



タイトル Title	CSR会計の体系(The System of CSR Accounting)
著者 Author(s)	國部, 克彦
掲載誌・巻号・ページ Citation	廃棄物学会誌 = Waste Management & Research,18(4):231-236
刊行日 Issue date	2007-07-31
資源タイプ Resource Type	Journal Article / 学術雑誌論文
版区分 Resource Version	publisher
権利 Rights	
DOI	10.3985/wmr.18.231
JaLDOI	
URL	<a href="http://www.lib.kobe-u.ac.jp/handle_kernel/90004712">http://www.lib.kobe-u.ac.jp/handle_kernel/90004712</a>

【特 集： 廃棄物・環境と会計】

CSR 会計の体系

國 部 克 彦\*

【要 旨】 CSR (企業の社会的責任) は企業経営における重要な経営課題となっている。環境報告書を社会事項にも拡張して CSR 報告書を作成・発行する企業も増加傾向にあり, CSR 会計にも注目が集まっている。しかし, CSR 会計は経済活動組織である企業と CSR 活動を連携する会計であるが, まだ標準化されているわけではない。本稿では, CSR 会計が備えるべき条件を GRI 「サステナビリティ・レポート・ガイドライン」(G3) から導出し, そのための会計計算書を CSR 活動の結果を示す会計と, CSR 活動の手段としての会計に体系化すべきことを主張する。

キーワード: CSR 会計, GRI, 付加価値計算書, 環境会計

1. はじめに

21 世紀に入ってから, 企業の社会的責任 (corporate social responsibility: CSR) を求める声は強まっている。過去にも企業に社会的責任を問う声が強まった時代があったものの<sup>1)</sup>, それらはいずれも一時的な現象であったのに対して, 現在の CSR 重視の傾向は, 経済活動にしっかりとビルインされた持続的な特徴として理解すべきである。

その理由のひとつは, 現在の CSR を求める動きが, EU の政策に端を発していることがあげられる。EU では, 2000 年にリスボン戦略を策定したことを契機として, 企業の社会的責任をひとつの政策的課題として追求してきた。EU が規定する CSR とは, 企業の自主的な活動であり法的義務を超えたものであるが, 企業の自主的な CSR 活動を促す制度的な基盤作りが進行している<sup>1)</sup>。

このようなヨーロッパの動向を受けて, アメリカや日本さらにはアジアでも企業の社会的責任が重視される傾向が強まっている。CSR の中心的な課題は, 環境問題と社会問題であり, その相対的なウェイトは地域や業種

によって異なるが, 環境と社会をひとつの領域として CSR という概念で包括的に理解されるようになってきている。企業でも, これまで環境報告書として発行してきた自主的なレポートを, 社会環境報告書, CSR 報告書, サステナビリティ報告書<sup>2)</sup>などの名称で刊行するようになってきたのは, このような状況を反映している。

CSR が企業活動にとって重要な側面であるならば, その結果を, どのようにステイクホルダーに伝達することも非常に重要な課題となる。その方法はいくつ考えられるが, 企業が経済活動を行う組織体であることを考慮すれば, CSR に関係する経済情報はその最も本質的な情報となる可能性がある。

企業経営内部において環境と経済の関係領域を環境会計と総括することができるように, CSR と経済の関係領域も CSR 会計と呼ぶことができる。実際に, 「CSR 会計」あるいは「サステナビリティ会計」という呼称が

原稿受付 2007. 5. 18

\* 神戸大学大学院経営学研究科 教授

連絡先: 〒 657 - 8501 神戸市灘区六甲台町 2 - 1

E-mail: kokubu@kobe-u.ac.jp

<sup>1)</sup> たとえば, 1970 年代半ばには公害問題が深刻化したことによって企業責任の追求が強まったし, 経済状態が好調だった 1980 年代末から 1990 年代にかけて企業の社会的貢献 (フィランソロピー) が強調された。

<sup>2)</sup> 「サステナビリティ」という用語の定義はいろいろあるが, CSR の世界では, サステナビリティは経済・環境・社会の 3 つの側面の調和の取れた発展 (トリプルボトムライン) を意味する場合が多いので, 本稿でもこの定義に従うことにする。これは, GRI による「サステナビリティ・レポート・ガイドライン」と同様のものである。

提唱され、麗澤大学企業倫理センター<sup>2)</sup>やイギリスのSIGMAガイドライン<sup>3)</sup>ではCSR会計(あるいはサステナビリティ会計)の体系が示されている。また、いくつかの企業ではこのような名称の会計計算書をCSR報告書上で開示している。

しかしながら、現状のCSR会計は、会計という名称が付けられるほどには、体系化・標準化されているということではできない。麗澤大学企業倫理センターもSIGMAガイドラインも企業実践に根ざした体系化というよりも理論先行の体系であり<sup>4)</sup>、一方の企業実務はCSR会計を系統的に実行するレベルまで発展しておらず、両者の間の落差は大きい。これは、会計としての体系化を論じる前に、CSR情報としてどのような経済情報が必要なのか、それらの経済情報は相互にどのような関係にあるのかという基本的な事項について、まだ合意が成立していないことに大きな原因があると考えられる。

そこで本稿では、CSR会計をめぐるこのような状況を鑑み、CSRに関する経済情報として要求される事項を整理し、それらをCSR会計として体系化するための方向性を検討することを目的とする。そのためには、CSRに関する経済情報の考察から開始する必要があるため、世界的なCSR報告書の基準として活用されているGRI(Global Reporting Initiative)の「サステナビリティ・レポート・ガイドライン第3版」<sup>5)</sup>(通称G3:2006年発行)を基礎として分析を開始することにした。

## 2. GRI・G3が求める経済情報

GRIは、企業が作成する環境報告書について、国際的に基準とすべきガイドラインを作成することを目的に結成された国際的な民間組織で、2000年に「サステナビリティ・レポート・ガイドライン」を発表した。GRIは当初環境報告書の作成基準作成を目指していたが、J.エルキントン<sup>6)</sup>が提唱する経済・社会・環境の3つの調和のとれた発展を目指す「トリプルボトムライン」の概念を採用したことによって、環境報告書だけではなく、社会や経済の領域を加えたサステナビリティ報告書のガイドラインとしての特徴を持つこととなった。

GRIは2000年に発行したガイドラインを2002年に

改訂し、2006年には再度改訂して第3版をG3として公表した。2006年の改訂は2002年以降の企業の環境や社会に関する動向を反映させた大規模なもので、G3は「レポートガイドライン」と「指標プロトコル」の2つからなる体系的な報告原則へと発展した。「指標プロトコル」は、経済(EC)、環境(EN)、製品責任(PR)、労働関係とディーセントワーク(公正かつ誠実な労働環境)(IP)、人権(HR)、社会(SO)の6つから構成され、経済指標はその中心のひとつとして位置づけられている。

G3では、サステナビリティ報告書に求められる経済情報に関して、「サステナビリティの経済的側面は、そのステイクホルダーの経済状況および地域、国、グローバルなレベルの経済システム、に対して組織が及ぼす影響に関連するもの」と述べ、①異なるステイクホルダー間の価値の流れ<sup>7)</sup>、②社会における組織の主な経済影響の2つを中心としている。

そして、実際に開示が奨励される経済パフォーマンス指標は、①経済的パフォーマンス、②市場でのプレゼンス、③間接的な経済影響、の3つに分けられることになる。なお、企業は財務報告書において多くの経済情報を提供しているがそれらの多くは株主・投資家の関心事に集中しており、サステナビリティ報告書が求める経済情報は、多様なステイクホルダーの関心事を対象とするものである。

GRIでは、指標のランクを中核指標と追加指標に分けており、上記の3つの経済パフォーマンス指標の分野での指標は以下のとおりである。

### ① 経済的パフォーマンス

EC1(中核):収益、事業コスト、従業員の給与、寄付およびその他のコミュニティへの投資、内部留保および資本提供者や政府に対する支払いなど、創出したおよび分配した直接的な経済価値

EC2(中核):気候変動による、組織の活動に対する財務上の影響およびその他のリスクと機会

EC3(中核):確定給付(福利厚生)制度の組織負担の範囲

EC4(中核):政府から受けた相当の財務的支援

### ② 市場でのプレゼンス

EC5(追加):主要事業拠点について、現地の最低賃金と比較した標準的新入社員賃金の比率の幅

<sup>1</sup> SIGMAガイドラインは、イギリス貿易産業省の支援のもとで、イギリス規格協会、アカウントビリティ、フォーラムフォーザフューチャーの3つ組織が協力して作成し、2003年に完成したサステナビリティ経営のためのガイドラインであり、原則と13のツールキットから構成される。

<sup>7</sup> G3を直訳すると「資本の流れ」になるが、内容的には「価値の流れ」を示しているため、訳語としても「価値の流れ」をあてることとする。

EC 6 (中核) : 主要事業拠点での地元サプライヤー (供給者) についての方針、業務刊行および支出の割合

EC 7 (中核) : 現地採用の手順、主要事業拠点で現地コミュニティから上級管理職となった従業員の割合

③ 間接的な経済影響

EC 8 (中核) : 商業活動、現物支給、または無料奉仕を通じて主に公共の利益のために提供されるインフラ投資およびサービスの展開図と影響

EC 9 (追加) : 影響の程度など、著しい間接的な経済的影響の把握と記述

GRI によれば、これらの指標は、①異なるステイクホルダー間の価値の流れ、②社会における組織の主な経済影響、を記述するための指標とされており、これは GRI が考える CSR 会計の目的と理解しても間違いでない。会計学的にこの 2 つを区別するならば、①は企業が獲得した価値を配分する側面であり、②は会計で捕捉されない側面も含めた企業の社会的影響に関する側面である。これを CSR 会計への要求事項と考えれば、どのような会計システムを考案することができるであろうか。この点について節を改めて検討しよう。

3. 異なるステイクホルダー間の価値の流れ

企業は経済的組織であるから、企業による経済的な資源の配分は、社会に対して影響を与えることになる。企業による資源の配分には、獲得した価値を関係するステイクホルダーに配分する側面が重要で、G3 では、EC 1 によって果たされることになる。

EC 1 では表 1 のような計算書のフォーマットを示して、企業が獲得した経済価値の配分状況を開示することを奨励している。

表 1 は、売上高として獲得された直接的経済的価値を、

事業コスト、従業員、資本提供者、政府、コミュニティへいかに配分したかを示すものである。このような計算書はこれまで付加価値計算書として理解されてきた計算書と類似のものであるが、G3 が示す計算書では付加価値ではなく、売上高を起点として、事業コストも企業価値の配分原資と考えている。

一方、付加価値会計の理論によれば、付加価値とは売上高から原材料・仕入高などの前給付費用を控除したものであり、付加価値を、従業員、資本提供者、政府機関などの主要ステイクホルダーにどのように配分されたのかが問題となる。会計理論的に考えれば、G3 でいうところの事業コストは売上高を生み出すために投下されたものであり、創出した経済価値の配分項目ではない。

したがって、企業が獲得した価値のステイクホルダーへの配分状況を示す計算書としては、G3 が提案するフォーマットよりも付加価値計算書の方が理論的である。表 1 の収益(a) から事業コスト(b) を控除して付加価値として示せば、付加価値計算書に変換できる。しかしながら、G3 が表 1 の形式を選択した理由は、事業コストの受取手であるサプライヤーなども含めて価値の流れを把握することを重視したためと推察できる。

G3 の表 1 で示されているような内容は、通常の損益計算書でも把握されている事項ばかりである。しかし、損益計算書と表 1 はその目的とするところが異なる。損益計算書では、株主への利益が唯一のボトムラインとして、それ以外の項目は費用であるのに対して、表 1 では、株主への配分も企業価値の流れのひとつと位置づけられるのである。このような企業価値の配分状況を示すことで、企業によるステイクホルダー間の価値配分についての妥当性が示されることになる。

G3 の EC 1 は付加価値額の算出は要求していないものの、内容的には付加価値計算書を再定式化したものと理解することができる。付加価値計算書は、日本ではあまり歴史がないが、ヨーロッパでは労使交渉の手段として活用されてきた長い経緯がある<sup>7,8)</sup>。したがって、企

表 1 GRI における創出した経済価値の分配表

構成要素	内 容
創出した経済価値	
a) 収益	純売上高プラス金融投資・資産売却からの収入
分配した経済価値	
b) 事業コスト	仕入先への支払い、非戦略的投資、特許権の使用料、業務遂行費
c) 従業員給与と福利厚生	従業員に対する金銭的総支出 (将来の支出ではなく、現在の支出)
d) 資本提供者への支払い	組織資本の提供者に対するすべての財務的支払い
e) 政府への支払い (国ごと)	総納税額
f) コミュニティ投資	広義のコミュニティに対する自発的貢献と投資 (寄付を含む)
留保された経済価値 (創出された経済価値から分配した経済価値を控除したもの)	投資、株式配当等

業価値の配分計算書を CSR 会計のひとつの中心にすることは、このような伝統を反映するものでもあり、妥当なものと考えられる。日本企業でも、付加価値計算書はじめ、企業価値の配分計算書を CSR 報告書で開示するケースもみられるようになってきている。

#### 4. 社会における組織の主な経済影響

異なるステイクホルダーへの企業価値の配分に関しては、表1のように計算書にまとめることが可能であるが、企業が社会に与える経済的影響に関しては G3 では計算書類として提案するレベルには至っていない。「市場でのプレゼンス」や「間接的な経済的影響」に関する指標がこの目的に適合すると考えられるが、それらの指標で必要十分かは議論が分かれるであろうし、計算書として体系化されているわけでもない。

これは GRI が理想的な計算書を指向するものではなく、現状の企業実務にあわせて、可能な指標を選択しているためである。これに対して SIGMA ガイドラインでは、「環境外部性評価報告書」と呼ぶべき環境会計を提唱している。そこでは、企業が環境に与えた外部不経済をサステナビリティコストとして測定し、企業利益からサステナビリティコスト<sup>†</sup>を控除した環境サステナビリティ調整利益を算出することを要求している<sup>9)</sup>。SIGMA ガイドラインでは、環境への外部性だけでなく、社会面への外部性を考慮した計算書も、同ガイドラインが考えるサステナビリティ会計の体系の中に含めているが、これは雛形を示す段階にはなく、部分的な企業事例を記述的に説明するにとどまっている。

企業が環境や社会に与える外部性を測定しようとする試みは、さまざまな機関が実施している。特に、環境に関しては、多くの研究が蓄積され、その一部は実際に活用されて、SIGMA ガイドラインの事例のように環境会計に応用されている。しかし、環境事項のみならず、社会事項まで拡張すると、企業の外部性を測定する方法ははるかに困難となり、現時点では非常に部分的な影響しか評価できず、会計としてシステム化できる段階ではない。

しかし、ここで重要なことは、社会における組織の主な経済影響を捕捉する方法の妥当性を検証することでは

なく、CSR 会計として、サステナビリティに関する経済情報を開示していくにあたって、この領域が重要であるというコンセンサスの存在である。G3 ではこの問題について個別的事項の開示を求めるにとどまっているが、将来的に CSR 会計として展開していくためには、企業の社会的影響の測定・開示が重要な論点となることを示している。

#### 5. CSR 活動のコスト計算書

GRI ガイドラインにおける経済指標は企業活動の結果を示すものである。しかし、会計には結果を出すための手段に関する領域もある。

たとえば、環境省の環境会計ガイドライン<sup>10)</sup>は、環境保全のためのコストとその効果（環境保全効果と経済効果）を対比するものであるが、理論的には、これは環境保全活動の効率性を示す計算書であって、環境保全活動の効果を示すものではない。（ただし、環境保全コストの負担というアカウンタビリティを示す目的はある。）

環境省ガイドライン型環境会計を CSR 活動にまで拡張すると、CSR のコスト計算書が出来上がる。麗澤大学企業倫理センターの「CSR 会計ガイドライン」では「CSR 活動計算書」として、主要な CSR 活動ごとのコストをまとめた計算書が示されている。SIGMA ガイドラインでも「社会財務計算書」として CSR 活動のためのコストと、それによる収入もしくは費用節約額を対比させた計算書が提案されている。

G3 ではこのような CSR 活動のコスト計算書は開示要求事項としては示されていないが、環境保全コストをはじめとして、主要な支出項目はそれぞれの CSR 活動指標の中には含まれている。

日本でも、このような CSR 活動に関するコスト計算書を開示している企業がみられる。これは、日本企業にとっては、環境省環境会計ガイドラインの CSR 活動版なので馴染みが深く、環境会計の拡張版として作成することができるメリットがある<sup>11)</sup>。

#### 6. CSR 会計の体系化の視点：むすびにかえて

G3 では、サステナビリティ報告書における経済情報開示の目的として、①異なるステイクホルダー間の価値の流れ、②社会における組織の主な経済影響の2つをあげていた。この2つの目的は、企業が社会に与える影響を企業内部と企業外部に分けて開示することを要求するもので、CSR 会計として合理的な目的であると考えられる。

<sup>†</sup> サステナビリティコストとは、企業が、現在の地球環境を維持するために許容された範囲を超えて排出した環境負荷の量にその単位あたりの回避コストもしくは削減コストを乗じることによって算出されるもので、企業が支出すべきであった（が支出されなかった）環境保全コストを意味する。

表2 CSR 会計の手段と結果の体系

手段としての会計	結果を示す会計
生産性向上のための管理会計手法	異なるステイクホルダー間の価値の流れを示す計算書 ex. 付加価値計算書
環境や社会活動に関するコスト・効果を示す計算書 ex. 環境省環境会計	社会における組織の主な経済影響を示す計算書 ex. SIGMA の環境外部性評価計算書

G3では①に関しては創出した経済価値の配分計算書を掲示しているが、②に関しては体系的な計算書を示すことはしておらず、個別的な経済指標を列挙するにとどまっている。これは、このような企業が外部経済に与える影響を測定することの困難さに起因している。しかし、SIGMA ガイドラインでは、環境面に関しては、環境外部性を評価する計算書を提案しており、これを社会面にまで拡張することは今後の研究課題となっている。

一方、日本での環境省環境会計ガイドラインに典型的に見られるように、環境保全活動（もしくはCSR活動）に投下したコストとその効果を対比する会計も実務的には広く普及している。しかしながら、このようなコストと効果の対比を中心とする会計は、環境保全活動やCSR活動の効率性は示すことはできても、CSR活動の結果を開示する計算書ではないことに注意すべきである<sup>12)</sup>。

環境会計を含むCSR会計の領域では、さまざまな会計計算書が提案されたり、実務で利用されたりしているため、目的と手段の関係という会計学における基本の体系が看過されやすい。本稿で議論してきたことに基づけば、CSR会計は、①異なるステイクホルダー間の価値の流れ、②社会における組織の主な経済影響、という2つの結果を示す計算書と、それらの結果をもたらすための手段としての会計に体系化されるべきである。

この関係を図示すると、表2のように書くことができる。表2では、これまで論及してきた計算書に加えて、異なるステイクホルダー間の価値の流れを示す計算の手段として生産性向上のための管理会計手法をあげている。この部分はGRIなどで言及されているわけではないが、本稿での考察から理論的に導出したものであり、生産性向上のための管理会計とは企業のインプットとアウトプットの効率性向上を目指すツールであり、従業員への配分額も含めた付加価値向上を目的とする手段一般を指す。

表2で示したCSR会計の体系は、現状の実務および理論から導出したものであり、改善の余地は残されている。何よりも、社会が企業に対して要求する経済情報に変化すれば、当然開示すべき内容も変わるからである。しかし、会計計算書には、結果を示す計算書と、結果を

出すための手段としての計算書があり、この両者を混同しては有効な体系化を図ることは難しい。本稿では、G3が求めるCSRに関する経済情報をCSR会計の結果を示す会計として展開することが可能であることを示すと同時に、企業実務として普及しているCSR活動のコストを中心に計算する会計はそのための手段として位置づけられることを示した。

ただ、本稿での考察は理論的な関係性を整理したに過ぎず、手段と結果の具体的な関係性の確立は個別の実践の中で達成されるべき課題である。

#### 【謝辞】

本稿は、科学研究費補助金基盤研究(C)(課題番号18530348)の研究成果の一部である。

#### 参考文献

- 1) EC: *Communication From the Commission Concerning Corporate Social Responsibility*, EC (2002)
- 2) 麗澤大学企業倫理研究センター: CSR会計ガイドライン (R-BEC 004), 麗澤大学企業倫理研究センター (2004)
- 3) SIGMA: *The SIGMA Guidelines*, SIGMA (2003) (BSI ジャパン訳: SIGMA ガイドライン, BSI ジャパン (2004))
- 4) 國部克彦: サステナビリティ会計の体系, 神戸大学大学院経営学研究科ディスカッションペーパー (2005)
- 5) GRI: *Sustainability Reporting Guidelines*, GRI (2006) (GRI 日本フォーラム訳: サステナビリティレポートガイドライン, GRI 日本フォーラム (2006))
- 6) J. Elkington: *Cannibals with Forks: The Triple Bottom Line of 21<sup>st</sup> Century Business*, Capstone (1997)
- 7) 山上達人: 付加価値会計の研究, 有斐閣 (1984)
- 8) 向山敦夫: 社会環境会計論, 白桃書房 (2003)
- 9) 國部克彦: 環境会計と企業経営評価, 経営分析研究, 第22号, pp.50-57 (2006)
- 10) 環境省: 環境会計ガイドライン, 環境省 (2005)
- 11) 國部克彦, 伊坪徳宏, 水口 剛: 環境経営・会計, 有斐閣 (2007)
- 12) 國部克彦: 環境会計体系再考, 会計, 第168巻, 第6号, pp.13-23 (2005)

## The System of CSR Accounting

Katsuhiko Kokubu

Kobe University, Graduate School of Business Administration  
(2-1 Rokkodai, Nada-ku, Kobe 657-8501 Japan)

### Abstract

CSR has become important for business management. The number of companies that revise their environmental report to CSR report, by adding information on their social affairs, is increasing. Although CSR accounting has been attracting significant interest from business communities, it has not yet been standardized. This paper analyzes GRI Sustainability Reporting Guidelines (G3) regarding economic indicators on CSR, and proposes a system of CSR accounting by which it is divided into accounting for results and accounting for means.

**Key words** : CSR accounting, GRI, value added statement, environmental accounting