【研究論文】

多元的価値社会における会計の役割

― 社会環境会計の視点から

東田　明

要旨

本稿は，多元的価値社会において企業がどのように長期的に社会環境課題に取り組むことができるのかという課題について，道徳的正統性に焦点を当てて考察することを目的とする。その上で，特に道徳的正統性を重視した社会環境経営の実現における会計の可能性について考察した。社会環境課題を経済的価値に翻訳することは一時的には有効だが，長期的な企業の社会環境活動においては限界がある。社会の価値観が多様化する中で，企業が社会環境課題に対して長期的に取り組むためには，道徳的正統性の獲得を目指す必要がある。道徳的正統性における会計の役割として，何が道徳的に重要かを検討するためのステークホルダーと企業の対話，及びそうした対話を促進する上で会計の多義性が重要な役割をもつことを先行研究から指摘した。

1　はじめに

企業にはカーボンニュートラルやSDGsのように社会環境課題への長期的で野心的な貢献が求められている。これまでの先行研究によれば，環境社会課題に取り組む企業の動機は，主に経済性よりも正統性が支配的であった（Schaltegger and Hörisch, 2017）。社会または特定のステークホルダーからの承認を得るために，時に企業は形式的な行動を取ったり，また印象操作をするといった行動が批判の対象となることもあった。

そうした表面的で形式的な活動では，社会が求める社会環境課題に対する要求に応えていくことはできないだろう。特に近年のこうした課題は，カーボンニュートラルにみられるように科学的知見に基づいて目標を設定することが求められるなど，企業に対する要請はますます高まっている。こうした高度な社会的要請に応えようとすれば，企業の戦略やマネジメントの変更を伴うような実質的な行動を取る必要がある。また，カーボンニュートラルのように社会的要請が厳し

キーワード：道徳的正統性（moral legitimacy），価値の秩序（orders of worth），対話（dialogue），
多義性（ambiguity），正当化（justification）

くなる中では，そのパフォーマンスに対する評価も厳しくなることが予想され，気候変動のための手段と成果の関係が厳しく問われることになる（Bromley and Powell, 2012; 東田・金, 2021）。

これまでの形式的な行動とは異なり，実質的に社会環境課題に取り組もうとすると，様々なパラドクスに直面する可能性がある。現代のような価値が多元化した社会では，特定の価値観に他の価値を集約したり，それに合わないものを排除したりすることでは正統性を得ることはできない。こうしたパラドクスにどのように向き合うか，言い換えれば，パラドクスを排除するのではなく，それを組織の戦略やマネジメント，業務の実践にどのように取り込むのかが重要な課題となっている（Hahn *et al.*, 2015; Van der Byl and Slawinski, 2015）。

企業が社会環境課題に取り組む要因として，正統性についての議論が蓄積されてきたが，多くの場合，正統性を獲得するために形式的な行動を組織が取ることに焦点が当たってきた。こうした実利的正統性や認知的正統性を前提とした説明では，高度な社会環境課題に取り組む企業を説明することは難しいだろう。こうした課題への対処がグランドチャレンジであると考えれば，我々も企業の行動を捉える上でこれまでとは異なる視点を導入する必要がある（Grewatsch *et al.*, 2023）。それが，本稿が焦点を当てる，第 3 の正統性である道徳的正統性である。

環境社会課題が重視される現在の社会とは，経済性以外の価値が重視されるようになった社会とも言える。ボルタンスキー＝テヴノー（2007）によれば，我々は多様な道徳的価値に基づいて活動している。企業活動を考えれば，経済性に関わる価値が重視されてきたが，現代の社会ではグローバル化や個人化などによって，経済性以外の価値も再び重視されるようになっている（Palazzo and Scherer, 2006）。こうした多様な価値が同時に重視される社会を本稿では多元的価値社会と呼ぶ[1]。多元的価値社会においては，特定のステークホルダーを偏重することは，他の多くのステークホルダーの価値を捨象することになり，社会における正統性を獲得したとはいえないだろう。また，多元的価値社会では，国や地域に特定の文化や規範が現れるというよりも，そうした文化や規範は時代とともに絶えず変化すると考えれば，特定の文化や規範に従うとする認知的正統性も，企業の行動を説明するには不十分である（Palazzo and Scherer, 2006）。

他方で，長期的に環境社会課題に取り組む企業を分析した研究によれば，その焦点は経済的価値とそれ以外の価値のバランスにある。当然，企業である以上は経済的価値を追求するが，同時に社会環境課題のような社会に要請される価値についても考慮する必要がある。しかし，社会環境課題は経済的価値に収斂すれば良いわけでもない。多様な価値をトレードオフとみなして切り捨てるのではなく，様々な価値の衝突や矛盾，パラドクスがあったとしても，それを受け入れてビジネスを行うことが求められている（Hahn *et al.*, 2015; Van der Byl and Slawinski, 2015）。

こうした状況を省みれば，企業の社会環境経営を利益追求か正統性獲得かという論理で検討することは，多元的な価値あるいは制度的複雑性に直面する現代の企業の分析においては十分でないだろう。価値が多元化した社会において道徳的正統性を求めて活動するために，組織として何

が重要であるか，それに対して会計がどのように貢献できるかを考える必要がある。

本稿ではこうした問題意識のもと，多元的価値社会において企業がどのように長期的に社会環境課題に取り組むことができるのかという課題について，道徳的正統性に焦点を当てて考察する。また，道徳的正統性を重視した社会環境経営の実現における会計の可能性について考察する。本稿の構成は次のとおりである。次節では社会環境課題に対する企業の取り組みを長期的に考察した研究から，長期的にこうした課題に取り組む上での課題を導出する。そうした課題について，第３節で正統性の議論から，既存の正統性を重視した研究の限界と道徳的正統性の可能性について議論する。第４節では社会環境経営に関して道徳と会計の役割に注目した研究から，価値が多元化した社会における会計の役割を道徳的正統性の観点から考察する。

２　社会環境課題の翻訳プロセス

社会環境課題は外部不経済の問題と捉えられ，これをどのように市場経済システムに内部化するかが，社会環境課題に対する重要なテーマと考えられてきた。環境会計，特に環境管理会計の議論は環境コストに注目し，２つの視点から外部不経済の内部化を促進してきた。ひとつは，環境活動に関わるコストを企業が環境活動に関わって支払うコストから，消費者や社会で発生するライフサイクルコストや社会的コストに範囲を拡張したことである（國部他，2007）。もう一つは，マテリアルフローコスト会計（MFCA）のように，既存の費用の中でも材料費やエネルギーに関するコストを環境コストとして捉えることで環境経営を促進してきた（IFAC, 2005; 中嶌・國部，2008）。また経営戦略の観点から，環境問題やCSRに関する課題は，企業にとってコストになるだけでなく，企業の競争優位の獲得に貢献することが主張されてきた（Porter and Linde, 1995）。

しかし，長期的に社会環境課題に取り組む企業を調査した研究によると，社会環境課題を経済活動に内部化する，あるいは翻訳するということは，必ずしも長期的には持続しないことが示されている。例えば，MFCAの長期利用企業では，導入当初はマテリアルコストの削減を通じた環境負荷とコストの同時削減により環境と経済の両立が可能になることからMFCAを用いた活動が社内で支持されたものの，次第にMFCAが他のコスト削減ツールと同じ次元で比較されるようになり，組織における優位性を失っていくことが示されている（謝，2020；東田他，2013；東田・國部，2014）。

環境管理会計研究に見られるように，社会環境経営の初期段階，あるいはそれが組織において普及する段階において，社会環境課題と経済活動とのつながりは非常に重要なステップである。しかし環境と経済の両立は永続するわけではなく，MFCA研究の例でも示したように，経済性との関係によって企業の社会環境活動は衰退する可能性がある。味の素のBOP事業を長期的に考察

した横山（2019）によれば，社会においてCSRの制度的圧力が強化されたことがきっかけでBOP事業に取り組み始め，社内で制度化が進展するプロセスでは共有価値（ポーター＝クラマー，2011）の考え方を取り入れた中期経営計画の構築などとともに，事業戦略に社会課題が取り入れられるようになり，普及していくことが示されている。しかし，2010年代半ばから後半に経済産業省を中心に，日本企業に対してROE8％以上を目指す圧力が高まったことから，短期的な収益性に貢献しないBOP事業を社内の事業として続けることは難しく，新たに設立した公益財団法人にBOP事業を移管したことが説明されている。

バングラディシュの縫製工場を営むアパレルメーカーの労務管理に焦点を当てた研究では（Schüßler *et al.*, 2023），当初はリスクと評判の管理のためにレスポンシブルマネジメントに取り組み，それは形式的なもので企業レベルのコミットメントはなかった。その後，市場においてレスポンシブルマネジメントが良いビジネス活動と捉えられるようになり，活動は社内で進んだ。しかし，制度的圧力が強まるにつれて，レスポンシブルマネジメントは単なる労働基準の順守ではなく，人権の観点から活動内容が見直され，あらゆる部門に関わる義務とみなされ，購買やサプライヤーの評価にも組み込まれるようになる。この段階になると，レスポンシブルマネジメントは経済的価値に従属するものではなく，部分的に経済的価値と切り離すことで，ある程度強制的に全部門に対して活動が課せられる。これもいわば，レスポンシブルマネジメントという社会に要請に応えるために，当初は評判の獲得という経済的観点から取り組んだが，それだけでは十分ではなく，更なる社会的要請に応えるためには経済的価値と切り離して捉える必要が出てきたことを示している。

このように，社会環境課題のような社会的要請を社内で理解して取り入れ，社内の事業活動に位置付けていくプロセスでは，経済的関心からビジネスケースとして理解されることが多い（Wright and Nyberg, 2017）。しかしそのプロセスでさまざまなテンションや不協和に直面し，それらにどのように対処するかが重要になる（Van der Byl and Slawinski, 2015）。Wright and Nyberg（2017）が示すように，社内で社会環境課題を標準的な課題として位置付けようとするほど，エコ・エフィシエンシーや共有価値，気候変動リスクのような経済性と密接に関連する新たな概念の登場とともに，経済的価値とのつながりが強化される。他方で，経済的価値による翻訳が強化されるほど，株主や投資家といった経済的ステークホルダーによる批判が強まり，彼らの批判に応えられないと社会環境課題に対する活動は停滞することになる（Wright and Nyberg, 2017）。

企業による社会環境経営は，経済的利益獲得のための手段というよりも制度的圧力に対する対応という動機が支配的であることは冒頭に述べたとおりである。しかし，そうした活動を社内で正当化するためには支配的な経済的価値と親和的である必要がある。それはイノベーションの正当化と制度ロジックに関する研究から見れば，支配的な経済ロジックと整合的でなければ，資源配分の合理性を失うからである（舟津, 2019）。これは言い換えると，社会環境活動が事業活動の

経済性に貢献することを示さなければ，株主・投資家といった特定のステークホルダーの支持を得られないことを示している。つまり，株主・投資家に対する実利的正統性を重視していると言える。

このように，企業による長期的な社会環境活動を考察した研究に基けば，経済性は一時的には企業の社会環境活動を促進するが，長期的には経済的視点からの批判に晒され，社会環境活動の継続が困難になることを示している。つまり，社会環境問題を経済性という単一の価値に共約化することは長期的な社会環境経営を阻害する可能性が高く，むしろ環境，社会，経済の異なる価値をどのようにバランスさせるかという観点が重要であることがわかる。この問題に対して，企業が獲得を目指す正統性，特に道徳的正統性の観点から次節でより深く考察する。

3　道徳的正統性と妥協

Suchman（1995）によれば，正統性は実利的正統性，認知的正統性，道徳的正統性の３つに分類することができる。社会環境課題に対する企業活動を考える時，多くの場合，実利的正統性もしくは認知的正統性が，道徳的正統性よりも重視されてきた[2)]。実利的正統性では，特定のステークホルダーや社会の要請に応えて彼らに直接もしくは間接的に利益をもたらすことで，企業は彼らから支持を得て正統性が付与される。また認知的正統性では，業界や地域の慣習や文化，規範に従うことで正統性を得ようとする（Suchman, 1995）。しかし，これらの正統性を獲得するための行動は，正統性を得るための最低限の活動に終始することが多く，それは形式的なものであったり，時には印象操作として批判されることもある。

しかし現代の価値が多元化した社会では，特定のスタークホルダーの価値を重視することで他のステークホルダーの要請を無視することはできない。また，国や地域，産業で共有される価値観や文化，規範も変わり得るし，特定の地域にも多様な規範が存在することになる。SDGsやパリ協定などは一種の規範として理解されるが，国によっても企業によってもその認識や取り組みの程度は異なる。資本主義社会においては，経済的価値の追求が所与として認知され，その目的に貢献するためにステークホルダーにメリットをもたらすことで正統性を獲得できると考えられた。しかし，多元的価値社会を想定すれば，このように従来の実利的正統性や認知的正統性は，社会環境課題に取り組む企業の説明として，ジレンマに直面する（Castelló and Lozano, 2011; Palazzo and Scherer, 2006）。環境社会課題に取り組む企業の正統性は社会的規範に従うことによって獲得されるが，グローバル化社会ではグローバルに標準化された規範は存在しない。こうした認識のもとでは従来支配的であった実利的正統性や認知的正統性ではなく，第三の道徳的正統性に目を向ける必要がある（Palazzo and Scherer, 2006）。

道徳的正統性とは，組織の成果や手続き，構造，リーダーシップに対する道徳的判断に基づく

ものである（Suchman, 1995）。これは実利的正統性とは明確に異なる。道徳的正統性は，組織の活動がステークホルダーに利益をもたらすことによって得られる正統性ではなく，むしろその行動が正しいかどうかによって判断される（Suchman, 1995）。Suchman（1995）によれば，倫理的判断に基づく道徳的正統性は，ステークホルダーとの率直な対話によって獲得される。グローバル化した社会に標準的な規範が存在しないとすれば，企業はステークホルダーとの対話によって，何が道徳的，倫理的に正しいのかについて探究しなければならない。ステークホルダーとの間で繰り返される対話のプロセスを通じた複雑なアカウンタビリティが，道徳的正統性の獲得に貢献する。言い換えれば，社会環境課題に関わる正統性は，企業活動の経済性やアウトプットに基づくものではなく，コミュニケーション志向に基づくインプットベースの企業の責任に基づくものである（Palazzo and Scherer, 2006; Scherer and Palazzo, 2011）。

ただし，社会環境課題において道徳的正統性が重要とはいえ，それだけを追求して企業は活動するわけではない。実際には，実利的正統性や認知的正統性のために模倣や印象操作を行う一方で，道徳的正統性を追求してステークホルダーとの対話にも取り組むと考えられる（Baumann-Pauly *et al.*, 2016; Scherer *et al.*, 2013）。

複数の異なる価値が存在するグローバル化した社会において，道徳的正統性はどのように形成されるのだろうか（Reinecke *et al.*, 2017）。道徳的正統性は対話によって生み出されるが，それは無から何かを生み出すプロセスではなく，我々はすでに多様な道徳的価値のもとで生活している。ボルタンスキー＝テヴノー（2007）は，主にフランスの歴史資料に基づいて 6 つの道徳的世界–インスピレーションの世界，家庭的世界，オピニオンの世界，市民的世界，商業的世界，産業的世界–を提示している（表 1 参照）。こうした多様な道徳的世界のもとで我々は自身をどのように正当化するか，その判断基準は何かという課題を考察する上での理論的枠組みを提示したのが『正当化の理論』（ボルタンスキー＝テヴノー，2007）である。

彼らは，我々の生活が根ざす価値として，インスピレーションの世界，家庭的世界，オピニオンの世界，市民的世界，商業的世界，産業的世界という 6 つの世界を提示し，テヴノーは後に，環境の世界を追加した（Thévenot *et al.*, 2000）。我々の生活はこうした複数の道徳的価値が共存する社会の上に存在する。しかし，時に異なる世界の人やものは他の世界に対して暴力に訴えることなく不合意を表明しようとする際に，他の世界に対する批判を行う。ある世界から他の世界に対する批判によって論争が生じると，正当化の要求に晒される。力で他の秩序を押し付けることを除けば，論争を停止する手段が妥協であり，妥協に達するためには試練を経なければならない。試練を経ることによって，特定の価値に取って代わるのではなく，複数の価値が共存する妥協が成立する。しかしこうした妥協状態は永続するわけではなく，一時的なものであり，時代とともに新たな価値が重視されるようになり，その度に試練を通じた妥協が図られる（ボルタンスキー＝テヴノー，2007）。

表1　7つの道徳的世界

道徳的価値	共通の原理	評価形式	試練	環境経営の例
商業的世界	競争	価格	取引	気候変動問題に取り組むことが新しいビジネスチャンスを生む
産業的世界	効率性	生産性，効率性	装置の機能性，信頼性	気候変動問題は，資源生産性，エネルギー生産性の問題である
家庭的世界	世代，ヒエラルキー，伝統	グループ，組織における伝統や忠誠	儀式	環境問題は従業員間の組織に対する忠誠心を高める
市民的世界	集団の意思	市民の義務，集団の関心	組合員が集まる大会，会議	我々は消費者や従業員，地域社会が低炭素社会に移行する手助けをするという重要な役割を担っている
オピニオンの世界	公衆の評判	名声，レピュテーション	世論の判断	広告でグリーンと言っているのでグリーン電力を買わなければならない
インスピレーションの世界	インスピレーション	創造性	冒険，精神的な旅	自然環境が個人の感情や情熱を生み出す
環境の世界	環境への友好	環境問題に対する好意，支持	持続可能性，再生可能性	未来の子供達が自然の恵みを享受できるように，自然遺産を残さないといけない

ボルタンスキー＝テヴノー（2007），Thévenot *et al.*, 2000; Nyberg and Wright（2013）を基に筆者作成

複数の異なる道徳的価値の間で論争が生じる時，組織はステークホルダーとの対話を通じて，異なる世界間の期待の相違に関する調停について交渉することができる。それは制度論が想定するような制度的圧力の単なる遵守ではなく，よりプロアクティブな活動である。異なる道徳的世界の間で生じる矛盾を調停し，一時的な安定状態を作る方法としてボルタンスキー＝テヴノー（2007）が挙げるのが妥協である。妥協においては，特定の道徳的世界のみを重視して安定を導くのではなく，また複数の道徳的世界の優劣をつけるのではなく，同等のものとして組み込むことができる両儀的な概念を構築することによって可能になる（ボルタンスキー＝テヴノー，2007）。例えば，環境の世界と商業的世界や産業的世界は，これらを包含する共有価値やエコ・エフィシエンシー，サステナビリティといった概念によって，その妥協が図られてきた（Nyberg and Wright, 2013）。しかしこうした概念は，一時的に複数の価値を取り込むことに成功するように見えるが，経済的価値に共約化されて理解されることから，自然環境における負荷の削減は限定的であり，市場経済システムの拡張に貢献することが重視され，それが実現できないと経済性の観点から批判を受けて社会環境活動は停滞する（Nyberg and Wright, 2013）。これは言い換えると，エコ・エフィシエンシーといった新たな概念では経済価値が環境価値よりも優位な存在であると見なされており，妥協の条件として不十分であると言える。

また企業の環境社会課題に対する活動は，商業的・産業的世界だけでなく，家庭的世界など他の道徳的価値との間に論争が生じることもある（Richards *et al.*, 2017; Siegner *et al.*, 2018）。

例えば，果樹や木材の生産・加工・販売を営む小規模企業を対象に研究したRoquebert and Gond (2025) によれば，元来，農業ビジネスということもあり，経営者は環境価値を非常に重視してきた（環境の世界）。また，社員は果樹園で働くなど自然と近い場所で働くことから環境問題に敏感になることは当然であり（インスピレーションの世界），また小規模企業であったことから会社は家族のような雰囲気であり，経営者の考えは社員の間でよく理解されていた（家庭的世界）。しかし企業の規模拡大により，オフィスを都心部に移したり，取引先の要請によって生産や流通の効率化に努めたり，社員の増加といったことが，社内で環境問題に対する価値を共有することを難しくした。そこでこれらの異なる道徳的価値の間の妥協を図るために，社員採用時に候補者の環境問題に対する関心や理解を重視したり，事業を外注するのではなく，反対に農業から加工，流通まで一貫したバリューチェーンの強化や，社内の権限委譲と水平的コミュニケーションの強化を導入した。これらは，産業的世界から見れば非効率と非難されるようなものであったとしても，会社のアイデンティティでもある環境的価値を維持することができなければビジネスの継続も困難になるという認識のもと，異なる道徳的価値を同等に扱って対応しようとした事例である。

このような多元的価値社会を所与とすれば，商業的世界を前提とする会計は他の世界から批判の対象となるが，他方で異なる世界間で妥協が導かれるプロセスにおいて，その特性ゆえに会計が果たす役割は大きいと考えられる（Annisette and Richardson, 2011）。

4　道徳的正統性と会計

複数の道徳的価値が併存する社会における会計の役割とはどのようなものだろうか。本節ではこうした課題に取り組む先行研究から，その役割を考察するための方向性を示唆する。ボルタンスキー＝テヴノー（2007）のフレームワークにおける会計の役割を考察する場合，彼らが区別する２つの論争（dispute）について考える必要がある。１つが価値の状態をめぐる論争であり，もうひとつが価値の衝突をめぐる論争である。前者は同一の価値のなかで生じる論争であり，価値の状態をめぐる論争は，特定の状況においてどのように価値を定義するかという問題である。例えば，産業の世界において効率性をどのように測定するかという技術的な問題である。後者の価値の衝突をめぐる論争では，個人や組織が既存の価値に対して異なる価値を主張するので，既存の価値に対する試練を受け入れることはせず，新たな価値の秩序に対する試練が必要となる。こうした状況において，会計は産業や市場の価値と対立する道徳的価値，例えば環境や家庭的価値を導入する関係者がいる状況において，論争を生み出す，あるいは妥協を導く役割を持つ（Annisette *et al.*, 2017; Morinière and Georgescu, 2022）。

ボルタンスキー＝テヴノー（2007）は道徳的価値の対立を解決する方法として，妥協

（compromise）と協定（arrangement）を区別する。協定はその場にいる二組の当事者間での合意であり，互いの都合と結びついており，私的なものである。それに対して，妥協は複数の道徳的世界の間で生じる論争について，それぞれの道徳的世界を同等とみなし，それらを包み込むことで紛争を回避する取り組みである。つまり妥協は，当事者の利益を重視する協定とは異なり，「この合意が直接関係しない者たちの利益をも追求することによって達成される」（ボルタンスキー＝テヴノー，2007，341頁）。

このとき，「単一の世界における試練へと訴えることで紛争が解決されることはない。妥協の状況は混合的なままであるが，紛争は回避される」のである（ボルタンスキー＝テヴノー，2007，340頁）。したがって妥協は非常に脆弱なものである。妥協を長続きさせるためには，明確化の方向に進もうとするのではなく，複数の道徳的価値を包含する両義的な存在や性質を妥協の構成要素に含めることによって可能になる（ボルタンスキー＝テヴノー，2007，343頁）。

複数の道徳的価値が併存する社会における会計の役割を考える時，ひとつは複数の道徳的価値の間の論争において発生する価値の試練を遂行する役割が考えられる（Annisette *et al.*, 2017）。一般的に，会計は産業的世界を通じて妥協を導く役割を果たしている。しかし，会計の技術的側面が確立しているわけではなく，むしろ市民的あるいは環境的世界などの産業とは異なる価値からみた不完全性を受け入れ，更なる技術的発展について議論することによって妥協は成立している（Annisette *et al.*, 2017）。例えば，企業内の各部門で作成される効率性の評価指標は，事業の効率性を表す（産業的世界）と同時に，組織目標の達成に向けて活動することで組織に対する忠誠心を表す（家庭的世界）。この指標が部門間比較のために用いられれば，そこには市場価値が組み込まれることになり，効率性指標はこれらの異なる価値の妥協案と考えることができる。これは効率性指標自体の多義性が妥協を可能にしていると言える（Annisette *et al.*, 2017）。またMFCAは環境価値を表すマテリアルフローとその経済価値としてのコスト情報の両方を包含するという意味で複数評価原理の会計（國部，2017；天王寺谷他，2020）と理解することができ，その点で複数の道徳的価値の間の妥協を導く役割を果たす可能性がある。

公立病院を対象とした研究によれば，財政を効率化すること，患者に安心で良質な医療を提供すること，市民に公共サービスを提供すること，そして医療業界で評価を得ることという異なる道徳的世界の間で，定量化した業績評価指標を導入することが妥協を生み出す役割を果たしている（Morinière and Georgescu, 2022）。またイタリアの水道事業を対象としたPassetti and Rinaldi（2020）は，水道サービスの供給と水道インフラ整備に関わる事業投資のための追加資金調達の正当化を，情報開示によって実現しようとする姿を説明している。経営陣は，水の持続可能性という共通の利益を達成するために，年次財務報告書において産業パフォーマンスの改善（例えば達成された水損失の削減）を示す一方で，国の水政策を批判し，地域および国の機関が水の持続可能性のために資源を提供すべき理由を正当化している。また水道会社はサステナビリティレポートを作成し，社会的責任の取り組みを強化した。こうした情報開示の強化によって水道

会社のマネージャーたちは，商業（水道事業の収益性），産業（水ネットワークの効率性と有効性），市民（透明性の欠如）の観点から，水道事業における行政からの資金調達を正当化する手段として報告書を利用した。

このように，評価や情報開示は異なる道徳的価値を結びつけて妥協を生み出す役割が期待できる（van Bommel, 2014）。それは，会計がビジネスの拡大とともに多様な要素を取り入れて発展してきたことと，そのことに伴って会計は多義性を潜在的に有するからである。ボルタンスキー＝テヴノー（2007）によれば，「両義的な存在や性質を妥協の構成要素に含めるならば，妥協の実現はより容易なものとなる」（343頁）。また，彼らは「妥協を長続きさせるためには，明確化の方向へ進もうとしてはならない。なぜなら，相容れない諸世界が妥協によって結びつけられ一致するような，上位の市民体は存在しないからである。妥協に堅固な基礎を与えることでこれを安定化しようとする努力は，よってむしろ逆効果をもたらす」（414頁）と述べている。

会計は，多義性を持つ対象とみなすことができる（Annisette *et al.*, 2017; Trevisan and Mouritsen, 2023）。会計はその範囲を拡張したり，対象を変換したり，複合的な状況にまたがって意味をもたらすという能力を持つ。会計が持つこうした特性が多義性を生み出し，会計は妥協を生み出す装置として機能する（Annisette *et al.*, 2017）。統合報告においても，６つの資本という多様な価値に基づく情報を包含する上で，価値創造という共通の関心を見出すだけでは妥協を導くことは難しい。当然，価値創造とは何か，社会環境課題が経済的価値もしくは経済と社会を統合した価値にどのように貢献するのかを明確にするべきという議論が生じるが，そうした明確さを避け，曖昧さを維持することが求められる（van Bommel, 2014）。例えば，統合報告書が財務情報とサステナビリティ情報の統合を目指すとしても，どのようにそれを実現するかについては多くの人々の間に共通の理解があるわけではない。このような矛盾した状況は明確化への圧力になる場合が多いが，そうした明確化は異なる価値間の妥協をより難しくする（Huault and Rainelli-Weiss, 2011）。統合報告やサステナビリティ報告は，幅広いステークホルダーにアピールし，産業，市場，市民，環境の側面をサステナビリティの傘下に収める柔軟性を十分に備えている（van Bommel, 2014）[3)]。またオペラハウスにおける道徳的価値の衝突–芸術を追求する情熱や創造性，感情を重視するインスピレーションの世界と興行を続けるための産業的・商業的価値の追求–における会計と管理を調査したTrevisan and Mouritsen（2023）は，会計が異なる道徳的価値を媒介する役割を持つとともに，道徳的価値を曖昧に結びつけることで，妥協を可能にしていることを説明している。つまり，会計が多義性を持つだけでなく，会計が多義性を持つ対象，例えばプロフェッショナリズム，品質，タイミングなど，を作り出している。この多義性が，論争を生み出す道徳的価値よりも高次元の価値が存在しなくても妥協を可能にしているという。

会計が持つ多義性の要因の一つは，その不完全性にある。NGOの業績評価システムを考察したChenhall *et al.*（2013）は，NGOという多様な価値のもとに活動を行う組織において，業績報告書において多様な情報や評価指標，その説明を取り入れるが，それらは不完全なものであり，

絶えず批判に晒され，その度に変更したりバランスを調整したりする。そのことによって，異なる道徳的価値に基づく情報が業績評価において一時的であったとしても共存することを可能にしていることを示した。また彼らは，この不完全性が異なる価値を重視する個人や組織間での対話を促進すると主張している。NGOをはじめ，社会的パフォーマンスを測定しようとする組織では，評価に際してガイドラインを参照するが，そのガイドライン自体が多義的な要素を含むために，利用者に解釈の余地を与える面もある。このことによって，組織の中で議論を促進し，組織間や異なる評価基準間の一時的な妥協を可能にする（André *et al.*, 2018）。

当然のことながら，会計が多義性を有することだけで，異なる道徳的価値間の妥協を可能にするわけではない。妥協の問題における多義性は，会計を通じて提案された解決策が，たとえ曖昧であったとしても，様々な当事者にとって共通の関心事である問題への対応策を提供するものであると，行為者が認識する場合にのみ生まれ，維持される（Huault and Rainelli-Weiss, 2011）。つまり，van Bommel（2014）が指摘するように，妥協を導くメカニズムとして，共通の関心を確立した上で，明確化を避け，多義性と柔軟性を維持することが必要である。そして，異なる道徳的価値による批判や価値間の間で生じる矛盾に対処するためには，共通の関心として組織の信条やパーパスを明確にすると同時に（東田・金，2021），それに関する対話を図る必要がある。

異なる道徳的価値に基づいて行動する上で，対話が果たす役割の大きさは上で述べたとおりである。会計が持つ多義性や不完全さが個人や組織の対話を促進することで，異なる道徳的価値の間の妥協を生み出すことが可能になる。ボルタンスキー＝テヴノー（2007）の理論に基づく上記の研究では，異なる道徳的価値の間の論争と妥協に焦点が当たっていた。しかし，道徳的正統性（Palazzo and Scherer, 2006; Suchman, 1995）の観点から見れば，何が社会が要求する道徳的価値であるかは，特定の対象との間の利益を期待して決定されるものでもなく（実利的正統性），特定の地域の文化や規範に基づくものでもなく（認知的正統性），広いステークホルダーとの対話によって決定される。こうした観点から注目されるのが，対話型会計（dialogic accounting）である。対話型会計は，従来の市場経済システムにおける株主中心主義に代表される特定の価値観を重視した会計を批判をし，会計が多様な価値を持つ市民に開かれたものとなり，ステークホルダーが意思決定やアカウンタビリティのプロセスに参加することが可能となる会計を志向している（Brown and Dillard, 2015）。そのために対話型会計は，ステークホルダーにとって適切で，タイムリーで，理解しやすい情報を提供し，彼らによる情報利用を促進する，多元的な対話と議論を促進することを目指す（Brown and Dillard, 2015）[4)]。

対話型会計のフレームワークとして，Brown（2009）は次の8つからなる原則を提示している。それが，①多様なイデオロギー認識，②貨幣への還元の拒否，③計算の主観的・論争的性質の受容，④非専門家の接近可能性を高める，⑤効果的な参加プロセスを確実にする，⑥権力関係に注意深くなる，⑦対話型会計の変化の可能性を認識する，⑧新しい形の独占を避ける，である。このフレームワークに基づいて，サーキュラーエコノミーに取り組む企業のLCA導入に関わる実践

を分析したのがAureli *et al.*（2023）である。事業活動とサーキュラーエコノミーの実現という多元的価値の両立を目指す企業が導入したのがライフサイクルアセスメント（LCA）である。著者らによれば，革新的な包装について検討する上で環境情報を集めるためにLCAを導入したが，マネジャーたちは環境問題が経済問題として議論されることを懸念して，多様な環境影響を金額換算するライフサイクルコスティング（LCC）ではなく，LCAを採用したという。この事例において，LCAは単にライフサイクルで発生する環境負荷を測定するツールではなく，ステークホルダーのニーズやサプライチェーンを構成する企業の懸念や関心が議論される場を創造する手段として捉えられており，まさにステークホルダーの参加を促進する民主的な会計であると位置付けている。Brown（2009）のフレームワークから見ると，LCAの推進が特定のアクターによって実行されていたり，新包装開発の議論には農家やエンドユーザーといった権力の小さなステークホルダーが関与できていないといった課題はあるものの，LCAという環境会計手法が，貨幣情報を重視する会計とは切り離されて導入されることで，サプライヤーなどのステークホルダーを巻き込んで対話を促進する実践を説明している。ステークホルダーの参加という民主化は，企業からすれば商業的価値と環境の価値のバランスを損なうことになる可能性があるが（Schneider, 2015），それも一つの論争であり，試練を通じてどのような妥協を図るべきかについて考えることを企業は繰り返さなければならない。

ここまで，道徳的正統性とボルタンスキー＝テヴノー（2007）による価値の秩序の観点から，複数の道徳的価値のもとで組織が活動する上での会計の役割について考察した。長期的に社会環境課題に取り組む企業の事例に共通して見られたように，企業が社会環境課題を取り込み，組織に普及させる上で，経済的価値に翻訳することは重要な役割を持つが，長期的な活動を続けるためには，反対に経済的価値から距離をとる傾向にあることを示した。道徳的正統性や価値の秩序の視点から見た会計研究でも，同様のことが言える。つまり，複数の道徳的価値のもとで事業活動を行うことを前提とすると，いずれ異なる価値から批判される状況になるが，そこで複数の道徳的価値の併存を可能にするために妥協が図られる。いずれの道徳的価値も同等であるという同等性の原理（ボルタンスキー＝テヴノー，2007）に立てば，産業や商業の価値が他の道徳的価値よりも上位にあることはなく，したがって産業や商業の価値に他の価値が共約化される状況では，妥協は成立しない。そういう意味で，社会環境課題の経済への影響が重視されると同時に，社会環境課題はそのものとして扱われなければならない。それを実現するために多様な評価の導入が考えられるが（Chenhall *et al.*, 2013; 國部, 2017），それは異なる要素を共約化したものではなく，多様なまま維持されるべきである[5)]。またそうした手法は時として不完全として批判されるが，むしろ多様な価値を評価に含めることによる多義性が，評価者やステークホルダーの参加を可能にし，議論を活発化する。そして，ステークホルダーの意見が会計のプロセスにフィードバックされることで，会計もまた試練にさらされるのである（國部，2017）。こうしたプロセスを通じて，会計は妥協の装置として機能する。これは，会計自身が，多様な価値を包含するこ

とを不完全だとしても可能にしているがゆえである。もちろんこのことは会計の技術的問題ではなく，むしろ会計を取り巻くアクターの道徳的価値に対する認識と，彼らによる会計の利用に関する問題である。

もう一つ重要な点は，妥協は一時的な論争の回避であり，後に異なる道徳的価値の視点から批判に直面し，再度，新たな試練を受けることになり，このサイクルを繰り返すことになる。つまり，この点からも完全な会計などあり得ないことがわかる。ある時には妥協を導くことに成功した会計も，他の批判に応えることはできず，変化を求められるか，代替の会計が用いられることになるだろう。

5　おわりに

本稿は，多元的価値社会において企業がどのように長期的に社会環境課題に取り組むことができるのかという課題について，道徳的正統性に焦点を当てて考察することを目的とした。その上で，特に道徳的正統性を重視した社会環境経営の実現における会計の可能性について明らかにすることを目指した。社会環境課題に取り組む企業を長期的に考察した研究から明らかなように，社会環境課題を経済的価値に翻訳することは，こうした課題に取り組み始める時，あるいはそうした活動を全社展開する際に，実利的正統性や認知的正統性を重視するプロセスでは有効だが，長期的に活動を持続しようとすると，経済的観点からの批判に耐えられなくなり，社会環境課題に対する取り組みが停滞することが先行研究において指摘されている。しかし，社会環境課題とは本来，長期的な視点を持って対処されるべき課題である。また，社会の価値観が多様化する中で，企業が社会環境課題に対する長期的な取り組みを実現するためには，道徳的正統性の獲得を目指す必要がある。

我々は多様な道徳的価値の上で生活しているという前提に立てば，その時々の時代や地域によって，異なる道徳的価値から批判を受ける場合があるが，その中で異なる道徳的価値の間のバランスをどのように取るか，つまりどのように妥協を導くかが重要な課題と言える。そこでの会計の役割とは，これまでのように社会環境課題を経済的価値に翻訳することを目指すのではなく，経済的価値とその他の価値とのバランスをとり，異なる価値が共存する状態を作ることである。その点で，会計が持つ多義性が多様な価値を取り込むことを可能にし，またそのことによって多様なステークホルダーの参画と議論を促進することが類似の関心を持つ研究から示されている。

本稿で提示した「妥協を生み出す会計」という視点から社会環境会計を捉えれば，社会環境会計はこれまで企業の社会環境課題に関する情報を取り入れることでその範囲を拡張してきたが，そうした会計による可能性はますます大きくなると考えられる。

本稿は道徳的正統性の獲得における会計の役割に焦点を当てたことで，多様な理論的背景を持

つ会計研究をレビューした。そのことによって制度ロジックに基づく研究，ハーバーマスを理論的基礎にした研究（Palazzo and Scherer, 2006）や，ボルタンスキー＝テヴノー（2007）に基づく研究などを一緒に取り上げている。その部分については課題が残るが，それは道徳的正統性や価値の多様性と会計の関わりに焦点を当てた結果である。

注

1）価値の多元性について，國部（2017）は経済と人間の対立という観点から議論している。

2）例えば，贈収賄で訴えられた企業が事象の詳細な開示よりも，将来のコミットメントに関する説明に注力するのは，道徳的正統性よりも実利的正統性を重視しているからと言える（Islam *et al.*, 2022）。

3）統合報告の多義性は批判の対象になることがあるが，多義性自体が企業が統合報告から離れる理由とはならない（Vesty *et al.*, 2018）。

4）対話型会計の視点に立てば，現状の統合報告ガイドラインは，既存のビジネスケースを重視したものであり，サステナビリティ課題を限定するなど，開かれたものにはなっていないと批判している（Brown and Dillard, 2014）。國部（2016）は複数評価原理に基づく会計について議論する中で，対話型会計（Brown and Dillard, 2015）について考察し，対話型会計を進める上で経営者に無限のアカウンタビリティを求める倫理の確立が必要であり，そうした理解が共有されれば統合報告は複数評価原理の会計のプロトタイプとして評価できると主張する。

5）ESG投資において企業の多様な環境社会パフォーマンスを 1 つの指標に共約化するインパクト会計が注目されているが，水口（2024）は金融市場においても貨幣価値に換算するインパクト会計ではなく，ロジックモデルのような定性的な説明を含めて，多様な情報を用いて市場において投資家と企業の対話を促進することを志向する。

参考文献

André, K., Cho, C.H. and Laine, M. (2018) “Reference points for measuring social performance: Case study of a social business venture”, *Journal of Business Venturing*, Vol. 33 No. 5, pp. 660–678.

Annisette, M. and Richardson, A.J. (2011) “Justification and accounting: applying sociology of worth to accounting research”, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 24 No. 2, pp. 229–249.

Annisette, M., Vesty, G. and Amslem, T. (2017) “Accounting values, controversies, and compromises in tests of worth”, in Cloutier, C., Gond, J. P. and Leca, B. (Eds.) *Justification, Evaluation and Critique in the Study of Organizations*, Vol. 52, pp. 209–239.

Aureli, S., Foschi, E. and Paletta, A. (2025) “Management accounting for a circular economy: current limits and avenue for a dialogic approach”, *Accounting Auditing & Accountability*, Vol. 38 No. 9, pp. 291-319.

Baumann-Pauly, D., Scherer, A.G. and Palazzo, G. (2016) “Managing institutional complexity: A longitudinal study of legitimacy strategies at a sportswear brand company”, *Journal of Business Ethics: JBE*, Vol. 137 No. 1, pp. 31–51.

van Bommel, K. (2014) “Towards a legitimate compromise?: An exploration of Integrated Reporting in

the Netherlands", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 27 No. 7, pp. 1157–1189.

van Bommel, K., Rasche, A. and Spicer, A. (2023) "From values to value: The commensuration of sustainability reporting and the crowding out of morality", *Organization & Environment*, Vol. 36 No. 1, pp. 179–206.

Bromley, P. and Powell, W.W. (2012) "From smoke and mirrors to walking the talk: Decoupling in the contemporary world", *Academy of Management Annals*, Vol. 6 No. 1, pp. 483–530.

Brown, J. (2009) "Democracy, sustainability and dialogic accounting technologies: Taking pluralism seriously", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 20 No. 3, pp. 313–342.

Brown, J. and Dillard, J. (2014) "Integrated reporting: On the need for broadening out and opening up", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 27 No. 7, pp. 1120–1156.

Brown, J. and Dillard, J. (2015) "Dialogic accountings for stakeholders: On opening up and closing down participatory governance", *Journal of Management Studies*, Vol. 52 No. 7, pp. 961–985.

Castelló, I. and Lozano, J.M. (2011) "Searching for new forms of legitimacy through corporate responsibility rhetoric", *Journal of Business Ethics: JBE*, Vol. 100 No. 1, pp. 11–29.

Chenhall, R.H., Hall, M. and Smith, D. (2013) "Performance measurement, modes of evaluation and the development of compromising accounts", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 38 No. 4, pp. 268–287.

Grewatsch, S., Kennedy, S. and (Tima) Bansal, P. (2023) "Tackling wicked problems in strategic management with systems thinking", *Strategic Organization*, Vol. 21 No. 3, pp. 721–732.

Hahn, T., Pinkse, J., Preuss, L. and Figge, F. (2015) "Tensions in corporate sustainability: Towards an integrative framework", *Journal of Business Ethics: JBE*, Vol. 127 No. 2, pp. 297–316.

Huault, I. and Rainelli-Weiss, H. (2011) "A market for weather risk? Conflicting metrics, attempts at compromise, and limits to commensuration", *Organization Studies*, Vol. 32 No. 10, pp. 1395–1419.

IFAC. (2005) *International Guidance Document of Environmental Management Accounting*, International Federation of Accountants (IFAC), New York, USA.

Islam, M.A., Cooper, B.J., Haque, S. and John Jones, M. (2022) "Moral versus pragmatic legitimacy and corporate anti-bribery disclosure: evidence from Australia", *Accounting Forum*, Vol. 46 No. 1, pp. 30–56.

Morinière, A. and Georgescu, I. (2022) "Hybridity and the use of performance measurement: facilitating compromises or creating moral struggles? Insights from healthcare organizations", *Accounting Auditing & Accountability*, Vol. 35 No. 3, pp. 801–829.

Nyberg, D. and Wright, C. (2013) "Corporate corruption of the environment: sustainability as a process of compromise", *The British Journal of Sociology*, Vol. 64 No. 3, pp. 405–424.

Palazzo, G. and Scherer, A.G. (2006) "Corporate legitimacy as deliberation: A communicative framework", *Journal of Business Ethics: JBE*, Vol. 66 No. 1, pp. 71–88.

Passetti, E. and Rinaldi, L. (2020) "Micro-processes of justification and critique in a water sustainability controversy: Examining the establishment of moral legitimacy through accounting", *The British Accounting Review*, Vol. 52 No. 3, 100907.

Porter, M. and Linde, C. (1995) "Green and competitive: Ending the stalemate", *Harvard Business Review*, September-October, pp. 120-134.

Reinecke, J., Koen, van B. and Spicer, A. (2017) “When orders of worth clash: Negotiating legitimacy in situations of moral multiplexity”, in Cloutier, C., Gond, J. P. and Leca, B. (Eds.) *Justification, Evaluation and Critique in the Study of Organizations*, Vol. 52, pp. 33–72.

Richards, M., Zellweger, T. and Gond, J.-P. (2017) “Maintaining moral legitimacy through worlds and words: An explanation of firms’ investment in sustainability certification”, *The Journal of Management Studies*, Vol. 54 No. 5, pp. 676–710.

Roquebert, C.-I. and Gond, J.-P. (2025) “Growing green: On the moral pluralism of individual and collective ecological embeddedness”, *Business and Society*, Vol. 64, No. 2, pp. 256-298.

Schaltegger, S. and Hörisch, J. (2017) “In search of the dominant rationale in sustainability management: Legitimacy- or profit-seeking?”, *Journal of Business Ethics: JBE*, Vol. 145 No. 2, pp. 259–276.

Scherer, A.G. and Palazzo, G. (2011) “The new political role of business in a globalized world: A review of a new perspective on CSR and its implications for the firm, governance, and democracy”, *The Journal of Management Studies*, Vol. 48 No. 4, pp. 899–931.

Scherer, A.G., Palazzo, G. and Seidl, D. (2013) “Managing legitimacy in complex and heterogeneous environments: Sustainable development in a globalized world”, *Journal of Management Studies*, Vol. 50 No. 2, pp. 259–284.

Schneider, A. (2015) “Reflexivity in sustainability accounting and management: Transcending the economic focus of corporate sustainability”, *Journal of Business Ethics: JBE*, Vol. 127 No. 3, pp. 525–536.

Schüßler, E.S., Lohmeyer, N. and Ashwin, S. (2023) “‘We can’t compete on human rights’: Creating market-protected spaces to institutionalize the emerging logic of responsible management”, *Academy of Management Journal*, Vol. 66 No. 4, pp. 1071–1101.

Siegner, M., Pinkse, J. and Panwar, R. (2018) “Managing tensions in a social enterprise: The complex balancing act to deliver a multi-faceted but coherent social mission”, *Journal of Cleaner Production*, Vol. 174, pp. 1314–1324.

Suchman, M.C. (1995) “Managing legitimacy: Strategic and institutional approaches”, *Academy of Management Review,* Vol. 20 No. 3, pp. 571–610.

Thévenot, L., Moody, M. and Lafaye, C. (2000) “Forms of valuing nature: arguments and modes of justification in French and American environmental disputes”, in Lamont, M. and Thévenot, L. (Eds.) *Rethinking Comparative Cultural Sociology: Repertoires of Evaluation in France and the United States*, pp. 229–272.

Trevisan, P. and Mouritsen, J. (2023) “Compromises and compromising: Management accounting and decision-making in a creative organisation”, *Management Accounting Research*, 60, 100839.

Van der Byl, C.A. and Slawinski, N. (2015) “Embracing tensions in corporate sustainability: A review of research from win-wins and trade-offs to paradoxes and beyond”, *Organization & Environment*, Vol. 28 No. 1, pp. 54–79.

Vesty, G.M., Ren, C. and Ji, S. (2018) “Integrated reporting as a test of worth: A conversation with the chairman of an integrated reporting pilot organisation”, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 31 No. 5, pp. 1406–1434.

Wright, C. and Nyberg, D. (2017) “An inconvenient truth: How organizations translate climate change into business as usual”, *Academy of Management Journal*, Vol. 60 No. 5, pp. 1633–1661.
國部克彦 (2016)「統合報告と多元主義の間」『日本知的資産経営学会誌』第2号, 3–16頁。
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・水口剛（2007）『環境経営・会計』有斐閣アルマ。
謝江龍 (2020) 「マテリアルフローコスト会計と制度ロジックの交錯」『日本情報経営学会誌』 第40 巻第1–2号, 136–148頁。
天王寺谷達将・東田明・篠原阿紀（2020）「複数価値の併存 マテリアルフローコスト会計の銘刻に着目して」『日本情報経営学会誌』第40巻第1-2号, 124-135頁。
中嶌道靖・國部克彦（2008）『マテリアルフローコスト会計： 環境管理会計の革新的手法　第２版』日本経済新聞社。
東田明・國部克彦 (2014)「企業経営における環境と経済の統合と離反: MFCA 導入事例を通して」『国民経済雑誌』第210巻第１号，87–100頁。
東田明・國部克彦・篠原阿紀 (2013)「環境管理会計による可視性の創造と変容: A 社におけるマテリアルフローコスト会計実践の時系列分析を通じて」『日本情報経営学会誌』第33巻第４号, 65–77頁。
東田明・金宰弘 (2021) 「サステナビリティ経営における価値システムの役割: 手段と成果のディカップリングを超えて」『社会関連会計研究』第33号，43-61頁。
舟津昌平 (2019) 「制度ロジック多元性下における組織のイノベーションマネジメント」 『赤門マネジメント・レビュー』第18巻第4号, 117-146頁。
ポーター，M.E. ＝ クラマー，M.R. (2011)「経済的価値と社会的価値を同時実現する 共通価値の戦略」『Diamondハーバード・ビジネス・レビュー』第36巻第6号, 8–31頁。
ボルタンスキー，リュック＝テヴノー，ローラン（2007）『正当化の理論—偉大さのエコノミー』新曜社。
水口剛（2024）「市場の功罪–サステナブルファイナンスとインパクト会計–」『社会関連会計研究』第36号, 123-135頁。
横山恵子 (2019)「BOP事業とコーポレート・ソーシャル・アントレプレナーシップ：ソーシャルビジネスと正当化行動の視座」『組織科学』第53巻2号, 57–70頁。

<付記>本稿は日本社会関連会計学会第37回全国大会（大阪公立大学）での報告に加筆修正したものである。当日，参加いただいた先生方，また，本稿の査読をご担当いただきました２名のレフリーから貴重なコメントを得た。ここに記して感謝の意を表する。

また本稿は，日本社会関連会計学会スタディグループ（多元的価値追求社会における会計の役割に関する研究）の研究成果の一部であり，メンバーの中澤優介氏（愛知大学），天王寺谷達将氏（岡山大学），阿部健人氏（立正大学）に感謝申し上げる。

東田　明（名城大学経営学部）

（2025年6月5日　採択）