

平成 21年 5月 25日現在

研究種目：基盤研究 (C)  
 研究期間：2006～2008  
 課題番号：18530348  
 研究課題名 (和文) ステイクホルダー・マネジメントのための CSR 会計フレームワークに関する研究  
 研究課題名 (英文) A Study on framework of CSR accounting for stakeholder management

研究代表者  
 國部 克彦 (KOKUBU KATSUHIKO)  
 神戸大学大学院経営学研究科・教授  
 研究者番号：70225407

## 研究成果の概要：

本研究では、(1)企業の社会環境情報開示について、投資家を中心とするステイクホルダーのニーズには概ねこたえているものの、定量情報の開示などは改善の余地があること、(2)企業の内部会計について、マテリアルフローコスト会計を中心とする環境管理会計が CSR 会計フレームワークとして有効であるが、日本型のマテリアルフローコスト会計はドイツ型と比較して現場改善指向が強いため、体系化に工夫が必要なこと、(3)情報開示のための外部会計について、CSR 会計に関しては付加価値会計を中心とした体系化が必要なこと、を明らかにした。

## 交付額

(金額単位：円)

	直接経費	間接経費	合計
2006年度	1,200,000	0	1,200,000
2007年度	1,000,000	300,000	1,300,000
2008年度	900,000	270,000	1,170,000
年度			
年度			
総計	3,100,000	570,000	3,670,000

研究分野：会計学

科研費の分科・細目：

キーワード：CSR 会計、ステイクホルダー、環境管理会計、マテリアルフローコスト会計

## 1. 研究開始当初の背景

研究開始当初は、CSR 会計の重要性が世界的にも注目された時期であり、CSR 会計についても、イギリスでは SIGMA ガイドラインなどで体系化が目指されていた時期であった。しかし、企業実務の面では、社会環境情報の開示は進行していたが、CSR 会計面では、環境管理会計を中心とする内部会計と、情報開示のための外部会計では、発展段階がアンバランスであった。このような状況のもとで、

CSR 会計のフレームワークを、ステイクホルダー・マネジメントの視点から検討することは極めて重要な課題であった。

## 2. 研究の目的

研究の目的は、ステイクホルダー・マネジメントのための CSR 会計のフレームワークを研究することであるが、これは次の3つの領域に分かれる。

(1) 企業の社会環境情報開示実務の現状と課題の分析：CSR 会計は、外部情報開示としては、企業の社会環境情報開示の中で活用されるものであり、その実務動向を分析・検討する。

(2) 企業内部の CSR 会計フレームワークについて：企業内部の CSR 会計については、環境管理会計を中心に、様々な手法が展開されている。本研究では、マテリアルフローコスト会計を中心に、環境管理会計の体系化を検討する。

(3) 企業外部の CSR 会計フレームワークについて：理論的根拠として、正統性理論、ステイクホルダー理論、アカウントビリティ理論などを比較検討することと、付加価値会計を中心とする CSR 会計フレームワークの実務的な進展と理論的課題を究明する。

### 3. 研究の方法

上述の3つの目的に関する方法は下記のとおりである。

(1) 企業の社会環境情報開示実務の現状と課題の分析：日本企業の社会環境報告書を収集して内容分析を行い、現状を把握するとともに、その規定要因を分析する。

(2) 企業内部の CSR 会計フレームワークについて：マテリアルフローコスト会計を中心に、企業へのインタビュー調査を行う。一部、導入研究などのアクションリサーチを行った。

(3) 企業外部の CSR 会計フレームワークについて：過去の社会関連会計も含めた歴史的な理論研究と SIGMA ガイドラインを基礎とする会計技術の研究を行った。

### 4. 研究成果

(1) 企業の社会環境情報開示実務の現状と課題の分析：國部ら(2008)、Kokubu, *et al.* (2008) より

環境報告書・CSR 報告書での情報開示の現状を「環境」および「社会」という2つの側面から明らかにした。分析対象は2006年度末の東証一部上場企業における売上高上位の企業のうち、環境報告書及びCSR報告書を発行している企業の報告書であり、先行研究のフレームワークを継承しながら、情報開示内容を環境、社会に分類し、それぞれ内容分析を行った。

環境側面での情報開示については、過去の調査と比較すると全体としてはより網羅性

を高めているという傾向にあることがわかった。ただ、その開示の程度は項目によって異なっており、半数近くの項目については80%以上の企業が開示しているにもかかわらず、「環境効率指標」や「生物多様性の保全と持続可能な利用の状況」といった項目は3分の1以下の企業が開示しているにすぎない。また、社会側面での情報開示については、開示情報に大きな偏りがある。約5分の1の項目を80%以上の企業が開示している一方で、約3分の1の項目については10%以下の企業しか開示を行っていない。例えば、労働力の内訳では正社員数は99%の企業が開示しているにも関わらず、派遣・契約社員やパートタイマー、正規雇用比率といった非正規雇用についての事項はほとんどの企業が開示していない。

このように日本企業のCSR報告書における環境情報開示と社会情報開示の現状は異なっている。企業を取り巻くステイクホルダーの情報ニーズが多様化していることもあり、今後、企業にとっては公表したくない情報を含めた社会情報の網羅性を高めることが望まれる。

(2) 企業内部の CSR 会計フレームワークについて：國部(2007a)、國部・大西・東田・堀口(2008)、國部(2009b)より

マテリアルフローコスト会計は、環境管理会計の主要手法であり、環境保全と経済効率向上の双方の目的に貢献する。日本では、経済産業省が中心となって普及に努力しており、多くの導入事例があるが、マテリアルフローコスト会計を企業内で継続的に導入する場合、克服しなければならない課題もある。そこで、國部(2007a)ではこの課題を指摘した上で、すでに同手法を継続的な導入に成功している日本企業3社の事例から具体的な対応方法を検討するものである。

その課題は、マテリアルフローコスト会計のロス概念と既存の管理手法のロス概念との差異から生じており、具体的には管理可能性原則および経済行動原則との対立という形で現れる。そこでマテリアルフローコスト会計を継続的に導入していくには、管理可能性原則との対立については従業員の責任の範囲を変更すること、そのためには経営者層の関与が不可欠であること、経済行動原則との対立に関しては、経営者がマテリアルフローコスト会計による改善目標を優先するような経営環境の構築が有効であり、そのためにはそれを評価する市場や社会の存在が重要であると指摘した。また、田辺製薬ではマテリアルフローコスト会計実績報告会、キヤノンでは職場拠点型環境保証活動、積水化学工業ではロスコスト削減目標の設定と公表

という形でそれぞれ上記の課題の克服を行っている。

また、國部・大西・東田・堀口(2008)では、環境管理会計研究の国際的な系譜について、アメリカとドイツの特徴を比較して検討し、それが国際ガイドラインや日本にどのような影響を与えたかを考察した。その結果、アメリカにおける環境管理会計研究は経営意思決定の環境配慮型への改善という特徴を持ち、ドイツにおける環境管理会計研究は情報システム構築が中心とするところに特徴がある。日本は、ドイツで誕生したマテリアルフローコスト会計を導入しながら、情報システム構築の面よりもその中心は企業経営における意思決定の改善にあることが明らかとなった。今後は、経営意思決定の改善と情報システム構築という2つのテーマを組織経営の中でいかに融合的に進めていくかが課題となる。

また、國部(2009)は、日本で発展を遂げたマテリアルフローコスト会計を日本型環境管理会計とみなし、その方法論的特徴をマテリアルフローコスト会計発祥の地であるドイツでの手法との比較を通じて検証するとともに、そこに潜む課題と解決のための方向性を検討することを目的としている。

ドイツ型のマテリアルフローコスト会計は、製造プロセスにおけるマテリアルのフローを透明化することを主目的として、ERPシステムを前提とする大規模な情報システムを指向している。その一方で、日本のマテリアルフローコスト会計は、廃棄物の削減を目指した計算ツールとしては簡易的な手法として普及してきた。つまり、ドイツ型のマテリアルフローコスト会計は原則として製造ラインに流れる全製品が対象であるのに対し、日本型のマテリアルフローコスト会計は1製造ライン1製品から適用可能なのである。その結果、日本ではマテリアルフローコスト会計によるコスト削減効果が注目され、企業に普及する上で大きな役割を果たしたのである。

しかし、こういったドイツ型と比較して簡易型とも呼べる日本のマテリアルフローコスト会計は、企業への導入が容易であるという点では普及においてメリットとして作用したが、そのことによっていくつかの課題も生じている。それが、マテリアルフローコスト会計の生産面での改善効果が追求されるあまり、環境保全手法としての側面が見過ごされる、ということである。このような課題を克服するためには、マテリアルフローコスト会計によって企業のマテリアルのフローを透明化することの意義を再考し、そのことによる環境保全と製造プロセスの長期的な改善の可能性を確立する必要がある。前者については政府の環境政策と連動して、マテ

ルフローコスト会計を活用する可能性が広がることが重要であり、後者については経営者がマテリアルフローコスト会計の長期的な意義を理解して活用することが望まれる。

(3) 企業外部の CSR 会計フレームワークについて：國部(2007a)、國部(2009a)より

國部(2009a)では、社会関連情報報告の理論的基礎を分析し、その現状と課題について考察し、付加価値会計やサステナビリティ会計などの動向を議論して、社会関連情報報告から社会関連会計報告への展開可能性を検討した。

社会関連情報報告の理論的基礎に関しては、社会関連会計・報告の領域で長年議論されてきた。そこでの議論は「企業はなぜ社会関連情報を開示すべきか」という規範的理論と、「企業はなぜ社会関連情報を開示するのか」という実践に対する説明理論の研究に分かれる。前者についてはアカウンタビリティ理論が、後者については正統性理論やステイクホルダー理論があり、また政治経済理論もひとつの学派として存在している。これらの理論は相互に完全に独立したものではなく、理論的立場の相違は理論的な強調点の相違として理解すべきである。

社会関連情報の報告実務の歴史は世界的にみても古くはない。特に1990年代後半以降急速に発展した。1990年代は環境情報が中心であり、2000年頃より社会情報も加わり、サステナビリティ報告書やCSR報告書と呼ばれる報告書が普及してきた。この普及に貢献したのがGRIのガイドライン(G3)である。GRIガイドラインは法律的な裏付けをもたない民間ベースのガイドラインであるが、2000年代を通じて社会関連情報報告の国際的な標準原則の地位を獲得している。また、GRIガイドラインは、サステナビリティ報告書の内容の確定を組織に委ねる一方で、その判断基準としてマテリアリティの原則を、マテリアリティ確定のための手段としてステイクホルダー・エンゲージメントを提唱している。これまでの報告原則は報告内容を規定するものが多かったが、マテリアリティは報告内容を特定するプロセスに関する原則である。これは企業の社会関連情報という極めて多様な領域にアプローチする有効な手段であるばかりではなく、マテリアリティという発想自体が企業と社会のかかわりを考える装置となっている。

1970年代に欧米で発展したような社会関連会計システムは、21世紀においても十分に発展しているとはいえない。SIGMAガイドラインのような取組はあるものの、企業に普及するまでには至っていない。しかし、GRIガ

イドラインにおける「経済価値の創出と分配計算書」は、すべてのステイクホルダーを対象とした新しいタイプの付加価値計算書として理解できる。

CSR 会計の体系について検討した研究が國部(2007a)である。

企業の社会的責任(CSR)は、企業経営における重要な経営課題となっている。近年では環境報告書を社会情報にまで拡張してCSR報告書を作成・発行する企業も増加傾向にあり、その中で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、まだ標準化されてはいない。また、日本の環境省環境会計ガイドライン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活動の効率性を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。本論文はCSR会計を体系化するための方向性を検討することを目的としている。

GRI「サステナビリティ・レポート・ガイドライン」(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つを挙げている。この目的はCSR会計の目的としても合理的である。CSR会計は、上記2つの目的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すべきである。1つは異なるステイクホルダー間の価値の流れを示す計算書であり、付加価値計算書がこれに該当する。これは結果を示す会計であり、これに対応する手段としての会計は生産性向上のための管理会計手法である。また、もう1つは社会における組織の主な経済影響を示す計算書であり、SIGMAガイドラインの環境外部性評価計算書がこれに該当する。これに対応する手段としての会計は、環境や社会活動に関するコスト・効果を示す計算書であり、例として日本の環境省の環境会計がこれに当たる。

本論文で示したCSR会計の体系は現状の実務及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。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、両者を混同しては有効な体系化を図ることは難しい。本論文は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。

## 5. 主な発表論文等

(研究代表者、研究分担者及び連携研究者には下線)

[雑誌論文] (計7件)

- ① 國部克彦「社会関連報告の展開」『神戸大学ディスカッション・ペーパー』第18号、1-32頁、2009年a、査読なし
- ② 國部克彦「日本型環境管理会計の特徴と課題：マテリアルフローコスト会計を中心に」『原価計算研究』第33巻、1-9頁、2009年b、査読あり
- ③ 國部克彦・篠原阿紀・西谷公孝・鈴木新・北田皓嗣・田中利太「日本企業の環境および社会情報開示の現状」『神戸大学ディスカッション・ペーパー』第53号、1-19頁、2008年、査読なし
- ④ Kokubu, K., Shinohara, A., Nishitani, K., Suzuki, A., Kitada, H. and Tanaka, T. (2008) “Determinants for Corporate Environmental and Social Disclosure in Japan”, *Kobe University Discussion Paper*, No.43, 査読なし
- ⑤ 國部克彦・大西靖・東田明・堀口真司「環境管理会計研究の回顧と展望」『国民経済雑誌』第198巻第1号、95-112頁、2008年、査読なし
- ⑥ 國部克彦「CSR会計の体系」『廃棄物学会誌』第18巻第4号、231-236頁、2007年a、査読なし
- ⑦ 國部克彦「マテリアルフローコスト会計の継続的導入に向けての課題と対応」『国民経済雑誌』第194巻第3号、47-61頁、2007年b、査読なし

[学会発表] (計4件)

- ① Kokubu, K. (2008) “Material flow cost accounting: Japanese perspectives and international standardization”, keynote speech, *7th Australasian Conference for Social and Environmental Accounting Research*, 8th December 2008, University of South Australia.
- ② 國部克彦「日本型環境管理会計の特徴と課題：マテリアルフローコスト会計を中心に」日本原価計算学会、2008年9月28日、大阪学院大学
- ③ Kokubu, K., Kitada, H., Nishitani, K., Shinohara, A. (2008) “Determinants for Corporate Environmental and Social Disclosure in Japan”, *North American Congress on Social and Environmental Accounting Research*, Concordia University. 7-9<sup>th</sup> July 2008
- ④ 國部克彦「マテリアルフローコスト会計の課題と対応：継続的導入へ向けての考察」環境経済政策学会、2007年10月7日、滋賀大学

6. 研究組織

(1) 研究代表者

國部 克彦 (KOKUBU KATSUHIKO)  
神戸大学大学院経営学研究科・教授  
研究者番号：70225407

(2) 研究分担者

なし

(3) 連携研究者

なし