

# 企業社会会計と会計測定

八 木 裕 之

## Corporate Social Accounting and Accounting Measurement

Hiroyuki YAGI

### ABSTRACT

The purpose of this paper are to approach corporate social accounting from the viewpoint of accounting measurement and to show the directions of its development in future. First, we examine the concept of social costs and its relations to the accounting measurement. Second, goal accounting and social process audit are proposed to introduce social considerations into management systems.

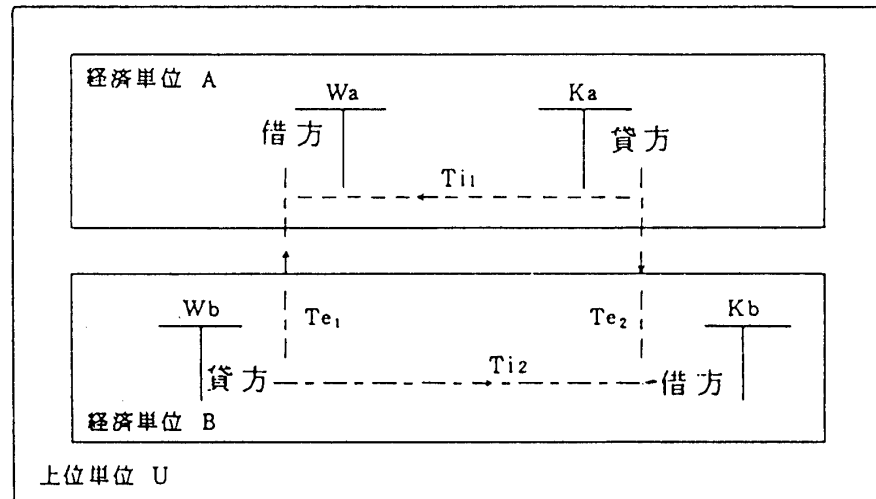
### I はじめに

企業・政府・各種の非営利団体などのいわゆるミクロの経済主体の経済活動が引き起こす社会的効果を「社会報告」する会計を「ミクロ社会会計」と呼ぶならば<sup>1)</sup>、企業社会会計、社会責任会計、社会監査などの企業にかかわる一連の「社会報告」は、歴史的な発展過程、および理論と実践の充実性からみて、「ミクロ社会会計」の中心的存在として位置付けられる。企業社会会計に関する理論やモデルは、「マクロ社会会計」におけるGNPの修正から社会人口統計体系に至る流れと、企業を取り巻く反企業運動の高まりを受ける形で、1960年代後半から1970年代にその多くが登場してきた。1980年代の低成長もしくは安定成長の時代に入ってから、企業社会会計は国によって異なった展開をみせている。たとえば、西ドイツなどでは、理論から実践への模索を始めており、着実に企業に定着してきているが、日本などではいっこうに進展の兆しをみせていない。しかし、最近では日本企業も、地球を取り巻く環境問題への対策、企業の国際化に伴った、たとえば地域社会への対応といった社会政策などの問題に直面してきており、企業の内外においてその活動の社会的影響を把握する必要性は、依然として大きいといわねばならない。本稿では「ミクロ社会会計」の立場から、企業社会会計が、企業の社会的活動の測定にとって有効なツールであることを認識し、その現状と将来の展開の可能性を探ると同時に、企業が実施する会計システムということを考慮して、企業が社会政策を実施する際にはたすその機能的役割を強調していく。

## Ⅱ 社会的費用と会計測定

### 1. 会計測定の対象

図1 経済的取引と会計的取引



〔出所〕 Mattessich, R., Die wissenschaftlichen Grundlagen des Rechnungswesens, S. 60.

企業社会会計は企業社会報告、社会監査などと同義に用いられることから分かる通り、会計以外の多くの情報を包摂した形をとっている。しかしながら、貨幣的な測定値をベースとする限りは、企業会計の測定のフレームワークを基礎としなければならない。したがって、まず会計の測定対象である経済的取引とこれを表わす会計的取引の関係を示す。図1では、経済単位Uに含まれる経済単位AとBが設定され、それぞれが現金勘定（KaとKb）と商品勘定（WaとWb）からなる会計システムを持つ。経済単位Aが経済単位Bから現金によって商品を購入したとすると、2つの取引と4つの価値のフローが想定されることになる。すなわち、まず取引の対象に注目すると<sup>2)</sup>、

㊤ Bが商品の売手（貸方）、Aがその買手（借方）……Te1

㊦ Aが現金の払い手（貸方）、Bがその受け手（借方）…Te2

さらに経済単位もしくは主体に注目すると、

① Aが商品をBから買い（借方）、その反対給付として現金を支払う（貸方）……Ti1

② Bが商品をAに売り（貸方）、その反対給付として現金を受取る（借方）……Ti2

㊤㊦の取引を経済的取引と呼ぶならば、企業会計でいうところの会計的取引は、①もしくは②に他ならない。また国民経済計算の場合には、主体と対象を交叉させて取引の勘定記入を行なうこともあり、この場合には複式記入ではなくて4重記入の体系（a quadruple-entry system）が作られる。なお、取引を捕える視点は相対的なものなので、例えば、経済単位Aを国内経済、Bを外国として海外取引を表わすこともできる。

## 2. 社会的費用

企業活動の社会的影響は、最終的には人間の生活の質にまで及ぶが、その波及過程ではいくつかの段階を経ることになる。たとえば、大気汚染を防止するための防塵装置の設置（企業活動）は、その工場から排出される汚染物質の量を減少させるが（インパクト）、さらにこれによって大気汚染の状況が変化し（社会的条件）、大気汚染に関連する病気の発生率にも影響が及ぶ（一般大衆の生活の質）。また波及のプロセスにおいては、設置などに費やされた設備費やその減価償却費、汚染物質の量などの測定値が扱われることになる。

波及プロセスと測定値との関係を表わすと

図2で示される。ここで客観的指標（objective indicator）とは物理的測定値、貨幣額などの測定値のことであり、主観的指標（subjective indicator）とは人々の知覚、評価、満足度などを反映した測定値のことである<sup>3)</sup>。会計では貨幣単位を中心にして測定を行なっていくが、貨幣額で表示される場合でも、機会原価の計算や帰属計算なども行なわれることから、各々の測定値が測定対象を必ずしも同じような正確さで表わさないことは、財務会計における測定と同様である<sup>4)</sup>。

企業活動が影響を及ぼす領域は様々考えられるが、ここでは企業の社会的影響を分析する上で代表的な概念である社会的費用を用いて、これと会計測定との関係を考察していくことにする。一般に社会的費用は生産が原因となって生じ、第3者が負担する損失あるいは社会全体に転嫁される費用部分と考えられるが<sup>5)</sup>、実際にはかなり多義的に使われており、定義や応用範囲もさまざまである<sup>6)</sup>。そこで本稿では宮本憲一氏の定義に従って、社会的費用と社会的損失の2つの概念を用いる<sup>7)</sup>。まず、環境問題などでは第3者が負担する損失に絶対的損失が含まれている。ここで、絶対的損失とは、

- (1) 人間の健康障害および死亡。
- (2) 人間社会に必要な自然の再生産条件の復旧不可能な破壊。
- (3) 復元不可能な文化財、町並みや景観の損傷。

などであり、これらは事後的には十分に補償することができないことから、補償原理も十分に作用しない<sup>8)</sup>。したがって、絶対的損失を含んだ社会的損失が社会的費用とは別の概念として定義される。

社会的損失が生じる原因は、企業あるいは国家（自治体を含む）のいずれか、もしくは両方が公害防止費用を負担しないことにあるので、安全を目的とし、環境権の確立を意味するような公

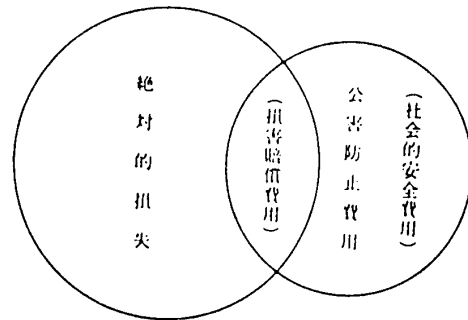
図2 測定対象と測定値

主観的指標			
客観的指標			
(貨幣単位)			
叙 述			
測定値	企業活動	環境インパクト	生活の質
測定対象			

(注) 斜線が測定される。

害防止費用は社会的損失とは区別される。また公害防止費用はミクロの個別費用だけでなく、国または地域全体の社会的福祉・安全水準達成費用までを含む。この他に社会的損失の補償費用や被害以前の現状に回復するための損害賠償費用を考える必要がある。絶対的損失は補償金では回復できないが、人的損失の場合は医療費や生活費が金銭賠償されねばならないし、財産権の侵害なども金銭賠償の対象になる。以上のことから社会的費用は公害防止費用（社会的

図3 社会的損失と社会的費用



〔出所〕宮本憲一、『環境経済学』140ページ。

安全費用)と損害賠償費用から形成され、社会的損失は絶対的損失と損害賠償される範囲の社会的損失とからなる<sup>9)</sup>。これらの関係は図3で表わされる。ただしここでは、それらが発生する時間的關係は無視されている。

### 3. 社会的費用と会計的取引

企業の会計的取引はTi1もしくはTi2でしめされることがからもわかる通り、あくまでも主体が中心であり、企業内からみた形でしか取引を把握しないことがわかる。たとえば、水や土地などは個別企業にとっては、代償を払うことができさえすれば、自由に取引でき、無限に存在するが、地域や国にとっては有限でより希少な存在である。したがって、企業社会会計では取引をTe1およびTe2としてとらえる、すなわち企業の外からみた価値で把握する様々な工夫を行ってきたわけである。しかしながら、社会的影響の因果関係、測定の難しさ、貨幣的評価の困難さ（これらについては後述）などもあり、個別企業が自らを社会の中に位置づけ、その活動を測定評価するという試みは必ずしも成功していない。

会計的取引に社会的費用を組み込む試みのなかで議論されてきたことは、たとえば、社会的費用がいわゆる「財の消費性」「給付関連性」「評価性」などの原価概念を満たすか否かというような問題であった。ここでは特に、社会的費用で扱われている空気・水・土壌・自然環境などの「財」を企業会計でどのように扱うか、そして一般的に市場価格がないとされている社会的費用をいかにして貨幣金額に転換するかが焦点となった<sup>10)</sup>。また、先にも指摘した通り、社会的費用の概念自体もかなりあいまいな側面を持っていたことが、さらに議論を難しくしていたように思われる。

本稿で社会的費用と社会的損失という2つの概念を取り上げた理由は、こうした混乱を避け、公害防止費用(社会安全費用)という企業会計に最もなじみやすい形で会計取引の中に社会的費用を導入し、企業が及ぼす社会的影響を企業会計の立場から考えていく上での出発点を作ることにある。社会的費用＝公害防止費用と考えることで、前述の原価概念は十分に満たされることから、

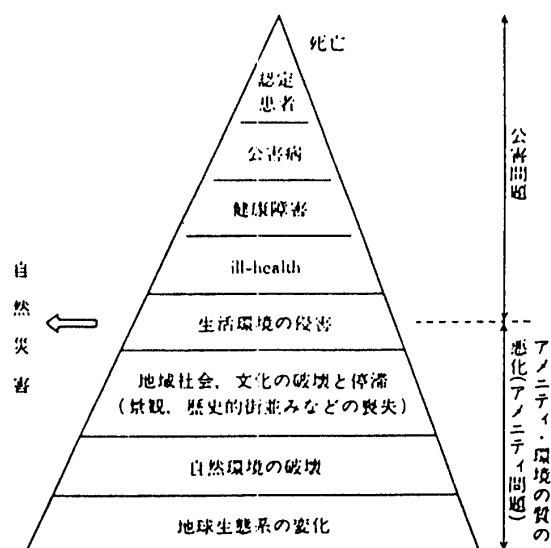
現在の会計もしくは原価計算システムのなかに社会費用に関する勘定が設定されればよいことになる。たとえば、西ドイツの「社会貸借対照表―実践」研究グループの提言「今日の社会貸借対照表」<sup>11)</sup>で示され、すでに数多くの企業で報告されている<sup>12)</sup> 社会計算書 (Sozialrechnung) などはいくつかの方向性を持つものといえる。

もちろん、公害防止費用を勘定上で示したからといって、環境問題への企業活動の影響が包括的に把握されるわけではない。たとえば、環境問題においては図4で示されるように、アメニティ・環境の質の悪化から公害問題にいたるまで様々な領域と問題を含んでいる。しかも公害防止のために費やされた費用がどの程度のインパクトを及ぼし、社会的条件もしくは自然環境をどのように変化させ、人々の生活環境を向上させたかという問題は、測定の時間的長さ、因果関係、測定方法、統一的な評価尺度などに関して多くの困難さを伴っている。マクロレベルでも、貨幣的データもしくは経済的データと社会指標との統合は発展途上の分野である。

したがって、今後の展開として2つの方向性が考えられる。1つには、それぞれの企業が属する地域社会レベルで企業活動が及ぼす社会的影響を捕える、すなわち地域社会会計を充実させ、これと企業社会会計とを連係させていくことである<sup>13)</sup>。地域社会レベルで考察しない限り、図4で示されているような環境の質の問題、公害防除に必要な設備やそれにかかる費用の問題などに的確な判断を下すことはできない。

もう1つは、企業社会会計自身の方向性である。まず社会的費用の概念に含まれる費用の測定・報告をベースとし、次に費用の具体的内容とそれによってもたらされた効果をできる限りの範囲で測定・報告する。もちろん測定・報告された貨幣金額の大きさは単純に企業の社会的活動のプラスの大きさを表わすものではない。企業の位置する地域、環境、規模、業種などによって必要な費用額は異なるし、投資した設備の性能によっても費用額は違ってくる。費用額が増えてもあまり効果が上っていない場合もあるし、費用額が減ってもより大きな効果が上っている場合もあるわけである。例えば、住宅地に立地する工場は騒音対策などに余計に費用がかかるが、必ずしも、その分多くの社会的便益をもたらしているとはいえない。

図4 環境問題の全体像



〔出所〕宮本憲一、『環境経済学』，99ページ。

### Ⅲ 企業目標関連報告とプロセス監査

#### 1. 企業目標関連報告

前節で示した方向性を持つ企業社会会計の具体的なモデルもしくは報告例として、まずDierkesによって提唱され、主に西ドイツで発展している企業目標関連報告を取り上げる。

企業目標関連報告は、企業自らが、社会的領域および目標を選択し、それに基づいた社会的活動の遂行および業績評価という一連の経過を報告しようとするものである。そのためには、まず企業が社会関連活動を組織的かつ合理的に遂行できるような包括的経営管理システムが必要とされる。すなわち、経済的目標と同様に社会関連目標を含んだ形の企業目標システムが不可欠となる。社会関連目標を明示した理想的な経営管理システムは財務経済的企業目標と社会関連企業目標を統合した形であるが、社会的責任に対する関心や準備が理想的な管理システムに比べて少ない場合には、副次的な社会的影響を考慮した経営管理システムと外部報告が考えられる。ここでは、まず第1に経済的目標が追求されるが、その下位目標として、社会への負の作用の最小化と正の社会的効果の最大化が設定される<sup>14)</sup>。

次に、社会関連目標を経営管理システムに組み込むために、以下のことが必要となる<sup>15)</sup>。

- ①支配的な社会的傾向に関する従来の経済的、技術的予測を補強し、企業の目標体系において社会関連的な諸要素を選択するための基礎情報を作ること。
- ②ある期間において、経常的な生産計画と現在適用されている生産手段、マーケティング概念および組織概念を、それらを原因として生じた社会的な副次的影響に関して検証することができるような技術的評価機能をもつこと。

すなわち、それぞれの企業にとって、その活動が社会的に影響を及ぼす範囲もしくは関係領域、およびそこでの動向を知ることと、社会的な企業活動の影響を知ることが必要とされている。

#### 2. プロセス監査

企業目標関連報告は西ドイツで登場してきたモデルであるが、同じ頃にBaureとFennによって提唱されたプロセス監査の概念も企業目標関連報告と類似した内容を持つものである。彼らは企業の社会的活動の影響を測定する難しさ、すなわち図2で示した客観的指標や主観的指標によって生活の質や環境状況の変化を捕えることの困難さを指摘し、実際このような対象を正確に測定する唯一の測定単位などは存在しないとする。これらの指標、たとえば雇用した少数民族の人数などは、真の実態を表わす測定単位に対して中間的(intermediate)測定単位と呼ばれる。したがって、企業が社会的活動を行なっているプロセスを重視することになる<sup>16)</sup>。プロセス監査のステップは次の通りである<sup>17)</sup>。

- ①各々の社会プログラムをなぜ作ったのかという、作成状況の評価。
- ②社会プログラムの達成目標の解説。
- ③行動の理論的根拠についての詳細な説明。目標に対し、どのような行動をどのような理由から選んだのか。

④実際の行動と意図されていた行動との比較。

このステップを見ると報告書と監査という違いがあるものの、2つのモデルは基本的にはかなり近いアプローチをとっていることがわかる。またプロセス監査でさらに注目すべきことは、このモデルがBauer,Cauthen,Warnerによって経営プロセス監査へと展開されていることである<sup>18)</sup>。経営プロセス監査とは企業の社会的活動の経営プロセスの監査であり、社会的プログラムを実行するための組織づくりが強調される<sup>19)</sup>。したがって、計画→統制→計画という流れの中で行なわれる経営管理システム作りに焦点が当てられることになる。ここでも企業目標関連報告の前提となる社会的目標達成のための経営管理システムと同様の概念が登場してくる。

#### Ⅳ 結 び

本稿では、企業社会会計における今までの発展経過を考え、会計的アプローチを軸とした場合の展開の可能性と方向性について検討してきた。そこではまず、会計的な測定のフレームワークを示し、これと企業社会会計における測定対象および測定値の関係を明らかにした。そして会計測定と社会的費用を明確な形で結び付けるために、環境問題における公害防止費用を登場させて、会計的アプローチの出発点として位置づけた。したがって、企業がおよぼす社会的影響を把握するための方向性として、地域社会会計からのアプローチと、企業自身が負担した費用額もしくは予算とした組まれた費用をベースに一連の活動プロセスを測定もしくは監査するアプローチを提示した。

企業目標関連報告もプロセス監査も不明確もしくは不可能な測定方法を避け、その目標システムと計画および実行過程に重点を置いており、企業自身が自らのために、社会に対応もしくは貢献する経営管理システムの構築を目指しているところに大きな意義が見い出せる。

#### 注

- 1) 合崎堅二「企業社会会計のフィロソフィー序説」(『会計』120巻,第4号,1981年10月)5ページ。
- 2) Mattessich,R.,Die wissenschaftlichen Grundlagen des Rechnungswesens,1970,S60. および倉林義正『SNAの成立と発展』岩波書店,1989年,12~15ページ参照。
- 3) 客観的指標および主観的指標については、たとえば次の論文を参照,Andrews,F.M.,“Subjective Social Indicators, Objective Social Indicators, Objective Social Indicators, and Social Accounting Systems”in Social Accounting Systems,ed. Juster, F.T. and K.C.Land, Academic Press, 1981.
- 4) たとえば,減価償却,繰延資産,商品棚卸高の評価などがあげられる。
- 5) Kapp,K.W.,Environmental Disruption and Social Costs,1975,Tokyo,(柴田徳衛,鈴木正俊共訳『環境破壊と社会的費用』,1975年,岩波書店,133ページ)。
- 6) たとえば,ハミルキーの定義は以下の通りである。「企業によって引き起こされ,第3者としての家計,企業または社会全体によって出費または支出の増大の形で,あるいは実物的な損害または被害の形で負担されるところの,本格的に技術的に条件づけられた外部負担のすべてである。」Michalski,K.,Grundlegung eines Operationalen Konzepts der“Social Costs”

1966, Tübingen, (尾上久夫, 飯尾要共訳『社会的費用論』日本評論社, 1969年, 93ページ)。

- 7) 宮本憲一, 『環境経済学』, 1989年, 岩波書店, 139～140ページ。
- 8) 前掲書, 110～112ページ。
- 9) 前掲書, 139～140ページ。
- 10) たとえば, Heinen, E. und A. Picot, "Können in betriebswirtschaftlichen Kostenauffassungen soziale Kosten berücksichtigt werden?," Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, 26. Jg. 1974, Heft 4. Widenmayer, M., "Sozial Kosten als Bestandteil Gesellschaftsbezogene Rechnungslegung", Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 51. Jg., 1981, Nr. 2. 上田俊昭「ドイツ原価概念と社会的コスト」(『富士大学紀要』第11巻, 第1号, 1978年, 12月) など参照。
- 11) Empfehlungen des Arbeitskreises, "Sozialbilanz-Praxis" zur aktuellen Gestaltung gesellschaftsbezogener Unternehmensrechnung, Sozialbilanz Heute, April, 1977.
- 12) たとえば, 以下の調査を参照, Dierkes, M. und A. Hoff, "Sozialbilanzen und gesellschaftsbezogene Rechnungslegung in der Bundesrepublik Deutschland," in Sozialbilanzierung, hg., Joachim, H. und H. Nowotny, Campus, 1981.
- 13) たとえば, 河野正男「社会責任会計と社会会計」(『会計』第115巻, 第5号, 1979年, 5月) など参照。
- 14) Dierkes, M. und U. Kopmann, "Von der Sozialbilanz zur gesellschaftsbezogenen Unternehmenspolitik-Ansätze zu einem Management System for Social Goals," Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, 26. Jg., 1974, Nr. 4, Juli, SS. 308～309.
- 15) Ebenda, S. 312.
- 16) Bauer, R. A. and D. H. Fenn, "What is a Corporate Social Audit?," Harvard Business Review, 51, Jan.-Feb., 1973. P. 46. なお, 彼らのプロセス監査については次の文献が詳しい。高田馨「企業社会監査の構造」(『大阪大学経済学』, 第26巻, 第3・4号, 1977年, 3月)。
- 17) Ibid., P. 40.
- 18) Bauer, R. A., L. T. Cauthorn and R. P. Warner, "Auditing the Management Process for Social Performance", Business and Society Review, Fall, 1975.
- 19) Ibid., PP. 39～40.