

サテライト勘定と社会責任会計

——社会責任会計の制度化へ向けての試案——

河 野 正 男

1. はじめに

企業と社会との間に摩擦が生じた時、会計の視点からの解決策は、貸借対照表、損益計算書、連結財務諸表等の開示の歴史に見られる如く、利害関係者への追加的情報の提供すなわちディスクロージャーの拡大を行い、この拡大がなければ生起することが見込まれる摩擦を未然に防ぐことであった¹⁾。

1960年代から1970年代にかけて、主として先進国で、公害、少数民族・身障者・女性等の社会的に少数派ないし弱者の雇用および昇進、職場の安全性、従業員・消費者・地域社会等との関係、製品の安全性等、いわゆる企業の社会的責任問題をめぐって企業と社会との間で緊張が高まった。この時期に、会計の領域では、これらの問題について、諸企業による自発的な情報の開示あるいはこれらの開示に係わる会計専門家による理論的な研究が盛んに行われた。近年の社会的責任問題に関するこの新しい会計分野は社会責任会計といわれる²⁾。

ところで、社会責任会計は、1980年代に入ると、その発展のテンポが大幅に落ちた。その原因は、かつて指摘したように二つある³⁾。原因の一つは、社会的責任活動に対する企業の熱意の後退である。オイル・ショックに起因する1970年代後半の世界的不況の下で、上述されたような企業の社会的責任の追及よりも、生産および雇用の維持する問題に焦点が移り、それとともに企業の側における社会責任会計に対する

関心が低下した。もう一つの原因は、社会責任会計に関する概念上の諸問題が未解決なことである。これらの原因のうち、後者がより重要である。企業による社会的責任活動に係わる比較可能な情報の定期的開示すなわち社会責任会計の制度化を念頭におくとき、概念上の問題の解決が不可欠と考えられるからである。

本稿では、マクロ会計におけるサテライト勘定を参考として、概念上の問題解決のための試案の提示を試みる。そこで、まず、次節で、サテライト勘定を概観し、ついで社会責任会計の諸類型について検討し、最後に、試案の提示を行うことにしたい。

2. サテライト勘定の概要

(1) サテライト勘定の発展

国際連合は、1990年代の初めに、『国民勘定体系』(A System of National Accounts, 通称、新 SNA) の改訂版を公刊するべく現在その作業を行っている。改訂 SNA には、サテライト勘定が含まれる可能性が高い⁴⁾。

サテライト勘定は、元来、フランスで発展をみたマクロ会計の一分野である。フランスでは、1960年代の初めから、農業、商業、運輸業等の特定の分野の経済活動を分析するために、国民勘定の中心的枠組 (central framework) あるいは中枢体系 (以下、中枢体系という) からある程度独立性をもつ農業勘定、商業勘定、運輸勘定等の業種別勘定が作成されていた。一方、国民勘定によって社会的関心が寄せられている

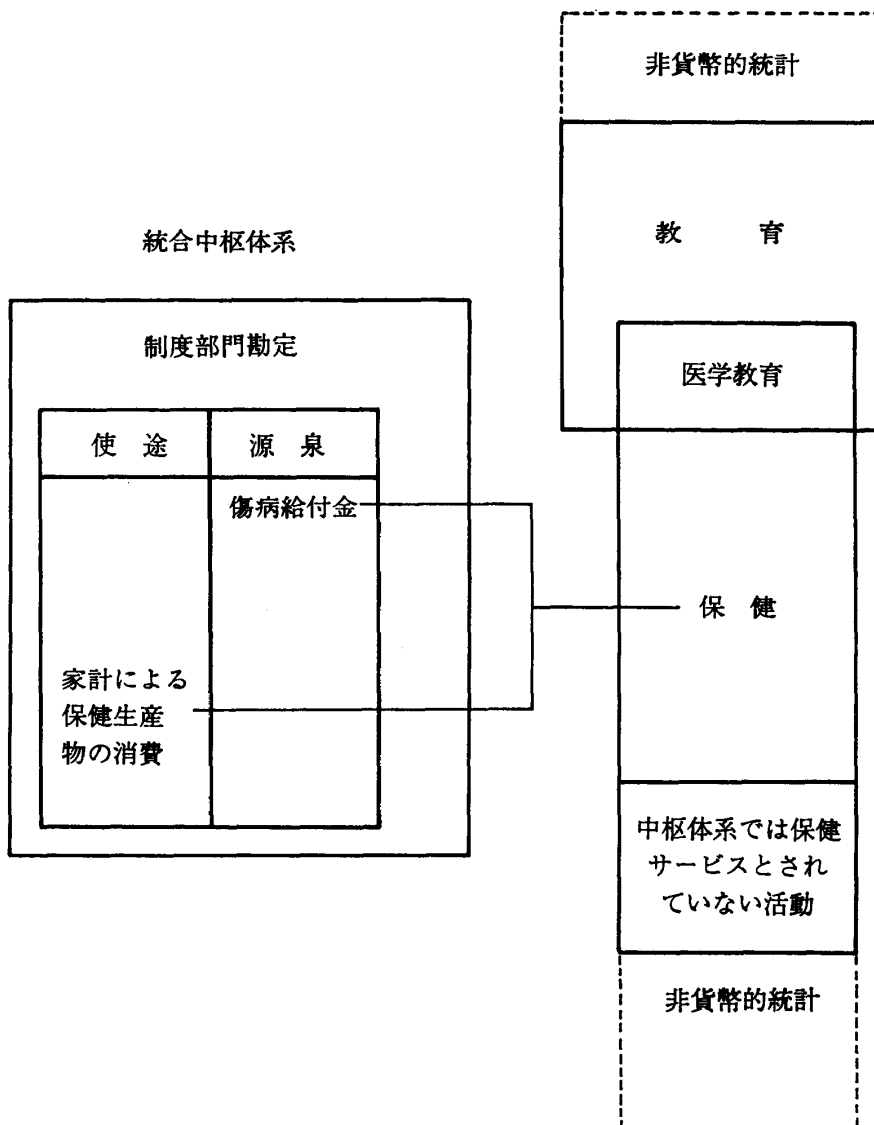
特定領域の分析が十分には行い得ないという利用者の不満に応えるために、1967年に、前述した業種別勘定作成の経験を生かして、サテライト勘定が考案され、翌年には、住宅に関するサテライト勘定の実験的研究が始められた。そして、1970年代に入ると、研究開発のサテライト勘定が作成された外、他の分野のサテライト勘定の研究も行われ⁶⁾、そして、1976年に、フラ

ンスの国民勘定体系が大幅に改訂された時に、その中枢体系を補完するものとしてサテライト勘定が加えられた。

(2) サテライト定勤の意義と分析目的

サテライト勘定は社会的関心を集めている特定の領域に係わる情報集積の枠組であり、それは、国民経済の活動を総括的に測定、表示する

第1図 中枢体系とサテライト勘定の関係



- (注)
- ・左側では、中枢体系が、金額表示で、取引の均衡と各制度部門ごとの用途—源泉の均衡とをあとづける。
 - ・右側では、サテライト勘定（重なり合うこともあり得る）が、いくつかの貨幣的フローによって中枢体系と関係をもつ（若干の関係のみが示されている）。
 - ・点線で囲まれた部分は、サテライト勘定において発展的にまとめられた非貨幣的統計である。

国民勘定の中枢体系では十分に表示しえない特定の領域の活動を取上げ、それに関連する費用、支出、収入および便益等について詳しく記述する。この記述にあたって、サテライト勘定は、特定の領域の活動について一義的な分類し olmayan 中枢体系と違って、異なる視点からの複数の分類を行いうるという点で、中枢体系に比べて柔軟な構造を有している。とはいえ、サテライト勘定は中枢体系から全く独立しているのではない。概念、分類および評価原則等の基礎的要因については関連付けが考慮されている。すなわち、サテライト勘定は、国民勘定に基づく経済の全体分析の一環としての部分分析の用具として位置付けられている⁶⁾。

第1図は、中枢体系とサテライト勘定の関係を、保健活動および教育活動を例にとり、概念的に示したものである⁷⁾。

図中に説明があるが、若干補足しておきたい。この図の左側は、中枢体系の制度部門の勘定である。その中から、保健に係わりのある収入支出が抽出され、図中の右側、サテライト勘定の一種である保健勘定に記録される。その他、後述するように、中枢体系では、財貨・サービスの生産費の一部として処理される企業内医療関係支出や国防支出の一部とされる軍隊内医療関係支出も保健勘定に含められる。また医療教育関係の支出は、一方において保健勘定に記録されるが、同時に、他方において教育勘定にも記録される。さらに、特定の活動をより詳細に記述する視点から、非貨幣情報も、サテライト勘定の範囲に含められる⁸⁾。

サテライト勘定は、誰が何を生産するのか、その資金を誰が賄っているのか、誰が何から恩恵を得ているのかといった問題に答えるために作成される⁹⁾。すなわち、サテライト勘定は、社会的関心領域に係わる財貨・サービスの生産とそのための資金供給ないし資金調達の構造を分析すること、そして、当該関心領域で行われた活動の成果と受益者を明らかにすることを目的としている¹⁰⁾。

フランスでは、調査研究、教育、保健、住宅、環境等の様々の社会的関心領域に関するサテライト勘定が作成されている。これらのサテライト勘定は、経済活動の種類に基づいて調査研究、農業、運輸、商業等に、社会的要求の違いに応じて保健、教育、社会保障、文化等に、そして、前二者とは別の基準によりアルコール中毒、交通事故、環境等に分類される¹¹⁾。

(3) サテライト勘定の内容

1) サテライト勘定の3部門

サテライト勘定では、その目的を果たすために、社会的関心領域別に生産者、資金供給者および受益者を区分し、生産、資金供給および受益者の3部門を設ける。

① 生産部門

この部門は、当該領域の代表的活動および関連活動を総括するために設けられる。これらの活動が営利(市場)的なものか、非営利(非市場)的なものかを問わないという意味で、中枢体系における生産概念とは若干異なる。部門を構成する単位は、当該領域の代表的活動を行っている事業所あるいは制度単位である¹²⁾。部門の代表的活動は政府支出の機能分類を念頭に置くことと理解し易い。例えば、保健の領域の代表的活動は、つぎの活動からなる。

- イ. 個人の病気の予防、診断あるいは治療に直接貢献する医療活動。
- ロ. 衛生的視点からの集団的予防活動。
- ハ. 医療および医療補助に従事する職員の訓練に関連する医療教育活動。
- ニ. 生物学、治療および薬学等の研究を含む医療研究活動。
- ホ. 政府による保健一般に係わる管理活動。

当該関心領域とは別の関心領域の代表的活動を行っている事業所ないし制度単位に付属して当該関心領域の代表的活動をしている単位および中枢体系では明示的には記述されない内部単位は生産部門にいられる。後者の例として、先述した企業内および軍隊内で提供される医療サ

ービスをあげることができる¹³⁾。

上述された保健の領域の代表的活動の例示から推察されるように、特定の社会的関心領域の設定にあたっては、その代表的活動の内容を明らかにする諸活動の一覧表を作成する必要がある。なお、関連活動は、代表的活動に関連する財貨・サービスを供給する活動を意味する¹⁴⁾。例えば、教育の領域では、生徒・学生の輸送サービス、補助教材、図書等が関連財・サービスとされる¹⁵⁾。

② 資金供給部門

この部門は、当該関心領域の活動のために必要な資金を負担する全ての制度単位からなる。資金の供給は直接的に行われる場合もあるし、移転を通じて行われる場合もある。サテライト勘定では、政府の階層組織間に見られるような

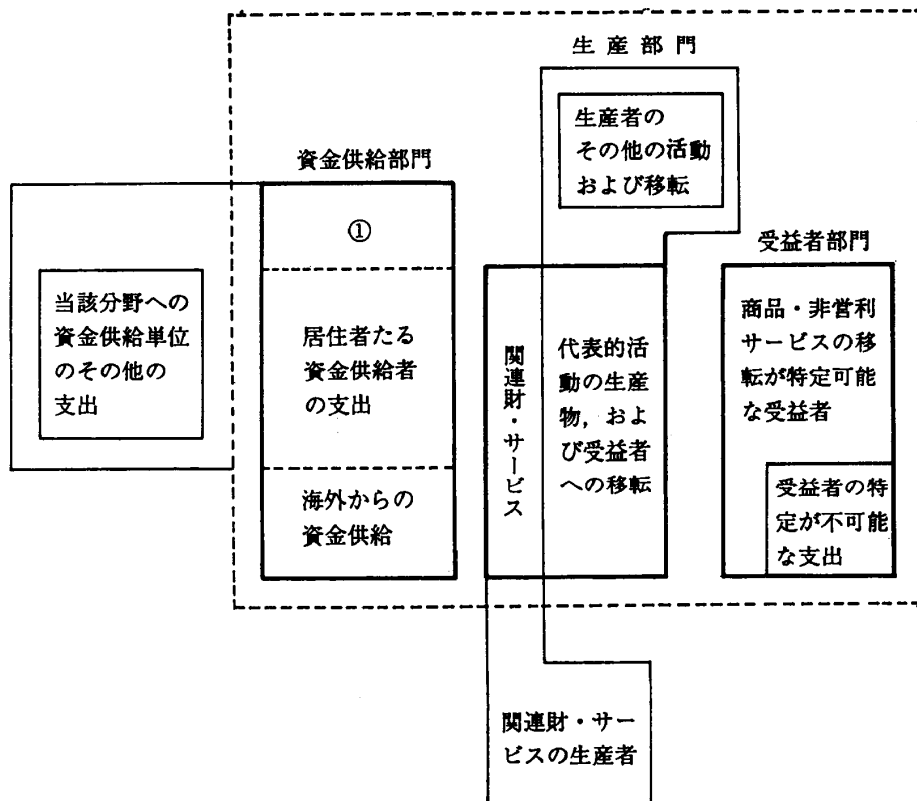
資金供給組織間での移転を数多く記録する。このことは、当初の資金供給組織と最終の資金供給組織との区別の必要性をもたらす。

また、特定の制度単位が、ある関心領域の財貨・サービスの生産活動を行うと同時に、その生産活動のための資金供給を行う場合がある。この場合には、その資金供給機能と支出執行機能とを区別する必要がある。例えば、中央政府は、教育への資金供給者であるとともに、非営利(非市場)教育サービスの生産者でもある¹⁶⁾。

③ 受益者部門

受益者とは、当該領域の活動から恩恵を受ける者である。受益の内容は、受取られた移転額、消費されたサービスおよび何等かの物量で示される特典のいずれかである。これらの受益が特定化される場合と、特定化し得ず社会全体

第2図 サテライト勘定の領域



(注) 領域の境界
 [] 支出に関する三通りの説明

・居住者たる資金供給者の支出は海外で行われる支出も含む(資金供給部門の①の部分)。

が受益する場合とを区別しなければならない。
 例えば、教育勘定では、生徒および学生は教育活動の受益者と考えられる。これに対して、教育関係の研究開発、教職員の訓練および教育制度の管理等の活動の受益者は、集合的なものであり、教育制度自体が受益者とされる¹⁷⁾。

以上、本節で説明してきた内容を図で示したものが第2図である。

2) サテライト勘定の勘定体系

サテライト勘定は、基本的には、つぎのような4種の勘定表全体を包含する語として使用さ

第1表 資金調達 (經常取引)

調達資金の行先 最終的資金供給部門	代表的活動	関連財・サービス	受益者への貨幣的移転 (直接移転)	国内合計	海外	国民合計
家計 企業 一般政府 民間非営利団体						
国民合計						国民支出
海外						
国内合計	a+a'	b	c	国内支出		

第2表 生産

經常取引		
使 途	源 泉	
+雇用者報酬 +中間消費 +租 税 =活動に伴う支出	+財・サービスの販売 +活動のための補助金 +活動のための移転 (非営利サービスおよび附随活動) =活動の源泉	e e' e'' a
受益者への移転 (d)	+再分配のための移転	
その他の經常支出	=生産者の実行する經常国内支出	
粗 貯 蓄	+その他の源泉	
使 途 合 計	源 泉 合 計	
資本・金融取引		
投 資 受益者への資本移転 (d')	粗 貯 蓄 +投資の移ための資本移転 +再分配のための資本移転 =国内資本支出	a'
金融資産の変動	負 債 の 変 動	

第3表 受 益 者

受 益 者	代 表 的 財・サービス	関 連 財・サービス	貨 幣 的 移 転	国 内 合 計
・ 特定可能 ・ 集合的	$e+e'$ e'			
合 計	$e+e'+e''$	b	$c+d+d'$	

第4表 国民支出の調達資金の状況

		当 初 資 金 供 給 者				
		家 計	企 業	一般政府	民間非営利 団 体	最終資金供給 合 計
最終資金供給者	家 計					
	企 業 一 般 政 府 民間非営利団体					
当初資金供給合計						

れる¹⁹⁾。

第1表の列は当該領域の活動を、一方、行はその活動への資金供給を行う制度単位から構成される各種の部門を示している。この結果、いかなる制度部門がどの活動にどれ程の資金を供給したかが分る。表中の a, b, c, d, e 等の記号は、各表間の集計値の関係を示している。第2表は、前述したように、中枢体系で考えられているような意味での生産活動を記録するものではなく、当該領域の代表的活動に係わる全ての収入支出を総括的に記録する。そして、この収支は、経営取引と資本取引に区分される。第3表は、代表的財貨・サービス、関連財貨・サービスおよび移転毎に、受益者が特定できるものと、特定できないものとが分るようになっている。第4表は、資金供給に関する当初の資金供給者と最終の資金供給者との関係を示している²⁰⁾。

(4) サテライト勘定の特色

サテライト定勘は中枢体系を補完するもので

ある。したがって、基本的には、概念、分類、評価等において、中枢体系と矛盾があってはならない。このことは、中枢体系と全く一致していることを意味するものではない。サテライト勘定は中枢体系に比べて、多少の自由度をもっている。既に見てきたように、サテライト勘定は、中枢体系の制度部門の境界および取引の範囲を越える場合がある。以下に、中枢体系を念頭において、サテライト勘定の特色をあげてみよう²¹⁾。

① 複数の領域にまたがる活動

サテライト勘定は、ある領域の代表的活動に焦点を合せて勘定設計がされている。ところが、ある種の活動は、教育活動、保健活動あるいは社会活動の側面を有している。例えば、既述したように、医療教育は保健活動であると同時に教育活動でもある。そこで、医療教育は、保健勘定にも教育勘定にも記録される。この結果、各種のサテライト勘定の合計を合算したものには重複分が含まれており、合算値それ自体はあまり意味がない。

② 制度単位内の小単位の活動の分離

ある関心領域の代表的活動に焦点をあて、この活動を詳細に分析する視点から、当該関心領域と異なる関心領域の代表的活動を行っている制度単位内に、代表的活動を行っている小単位がある場合には、この小単位の活動を分離して、当該関心領域の代表的活動に加える。例えば、先述した企業や軍隊で提供される医療サービスは、企業の生産費や国防支出から控除され保健勘定に記録される。

③ 収入支出に基づく生産活動の把握

サテライト勘定では、中枢体系とは異なり、営利（市場）活動と非営利（非市場）活動とを区別することなく、特定の関心領域の代表的活動および関連活動に係わる全ての収入支出を把握し、それらを諸勘定表に利用目的に応じ、分類して表示する。

④ 受益者の視点

中枢体系では、支払者と受取者との間の記録が行われるが、特定の活動の受益者の視点が欠けている。受益者の立場を考慮に入れたことは、サテライト勘定の顕著な特色といえよう。

⑤ 貨幣情報と非貨幣情報

ある関心領域の代表的活動をより完全に説明するために、サテライト勘定では、貨幣情報ばかりでなく、生産者数、受益者数、設備保有台数等の非貨幣情報をも提供することが意図されている。

3. 社会責任会計の諸類型

第1節で述べたように、1960年代から1970年代にかけて、公害、少数派および弱者の雇用・昇進等の問題をめぐって企業の社会的責任を追及する世論が高まり、これらの問題に係わる情報を自発的に開示する企業が多数でた。しかしながら、開示内容および開示形式等は、多種多様で統一されていなかった。

当時、ディリー=ウェイガントは、それまでに企業により公表されてきた社会的責任活動の

諸報告を調べ、それらの報告で使用されている方法をつぎの四種のカテゴリーに分類した²²⁾。

- ① Inventory approach (社会的責任活動に関する明細を開示する方法)
- ② Cost or outlay approach (社会的責任活動に関する費用および支出を示す方法)
- ③ Program management approach (社会的責任活動に関する経営者のプログラムとその達成度を報告する方法)
- ④ Benefit-cost approach (社会的責任活動に関する費用と便益の比較計算書を開示する方法)

①の方法は、営業報告書や財務諸表の脚注等を利用して、当該企業と係わりのある社会的責任活動に対する経営者の努力の明細を示すものである。当時、多くの企業は、この方法を採用した。

②の方法では、当該企業に係わりのある社会的責任活動とそれぞれの活動に要した費用および支出が明らかにされる。さらに、このような財務情報ばかりでなく、例えば、少数派あるいは弱者の雇用数ないし割合、大気中に放出される硫黄量等の物量情報の開示も含まれる。

このカテゴリーの代表例は、ディリー=ウェイガント自身が手掛けたアメリカの中西部ガス電気公益事業社の社会的責任年次報告書 (social responsibility annual report) であろう²³⁾。それには、主として公害防除関係活動およびその他の活動に要した費用および支出の一覧表に加えて、会社およびサービス・エリアの概要、大気汚染・温水公害に係わる情報、職場の安全性、少数民族および女性の雇用と昇進に係わる情報を示した諸表が表示されている。

③の方法は、ディリー=ウェイガントによれば、アメリカ会計検査院により採用されている。検査院は、毎年、政府諸機関がその目標をどの程度達成したかを検査する。民間企業では、バンク・オブ・アメリカによるこの方法の採用が知られている。その他、ファースト・ナショナル・バンク・オブ・ミネアポリスもこの

種の報告書を作成している²⁴⁾。

④の方法の代表的な例はアプト社の社会的・財務的損益計算書および貸借対照表である。これらの表を見ると、スタッフ、一般公衆および地域社会、株主、顧客および組織等の会社の利害関係者別に、費用、便益、資産、負債および持分について、実際の収入支出データに社会的費用および便益に関する推計をまじえた計算結果が示されている²⁵⁾。④の方法は、ディリー=ウェイガントが述べているように、提供される情報量は多い。全ての社会的責任活動の結果を金額で表示するという点にも特色がある。

以上、ディリー=ウェイガントによる社会責任会計の四種のカテゴリーの簡単な紹介をしたが、企業によって作成されている報告書あるいは研究者によって提示されている報告モデルで使用されている方法が、上記のいずれかのカテゴリーに整然とおさまるものではない。例えば、リノウズの社会経済的活動報告書²⁶⁾およびエステスの社会的影響報告書²⁷⁾は、費用および支出と収入データを基礎としているが、一部社会的費用および便益の見積額も含んでいる。また、マーリンの公害管理報告書²⁸⁾は、主として、物量データによって、パルプ会社の公害管理の状況を示したもので、厳密に考えればどのカテゴリーにも入らないであろう。強いて言うならば、②か③に入れられ得よう。このように、四種のカテゴリーに収まらない例は見受けられるが、ここでは、代表的分類ということで、ディリー=ウェイガントの分類に従って以下の議論を行うことにしよう。

彼等がこのような分類をしたのは15年以上も前の1973年のことである。現在においても、企業および研究者により異なる方法が用いられており、状況はほとんど変わっていないと言えよう。このような状況は、一方において、社会責任会計が発展途上にあるために止むを得ない面もあるが、他方、既述したように、社会責任会計に対する関心の低下と概念的問題の未解決が影響していることも否定し得ない。過去の歴史

から、将来、同種の企業の社会的責任問題に対する関心の高まりは十分予想されるところであるから、その時に備えて、現時点では、概念上の問題の解決に向けて努力すべきであろう。

4. 社会責任会計の制度化に向けて

(1) フランスの社会貸借対照表

企業が、法律、規則あるいは同業者団体の協定等に従って、その社会的責任活動に係わる情報を定期的に開示することを、社会責任会計の制度化と呼ぶことにしたい。この制度化に向けて、前節で紹介した四種の方法のいずれが望ましいかを、概念上の問題を検討することにより明らかにしたい。

社会責任会計における概念上の問題とは開示対象を誰にするか、開示目的は何か、開示内容として何を選択するか、開示方法をどうするか等である。開示内容の選択にあたり、企業の社会的責任をどのように考えるか、あるいは選択された内容によっては社会的費用および便益を如何に測定するか等のことも問題とされうる。ところで、開示対象、内容、目的および方法の四つの要因は密接に関連している。すなわち、開示対象がきまれば、開示目的は自ずから決まってくるであろうし、対象および目的がきまれば、それらに対応する開示内容および方法も適切に選択されると考えられうるからである。フランスの社会貸借対照表は、その好例である。

1960年代から1970年代にかけて、主として先進国での企業の社会的責任を問う世論の高まりの中で、フランスでは、伝統的財務諸表の開示以外の新たな報告書により、企業の社会的責任活動の開示が制度化された。すなわち、従業員300人以上の会社は法律により社会貸借対照表 (bilan social) の作成が求められている。それは、「企業経営者と従業員に対して、定期的に、企業の社会状況の全体観をもたらしめ、当該期間中における社会的管理 (gestion sociale) を見極めせしめることを可能にする」という目

的³⁰⁾、主として、従業員を開示の対象として、雇用、報酬および附随費用、保健衛生と社会保障状況、その他の労働状況、教育訓練、職業訓練、企業に依存関係のある従業員とその家族の生活状況の7項目の関連情報を明らかにする。情報の具体的内容は、報酬額、総賃金費用、安全関連支出、社会保障関連の給付額等の費用あるいは支出データからなる財務情報と従業員数、欠勤日数、労務災害日数、死亡事故件数、職業訓練参加人数・時間等の物量情報からなる。

フランスの社会貸借対照表は、従業員を開示対象としかつそれに対応する開示目的が定められていることから、この二つの要因に関連した上述のような開示内容が決められている。開示方法としては、財務諸表とは別個に社会貸借対照表を作成し、組合代表者および従業員代表を含む企業委員会に知らせるものである³⁰⁾。いずれにしても、債権者、株主および投資家を主たる開示対象としている現行の財務諸表の開示制度と比較すると、従業員まで開示対象を広げた点で、一步前進したといえる。

(2) 社会責任会計の制度化へ向けての試案

近年の企業と社会との摩擦に対する会計的対応を、本稿では社会責任会計と呼んだが、他に、企業社会会計、社会監査、社会経済会計、環境会計あるいは生態会計等とも言われる。社会責任会計を含めて、これらの語には、いずれも、社会、環境および生態といった企業を取巻く一定の空間を示唆する形容語が見受けられる。このことから、上述のような名称を付した研究者達は、この新しい会計分野では、企業とそれに係わりをもつ広範囲の関係者、さらに言うならば、一般公衆との間の問題を取上げることに関心を持っていることが読取れる。

そこで、ここでは、開示対象を、従業員、消費者および地域住民を含む一般公衆として議論を進めることにしたい。そして、開示目的は、開示対象が一般公衆と定められたことから、若

干抽象的であるが、一般公衆の福祉を増進するために企業の社会的管理を行うこととする。つぎに、これらの二要因を念頭に置きながら、開示内容について検討しよう。

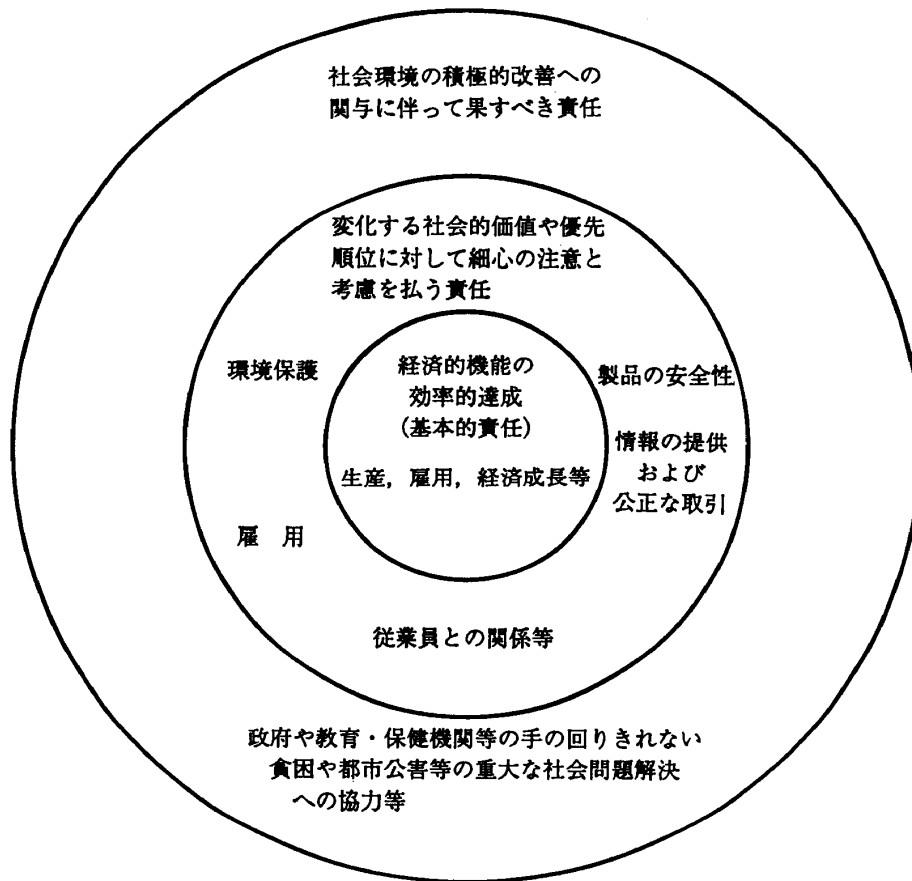
一般公衆に有用な開示内容を決定するにあたっては、企業の社会的責任は何かを明らかにしなければならない。これは、社会責任会計で最も難しい問題である。恐らく、全ての関係者が合意するような解答は得られないであろう。差当たり、米国経済開発委員会が、1971年に出した報告書『企業の社会的責任』で示された企業の責任に関する第3図のような三種の同心円が参考になる³¹⁾。

これらの三種の同心円で示された企業の責任の中で、近年問題とされている責任は、主として、中間の円に属する項目である。社会責任会計を制度化する場合には、この中間の円に属するような項目の中から、国情および社会情勢等を勘案して決めることが妥当と思われる。サテライト勘定が改訂 SNA に含められ、その作成が実行に移される場合には、サテライト勘定で取上げられた社会的関心領域、例えば公害あるいは環境等を、社会責任会計でも開示内容の一部として含め、マクロとミクロの情報を関連付けられるようにできれば、大変有意義であろう。

開示すべき社会的責任活動項目ないし分野が決まると、つぎに、それらの項目に係わるどのような情報を開示すべきかという難問が控えている。この問題については、社会責任会計を会計の一分野と認識して、前節で紹介した4方法による開示内容を ASOBAT で明らかにされた会計情報のための基準すなわち目的適合性、検証可能性、不偏性および量的表現可能性の4基準³²⁾に照らして検討することにしたい。

これらの基準に照らす時、inventory approach によって現在開示されている情報は、いずれの基準にも抵触しそうである。この方法により開示される情報は定性的なものが多いが、この場合には、量的表現可能性の基準が満

第3図 企業の社会的責任の同心円



たされないことになり、開示された情報の企業間および期間比較が困難である。情報利用者の視点からは、このような情報の利用価値は低い。

④の方法を広範囲に使用するアプト社の社会的・財務的損益計算書および貸借対照表は、企業の社会的責任に係わる項目について、社会的費用や便益の推計を含めて出来る限り金額表示する点に特色があり、その限りで、情報量も多い。しかしながら、減価償却や引当金の見積りと比べると遙かに複雑な推計を行っており、この種の金額情報は、検証可能性および不偏性の基準に照らして、問題がある。

残された選択肢は、②あるいは③の方法である。企業の社会的責任に係わる項目についての目標を予め明らかにし、その達成度を開示する③の方法は、開示される情報が会計情報か否か

は別にすれば、上述の4基準を満たす可能性が高いと考えられ、その意味で良い方法と言えよう。しかしながら、この方法にも欠点がある。恐らく、同種産業内の各企業でさえ、それぞれが掲げる目標は異なることが予想され、それ故に、企業間比較は不可能であろう。また、同一企業でも、当初の目標が達成され、目標がつつぎに変わって行く場合、そのこと自体は評価されるが、この企業の社会的責任活動に関する期間比較は困難となる。さらに重要な欠点は、一般公衆が企業に対して抱いている社会的責任活動の項目と、企業が目標として掲げるものが一致するとは限らないことである。企業の掲げる目標は限定されることが予見されるので、利用者が知りたい情報の一部しか開示されないことも十分考えられる。

最後に残されたのは②の方法である。この方

法では、金額情報として企業の社会的責任活動に係わる実際の費用および支出、ならびにそれらに関連する物量情報を開示する。この方法による場合、既述した三種の同心円の中間の円に属するような項目に係わる費用および支出情報を、基本的には、企業の勘定から抽出してくるのであるから、それらの金額情報は、ASOBATの4基準を満たしうる。また、これらの金額情報に関連する物量情報も4基準を満たすように配慮することは可能であろう。かくして、社会責任会計の制度化をこの方法に依拠すれば、開示される情報の期間比較および企業間比較も可能となろう。

強調しておきたいことは、この方法が、基本的には、企業の勘定記録を利用することから、現行の会計の枠組を変えることなく、ディスクロージャーの拡大が図れることである。企業の社会的責任活動に係わる開示情報と損益計算書および貸借対照表からなる伝統的財務諸表体系との関係は、国民勘定とサテライト勘定との間に見られるような関係と同種のもので理解される。社会的責任活動に係わる開示情報は、基本的には、伝統的財務諸表の概念および評価基準等に従う一方、社会的責任活動に関する適切な情報を提供するために一定の自由度をもたせることが可能である。したがって、ディリー=ウェイガントが指摘しているように、費用および支出等の金額情報ばかりでなく、必要に応じてこれを補完するための物量情報の開示もあってよい。また、補完情報として、社会的費用および便益のような推計値も開示することが望ましい場合もあろう。サテライト勘定に倣えば、同一の費用および支出が、二つ以上の社会的責任活動項目に計上されることも許されよう。

先に取上げたフランスの社会貸借対照表は、開示対象が従業員に限られているが、②の方法の好例である。制度化を考えると、金額情報としては、検証可能性および不偏性の基準を満たすことが重要なことから、企業の勘定記録に基づく費用および支出の利用が重視されることは

止むを得ないことであろう。

②の方法に基づいて社会責任会計の制度化を行うとして、難関は、前述したように各企業が開示すべき共通の社会的責任活動項目の決定であろう。項目の選択は各企業に任せるという方法もあるが、この場合には、企業間比較ができなくなる。少なくとも、同一産業レベル位で共通する項目を決めることが望ましい。

開示される情報の表現形式については色々のことが考えられる。選択された社会的責任活動項目に係わる費用および支出をグループに分けることなく配列した一覧表を作成する方法、少なくとも費用および支出を経常取引と資本取引に分けて示す方法、あるいは費用および支出を従業員、消費者、地域住民等の利害関係者別に区分して示す方法等が考えられる。開示される費用および支出項目が多い場合は、最後の方法が好ましいといえる。

最後に、開示方法であるが、開示対象が一般公衆ということから、基本的には、財務諸表とは別個の表を作成することが望ましい。そして、この表を、各企業の本店ないし本社および証券取引所等で閲覧できるようにすべきであろう。また、株主、債権者および投資家に対しては、財務諸表と共に意思決定の資料として利用出来るように、財務諸表と同様の開示方法をとるのが適切と判断する。

注

- 1) 拙稿「財務諸表の発展と会計の社会的責任」『税経通信』29(12), 1974年10月, 31-36頁。
- 2) 企業社会会計, 社会監査, 生態会計, 環境会計等とも呼ばれる。
- 3) 拙稿「社会責任会計と社会会計」『会計』115(5), 1979年5月, 56-57頁。
- 4) 倉林義正『SNAの成立と発展』岩波書店, 1989年, 258頁。
- 5) Pommier, Philippe, "Social Expenditure: Socialization of Expenditure? The French Experience of Satellite Accounts", *Review of Income and Wealth*, 27(4), Dec. 1981, pp. 373-378.
- 6) Ibid., p. 376; Teillet, Pierre, "A Concept

- of Satellite Accounts in the Revised System of National Accounts”, Reich, Utz-Peter, Carsten Stahmer u. a., *Satellitensysteme zu den Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen*, 1988, pp. 30-31.
- 7) Teillet, P., p. 32.
 - 8) Teillet, P., p. 41.
 - 9) Lemaire, Maryvonne, “Satellite Accounts: A Relevant Framework for Analysis in Social Fields”, *Review of Income and Wealth*, 33 (3), Sep. 1987, p. 318.
 - 10) Teillet, P., p. 36.
 - 11) Pommier, P., p. 376; Teillet, P., pp. 34-35.
 - 12) Teillet, P., pp. 40-41.
 - 13) Pommier, P., pp. 379-380.
 - 14) 倉林義正, 前掲書, 58頁.
 - 15) Lemaire, M., p. 312.
 - 16) Teillet, P., pp. 41-42.
 - 17) Teillet, P., p. 42.
 - 18) Teillet, P., p. 38.
 - 19) Teillet, P., pp. 44-45.; Teillet, P., “A Concept of Satellite Account in the Revised SNA”, *Review of Income and Wealth*, 34(4), Dec. 1988, pp. 422-425.
 - 20) 特定の社会的関心領域の代表的活動および関連財・サービスに係わる全ての支出を(当該領域の)国民支出という(Pommier, P., p. 379).
 - 21) 本文中に掲げたサテライト勘定の特色のうち, ①, ②および④は Lemaire が指摘したものである(Lemaire, M., pp. 316-317).
 - 22) Dilley, Steven C. and Jerry J. Weygandt, “Measuring Social Responsibility: An Empirical Test”, *Journal of Accountancy*, 136(3), Sep. 1973, pp. 62-70.
 下記の文献では若干異なる分類を行っている。
 Johnson, Harold L., *Disclosure of Corporate Social Performance—Survey, Evaluation, and Prospects—*, 1979, Chap. 6.
 - 23) コラントニー等による多元的損益計算書も②のカテゴリーの好例である。Colantoni, C. S., W.W. Cooper, and H.J. Dietzer, “Accounting and Social Reporting”, *Objectives of Financial Statements*, vol. 2, AICPA, 1974, pp. 277-316.
 - 24) Bernard, Butcher, “Anatomy of a Social Performance Report”, *Business and Society Review*, No. 7, Autumn 1973, pp. 26-32.; Estes, Ralph W., *Corporate Social Accounting*, 1976, pp. 38-41.
 - 25) Estes, R. W., pp. 44-52.
 - 26) Linowes, David F., “The Accounting Profession and Social Progress”, *Journal of Accountancy*, 130(1), July 1973, pp. 32-40.
 - 27) Estes, R. W., pp. 91-107.
 - 28) Marlin, John Tepper, “Accounting for Pollution”, *Journal of Accountancy*, 135(2), Feb. 1973, pp. 41-46.
 - 29) 野村健太郎「フランス企業社会会計(2)」『会計』115(6), 1979年6月, 160頁.
 - 30) 野村健太郎, 前掲稿, 160-176頁. 企業委員会に提出された社会貸借対照表は, 同委員会の意見を取り入れた後, 株主にも開示される,
 - 31) Committee for Economic Development, *Social Responsibilities of Business Corporations*, 1971.: 経済同友会編訳『企業の社会的責任』鹿島出版会, 1972, 第1章. 同種の考え方が下記の文献で紹介されている。
 野村健太郎「フランス企業社会会計(1)」『会計』115(5), 1979年5月, 158-160頁.
 - 32) American Accounting Association, *A Statement of Basic Accounting Theory*, 1966, Chap. 2.: 飯野利夫訳『アメリカ会計学会 基礎的会計理論』国元書房, 1969, 第2章. 同種の会計基準と社会責任会計との関連について下記の文献でも取上げられている。野村健太郎, 前掲論文, 156-158頁.

[かわの まさお 横浜国立大学経営学部教授]