【特集】

社会関連会計の学際性と実践性

―開かれた社会関連会計研究を目指して―

國　部　克　彦

要旨

社会関連会計研究を社会に対して開かれた学問にするためには，学問的固有性を維持したうえでの，学際性と実践性が必要になる。しかし，社会関連会計のこれまでの動向は，国内においても海外においても，その面では十分に展開しておらず，学問の社会的意義が問われる現状にある。その背景には，国際ジャーナルにおける科学的研究指向が大きく影響している。この点を克服して，社会関連会計を真に社会に開かれた学問とするためには，会計固有の計算原理を社会問題に適用した場合の理論構築が求められる。そうすることによって，社会関連会計の学際性と実践性が有効に機能することが期待される。

1　はじめに

「社会関連会計」は，文字通り，「社会と関連した会計」という意味で，社会に対して開かれていることが求められる。その開かれる方向性は，他の学問分野への「学際性」と社会への「実践性」の２つから理解することができる。ただし，「学際性」と「実践性」は同じ次元にあるのではなく，社会に対して開かれる根拠としての「実践性」が先に存在し，それが会計の領域だけでは収まらないので，必然的に学問も「学際性」を帯びることになる。

一方，どのような学問領域においても，それが一度「学問」として確立されると，その学問としての「固有性」が問われることになる。この固有性は「専門性」と言い換えることができる。ところが，この固有性が確立されると，学問はそれを守るために閉鎖的になってしまう。

学問が社会に貢献するためには開放性が不可欠であるが，学問として確立されるためには固有性が求められるところに，学問のアンビバレントな本質があり，実はこの両極性が学問の発展もしくは改編の原動力にもなり，同時に衰退の原因にもなるのである。

キーワード：社会関連会計（Social and Environmental Accounting），学際性（Interdisciplinarity），実践性（Practicality），アカウンタビリティ（Accountability）

社会関連会計は，「日本社会関連会計学会」と称して学術団体を組織する以上，学問的固有性が求められる一方で，社会への開放性をなくしては学問そのものの存在意義を失うことになる。本稿ではこの問題について考えてみたい。

2　社会関連会計の学問としての固有性

まず議論の出発点として，社会関連会計の学問としての固有性を確認しておきたいが，これがなかなかの難題である。まず，「社会関連会計」という名称自体が一般的ではない。実務界で「社会関連会計」という用語を使用しても通用しないであろう。英語圏では，後述するように「社会環境会計（social and environmental accounting）」という用語が一般的である。また，日本社会関連会計学会の英文名称は，The Japan Corporate Social Accounting and Reporting Associationで，漢字表記と若干の相違がある。

「社会関連会計」という用語を振り返れば，その起点は，山上達人が1986年に刊行した『社会関連会計の展開』（森山書店）に求められる。日本社会関連会計学会は，山上を中心として1988年に設立された。山上は，同書の中で，社会関連会計を，「「企業と社会の関係」を把握・開示しようとする会計の新しい領域である」(p.1)ととらえ，社会関連会計の体系化を目指している。

表1　山上達人（1986）の目次

はじめに―社会関連会計の展開にあたって
第1章　社会関連会計の現状と課題―各国の社会関連会計の現状について
第2章　付加価値会計と社会関連会計―イギリスの「コーポレート・レポート」関係の報告書をめぐって
第3章　社会的利益の計算と社会関連会計―アメリカの企業社会会計の特質をめぐって
第4章　社会指標思考と社会関連会計―ディーアケスによるアメリカとドイツの学説の交流について
第5章　社会貸借対照表と社会関連会計―ドイツ社会貸借対照表の理論構造について
第6章　創造価値計算と社会関連会計―ドイツ創造価値計算の新しい展開について
第7章　社会関連会計と総合企業成果会計システム―社会関連会計（成果計算面）の体系化について
第8章　総合企業成果会計システムの体系と構造―付加価値計算書の計算構造について
第9章　社会関連会計と総合企業持分会計システム―社会関連会計（有高計算面）の体系化について
補　章　社会関連会計の開示例―とくにドイツ・イギリスの創造価値計算書・付加価値計算書について
おわりに―社会関連会計の拡充によせて

山上が考える社会関連会計の体系は，同書の目次（表１）から明らかになる。表１をみると，社会関連会計の中心が，イギリスやドイツで実践されていた付加価値会計および創造価値計算にあり，そこにアメリカでさまざまな提案がなされた企業社会会計の成果を追加して体系化しようとしていたことが分かる。付加価値会計や創造価値計算さらには企業社会会計における社会的利益の計算は，企業の成果に関する計算で，それを山上は「総合企業成果会計システム」と呼ぶ。さらに，成果計算面に比べれば，モデルや実践例が少なくなるが，社会的貸借対照表のような社会的な有高計算も対象として，それを「総合企業持分会計システム」と名付ける。そして，この両者を統合する体系として，以下のように，社会関連会計を位置づけるのである。

> 「社会関連会計は，大きく「総合企業成果会計システム」と「総合企業持分会計システム」の二つからなる。前者は「付加価値計算書」（社会関連利益計算書）を中心とする成果計算領域であり，後者は「生産資本貸借対照表」（社会関連貸借対照表）を中心とする有高計算領域であり，社会関連会計はこれら両者の統合体系「総合企業会計システム」として構築されねばならない。」（山上，1986，p.237）

山上が『社会関連会計の展開』を著したころは，主流ではないとしても，イギリスやドイツ，フランスなどのヨーロッパの主要国で付加価値会計の実務がみられ，アメリカでも企業社会会計（corporate social accounting）のような名称で，企業の社会的利益を計算する計算手法がいくつか提案されていたので，山上はこれらを包含する新しい会計体系を社会関連会計として構想していたのである。ちなみに，「社会関連」という用語は，当時ドイツで，Gesellshaftbezogene UnternehmensrechnungやGesellshatsorientiere Unternehmensrechnungのような用語が使用されていたことから採用されたと考えられる。なお，ドイツ語でGesellshaftは「社会」を意味し，bezogeneやorientiereは「関連」や「指向」を，Unternehmenrechnungは「企業会計」を意味する。

しかし，山上が著書を刊行してからすでに35年が経過し，山上自身も他界して15年以上が経過した現在，社会関連会計は，山上が構想した体系化の方向へは進まなかった。付加価値会計に対する社会的な関心は高まることなく，最近の社会環境報告の開示項目の中でもほとんど注目されていない。社会的利益の計算手法は，現在もいくつかの新しい試みが示されてはいるが，単発的な取り組みばかりで，新しい計算手法の標準化には程遠い状況にある。

それでは，山上が構想した「社会関連会計」は実践では淘汰されてしまったのかと言えば，そうではなく，現在は，おそらく山上が存命中には想像もしなかったほど，企業の社会環境情報の開示が進み，社会的責任への関心が増加している。つまり，社会関連会計は山上が構想したようには進まなかったが，企業の社会や環境に関する情報開示は21世紀の20年間を通じて大きく発展したのである。ヨーロッパでは，社会環境報告を，社会環境会計の主要領域として理解して，

議論が展開されている。そこで，次に社会環境会計の学問としての固有性を検討しよう。

3　社会環境会計の学問としての固有性

社会関連会計という用語は，上述のようにドイツ語に起源をもつが，英語圏ではsocial and environmental accountingという用語が一般的である。「社会環境会計」という名称が普及するようになったのは，この分野を長年牽引してきたRob Grayが，1990年代初めに，スコットランドのダンディ大学にCentre for Social and Environmental Accounting Research（CSEAR）を創設したことが大きく影響していると思われ，CSEARは，その後グラスゴー大学を経て，現在はセントアンドリュース大学に設置され，社会環境会計研究者の世界的な拠点となっている。CSEARは，イギリスのみならず，北米，ヨーロッパ各国，オーストラリアなどでカンファレンスを定期的に開催し，機関誌*Social and Environmental Accounting Journal*を刊行している。

Grayは，CSEARを創設する以前の1987年（山上が『社会関連会計の展開』を刊行した1年後）に，David OwenとKeith Maundersとともに，*Corporate Social Reporting: Accounting and Accountability*を刊行し，後の社会環境会計研究の方向性を指し示している。同書の目次は表2の通りである。

表2　Gray, Owen and Maunders (1987) の目次

1. Social accountability—its meaning and context
2. International developments
3. Developments in the United Kingdom
4. Corporate social reporting and accounting theory
5. Social reporting Ⅰ—non-financial information
6. Social reporting Ⅱ—financial information
7. Externally-prepared social reports—the social audits
8. Accountability to the work-force Ⅰ—reporting information
9. Accountability to the work force Ⅱ—collective bargaining
10. Corporate social reporting: the way forward

表２をみると，山上の『社会関連会計の展開』とは大きく異なり，会計学固有の議論はほとんどなく，情報開示がメインとなっている。会計ではなく，アカウンタビリティを中心として，社会的な情報開示の理論を構築したところにGrayらの学術的貢献がある。アカウンタビリティは，

その後現在に至るまで，社会環境会計の中心概念として議論され続けている。このような理論展開によって，イギリスの社会環境会計は狭義の会計から自由になり，企業の社会的な情報開示一般を議論できるようになったのである。

Grayらの著書は，その後Maundersの代わりに，Carol Adamsを共著者に加え，題名も少しずつ変えながら，出版を重ね，社会環境会計領域の標準的なテキストとしての地位を獲得する。2014年に刊行された，*Accountability, Social Responsibility and Sustainability: Accounting for Society and the Environment*の章構成は表3の通りである。

表３　Gray, Adams, Owen (2014) の目次

1. Introduction, issues and context
2. Ways of seeing and thinking about the world: systems thinking and world views
3. Corporate social responsibility and accountability
4. Description, development and explanation of social, environmental and sustainability accounting and reporting
5. Social and community issues
6. Employees and unions
7. Environmental issues
8. Finance and financial issues
9. Seeking the Holy Grail: towards the triple bottom line and/or sustainability?
10. The social audit movement
11. Governance, attestation and institutional issues
12. CSR and accountability in other organisations : the public and third sectors, not-for-profit organisations and social business
13. Accounting and accountability for responsibility and sustainability: some possible ways forward?
14. What next? A few final thoughts

表３をみると，財務的な課題やガバナンスなどが追加されているものの，会計的な体系ではなく，主要なステークホルダーに対する社会的なアカウンタビリティを如何に果たすかが主要な課題になっていることが分かる。しかも，1987年の著書よりも，カバーする内容が広範囲となり，1990年代末から2000年代にかけての社会環境情報開示の発展を反映している。

それでは，このような研究動向は国際ジャーナルでは，どのように反映されているのであろうか。詳細な調査は別途行うべきであるが，アメリカの会計のトップジャーナルである*Accounting*

Review, *Journal of Accounting Economics*, *Journal of Accounting Research*などで掲載される社会環境会計関係の論文は，圧倒的に少ないのが現状である。掲載されることがあったとしても，経済学的な理論を背景に持ち，統計的手法で定量研究を行うものがほとんどで，Grayらのアカウンタビリティに基づく社会環境会計研究とは理論も方法も大きく異なっている（東，2021参照）。

一方，社会環境会計関係の論文を多く掲載するジャーナルは，CSEARの*Social and Environmental Accounting Journal*を別とすれば，*Accounting, Organizations and Society, Accounting Auditing and Accountability Journal*および*Critical Perspectives on Accounting*などのジャーナルで，それぞれジャーナルの評価は高いが，北米のトップジャーナルとは学問的傾向がはっきり異なっている。北米のメインストリームのジャーナルは，新古典派経済学のフレームワークを採用していないと，論文が採択されることは極めて困難であるが，上記のジャーナルは哲学や社会学の方法を採用する傾向が強く，定量的手法よりも，定性的研究が比較的多く採用されている。

このような状況を鑑みれば，欧米において，社会環境会計が学問として固有性を確立しているかと言えば，伝統的な財務会計とは異なる領域として確立されていると言うことはできるが，学問的固有性を主張できるほど体系化されているかと言えば難しく，アカウンタビリティ概念をどこまで深めて展開できるかにかかっていると言えるであろう。

4　社会関連会計の学際性と実践性

社会関連会計の学問としての実践性とは，当然，企業の社会や環境に関する会計実践や報告実践に対して，何らかの指針を提供することである。現在，社会環境報告の領域は，GRI（Global Reporting Initiative）やSASB（Sustainability Accounting Standard Board）そしてIIRC（International Integrated Reporting Council）のような伝統的なサステナビリティ情報の開示推進団体だけでなく，金融安定理事会（Financial Stability Board: FSB）や国際財務報告基準財団（International Financial Reporting Standards Foundation: IFRS）もその提言や基準化に乗り出すほど，世界的な注目を集めている。山上やGrayらがその学問的基礎を考えた時代からは隔世の感がある。

しかし，このような「好機」に，社会環境会計を含む社会関連会計の学術的成果が何らかの示唆を与えているかと言えば，残念ながらそのような影響はほとんど見受けられない。企業の指針となるサステナビリティ情報開示のガイドラインやスタンダードを，第一線の社会関連会計研究者が指導していることはほとんどなく，学術的な理論が実務的な指針や提言の背景にあることも確認できない。現在，研究者が行っていることは，企業の社会環境情報開示の定量的および定性

的なデータを集めて，その動向を事後的に検証する場合がほとんどである。

これには国際ジャーナルの圧力も極めて大きい。前節で示したジャーナルはメインストリームのジャーナルはもちろん，社会環境会計に好意的なジャーナルでも，科学的研究を指向するスタンスでは共通しており，概念的な研究や規範的な研究が掲載される余地は非常に狭くなっている。科学的な研究は，反証可能で経験的な研究であるとする暗黙の了解があるため，定量研究はもちろんのこと，定性研究であっても，厳密な実証プロセスがますます求められるようになってきている。

しかし，社会関連会計のような新しく，内容の明確ではない領域に，厳密な手法を適用したところで，有効な結果が出るかどうかは非常に疑問である。社会関連会計の実践そのものがあやふやなのに，細かい質問票調査を行い，統計的に「厳密な」手法で何らかの結果を出したとして，それが現実を把握している保証はどこにもないのである。その証拠に，実務家は学術論文を読むことはなく，彼らは彼らなりの論理でことを進め，それで大きな問題は全く起こっていない。つまり，実務家は研究者の助けをほとんど必要としていないのである。

このことは社会関連会計が会計という古い学問領域の壁を乗り越えられないことにも起因している。現在の社会関連会計は，対象領域のほとんどが伝統的な会計の枠外で，「社会環境報告」と呼称した方が妥当なような状況である。しかし，「報告」という学問分野は確立されていないので，それを会計分野に取り込んで議論されてきたのがこれまでの歴史である。その点からみれば，山上の「社会関連会計」は，会計学の枠組みで何とか全体を体系化しようとした会計学者の最後の試みであったとも解釈できる。

社会環境報告が伝統的な会計学の枠外にあるとすれば，当然他の学問分野との学際性は社会関連会計にとって重要な課題となる。特に，その中心領域の一つである環境会計は，環境負荷の測定という自然科学との共同なくしては成立しないと言っても過言ではない。しかし，会計学者と自然科学者の共同は極めて少ないのが実情である。筆者は，これまでLCA研究者と多くの共同研究（國部他，2015参照）を行ってきたが，そのようなことは例外で，LCAと会計に関する技術的な論文を欧米の会計ジャーナルに掲載することは，現状ではほとんど不可能に近い。

社会環境会計研究者が共同しなければならないのは自然科学者だけではない。人権や貧困，地域社会のような社会問題も社会環境会計の重要な対象領域であり，このような分野の研究者との共同も促進されるべきであるが，人文・社会科学分野での学際的な研究もほとんどなされていない。

このような分野的に学際研究を促進しなければならない立場にありながら，それが進まない現状は，会計学分野だけにとどまらず，他の分野も同様である。研究者は既成の学問の領域に縛られており，大学のポジションやジャーナルも，学問分野ごとにほぼ独立していることが大きく影響している。しかし，このような社会関連会計研究の学際性の弱さは，その実践性の弱さの原因にもなっているのである。

このような状況の下で，社会関連会計を社会に開くことか可能であろうか。社会に開くには，これらの学問領域の固有の理論が社会に対して有効であることを，社会関連会計の研究者が示さなければならない。

5　社会関連会計研究を社会に開くには

社会関連会計研究を学問として社会に開くためには，学問としての固有性が社会にとって意味がなければならない。現在，欧米で主流の社会関連会計に関する実証研究やケース研究のような経験的研究は，確かに役に立つ場合もあるかもしれないが，その場合の学問としての意義は社会関連会計の理論にあるのではなく，経験的研究のリサーチデザインを決める理論に依存する。多くの場合，経験的研究の基礎理論としては，会計学ではなく経済学や社会学が重視されている。これは何も社会関連会計研究に限ったことではなく，会計学一般に言えることである。

したがって，社会関連会計研究を社会に開くためには，社会関連会計固有の理論を構築し，それを社会に問うことが求められる。それをこれまでの社会関連会計の歴史から考えれば，まずはアカウンタビリティが想定されるであろう。確かに，Grayらが提起したアカウンタビリティ理論に基づく社会環境会計は，その後の世界の社会環境会計研究の骨格となったが，そのアカウンタビリティ理論の本質は財務的なアカウンタビリティを社会的な事象にまで拡張した社会的アカウンタビリティであり，この理論が，現在の社会環境情報開示の実践的な理論的指針として十分に機能するかどうかは検討の余地がある。

筆者は，國部（2017）などで詳しく議論している通り，財務的アカウンタビリティ概念を拡張した社会的アカウンタビリティでは，情報開示が報告者である受託者と報告を受ける委託者の関係を前提として構築される点で，大きな限界を持つと考えている。それに対して，このような有限のアカウンタビリティに変えて，無限責任の概念を提唱し，それに基づく複数評価原理の会計を主張しているが，将来的には，そこに社会関連会計研究の固有性を主張することができるかもしれないと期待している。

さらに，社会関連会計研究は，会計研究を標榜する以上，会計学としての学問的固有性も主張しなければならない。アカウンタビリティは会計実践の基礎とはいえ，会計計算そのものではない。会計学が，社会科学の中でその地域を確保できているのは，会計計算という固有の実践の場を持っているからに他ならない。しかし，社会関連会計のみならず，世界の大多数の会計研究者が，会計実践における会計固有の理論を追究することなく，経済学や社会学の軍門に下っていることは，社会にとって極めて大きな損失である。

したがって，社会関連会計研究者も，会計学の固有性を追求するのなら，社会関連会計の計算の理論を一から構築していくべき状況にある。山上は，この点について，計算の理論ではなく，

多様な計算を統合する体系化の方向性を指向したが，体系化の前に，社会関連会計計算の本質を探究しなければならない。この点は，筆者の知る限り，欧米においても日本においてもほとんど研究されておらず，多くの場合は，財務会計のアナロジーを社会関連会計に無批判に応用しているだけである。

たとえば，財務会計においては，正確性や比較可能性が極めて重要であるため，社会関連会計でも同様に考えられ，CO_2の排出量の計算においても，正確性や比較可能性が重要と主張される。しかし，CO_2排出量を正確に計算することなど果たして可能なのであろうか。そのような数値を比較可能にすることにそもそも意味はあるのであろうか。このような根本的な問題を一つ一つ解明しなければ，社会関連会計の実践的な意義は主張することができないであろう。

このような計算をめぐる極めて基本的な問題が社会関連会計研究ではほとんど議論されていないため，社会環境報告を推進する団体でも基本的には財務会計的な思考から脱却できていない。しかし，株主から委託された資金を計算する方法と，企業が排出するCO_2の計算方法は，その指導する原理が根本的に異なるはずであり，そこに財務会計のアナロジーを用いることはメリットよりも，デメリットの方が大きくなるのではなかろうか。このあたりから思考を開始すべきである。

6　おわりに

本稿では，社会関連会計を社会に開くために，学際性と実践性の観点から検討してきた。日本社会関連学会が成立して，すでに30年が経過し，創設当時とは比較にならないほど，企業の社会や環境に関する情報開示が進んでいる。しかし，そのための実践的指針を，研究者たちは十分に提供することができていない。これは日本も欧米も同じである。

その背景には，研究者を支配する国際ジャーナルの学問に対する姿勢もあるが，より深刻なことは，会計計算という会計学の固有の領域に対する会計研究者の関心と理解の低下がある。この点を克服して，社会関連会計を真に社会に開かれた学問とするためには，会計固有の計算原理を社会問題に応用する場合の理論構築が求められる。そこで初めて，社会関連会計の学際性と実践性が有効に機能するであろう。

時間はまだ十分に残されている。社会関連会計の本質的な問題に挑戦する研究を期待している。

付記：本稿は2021年度日本社会関連会計学会統一論題報告に加筆修正を加えたものである。報告の機会を与えてくれた東田明名城大学教授に感謝する。また，本稿は，JSPS科研19H01547の研究成果の一部である。

参考文献

東健太郎 (2021)「会計時評―社会環境会計論からみるサステナビリティの隆盛」『企業会計』5月号, pp.118-119。

國部克彦（2017）『アカウンタビリティから経営倫理へ―経済を超えるために』有斐閣。

國部克彦・伊坪徳宏・中嶌道靖・山田哲男編著（2015）『低炭素型サプライチェーン経営―MFCAとLCAの統合』中央経済社。

山上達人（1986）『社会関連会計の展開―「営業報告書」の新しい展開』森山書店。

Gray, R., Owen, D. and Maunders, K. (1987) *Corporate Social Reporting* : *Accounting and Accountability,* Prentice/Hall International.

Gray, R., Adams, C. and Owen, D. (2014) *Accountability, Social Responsibility and Sustainability* : *Accounting for Society and the Environment*, Pearson.