

# 「CSR経営会計に関する一考察」 各国の歴史的展開を中心として

山田 英俊      柳田      仁

---

## 1. CSRの意義

最近、環境会計等の会計に代わり、CSR（経営）会計という用語が企業経営でしばしば使用されるようになった。新聞雑誌等でもCSRの特集記事が見かけられるようになった。

本稿では、どのような理由でCSR経営会計が普及してきたか、その意義はどのように理解されているか、さらに各国での共通点、相違点を導出する。このことによって、日本でのCSR経営会計の展望を述べる。

そもそもCSRとは、“Corporate Social Responsibility”の略語であり、企業の社会的責任という意味である。企業は営利主体であり、より良質のサービスを、より安価に提供することによって、当該業界において競争力を発揮し、市場調査によって常に新しいニーズに応えることが要求される。

現代は、大量生産・大量消費社会であり、また消費者は新しい製品・サービスに敏感になっている。テレビ、ラジオ、インターネット等、いわゆるマスメディアの発達がこれをさらに助長しているといえよう。こうした市場社会に対し、企業はその活動によって貢献をしなければならない。

しかし現代は、市場に提供される財貨・サービスが、どのような方法によって生み出されているものなのか、さらにどのような経営体制の下で生み出されているものなのかということも、重要な問題として社会から注目されてい

る。日本では公害問題に端を発し、海外でも公害、企業不祥事が、技術と企業規模の発達によって様々な問題になることとなった。そこで登場した概念がCSRである。

倫理的意思決定を行い、かつコンプライアンス（法令遵守等）を貫徹し、情報開示や環境対応などに対し、積極的に取り組む企業を推奨するこの概念は、米国で発生した。しかしながら、CSRの明確な定義は未だになされていない。というのは、CSR自体の研究が遅れているという理由ではなく、その意味するところが非常に広範であるためである。

高巖氏他の著書においても、CSRの定義は、「CSRとは実際に何を指すのか、何に対応しなければならないのか（例：人権、労働環境、環境保護、地域貢献など）という具体的な定義はほとんど不可能であると考えている。なぜならば、CSRは、社会又は市場との関係においてその内容が決まってくるものだからである。つまり、CSRの指すところは、市場や地域の人々との交流や対話を通じて、又は相互作用を通じて何をやるかを決めていくことで、その具体的な実践内容が決まってくるからである」<sup>1</sup>と述べている。しかし、明確なCSRの定義がなされていないとはいえ、CSRへの取組を実践することにより、同氏は6つの利点を挙げている。即ち、

- ①組織の継続的・安定的な成長
- ②社会からの信頼性の確保
- ③グローバル市場での企業競争力の向上
- ④効果的なコンプライアンス手法の提供
- ⑤地域社会（企業市民）との協調
- ⑥社会的責任投資（SRI：Socially Responsible Investment）からの支持である。

---

<sup>1</sup> 高巖他著『企業の社会的責任』p 11 日本規格協会 2004年

これらの点が企業にとって有効に作用すると同時に、一般社会にも良い影響を与えることになると筆者は考えている。特に、⑥の「社会的責任投資（SRI：Socially Responsible Investment）からの支持」については、「社会的責任投資の日欧米比較」“Japan-U.S.A-German comparison of Socially Responsible Investing”として、神奈川大学研究年報でその概要を述べた<sup>2</sup>。そこでは、次のようにSRIを定義した。即ち、「従来の投資活動は、企業の収益性のみを重視し、投資家の投資による、投資先からの利益享受に関心が強く向けられていた。しかしながら、現在では、投資家の利益だけではなく、投資先企業が社会貢献をしているかどうかといった考え方や、投資家自身が行う投資によって社会に貢献するという考え方が生まれてきている」というものである。

こうした考え方に加えて、社会的責任を考慮している企業は、そうでない企業よりも成長性があるという見解も注目されてきている。この見解を包含した投資概念が、社会的責任投資である。即ち、通常の財務分析等に加え、コンプライアンス、環境配慮、人権擁護、地域社会貢献などの取組において、社会的責任を果たしているか否かを基準に、当該企業への投融資判断を行うというのが社会的責任投資である。このSRIがCSRと密接に関係していると筆者は認識している。

しかし、このCSRに対して疑問視する声もある。例として、ドイツのベルリン自由大学経営学教授であるギュンター・ドゥルーゴス氏の講演、「企業利害と疑わしい倫理指針要因としての公共の福祉」<sup>3</sup>がある。

同氏は中央大学商学部教授会（研究会）において、次のように述べている。即ち、「企業活動は、無関心、補足的、そしてコンフリクトといった様式の

---

<sup>2</sup> 拙著『社会的責任投資の日欧米比較』神奈川大学研究年報第9号 2005年参照

<sup>3</sup> ギュンター・ドゥルーゴス講演 高橋由明訳『企業利害と疑わしい倫理指針要因としての公共の福祉』商学論纂第32巻4号 中央大学商学研究会

<sup>4</sup> 『上掲書』pp92-93

多くの種々の利害の焦点を形成する。コンフリクト的利害は、経済的な形式的諸目標への相互の指針において少なくとも潜在的であれ交換関係に基礎づけられている。これらの利害は、広い競争状態からや、例えばエコロジーのように一方の妨害から生じるのである。コンフリクト的利害は、別々の職能の担い手の間ばかりではなく、同一職能の担い手の間にも生じる。そこから結果する諸コンフリクトは、正常であり基本的にはアンビバレンツな社会現象であり、その発現は、また企業領域では決して特別なものではなく、ここでは最初から否定的なものとは判断されてはならない<sup>4</sup> という。

さらに、自由州バイエルンの州法では、公共の福祉について、「全体的経済活動は公共の福祉に役立ち、個人の経済的自由は隣人ならびに国家の公共の福祉の要求を考慮するとき限界を有する<sup>5</sup>」と州法151条で定めていることも述べている。

結論として同氏は、「法制化と判例がこの疑問の多い設計案を放棄すべきなのかの問題は、法律の文献での接近方法の論争で論議され、これまで優勢なのは否定的にしか回答されていない」としており、同氏は企業倫理や企業の社会的責任といった領域に対して、法的解釈の視点から限界を有するものとして、否定的立場であると考えられる。

では、CSRはこうした疑問や否定的解釈に対して明確な理論的根拠を示しているのだろうか。現段階の筆者の考えは、否である。その要因は、筆者自身の研究不足も多分にあるが、CSRの理論的構築が困難であることと、その領域の広範さ故であると筆者は考えている。

しかし、そもそもCSRが主張するのは、これまでの営利追求型企业は悪であり、社会指向的、慈善事業的な企業は善であるというような、勸善懲悪型の分類によって企業を扱うものではない。なぜならば、営利なくして企業

---

<sup>5</sup> 『上掲書』 p94

<sup>6</sup> 『上掲書』 p98

は存在しえず、企業活動そのものが否定されてしまうからである。

CSRは、営利のみを追求することを問題視しているのである。即ち、これまで成功を収めてきた営利追求志向が生み出すいくつもの弊害が、現代社会においては、企業経営者などの個人のみならず、組織構成員も含めた、当該企業の企業活動全体を否定することに繋がるということ、CSRは示唆する。そして、その弊害を未然に防ぐ行動規範の確立の必要性を主張しているのである。

今後、特定の企業が倫理的な行動規範を確立し得なかった場合、当該企業の企業活動は停止せざるを得ない状況になるであろう。

さらに、ここで重要な問題となるのは、当該企業のみの問題解決行動では、社会全体の問題解決に至らないということである。具体的に言えば、企業における労働者に対する問題＝労働問題、環境汚染などの問題を発生させたことによる自然環境汚染の被害＝自然環境問題、自社製品の品質管理の問題であれば、その製品によって被った消費者側の被害＝対消費者問題、といった問題が挙げられる。これらの問題は互いに連鎖・増幅し、後世まで尾を引くこととなる。即ち、企業の規模が拡大し企業活動が世界規模に拡大したこと、そして情報技術の発展等が大きく関与し、こうした問題をさらに拡大させることとなるのである。

そして、現実的問題としてCSRは、様々な問題を有している現代において、必要不可欠な研究領域であり、総論的な理論構築が困難であったとしても、各論的な理論を展開し、それらを収束させることは可能であると筆者は考える。

本稿のテーマがCSR経営会計であることも、こうした考えに基づくものである。即ち、会計学の領域を、社会責任会計や環境会計からさらに広い学問領域とし、会計という経営学の中の一領域において、CSRを考察するという点を「各論的な理論」として筆者は位置づけており、この点にCSR考察の意義があるといえよう。

では、次章において、CSR経営会計への展開について述べることにする。

## 2. CSR経営会計への展開

「CSR経営会計」という用語は、従来の会計学にCSRを加味した研究領域である。CSRは先に述べたように、これまで成功を収めてきた営利追求志向が生み出すいくつもの弊害が、現代社会においては、企業経営者などの個人のみならず、組織構成員も含めた、当該企業の企業活動全体を否定することに繋がるということを、示唆するものである。一方で会計の場合、企業の継続的経営や、受託財産の保全、情報開示さらには、内部会計と呼ばれる「管理会計」による組織の安定的成長を目的としている。そして、企業が引き起こす内部的、外部的問題を、未然に防ぐ行動規範の確立の必要性を主張している社会責任会計と呼ばれるものがある。

しかし、本稿で「CSR経営会計」とした理由は、1960、70年代に脚光を浴びた「社会責任会計」と区分するためであり、社会責任会計という用語より、そのままCSR会計、CSR経営会計という用語が使用されることが多いという現状を踏まえた為である。

先の「社会責任会計」の生成基盤は、企業と一般社会とに発生するコンフリクトの解決のため、当該企業の社会的活動に関する情報を開示することにあった。その起源は、欧米では早期に発達していたものであり、我が国では、1970年前後に第1次ブームが生じた。

当時は、オイルショック等による景気の悪化や、企業による社会的責任に関する活動を有効に行うシステムが構築されていなかったこと、また、企業や消費者は、今日のようにCSRといった概念に対して、関心をあまりもっていなかったこと等によって、社会責任会計は長期的に定着しなかったのである。

社会責任（CSR）会計の第2次ブームは、1990年代であった。それは、企業と社会との間のコンフリクトが、更に増大したこと、企業活動のグロー



バル化、さらには環境問題の管理・会計技法の発達、情報技術の発展等によるところが大きいと考えられる。

このCSR経営会計という用語を説明するために、「アカウンタビリティ」という概念がしばしば使用される。

アカウンタビリティという用語は、説明責任・会計責任というように一般的には訳されているが、この用語の概念は、企業の登場と発展によって変化してきた。すなわち、受託者（財産運用者）が、受託財産の保全・管理に加えて、有効活用をする責任も包含した概念の生成である。

経営活動が、継続的・組織的になり、ゴーイングコンサーンの公準が成り立つようになると、受託者である企業と委託者である出資者の関係も複雑化する。そして、委託者の中には出資者の他に、債権者等の利害関係者も含まれるようになった。

さらに、企業に対する委託財産の保全・管理、有効利用にとどまらず、運用の結果や業績等を詳細に示す情報が要求される時代となった。その結果、会計責任を果たしたかどうかの判断は、株主総会への決算報告とその承認を得ることで果たされたものと見なされるようになったのである。これがいわゆる伝統的なアカウンタビリティ概念であると筆者は考える。そして現代では、企業の規模が、情報技術の発達とともに拡大するにつれて、その利害関係者の関係する範囲、人数等が、これまでと比較にならないほど増大している。

加えて、企業規模の発達による企業の社会的影響力の増大にしたがって、従来のように経済合理性のみを追求する利害関係者だけではないという状況が発生した。即ち、ステークホルダーの中に、経済的利害以外の情報を要求する存在までもが含まれるようになり、企業会計の果たすべき責任も、変化してきたのである。

例えば、企業の環境汚染問題で影響を受ける周辺住民のみならず、企業の経営活動によって社会生活上、何らかの影響を被る住民・国民、さらには人

類全てがステークホルダーとなりうることになった。彼等が、企業をどのような情報で評価・判断するかによって、企業のアカウンタビリティも変化し、それに伴い、伝統的な経営会計技法だけでは対応が不十分となったのである。

ステークホルダーが、環境保全をはじめ、倫理性、コンプライアンス、人権・雇用関係等の評価指標を要求することになれば、当該企業はそれに対応した情報をディスクローズしなければ、アカウンタビリティの履行が果たせない。こうした理由によって、CSR経営会計が意義を持つようになってきている。簡単にわが国のCSR経営会計実施例を挙げてみると図表2-1のようになる。

図表2-1

	報告書の名称	CSR担当部署	CSRと環境会計との区分	重点目標
ブラザー	環境・社会報告書	環境推進部	統一	環境問題
リコー	環境経営報告書	社会環境本部	分割出版	環境問題
富士ゼロックス	社会と社員、社会と企業の架け橋	社会貢献推進室	統一	環境問題
キヤノン	Canon Sustainability Report	グローバル環境推進本部	環境保護のみ	社会的責任
NEC	CSR アニュアル・レポート	CSR推進本部	統一	社会的責任
富士通	アニュアルレポート	広報IR室	統一	環境問題
ソニー	CSR Report	環境CSR戦略グループ	統一	環境問題
パイオニア	Environmental Report	社会環境部	統一	環境問題
トヨタ	トヨタの社会貢献活動	広報部社会文化室	統一	社会的責任
日産	サステナビリティレポート	IR本部 CSR係	統一	環境問題
横浜ゴム	エコレポート	環境保護推進室	環境保護のみ	環境問題
コスモ石油	サステナビリティレポート	CSR環境推進室	分割出版	環境問題
三井化学	レスポンシブル・ケア報告書	IR・広報室	統一	社会的責任
トステム	社会環境報告書	環境室	統一	環境問題
JR東日本	社会環境報告書	エコロジー推進委員会	統一	環境問題
イトーヨーカ堂	企業の社会的責任報告書	企業行動委員会	統一	社会的責任
西友	西友サステナビリティレポート	ジャパンフォーサステナビリティ	統一	環境問題

注：筆者が各社の報告書をもとに作成



このように、日本において各社は様々な形式でCSR経営会計に関する活動を行ってきているということがわかる。

しかし、日本におけるCSR活動は環境会計の分野を中心としており、総合的なCSR経営会計に対する研究は未だ研究途上である。さらに、CSRに対して懐疑的な意識があることにも触れた。だが、そうした状況を踏まえてもCSRの重要性は変化しない。

CSR経営会計がどのように運用されるべきかといった問題は未だ研究段階であり、日本の場合はCSRといえば、ISO14000シリーズに代表される環境問題に対する取り組みが中心の問題として挙げられるのである。そして、現在のように企業活動がグローバル化している状況下では、各国によってその中心的課題や、その発展経緯は異なると考えられる。

そこで、次にCSR経営会計に関する各国の比較を行うことによって、当該テーマの課題を導くこととする。

### **3.各国のCSR経営会計—主に日本、アメリカ、ドイツ**

各国においてCSR経営会計にはどのような事例が存在するのか。本章では、日本とアメリカ、ドイツの3カ国の事例を挙げる。このことにより、CSR経営会計の課題と展望を述べるのが可能であろう。ではまず、日本の事例を挙げ、次にアメリカ、そしてドイツといった順で考察を進める。

#### **3-1 日本におけるCSR経営会計**

2005年の時点に於いて、産業廃棄物や生活廃棄物の増大に代表される地球環境問題や、政治スキャンダルの問題が毎日のように報道されている。そして、多くの人々は、それらの諸問題に限ったことではないが、自らが関心を持った対象に関するより詳細な情報を、より容易に、かつ迅速に入手することが可能となっている。なぜならば、パーソナルコンピュータ（パソコン、以下PCと略す）の普及と、インターネットに代表される双方向通信網の整

備が、日本では急速に進んだからである。これら情報技術（インフォメーション・テクノロジー、以下ITと略す）の発達は、社会を大きく変えてしまったといえるだろう。

このような状況の中で、会計もその役割を拡大することとなった。そこでCSR経営会計が登場することとなる。CSR経営会計は、各企業のCSRへの取り組みを、貨幣価値に加えて物量情報を会計的に測定し、評価することによって、当該情報を活用するものである。

外部会計と呼ばれる財務会計的には、外部情報開示に有用な情報を貨幣価値、物量を可能な限り数値化してアカウンタビリティに活用するツールであり、内部会計と呼ばれる管理会計としては、外部情報開示内容の検討も含め、内部管理に役立つCSRに係るコストや収益の把握を行うことが目的であると筆者は考えている。

現在のグローバル化した世界では、様々なステークホルダーと関係をしながら事業活動を行わねばならない。CSR経営会計は、CSR全般に関するアカウンタビリティの履行が可能であり、このことによって社会的信用を得る倫理的に優良な企業として社会的信用を得ることが可能となる。

麗澤大学の「CSR会計ガイドライン」によれば、CSR会計の導入により、企業は次のようなメリットを得ることができるとしている。即ち、

「1 これまでは主として定性的評価によってCSR活動の評価は行われてきたが、定量的な分析がこれに加わることにより、時系列的な検証が可能となる。これは、社会に対して取組状況をいつでも説明できる体制と、外部のステークホルダーによる企業等の評価・支援を行う仕組みが整うことを意味する。例えば、投資家はCSRに積極的に取り組む企業等に対して投資額を増やすだろうと考えられ、地域住民は協力なども行いやすくなる。

---

<sup>7</sup> 麗澤大学企業倫理研究センター『R-BECoo4』 p13 2004年

<sup>8</sup> 図表は章末

2 企業等がCSR会計情報を収集することにより、CSRマネジメント体制の整備が促進される。これは、CSRマネジメント・サイクルの側面を数値情報によって評価することにより、CSR活動の改善の手がかりがつかめ、取り組みの評価・見直しが可能となるためである。

3 CSR会計情報は、外部とのコミュニケーションだけでなく、企業内部の有効なコミュニケーションツールとなり得る。とくに従業員に対しては、CSR会計情報の収集を通してCSRに対する意識が高まるとともに自律的な行動を促すなど、経営行動に対する内部牽制機能を発揮することが期待される。」

というものである

麗澤大学研究センターでは、具体的にCSR会計報告のためのガイドラインが提案されている。図示すると図3-1のようになっている。

日本ではCSR研究が遅れているというのが一般的な見解であり、事実でもあると筆者は認識しているが、CSR最先進国とは差があるにせよ、具体的なガイドラインも提案されていることも考慮すると、決して展望が開けていないものではないと筆者は考える。ただし、情報公開において、数値情報化か、物量情報化が良いのかという議論がなされており、今のところ統一見解は無い。筆者は情報化という問題に関して、大切なのは情報利用者が費用対効果を適切に把握できることであり、情報利用者の判断によって当該企業に様々な影響を与えていくことが重要であると考え。即ち、数値化に拘るのではなく、いかに当該情報をステークホルダーに理解できるよう提示するかということが問題であろう。

### 3-2 アメリカにおけるCSR経営会計

アメリカにおけるCSRに関して、まずその定義について簡略に考察する。本稿では、様々なCSRに関する研究が、アメリカにおいても発達してきているという事実も踏まえた上で、エプスタインを中心とする学派の、企業倫

理に関する学説を「アメリカ企業倫理学」と設定する。そこでまず、彼の主張する「CSR」の定義を「アメリカのCSR」の代表的定義としてここで提示、考察していきたい。

エプスタインの定義によれば、まず、CSRについて、4つの概念を示している。それは、「企業倫理」(Business Ethics)、「経営社会責任」(Corporate Social Responsibility)、「経営社会即応性」(Corporate Social Responsiveness)、そしてそれを超えた概念である「経営社会政策過程」(Corporate Social Policy Process)の4つである。

エプスタインの考えでは、まず、「企業倫理」を「経営者の行う体系的な・価値観にもとづく内省に関係を持ち、経営者はそれを伝統的には個人として、しかし最近ではますます集団的な枠組のなかで、また、人格的ならびに組織的な企業行為と、それが全体社会の利害関係者たちに対して及ぼす影響とに関して行うのである」<sup>9</sup>と定義している。

「経営社会責任」は、「企業の特定の利害関係者たちに対し、(なんらかの規範的基準に照らして)不利ではなく・むしろ好ましい影響をもたらすような特定の事項もしくは問題に関して、組織的決定が生みだす成果の達成に第一義的に関わっている」<sup>10</sup>ものと定義している。

そして、3つめの経営社会即応性は、「企業の意思決定者たちが、不十分かつ不完全な情報の制約のもとで、組織的な政策ならびに実践の全体的展開を集団的に予知し・即応し・管理するために用いる、組織的意思決定過程の開発に主に関わりを持っている。したがって、この概念は決定的に、過程志向的である」<sup>11</sup>と定義している。

そして、これら3つをまず定義し、今日の企業倫理の概念は、その道徳的

---

<sup>9</sup> エプスタイン著 中村瑞穂他訳『企業倫理と経営社会政策過程』 p 915～8 文眞堂 1996年

<sup>10</sup> 『上掲書』 p 919～12 文眞堂 1996年

<sup>11</sup> 『上掲書』 p 9113～17 文眞堂 1996年

内省の明確な枠組の内部において、成果と過程との両側面を結合していることが特筆すべき点であると主張する。

4つめの「経営社会政策過程」についてであるが、これについての定義は前述の3つを超えた (beyond) 概念であるとしており、この「超えた」ということの意味は、前出の3者を結合する・包含するという意味である。即ち、

経営社会政策過程  $\geq$  企業倫理 + 経営社会責任 + 経営社会即応性

という、式がなりたつ。エプスタインは、企業倫理概念、経営社会責任概念、経営社会即応性概念のどれかひとつを理論的・実践的に用いるよりも、この3者を結合させた「経営社会政策過程を用いるほうが有用であると主張しているのである。

さて、その定義は、「具体的な諸事例に関する経営学的な分析と経営実践とに役立ち、そして企業行動を、これまでの概念のいずれか一つだけを適用することによって達成されるよりも、さらに倫理的で、社会的に責任のある、また社会に対して即応的でもあるようなものに改善することである」<sup>12</sup> としており、経営社会政策過程の核心は、「企業倫理・経営社会責任・経営社会即応性のそれぞれからとり出された基本要素を、企業組織の内部において制度化することである」と定義している。

では、CSR経営会計の分野はどのようになっているのか。アメリカではCSRが非常に重要視されており、社会的責任投資（以下SRIと略す）も盛んである。そもそもSRIという用語が英米語であることからわかるように、社会的責任投資発祥の地は米国であった。SRIは、米国では酒・タバコ等の健康を害する恐れのある嗜好品や、軍需産業への投資を控えるといっ

---

<sup>12</sup> エプスタイン著 中村瑞穂他訳 『企業倫理と経営社会政策過程』 p 11118~22 文真堂 1996年

た運動が始まりである。そして現在では1990年以降から米国におけるSRI資産総額は伸びを見せている。まずは歴史的背景から見てみよう。

SRIの発展は大きく3つの区分に大別することが可能である。一つめは1920年頃からのキリスト教教会による運動、二つめは70年代からの公民権運動やベトナム戦争反戦運動、反アパルトヘイト（人種隔離政策）に関わる運動、そして三つ目は90年代前半からのCSR発展に関わる運動である。

筆者が現在のSIFによる2003年までの投資増加データ（図3-2）を調査した結果、やはり増加していることが判明した。2003年には若干減少しているものの、97年と比較すると979（単位億ドル）の増加が見られる。

このデータを見ると、アメリカにおいて、SRIは強い関心が向けられている投資であることがわかる。

即ち、米国では1920年代のキリスト教教義によってSRIが発展したことが理解でき、現在でもその投資額は増加しているということ。そして、その特徴は、社会的に害を及ぼすような企業に対する「批判的投資」として、SRIが認識されているということが理解できた。

さて、これらのことは、アメリカのCSR経営会計とどのように関連しているのか。CSR経営会計を実施することは、外部評価と内部評価を貨幣的・物量的に測定し、それらを経営意思決定に役立てることに繋がる。

アメリカでは、SRIといった投資による企業イメージの向上や、CSR関連活動によって、地域貢献を行っている。それは民間が主導で行っているものである。

すなわち、アメリカにおけるCSR経営会計は、企業の自発的発達形態をとっているものではなく、また、政府の指示によるものでもない、民間からの要請によってその会計技法が発展しているものであるといえる。

アメリカのCSR経営会計の事例として、1868年に設立されたTATAグループの事例がある。当該企業の主要業務は装飾品、ホテル業、重機械というように多岐にわたる。



TATAグループの中でも、TATA重工はCSRについて以下のように述べている。即ち「TATA重工はCSR概念のパイオニアである。このことは従業員の企業内、そして家庭でのよりよい暮らしに貢献できると信じている。TATA重工は社会に対して恒常的な貢献を目指すものである。」<sup>13</sup> CSR経営会計に関しては明確な情報開示をしていないようであるが、CSRに対する取組に関しては重要であると考えているように見受けられる。

### 3-3 ドイツにおけるCSR経営会計

ドイツにおける社会的責任の歴史は、一般的にかなり浅いといわれている。というのも、社会的責任が本格化したのは、政府の関連部署主導で1990年代後半であるためである。ドイツでは2001年に年金法改正が行われたが、米国と比較した場合に異なるのは、米国が教会やベトナム戦争、公民権運動といった民間からの要請によって発展したのに対し、ドイツ他EU諸国は政府主導によって、法律を含めたCSRについての制度化が行われている点である。では、こうした事実からドイツの企業倫理や社会的責任投資は遅れているといえるのだろうか。答えは否である。

CSRとSRIが密接な関係にあるということは既に述べた。まず、CSRについてであるが、ここでは、ドイツのCSR(Unternehmensethik)を、シュタインマンを中心とする学派の、企業倫理に関する学説とする。

シュタインマンはその著書の一節である「III 企業倫理の概念(Ein Begriff von Unternehmensethik)」の中で、企業倫理を次のように定義している。つまり、「企業倫理とは、利害関係者との、対話的合意を通じて、根拠付ける、もしくは根拠付けられうるすべての実質的、過程的規範を包含するものである。その規範は、企業経営によって、束縛的な自己拘束の目標のために発効されるもので、利潤原理の利害衝突に関連した影響を、具体的な企

<sup>13</sup> [http://www.tata.com/tata\\_steel/releases/20040316.htm](http://www.tata.com/tata_steel/releases/20040316.htm)

業活動の指導の際に制限するものである。」<sup>1</sup>というものである。

さて、シュタインマンの企業倫理の定義から、彼の主張について、どのような考えが導き出されるであろうか。筆者はさしあたって二つの主張が導出できると考えている。

第一に、企業倫理では、利害関係者 (Betroffene) との対話を重視していることである。では、ここでいう「対話」とは何か。この対話というものは、様々な利害関係者が挙げられる中で、それら利害関係者集団との、双方向の対話を示すものである。そして、利潤の増大を目指す企業経営の側と、当該利害関係者との対話を通じて、起こりうる利害衝突を調整(Ausgleich)することを目指すというものである。

第二に、利潤原理(Gewinnprinzip)と企業倫理との関係について、シュタインマンはその定義に用いている「自己拘束(Selbstbindung)」という言葉にあるように、利潤原理と企業倫理は対立関係にあると考え、その上で、両者が、ただ単に対立関係にあるのではなく、企業経営において、企業倫理が、利潤原理に優先して考えられるべきであるということを主張している。つまり、彼の主張する企業倫理が、利潤原理の制限するものであることを認識しつつも、利潤原理に対して優位に位置しているとして捉えていると考えられる。そして彼は、利潤原理と企業倫理の対立関係を承認しているその前提において、企業倫理という考え方を企業内で活用し、いかにしてその対立を「調整」するかということに問題意識をもっていると言えよう。こうした考えは、1920年代に活躍したドイツの経営学者H.ニックリッシュの学説に通じるものがあり、CSRの研究は諸外国と比較して遅れているとは言えないと筆者は考える。むしろCSRの基盤は1920年代に萌芽期を迎えたのであると筆者は考える。

さて、ドイツにおけるCSRの発展は歴史が浅いものではないとの認識を前提とした場合、CSR経営会計はどのような状況になっているのか。

EUとしてのCSR経営会計に関する全体的資料は少ないものの、

„Corporate Social Responsibility”という題名の専門書がある。題名こそ英語であるが、内容はヨーロッパにおけるCSRの専門書である。その中で、事例としてスイスのBAER AGという企業が挙げられている。この企業は1922年に創立され、現在3代続くチーズの製造・販売を行っているという。<sup>14</sup>

当該企業は経営理念を明確に打ち出しており、従業員に対してアンケートという形でコミュニケーションを行っている。CSR経営会計の側面から見ると、当該企業は数値化できない情報は外部に公開することなく、経営理念のもと、どのように「経済・社会・環境の持続性に対して我が企業が発展」<sup>15</sup>しているのかを物量表示している。その表を提示すると図3-3のようなものとなる。

このように、ドイツ語圏<sup>16</sup>のCSR経営会計は数値化、物量表示化といった問題に視点を置く事無く、「効果」を提示することを評価しているようである。

#### 4. CSR経営会計の課題と展望

日本、アメリカ、ドイツと3カ国のCSR経営会計に関する努力を概観してきたが、共通して、情報開示が非常に困難であることが理解できる。CSR経営会計は、経済、環境、社会と幅広く関連するので、環境会計のようにガイドラインを作成することは非常に困難である。その内容には多種多様なものが包含され、たとえ一般的、抽象的なルールのみにとどめたとしても、膨大なものになるだろう。

それ故に、経済、環境、社会関連領域の協力の下に、学際的な研究が不可欠である。また、その実施の前提として各分野に精通した専門家を養成し、

<sup>14</sup> Koepl/Neureiter(Hrsg) „Corporate Social Responsibility” s248~259 Linde Verlag Wien 2004

<sup>15</sup> Koepl/Neureiter(Hrsg) „Corporate Social Responsibility” s247 Linde Verlag Wien 2004

<sup>16</sup> ドイツに限定したものではなく、ウィーン大学のFachbuchによったため、スイスの事例を提示した。

当該企業にふさわしい制度的なCSR経営会計システムを構築することが要請される。

したがって、現状では、中小企業での実施は困難であると筆者は考える。さらに、環境会計ガイドラインのように、世界的に認知された水準にまで引き上げるためには、各国の法律、慣習、宗教、歴史、地理、民族問題等、その国情に関しても十分に留意する必要がある。

特に、最近では企業が関連する社会問題が、数多く発生している。それには、形態、規模共に、多種多様である。企業自身が引き起こしている問題がある一方で、企業が提供する財・サービスによって引き起こされるものもある。

しかしそのいずれであっても、問題が既に顕在化しており、その直接的・間接的原因が企業にある以上、企業に対して問題の解消・抑制につながるなんらかの施策を提示・実行することが必要である。こうした問題を解決するため、CSR・環境報告書の作成・開示が役立つことを期待したい。

現代は情報化社会である。CSR経営会計の分野は、先に述べた様に学際的な研究が不可欠である。これまでの人類の歴史の中で、今日ほど技術革新の進歩が速い時代はないであろう。即ち、各企業は貨幣経済の中で、株式会社に代表されるような現在の企業形態をとり、そしてそれらの企業は、技術の進歩とともに規模を拡大した。そして、規模の拡大に伴って、活動領域の拡大をも進めることになった。加えて現代では、コンピュータの発達やそれに伴う情報技術の発達によって、企業活動の大規模化が急速に促進されている時代でもある。

しかし、情報技術の発達に代表される様々な技術の発達は、同時にいくつもの問題を引き起こしてきた。こうした問題に対処するには、既存の法制度や規則・条例では不十分である。また、たとえ法制度を駆使して問題解決を試みたとしても、法律で規制できる範囲が不明瞭であるといった状況が起こりえるため、十分な問題解決を成しえないという事態も生じている。

さらに、法律を代表とする規制の制定には、非常に長い時間を要する場合が多い。例えば国内においては国内世論を考慮して原案を作成し、諸手続きを通して立法するという方法をとらねばならない。そこで、法律の制定といった法学の領域からのアプローチだけでは不十分であるといえる。

また、CSRは「経営理念」「社是」といった経営哲学の領域も包含する学問領域である。そこで、経営哲学にも言及するようなものでなくてはならないと筆者は考える。

さらに、先に述べたように、現代は情報化社会である。コンピュータを代表とする情報科学分野の発達は、情報収集、分析ツールとして極めて重要な役割を担う。今日では情報収集・分析といったことだけではなく、情報提供もその役割となっている。これらのことから、情報科学分野の研究も合わせて行われねばならない。

「ルール、思想、ツール」の有効活用こそ今後のCSR経営会計に必要なものであると筆者は考えており、3者の有効活用こそ今後の課題であると筆者は考える。

今後のCSRに関連する研究は、社会の複雑化、大規模化に伴って困難になっていくことが予想されるが、それと同時に人類が、いわゆる「持続可能な発展」を志向した学際的研究を発展させていくことができることを信じ、筆者もその一員となって研究を継続していきたいと考えている。

図 3-1

3 CSR 資金運用・調達活動計算書

集計範囲：( )  
 対象期間：年月日～年月日  
 (単位：百万円)

活動内訳	選択方針 (単位)	前期実績 (カッシュ・フロー内比率%)	当期実績 (カッシュ・フロー内比率%)	5年平均・現在 (カッシュ・フロー内比率%)	増減額とその説明	CSRレポート 掲載頁
運用総額		(100)	(100)	(100)		
CSR 活動への投資額 (期末残高)		( )	( )	( )		
SR への投資額 (期末残高)		( )	( )	( )		
CSR 関連ビジネスへの投資額 (期末残高)		( )	( )	( )		
CSR 運用益 (期末残高)		( )	( )	( )		
CSR 運用益合計 (期末残高)		( )	( )	( )		
調達総額		(100)	(100)	(100)		
社会配慮型 (期末残高)		( )	( )	( )		
CSR 配慮型による調達額 (期末残高)		( )	( )	( )		
環境配慮型 (期末残高)		( )	( )	( )		
CSR 配慮型以外の調達額 (期末残高)		( )	( )	( )		
CSR 調達額合計 (期末残高)		( )	( )	( )		
作成の目的						

当該計算書は、報告主体が資金の運用/調達活動全体で行っている CSR 活動に資する資金運用及び CSR に配慮した資金調達の状況を示すことを目的とする。  
 (作成上の留意点)

- ① 当該計算書は、原則として適正な財務会計数値を基礎とする。会計方針の変更が当該計算書に影響を及ぼす場合には、その旨を注記すること。
- ② 運用総額は、同一期間を対象とする適正なキャッシュ・フロー計算書の「投資活動によるキャッシュ・フロー」合計額に、また調達総額は同じく「財務活動によるキャッシュ・フロー」合計額に一致させること。
- ③ CSR に関する運用総額及び調達額は、原則として収入と支出を相殺した净额で示すこと。
- ④ 「5年平均」を記載する場合には、活動期間が5年に達するまでの間、「項目」欄「( )年」の部分に活動期間を記入すること。
- ⑤ 当該計算書上における集計方法は、合理的な理由無く変更してはならない。変更のある場合には、その旨、理由及び変更に伴う影響を注記すること。
- ⑥ 特定種類の集計範囲が全体方針と異なる場合にはその旨と理由を注記すること。また集計範囲の変更は算定方法の変更と同様に扱う。
- ⑦ 著しい増減額については、その増減を分析し具体的に記載すること。
- ⑧ CSR レポートの一部として CSR 会計計算書を公表する場合は、CSR レポート掲載ページを注記すること。
- ⑨ 上記計算書に掲げる項目以外に、金額的に重要な項目がある場合にはこれを区分別掲記すること。

(注) 麗澤大学 R-BEC004



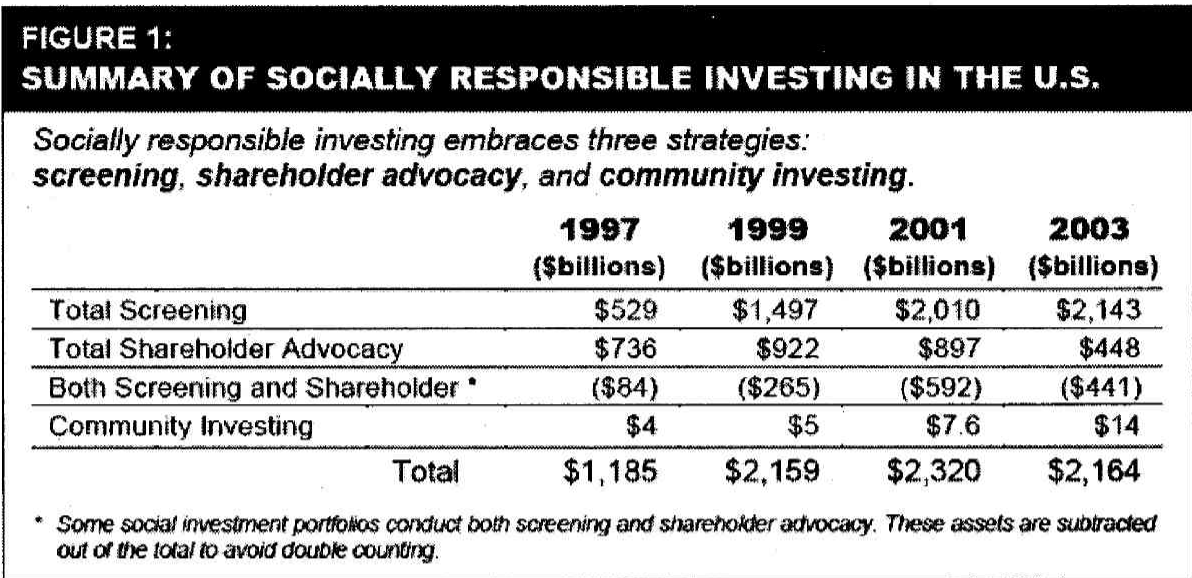
3. CSR 資金運用・調達活動計算書

集計範囲：( )	報告期間：年月日～年月日	単位：百万円			
集計範囲	報告期間	単位			
運用総額	前期末	当期末	5年平均	その他	CSRレポート
	(百万円)	(百万円)	(百万円)	(百万円)	(百万円)
CSR活動への取組額	( )	( )	( )		
(期末残高)	( )	( )	( )		
SRへの取組額	( )	( )	( )		
(期末残高)	( )	( )	( )		
CSR調達ビジネスへの取組取組額	( )	( )	( )		
(期末残高)	( )	( )	( )		
CSR運用額合計	( )	( )	( )		
(期末残高)	( )	( )	( )		
調達総額	( )	( )	( )		
社会配慮型	( )	( )	( )		
(期末残高)	( )	( )	( )		
環境配慮型	( )	( )	( )		
(期末残高)	( )	( )	( )		
CSR調達総額による調達額	( )	( )	( )		
CSR調達額合計	( )	( )	( )		
(期末残高)	( )	( )	( )		
CSR調達活動	( )	( )	( )		
CSR調達額合計	( )	( )	( )		
(期末残高)	( )	( )	( )		

(作成の目的)  
 当該計算書は、報告主体が資金の運用/調達活動全体の中で行っているCSR活動に資する資金運用及びCSRに配属した資金調達の状況を示すことを目的とする。  
 (作成上の留意点)  
 ①当該計算書は、原則として適正な財務会計数値を基礎とする。会計方針の変更が当該計算書に影響を及ぼす場合には、その旨を注記すること。  
 ②運用総額は、同一期間を対象とする適正なキャッシュフロー計算書の「投資活動によるキャッシュフロー」合計額に、また調達総額は同じく「財務活動によるキャッシュフロー」合計額に一致させること。  
 ③CSRに関する運用額及び調達額は、原則として収入と支出を相殺した純額で示すこと。  
 ④「5年平均」を記載する欄には、活動期間が5年に達するまでの間、「項目」欄「( )年」の欄分に活動期間を記入すること。  
 ⑤当該計算書上における集計方法は、合理的な理由を併記してはならない。変更のある場合には、その旨、理由及び変更に伴う影響を注記すること。  
 ⑥特定情報の集計範囲が全体方針と異なる場合にはその旨と理由を注記すること。また集計範囲の変更は算定方法の変更と同様に扱う。  
 ⑦著しい誤差については、その要因を分析し具体的に記載すること。  
 ⑧CSRレポートの一部としてCSR会計計算書を公表する場合は、CSRレポート掲載ページを記載すること。  
 ⑨上記計算書に掲げる項目以外に、金額的に重要な項目がある場合にはこれを区分記載すること。

(注) 麗澤大学 R-BEC004

図 3 - 2



出所：SIF <http://www.socialinvest.org/>

図 3 - 3 Corporate Social Responsibility Linde VERLAG Wien (Schweiz)

Management nachhaltiger Unternehmensentwicklung bei der BAER AG

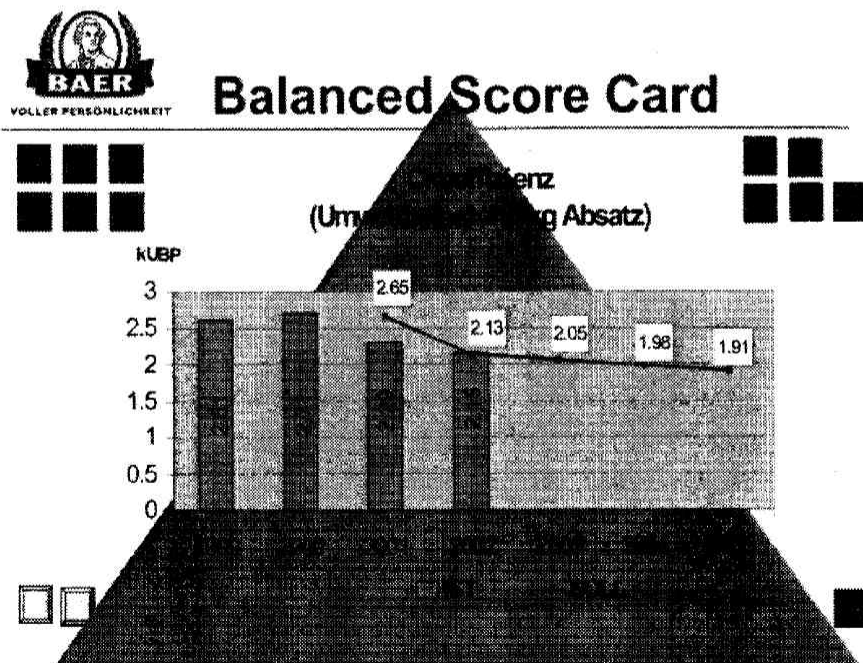
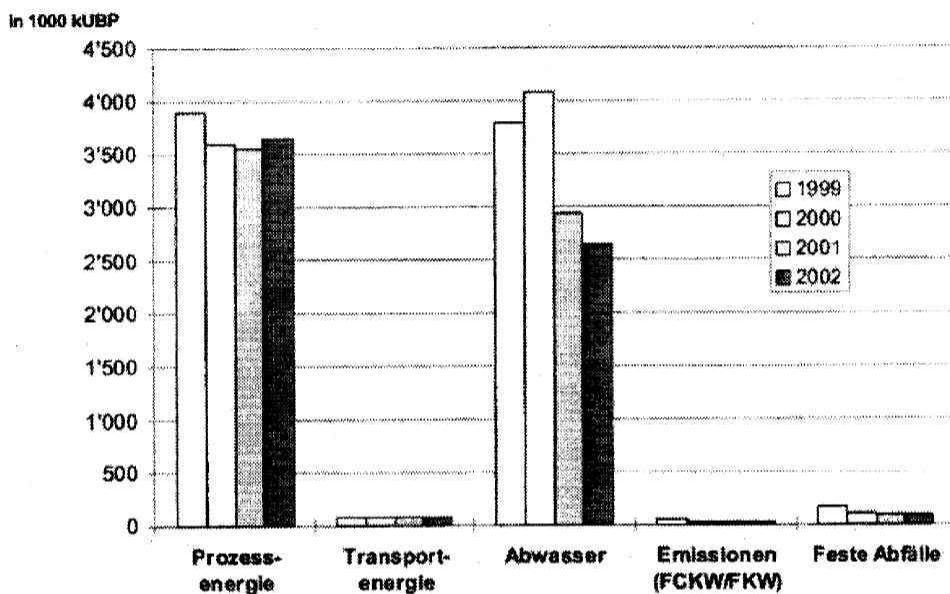


Abbildung 10

Stephan Baer



## Entwicklung der Umweltbelastung



### 参考文献

ローラ・ナッシュ著 小林他訳 『アメリカの企業倫理』 1992年 日本生産性本部

フランシス・アギュラー 水谷雅一監訳 『企業の経営倫理と成長戦略』 産能大学出版部 1997年

水谷雅一著 『経営倫理学の実践と課題』 白桃書房 2000年

高橋浩夫著 『経営倫理綱領の制定と実践』 産能大学出版部 1998年

中村葉志生他著 『実践ビジネスエシックス』 ミネルヴァ書房 2003年

高巖著 『企業の社会的責任』 日本規格協会 2003年

梅津光弘著 『ビジネスの倫理学』 丸善株式会社 2002年

ローゼンソール、ブックホルツ著 岩田浩他訳 『経営倫理学の新構想』

文眞堂 2001年

田代義範著 『企業と経営倫理』 ミネルヴァ書房 2000年

丹下博文著 『企業経営の社会性研究』 中央経済社 2001年

経営学史学会編 『経営学史辞典』 文眞堂 2002年

高橋由明著 『経済民主主義と共同決定制度』 中央大学社会科学研究所研究報告 1983年

ギュンター・ドゥルーゴス著 高橋由明訳 『企業利害と疑わしい倫理指針 要因としての公共の福祉』 商学論纂 第32巻 中央大学商学研究会

G.ドゥルーゴス著 高橋由明訳 『西ドイツにおける共同決定制度の現状と諸問題』 中央大学『商学論纂』 1982年

高橋由明著 『西ドイツ経営経済学における第三次方法論争と新実証主義方法論との関連について』 商学論纂 第17巻 中央大学商学研究会

『日本経済新聞』 2003年10月27日刊

『日本経済新聞』 2003年11月15日刊

エプスタイン著 中村瑞穂他訳 『企業倫理と経営社会政策過程』 文眞堂 1996年

ギュンター・ドゥルーゴス講演 高橋由明訳 『企業利害と疑わしい倫理指針 要因としての公共の福祉』 商学論纂第32巻4号 中央大学商学研究会

Koeppl/Neureiter(Hrsg) „Corporate Social Responsibility” Linde Verlag Wien 2004

麗澤大学企業倫理研究センター『R-BECoo4』2004年

拙著『社会的責任投資の日欧米比較』神奈川大学研究年報第9号 2005年

高巖他著『企業の社会的責任』 日本規格協会 2004年

SIF <http://www.socialinvest.org/> 2005年9月6日

ブラザー 環境・社会報告書2005

リコー 環境経営報告書2005

富士ゼロックス 社会と社員、社会と企業の架け橋 2004年

キヤノン Canon Sustainability Report 2004年  
NEC CSR Report 2004年  
パイオニア Environmental Report 2004年  
トヨタ トヨタの社会貢献活動 2004年  
日産 サステナビリティレポート 2004年  
横浜ゴム エコレポート 2004年  
コスモ石油 サステナビリティレポート 2004年  
三井化学 レスポンシブル・ケア報告書 2004年  
トステム 社会環境報告書 2004年  
JR東日本 社会環境報告書 2004年  
イトーヨーカ堂 企業の社会的責任報告書 2004年  
西友 西友サステナビリティレポート 2004年

#### 担当個所

1章 3章 4章は山田 2章は柳田、山田で共同執筆を行った。