だけに有用な財務情報を開示する企業会計の対象としているような会計主体論では対応できなくなったといえる。そのため、企業自体がより社会的・公的な存在となることで、多くの利害関係者に対して有用な情報を提供するような企業体理論へと会計主体論がシフトしていったと考えられる。

### (3) 企業体理論の特徴

企業に対して社会的な役割を求める要求は、最近になって始まったことではない。企業はこれまで最も重要だと考えられてきた利害関係者である株主や債権者だけでなく、消費者や地域住民、従業員といったこれまでの枠を超えた利害関係者をも視野に入れた経営を求められている。既にふれたように、会計主体論の初期の段階では、資本主理論や代理人理論にみられるように企業の利害関係者の中心は資本主であった。しかしながら、企業規模の拡大に伴って社会的影響が大きくなるにつれて企業体理論にみられるように企業の利害関係者も拡大してきた。企業体理論とは、企業を株主や債権者、従

業員、地域住民などの全ての利害関係者で構成される社会的な存在として捉え、企業会計をこれらの社会的な存在すべてのために行われるという考え方である。図表1-1でも明らかなように、各種利害関係者の企業への情報要求内容は多岐に渡っている。したがって、このような情報要求に対して、これまでの財務情報を中心とした会計報告書だけでは適切に対応できなくなってきたのである。そこで生まれてきた考え方が企業体理論である。

ここでは、企業体理論の特徴として、これまでの会計主体論には見られなかった新しい利害関係者である従業員、消費者、地域住民などに焦点をあてたい。

言うまでもなく、企業にとって従業員は労働力を提供する重要な要素であり、直接的な関係者でもある。しかし、従業員が直接的な関係者にも関わらず、これまでの会計情報は資本主への情報だけに偏っていたといえる。「環境の変化にともない企業観の変化が進んでいる現代企業において、会計情報についても、質的变化・量的拡充が求められ、そうした変化・拡充の中心的検討領域として、協働作用の一方の担い手である従業員のための情報の作成およびその提供<sup>6)</sup>が必要になってきているのである。従業員に関する情報としては、生産面における労働生産性や資本生産性、分配面における1人当たり労働分配額や労働分配率があげられる。これらの情報は、経営者にとっては労働力の効率的な分配を可能にし、一方で従業員にとっては労働条件や各種支払状況などを確認することが可能となる。企業が持つ情報を従業員に向けて開示することで、企業（経営者）-従業員間の摩擦も減少することが期待される。

企業にとって直接的な関係者である従業員に対して、消費者や地域住民は間接的な関係者といえる。企業の生産活動に直接的には関わらないが、企業の生産物を購入したり、また企業の建物・工場などの周辺に住んでいる集団を指している。消費者は企業の生産物である製品を購入する際に、その製品の安全性などの情報を知る権利がある。また、地域住民にとっては工場周辺

の環境問題（工場廃水・廃棄物・大気汚染・騒音など）は生活に密着した問題であり、彼らにとって環境問題および企業の環境への取り組みに対する関心は高く、それらの情報の開示を必要としている。

以上のように、現代企業における利害関係者の情報開示要求は多岐にわたっている。しかしながら、それらの情報要求に応えることで株式市場における資金調達を容易にしたり、地域住民との摩擦を減少させることなどが可能となる。企業体理論で展開されている利害関係者の拡大は、現代企業の状況を正確に説明しているといえる。

### 3 企業のアカウントビリティ

#### (1) アカウタビリティの本質と拡充

上述では企業会計の主体として、資本主から独立した存在として企業実体を強調し、しかも企業の社会的制度としての性格に注目する企業体理論の立場がとられることが主張された。<sup>7)</sup>このような企業観に立つことによって、現代企業を取り巻く各種利害関係者の情報要求に対応しうる合理的な企業会計システムを実現する理論的基盤が確保され则认为からである。

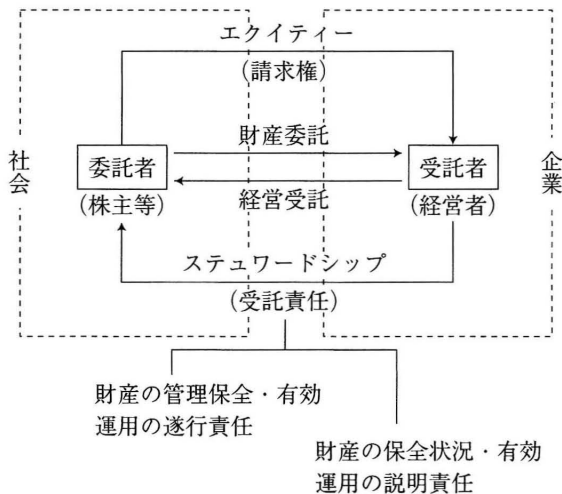
ところで、企業の利害関係者に対する有用で公正な意思決定情報の開示を強制する論理は何か、ということが問われなければならない。換言すれば、企業の会計ディスクロージャーを動機づけている要因を何に求めるかという問題である。私有財産制を基盤とする資本主義社会における企業の経営活動は、第一義的には財産の所有者と企業の経営者との委任契約に基づいて営まれている。従って、委託者（所有者）と受託者（経営者）の間には、エクイティー（equity；請求権）とスチュワードシップ（stewardship；受託責任）の関係が生ずることとなる。

受託者たる経営者のスチュワードシップの内容は、大きく次の2つからなる。

- ① 株主等より受託した企業財産の管理保全およびその有効な運用を遂行する責任
- ② 企業財産の管理保全の状況およびその有効な運用の成果を報告し、説明する責任

企業の経営者が負うこのような受託責任のうち、②の報告・説明責任のことを特にアカウントビリティー（accountability；会計責任）と呼んでいる。今日では経営者の遂行するアカウントビリティーが、企業の会計ディスクロージャーを強制もしくは動機づける重要な概念となっている。<sup>8)</sup>以上に説明したエクイティー＝アカウントビリティーの関係を図示すれば、図表3-1の通りである。

図表3-1 エクイティー＝アカウントビリティーの関係



アカウントビリティーの本質は、株主や債権者等から信託された企業財産の管理保全とその有効な運用を遂行した結果を、企業会計の測定・開示システムを通して報告し、説明する経営者の責任を示す概念であることが明らかとなった。このようなアカウントビリティーに基礎づけられた企業の会計デ



ディスクロージャーの目的は、株主等の財産委託者に対して、そのエクイティの基礎となる投資効果の測定を合理的に行い得る基礎資料を提供することにおかれる。投資意思決定のための有用な財務情報の開示が求められる理由がここにある。

このように伝統的なアカウントビリティー概念は、投資家の過去における投資結果を適正に測定し、そのエクイティーを公正に表示する会計システムを要求した。この要求は、収益費用の認識における発生主義・実現主義、資産評価における取得原価主義をコア概念とする期間損益計算の確立によって実施しているのである。伝統的アカウントビリティーは、この限りにおいて事後的な説明責任たる性格を強く持つものであると言えよう。

ところで、企業活動の展開によって多種類の外部利害関係者が登場し、また、企業環境の変化に伴って会計ディスクロージャーの範囲が拡充するに至っている。このような現代企業における会計は、単に所有者たる株主に対するアカウントビリティーを遂行することだけでは、「動的秩序維持の一形成要因としての社会的用具」としての役割を達成することは出来ない<sup>9)</sup>。今日の代表的な企業観として、社会的・制度的存在としての企業を認識することが求められているのである。そして、このような企業観に立った場合、アカウントビリティー概念の拡充が求められる。

伝統的なアカウントビリティー概念は、企業に財産的なエクイティー（請求権）を有する株主等の特定の利害関係者に対して行なわれるスチュワード（経営者）の報告・説明責任を意味した。これはエクイティー＝スチュワードシップ関係として理解されたのである。いま、企業の遂行するアカウントビリティーの拡充を問題にする時、エクイティー概念の拡充を説明する論拠が必要となる。

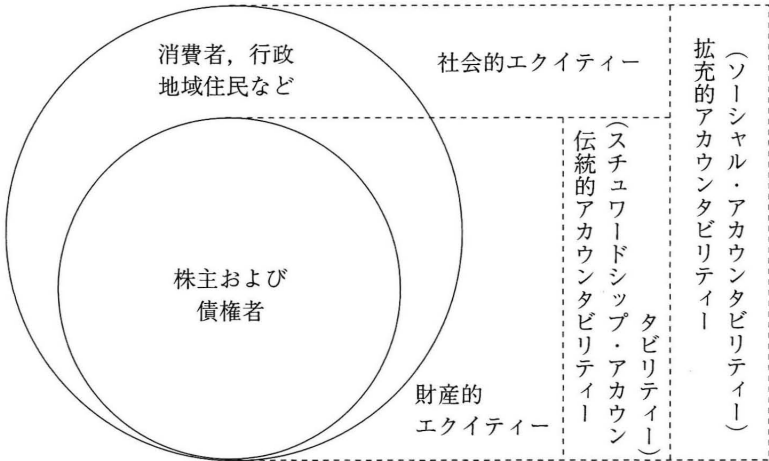
日本会計研究学会の「会計責任に関する研究」スタディー・グループ（1976年）は、エクイティーの拡充について、環境権、市民権、消費者主権、労働者主権などの社会的生存権ないし社会的主体者としての権利に基礎をお

く社会的エクイティーと説明している<sup>10)</sup>。この見解は、会計ディスクロージャーを遂行する企業を、社会的・制度的実体としてそのアカウントビリティーを認識するところから導き出されたものである。

このスタディー・グループの社会的エクイティー概念によれば、たとえば企業の製品を購入する消費者や企業の立地する地域の住民が、企業に対して会計ディスクロージャーを要求する権利（社会的エクイティー）は、当該利害関係者の持つ生活権とか環境権を基礎にしているとみなすのである。企業の社会的責任の拡張の観点からすれば、株主等制度的エクイティーを保有する利害関係者以外の広範な各種利害関係者に対する企業のアカウントビリティーの遂行は、当該企業の社会的責任遂行の重要な一環となるものである<sup>11)</sup>。

アカウントビリティー概念の拡充を図示すれば、図表3-2の通りに示すことができる。

図表3-2 アカウントビリティー概念の拡充



## (2) 環境変化と会計ディスクロージャー

企業が行う会計ディスクロージャーを基礎づけているアカウントビリティー

一の概念が、伝統的なステークホルダーシップ・アカウンタビリティからソーシャル・アカウンタビリティに拡充されていることを明らかにした。そこでは、株主等の持つ財産的エクイティーのほかに、その他の各種利害関係者の社会的生存権に根ざした社会的エクイティーの認識が求められた。このようなアカウンタビリティの拡充は、会計ディスクロージャーの範囲や開示内容を変化させることになる。

まず、会計ディスクロージャーの目的を明らかにしておかなければならない。アメリカ財務会計基準審議会（Financial Accounting Standard Board；FASB）は、財務報告の第一の目的を「現在並びに潜在的な投資家や債権者やその他の利用者が、合理的な投資、信用供与およびその他の同様な意思決定をする上で有用な情報を提供すべきである」と規定している<sup>12)</sup>。ここでの外部財務報告の潜在的利用者としては、「所有者、債権者、供給先、潜在的投資家および債権者、従業員、経営者、取締役、顧客、財務アナリストおよびアドバイザー、ブローカー、証券引受人、証券取引所、弁護士、エコノミスト、税務当局、行政機関、立法機関、財務情報誌社、労働組合、取引団体、企業研究家、教員および学生、並びに一般大衆」などを挙げている<sup>13)</sup>。

伝統的なアカウンタビリティ概念のもとでは、潜在的情報利用者のうち所有者や債権者のように、企業に対して直接的利害関係を有する特定の利害者に対して、その意思決定のための有用な財務情報開示が求められてきた。そのため会計ディスクロージャーの手段となったものが、伝統的な財務諸表である。ところが、アカウンタビリティの拡充に伴って、従来の財務諸表情報では十分に多種多様な情報利用者の情報要求に対応できないとして、FASBは企業会計の作成・開示に関する一般目的外部財務報告情報に加えて、その他の財務報告情報の開示を含めたファイナンシャル・リポーティング（財務報告）の手段をより有用なもの<sup>14)</sup>と考えるのである。FASBのファイナンシャル・リポーティングの範囲を図示すれば、図表3-3の通りである<sup>15)</sup>。

図表 3-3 FASBファイナンシャル・リポーティングの範囲

内部目的・外部目的意思決定情報					ファイナンシャル・リポーティング（財務報告）情報	非財務的情報	
一般目的外部財務報告情報				任意開示会計情報			非会計的財務報告情報
強制開示会計情報			補足情報				
基本財務諸表情報		付属情報					
本体情報	注記情報						

FASB の財務報告は、多種の情報利用者の多様な意思決定のために有用な情報開示を実施するために、開示情報の範囲を拡大し、また、開示情報の内容を充実する方向で展開されていることがわかる。

以上は、アカウントビリティーの拡充に伴って展開される会計ディスクロージャーの拡充について、アメリカ FASB のファイナンシャル・リポーティング（財務報告）の考え方を例に考察した。ここでも明らかなように、ディスクロージャーの拡充は、開示情報の量的拡大の面では、注記情報の詳細、補足情報の増大および任意情報の拡大などとして展開されている。一方、情報内容の充実の面では、包括的利益計算書、キャッシュフロー計算書、セグメント情報、四半期別情報、財務予測情報などの開示として発展している。

ここで、これまでの考察を基礎に、このような会計ディスクロージャーの拡充が、企業環境の変化によってどのような影響を受けるかという問題について検討を加えることとする。検討のフレームワークは、次の4点で構成される。

- ①アカウントビリティー（会計責任）の拡充
- ②会計ディスクロージャーの範囲の拡大

### ③会計ディスクロージャーの内容の充実

### ④企業環境の変化と会計ディスクロージャーへの影響

まず、本稿では会計主体を企業体理論に立脚して企業会計のフレームワーク（理論的枠組み）を考えることを基本とし、その企業観のもとでのアカウントビリティーを、伝統的なスチュワードシップ・アカウントビリティーからソーシャル・アカウントビリティーへ拡充されなければならないことを明らかにした。そして、アカウントビリティーの変化に伴って、会計ディスクロージャーの目的が、株主や債権者などの財産的エクイティーをもつ利害関係者に対する情報開示から、広く消費者、行政、地域住民などの社会的エクイティーを有するとみなされる各種の利害関係者に対する情報開示にまで拡大されることとなった。

また、このような会計ディスクロージャーの目的の変化は、企業会計が遂行すべき情報開示の範囲や内容が、伝統的な財務諸表情報からそれを含む広範囲の財務情報開示を求める財務報告（ファイナンシャル・リポーティング）情報に拡充されることを要求するに至っている。しかも、会計ディスクロージャーのこのような拡充は、会計情報を中心とする財務的情報の開示から、非財務的・非定量的情報の開示を重視する方向への展開を促すものである。<sup>16)</sup>

次に、企業環境の変化が、会計ディスクロージャーにどのような影響を及ぼすかについて考察することが求められる。ここで企業環境という場合、大きく企業の内部環境と外部環境とに分けることができる。しかしながら、企業の外部利害関係者に対する会計ディスクロージャーを考える場合、外部環境の重大な変化に主として着目しなければならない。そして、企業の外部環境の内容は、社会的・経済的環境状況と自然資源・地球環境の2つのグループに分けて理解することができる。

近年における企業環境の変化としては、特に自然資源や地球環境の保全と再生という領域について関心が高まっている。この自然・環境問題に関する企業会計の対応として、環境会計情報の測定と開示という会計領域が認識さ

れるようになった。<sup>17)</sup>このように企業環境の重大な変化は、会計ディスクロージャーの目的と内容を変化させ、その結果として新しい会計領域の認識と会計職能の変化をもたらすこととなるのである。

## 4 環境の変化と会計情報

### (1) 企業環境の変化とその影響

現在、企業を取り巻く環境は大きく変わりつつある。企業を取り巻く環境といえは、消費者や従業員、取引先、株主といった直接的な関係と地域住民といった間接的な関係などがあるが、最近では、このような関係の他に自然環境との関係がクローズアップされるようになってきた。その原因として近年、環境問題が深刻化しており、早急に対応しなければならない状況にあるということが考えられる。

日本において、企業と自然環境との関係は最近になって始まったものではない。日本では、高度経済成長期において公害問題が発生し、大きな社会問題となった。しかしながら、公害は汚染域が限定されていたため、一部の関係企業だけが対応すれば、それで問題は解決していた。したがって、公害問題が発生した時点では、現在のような企業による環境保護の概念は生まれてこなかったのである。公害の特徴は、まず汚染の原因と被害の因果関係が明らかになっていたことと、被害の範囲が人間に限定されていたことである。また、当時の日本は、高度経済成長期で企業経営は利益追求型だったために、環境保護は二の次であった。このようなことから、当時は消費者や株主といった利害関係者からの企業への環境保護要求は少なく、また企業自身の環境保護の意識が低かったと思われる。

しかし、今日クローズアップされるようになった環境問題は公害問題とは違い、地球温暖化問題や酸性雨、オゾン層の破壊などといった地球全体にわたるグローバルな問題で、その被害は広域にわたり、また企業との関係もよ

り複雑なものとなっている。たとえば、酸性雨問題についてみると、その原因物質である硫黄酸化物（SOx）や窒素酸化物（NOx）は、企業の生産活動や自動車の利用、我々の日常生活からも排出されている。したがって、地球温暖化問題の原因を特定の企業に限定することが難しいのである。また、酸性雨は長距離大気汚染といわれるように、ある国で発生した原因物質はその国に留まることはなく、周辺国へと流れ酸性雨を降らせてしまう。つまり、環境問題を解決するには一国一企業が対応すれば良いというものではなく、世界的に環境問題に対応しなければならないのである。

株主や債権者といった利害関係者も企業の環境対策に関心を持っている。それは、おそらくバルディーズ号事件により、環境問題を起こした企業がその多額の賠償金の支払いによって利害関係者の利益を減少させてしまったことが1つの契機となったことは間違いない。ある企業がもし重大な環境問題を引き起こして多額の賠償金が請求された場合、株主にとっては配当金が、また債権者にとっては利息の支払いが遅れるか、または停止してしまう恐れがある。一方で環境問題が深刻になると、その被害は地域住民や消費者の日常生活にも及ぶため、企業外部の集団も環境問題への関心を高めている。今日では、環境問題によって企業の利害関係者は従来の利害関係者である株主や債権者だけではなく、その枠は消費者や地域住民にまで広がっている。

このように、環境問題が深刻になるにつれて、今日の企業の多くは環境問題を重要な経営方針の一つに掲げるようになった。その背景には、消費者や地域住民の環境対応への要求や環境情報の開示要求といった外的な要因と、環境対策による企業イメージの向上や、環境問題への事前対応によって訴訟などのリスク回避といった内的要因があると思われる。今日では、多くの企業が環境報告書を作成し、自社の環境問題への取り組みやその成果を報告している。

これまで述べてきたような企業環境の変化、特に環境問題の深刻化は今日の企業会計に大きな影響を与える可能性を含んでいる。たとえば、環境問題

の深刻化は本稿の2の(2)の会計主体論の展開でもふれたように、企業主体理論から企業体理論へ展開をしていく背景となっている。このことは、企業会計が従来の利害関係者である株主や債権者のためだけでなく、その他の利害関係者のためにも行われるということを意味している。

## (2) 環境会計情報の開示

環境会計は、現在のところ確立されていない分野である。そのため明確に定義付けされておらず、研究者の間でも環境会計の捉え方は様々である。また、環境報告書に環境会計を開示している企業の間でも、その開示項目や形式は様々で各報告書ごとに異なっているのが現状である。環境会計の早期の確立が望まれている。

現在のところ、環境会計は確立されていないとはいえ、多くの研究者によっていくつかの考え方が提示されている。現在、それらの見解を大別すると、以下の3つに集約されると思われる。

- ①貨幣単位によって測定・開示
- ②物量単位によって測定・開示
- ③貨幣単位・物量単位の両方によって測定・開示

國部克彦氏は、環境会計を「企業の環境に関わる活動および影響を認識して主に貨幣単位で測定・評価し、企業内部および外部に伝達する手段<sup>18)</sup>」と定義している。この説によると、企業活動に関わる活動と影響を全て貨幣単位で把握することで、環境要素の測定単位を統一させることが出来る。しかし、環境情報を貨幣単位に移行する際に、環境コストの定義が明確にされていないことで、会計担当者の恣意的な要素が含まれてしまうといった危険性も無視できない。

一方で、河野正男氏は環境会計を「環境会計の分野において物量情報の重要性は十分認識しているが、会計が対象とする主たる情報は財務情報であり、物量情報はそれを補完する情報<sup>19)</sup>と考える」として、物量情報の重要性は認め



ながらも、環境会計としては貨幣単位による測定・開示を中心に構成していくという立場をとっている。

また、R. GRAY は、環境会計の扱うべき範囲として「エネルギーや消費、環境保護のような重要な項目の費用分析や、環境改善計画に伴う費用や収益の算定、環境に係る財産や危険性、費用の会計的把握技術の向上（筆者訳）<sup>20)</sup>」をあげており、貨幣単位による把握・測定と物量単位による把握・測定とを並列的に扱うことを主張している。

しかしながら、現在のところ①の貨幣単位によって測定と③の貨幣単位・物量単位によって測定というのは、測定システムが確立されていないこともあり実施している企業は少ないのが現状である。

また、研究者以外でも環境会計の研究は進んでいる。例えば、環境庁は『環境会計導入のためのガイドライン』を公表し、環境コストの定義や測定に関して、その適用方法をアドバイスしている。その他にも、アメリカの環境保護庁（EPA）や国連の貿易開発会議（UNCTAD）でも環境会計に関するガイドラインを公表している。

環境会計の測定項目に関しても明確な定義付けがされていない。現在、作成されている企業の環境報告書をみると、多くの企業で環境コストの測定と開示を行っている。

上述の通り、環境会計にはいくつかの見解が存在するが、どの見解にも共通しているのが環境会計は企業の環境に関わる要素を把握し、その情報を企業内部と外部に報告するというものである。ここでは、環境会計情報を企業内部で利用するケースについて考察したい。

環境会計情報の内部利用は、「製品、工場、事業部および全体における各レベルのの経営者およびスタッフの意思決定を容易にするために、環境保全活動および投資等の環境保全上必要とされる活動に伴う財務的影響および生態的影響<sup>21)</sup>について、記録、分析および報告すること」が考えられる。そのメリットとして、環境コストの適切な把握により費用対効果の分析が可能にな

り、経営者による適切な意思決定がスムーズに行えるようになることがあげられる。また、環境活動に伴う投資や費用を一括管理することも可能になる。

特に環境コストの適切な把握は今日の企業経営上非常に重要である。なぜならば、環境コストの増大に加えて、例えばある企業が A という製品を製造していたとして、経営者とその製品 A の製造過程における廃棄物処理費を正確に測定していなかった場合、その企業はその製品 A に対して十分な利益を確保できているかどうか分からない。したがって、環境コストを正確に測定することで、その製品の適切な販売価格を決定したり、あるいはその製品からは撤退するといった経営判断が可能になるのである。

会計情報の外部報告は、「株主、債権者、政府などの外部利害関係者に対し、彼らの経済的意思決定を合理的なものとするために、企業の経営成績や財政状態に関する会計情報を提供すること<sup>22)</sup>」を目的としている。したがって、環境会計情報の外部報告は、「慣用利害関係者に対して、彼らの意思決定を合理的なものとするために、企業の環境活動に関する環境会計情報を提供することを目的としている」と考えることができる。現在、環境会計情報の外部報告は、環境報告書を媒体にして行なわれているケースがほとんどである。この報告書は株主といった直接の関係者でなくとも、誰でも簡単に手に入れることが可能で、その企業の環境対策やその他の環境情報を確認することができる。

環境会計情報の外部報告は、企業の環境対策を一般に公表することで社会的評価の確立が可能になるというメリットがある。株主、消費者、地域住民といった利害関係者は、ますます環境問題が深刻になるなかで、企業の環境対策に関心を持っている。企業が真剣に環境対策を行なっても、その事実を正確に伝えなければ社会的評価を得ることができない。したがって、企業の社会的評価を高めるためには環境会計情報の外部報告が重要なのである。

一方で、環境会計情報を受け取る側、特に株主などの投資家にとっても意思決定をする際の重要な情報源になる。環境対策を重視している企業の株式だけを組み入れた投資信託であるエコファンドが人気を集めているということでも、投資家の環境への関心の高さが知られる。

### (3) 企業価値の評価と課題

上述のように環境会計は、企業内部にとっても企業外部にとっても重要でかつ有用な情報を提供することが可能である。しかし、R. Gray が指摘しているように、環境会計の定義はそれを実施する目的や解釈する人間によって変わってきてしまう<sup>23)</sup>。例えば、環境問題に関心のある経営者であれば、環境対策による成果が環境報告書の中心になるであろう。しかし、経営者がより企業の経済性を優先するのであれば、その企業の環境報告書では環境情報が少なくなってしまうかもしれない。早急に環境会計の定義が確立されることは重要であるが、現在どのような情報が求められているのかを十分に認識したうえで、正しい方向に進む必要がある。

環境会計は現在のところまだ確立されていないため、各企業ごとにその利用方法は様々となっている。環境報告書すら作成していない企業もあるが、環境報告書を作成している企業の中でもその形式はそれぞれ異なっている。自社の環境対策を簡単な叙述形式で公表している企業から、叙述形式のほかに環境会計情報を載せている企業まで千差万別である。このような環境報告書の非統一性は、各報告書間の比較可能性を失わせ、その利用者の判断を誤らせてしまう可能性がある。

そして、環境コストの定義が曖昧な点も、利害関係者の意思決定を誤らせてしまう可能性がある。他社の環境報告書との比較可能性を確保するために、統一された項目に関して統一された単位で環境活動を貨幣単位で把握する試みが行なわれている。しかし、貨幣単位で把握する際の環境コストと効果額の算定方法が明確にされていないため、その情報の信頼性そのものが揺らぎ

かねない。したがって、早急に環境会計の項目の統一、また環境コスト・効果額の算定方法の確立が望まれる。

ところで、最近の環境報告書では環境コストを費用として、また環境対策による効果額を収益としてバランスシートを作成しているケースがある。この情報では、企業による環境投資がどの程度成果を上げているのかを総合的に確認することが出来る。ここで問題になるのは、このバランスシートが赤字なのか黒字なのかを表示している点である。ここで黒字になっているという事は、環境対策が一応の成果を上げていると考えることも出来るが、そもそも環境会計はこのバランスシートが黒字なのか赤字なのかを議論するものではないという事に注意しなければならない。もし企業がバランスシート上で黒字を出すことばかりに力を入れていた場合、すぐに効果が現われるような短期的な環境投資しか行なわなくなってしまう恐れがある。また、ここでいう効果額の算定には企業の推定金額が使われていることにも注意しなければならない。推定金額はあくまでも推定であって、実際の効果額ではない。その中には、根拠が曖昧なものも含まれている可能性がある。確定した環境コストと推定によって算出された効果額をバランスシートで比較することにはまだまだ問題も多いと思われる。

これまで述べてきたように環境会計とその報告媒体である環境報告書は、現在の時点ではまだ完成されたものではない。しかし、環境問題が今後も重要な問題であるとするれば、この発展途中にある環境会計の早期の確立が望まれるのは言うまでもないであろう。そして、環境会計の確立は、地域住民といった利害関係者の情報要求に適切に応えることを可能とする。

## 5 おわりに

以上、本稿においては、まず企業会計の行われる主体について考察し、企業体理論に立脚して企業会計の理論的展開を求める研究視座を明確にした。

次に、企業体理論の立場に立ってアカウントビリティーの本質とその拡充を考察し、企業環境の変化が企業のアカウントビリティーの拡充を要求するに至った現代企業会計の特質を浮き彫りにした。そして、最後に企業のアカウントビリティーに動機づけられた会計ディスクロージャーの拡充と課題について考察し、環境会計情報の開示システムや新たな企業価値の評価システムについての展開可能性を明らかにした。

現代の企業会計に求められるアカウントビリティーは、企業環境の変化に伴ってその範囲が拡充されなければならない。そのことは、企業会計の主体を企業体理論によって説明する会計理論のあつては、すでに伝統的なアカウントビリティー概念の拡充は実現されていたと考えることができる。しかしながら、今日の企業経営におけるいわゆる資源・環境関連の変化は、環境会計やそれを含む社会関連会計の展開を要求するレベルにまでアカウントビリティーを拡充するに至っているのである。

一方、拡充されたアカウントビリティーを履行するための企業会計の他の一つの改革は、企業の株主に帰属する期間利益を計算する従来の財務会計とは別に、企業の社会に対する貢献を示す付加価値を測定する付加価値会計の展開によって実現可能であることが指摘されてきた。付加価値会計は、企業資本と労働が創造した経済価値すなわち純生産額の測定とその分配を遂行する企業会計システムなのである。付加価値の測定によって、社会的・制度的実体としての企業の経営成果が明らかにされると考えられるのである。

また、アカウントビリティーの拡充の視点から企業の付加価値に着目する会計構想は、付加価値の重要な分配先である企業内労働価値とその創出主体であるヒューマン・リソース（従業員等の個人もしくは人的組織）に関する情報の測定・開示システムの展開の可能性を示唆するものである。

このように本稿では、企業環境の今日的変化は、企業のアカウントビリティーの拡充を通じて、現代企業の会計ディスクロージャーの目的と内容を大きく変化させることが明らかにされた。そして、アカウントビリティーの拡

充は、伝統的な財務会計を変革して、環境会計や付加価値会計やヒューマン・リソース会計などの新しい会計システムの展開の可能性を生み出しているのである。

---

## 注

- 1) 若杉明著『精説財務諸表論』中央経済社, 1994年, 24頁。
- 2) 新井清光著『会計公準論』(増補版)中央経済社, 1981年, 209頁。
- 3) 新井清光著 前掲書, 301頁。
- 4) 新井清光著 前掲書, 322頁。
- 5) 新井清光著 前掲書, 323頁。
- 6) 青木脩・小川潔・木下照嶽著『変貌する企業環境への会計的アプローチ』中央経済社, 1993年, 154頁。
- 7) 企業体理論では、今日妥当な考え方として広く一般に受け入れられていると考えられる。しかしながら、現代の企業会計システムは、必ずしも企業体理論に立脚して統一的に構築されているとは言えない面がある。特に、貸借対照表における負債と資本の関係にその問題を見出すことができる。今日の企業は一方で企業体理論が立脚する社会的制度として存在する反面、他方で資本主義理論が立脚する私的所有関係を考慮せざるを得ない存在である。この点についての見解は、次の2つの文献にも示されている。

山榘忠恕・嶋村剛雄共著『体系財務諸表論 [理論篇]』<二訂版>税務経理協会, 1982年, 33~34頁。

森川八洲男著『財務会計論』<改訂版>財務経理協会, 1998年, 36~37頁。

- 8) アカウンタビリティ(会計責任)の用語は、今日では広く企業(経営者)の社会(各種利害関係者)に対する報告・説明責任として使用されている。これはアカウンタビリティの果たすべき範囲が単に企業会計の作成する会計情報のみ限定されず、企業の経営行動とその結果に関する財務的・非財務的情報の開示を求めるものとして示唆的である。

なお、若杉明教授は、アカウンタビリティの概念を広義に解釈して、①の財産保全および運用責任と②の結果の報告・説明責任を含む企業側の責任もしくは義務を総称するものと説明しておられる(若杉明著『小説財務諸表

論』〈第4版〉中央経済社, 1996年, 6～8頁参照)。

- 9) 黒澤清著『近代会計学<普及版>』春秋社, 1997年, 5頁。
- 10) 日本会計研究学会「会計責任に関する研究」に関するスタディー・グループ「会計責任に関する研究・中間報告要旨」『会計』第110巻第5号(1976年11月号), 130頁
- 11) 上記の会計責任スタディー・グループは, これを社会的アカウンタビリティ (social accountability) と呼び, 社会的アカウンタビリティを, 私有制企業の制度自体に対する一種の挑戦であるとしている。(同日本会計研究学会「会計責任に関する研究」に関するスタディー・グループ, 前掲書, 138頁)。
- 12) FASB(Financial Accounting Standard Board),Statement of Financial Accounting Concepts(SFAC)No,1-Objects of Financial Reporting by Business Enterprises,November,1987 para34.  
なお, FASB は財務報告 (Financial Reporting) を, 財務諸表を含む非常に広範囲なものに解している。すなわち「財務報告 (ファイナンシャル・リポーティング) は財務諸表のみでなく, 企業会計システムによって作成される情報-企業の資源, 債務, 利益などに直接または間接に関連する情報を伝達するその他の手段をも含むのである」とする (ibid., para7)。FASB の財務報告の目的については, 次の文献を参照のこと。照屋行雄著『企業会計の構造』税務経理協会, 2001年, 153~156頁。
- 13) Ibid.,para.24.
- 14) Ibid.,para.5.
- 15) この図表は, 筆者においてここでの説明に必要な限りにおいて, 次の文献にある図表を要約したものである。FASB, SFAC No, 5-Recognition and Measurement in Financial Statement of Business Enterprise, December, 1984, Para 8 (照屋行雄著 前掲書, 156~159頁参照のこと)。
- 16) 将来におけるディスクロージャーの拡充に関して言うならば, アカウンタビリティの拡充は従来の財務報告 (financial reporting; 財務諸表を含む財務情報開示) から非財務的情報を含むより総合的な企業報告 (business reporting; ビジネス・リポーティング) を志向することとなる。これについては, 例えば, 河崎照行編著『ディスクロージャー: 電子情報開示の理論と実践』(中央経済社, 2001年)を参照のこと。
- 17) アカウンタビリティ概念の拡充および環境会計に関しては, 次の文献で

詳しく検討されている。

日本会計研究学会「アカウンタビリティ概念の拡充」に関するスタディー・グループ、「最終報告書；グリーン・アカウンタビリティの展開」（1996年9月）『現代会計とグリーンアカウンタビリティ』（飯田修三・山上達人編著，森山書店，1998年所収）。

- 18) 國部克彦著『環境会計』新世社，1998年，所収 p.2
- 19) 河野正男著『生態会計論』森山書店，1998年，所収 p.281
- 20) R.GRAY with JAN BEBBINGTON and DIANE WALTERS *ACCOUNTING FOR THE ENVIRONMENT*  
Paul Chapman Publishers London p6
- 21) 河野正男著，前掲書，所収 p281
- 22) 井口伸・照屋行雄著『財務会計原理』東京経済情報出版 1999年 所収 p7
- 23) Gray は著書 *ACCOUNTING FOR THE ENVIRONMENT* の中で，What do we mean by environmental accounting? This is open to interpretation.と書いている。