

非制度会計の意義に関する一考察

宮 原 裕 一

目 次

- I はじめに
- II 非制度会計の拡張
- III 先行研究サーベイ
- IV 企業報告にみる意義
- V おわりに

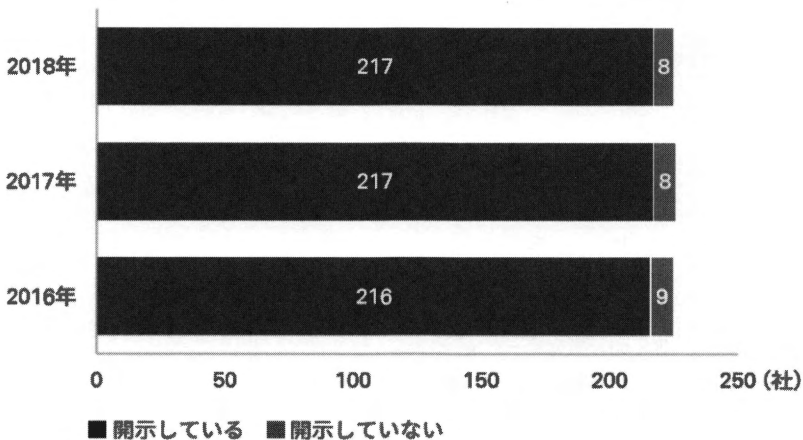
I はじめに

財務会計は、企業の外部利害関係者に会計情報を報告することが求められている（情報提供機能）。しかし、企業に会計情報の報告方法について自由裁量を与えると、企業にとって都合の良い会計情報しか報告されない可能性があり、これまで法令や契約に基づく会計情報の報告（制度会計にもとづく会計報告）が行われてきた。

しかし、2000年にGRI（Global Reporting Initiative）が公表した「サステナビリティ報告ガイドライン（Sustainability Reporting Guideline）」を契機として、企業は制度会計にもとづく会計報告だけでなく、法的拘束力はないが国連環境計画（United Nations Environment Programme）が公式に支援するなど社会的な影響力が強い「環境情報」や「社会関連情報」の報告も制度会計にもとづく会計報告の範囲を超えて自発的に報告するようになった（國部 [2012] 246頁）。

図表1は、KPMGが2017年～2019年の各年1月時点で日経225の構成銘柄となっている日本企業225社を対象とした調査結果で、環境情報・社会情報を含

図表1 日本企業のサステナビリティレポート開示状況



出所：KPMG [2019] 4頁。

む会計情報を開示または非開示の企業数を示したものである。図表にあるとおり、開示企業は96%以上と高止まりにあることがわかる。

このように、制度会計の枠内で開示が求められる計算書類や有価証券報告書などの書類とは別に、財務情報作成者において環境情報・社会情報を含むサステナビリティレポートの開示が自発的に行われている¹ことがわかる。このことは、サステナビリティレポートのなかには社会関連の財務情報が数多く存在し、社会関連会計（例えば、サステナビリティ会計・CSR会計・人的資源会計など）として体系化されつつあることから（國部 [2012] 246頁）、制度会計にもとづかない会計報告が拡張しつつあることを意味している。

そこで本稿は、制度会計にもとづかない会計報告（サステナビリティ報告）の拡張背景について考察し、非制度会計（サステナビリティ報告）の意義を明らかにすることを目的とする。

Ⅱ 非制度会計の拡張

財務会計は、その区分として「情報会計」による概念的位置づけが示されることもあるが²、基本的には「制度会計」と「非制度会計」に分類される。そこで本稿では、非制度会計を次のように定義する。

非制度会計とは、「企業の外部利害関係者に会計情報を提供することを目的とするが、法令や契約にもとづかず、社会的要請から自発的に提供する会計」をいう。

さて、「非制度会計」という用語が一般的に使用される嚆矢となったのは、1981年1月発行の『産業経理』における特集「財務会計のあり方－制度会計と非制度会計－」である。

しかし、「非制度会計が現実にはわが国で実践されているかどうか」と問われれば、例外的に若干の企業が制度的に要求されている以上の会計情報を外部に報告している事例があるかも知れないが、一般的には「否」と言わなければならない(菊地 [1981] 18頁)と指摘されるように、会計実務で「非制度会計」が一般に実践されていた訳でない。

そこで以下では、非制度会計という会計領域が会計実務においていかに拡張していったのかについて考察する。

1. 非制度会計の拡張

非制度会計は、法令や契約にもとづかない会計であるゆえ、法律改正により非制度会計領域が制度会計領域に内包される可能性がある。反対に、制度会計領域から非制度会計領域へ移る可能性もある。それゆえ、非制度会計は暫定的な会計領域と言わざるを得ない。

そのため非制度会計の分類は暫定的なものにとどまるが、Ⅰで例示したサステナビリティ会計・CSR会計・人的資源会計以外に、1960-70年代に展開された社会責任会計、社会業績会計、公害原価計算、ソーシャルコスト、公害会計、生態会計、社会監査、環境会計などに分類される(柳田 [2007] 72頁)。

なかでも、2000年以降のサステナビリティレポートに代表される社会関連会計に絞れば、「公害会計」・「社会責任会計」を起点として「環境会計」、「CSR会計」・「サステナビリティ会計」への拡張をみることができる。

ただし環境会計（公害会計）については、環境省が「環境会計ガイドライン」を公表するなど制度化こそされていないものの行政機関が主導的な立場で会計報告の指針を示しており、社会的要請以上に公的要請が強い点に鑑み、本稿での「非制度会計」の定義を満たさないことから考察対象外とする。

また、多くの企業ではCSR会計とサステナビリティ会計を同義として使用している（Eccles & Krzus [2010] 邦訳, 117頁）ことから、本稿ではサステナビリティ会計を両者の統一用語として使用する³。

以上から、本稿では「社会責任会計」を起点とした「サステナビリティ会計」への進展を、非制度会計の会計領域が拡張した背景と捉える。

2. 社会責任会計

1960-70年代に、欧米を中心として公害問題の深刻化、労使関係悪化、消費者運動の勃興等の社会問題が噴出して企業が社会から批判されるようになった社会経済状況に対応するため、アメリカやイギリスにおいて「社会責任会計（social responsibility accounting）」などと呼ばれる会計領域が誕生し、企業が様々な社会的責任に関する会計情報の自発的な提供を行うことで企業と社会間のコンフリクト解消を図ろうとした（大森 [2012] 106頁）。

日本でも、1973年5月発行の『産業経理』において特集「社会責任会計をめぐって」が組まれ、「社会責任会計」に焦点があてられた。そこでは、「社会的責任会計」の本質を、企業の社会に対するプラスの貢献（社会的貢献）とマイナスの貢献（社会的犠牲）を比較衡量しようとするものと捉え、会計の延長線上で「会計の改善」として考究され工夫されてきたと指摘する（吉田 [1973] 92-93頁）。

しかし、「社会的責任会計が会計学の中でどのように位置づけられ、また、どのような構造と機能をもつかについての論述はいまだに見られない。極端に

いえば、社会的責任会計すら一体存在するのかどうか全くわからない。しかし……社会的責任会計の萌芽を見出すこともできる」(徳谷 [1973] 104-105頁)と指摘されるように、「社会的責任会計」の概念や位置づけ、あるいは存在そのものの自体が不明確であった。

このように、1960-70年代の欧米での社会経済状況に対応するため誕生した「社会責任会計」は日本においても会計の延長線上での「会計の改善」として焦点があてられたが、「社会的責任会計」の概念や位置づけ、あるいは存在そのものの自体が不明確であり、会計実務に浸透しなかったものと推察される。

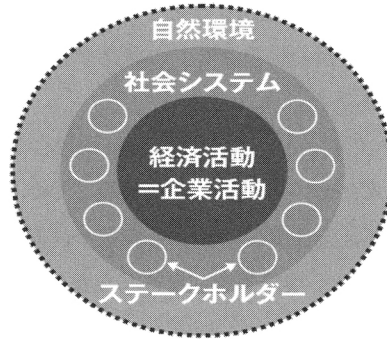
3. サステナビリティ会計

1987年に環境と開発に関する世界委員会 (World Commission on Environment and Development) は報告書『地球の未来を守るために (Our Common Future)』を公表し、「持続可能な開発 (sustainable development)」を「将来の世代の欲求を満たしつつ、現在の世代の欲求も満足させるような開発」と定義し、「持続可能」概念を提起した。

1990年代には「サステナビリティ (持続可能性)」という概念のもとで従来の「持続可能」概念が拡張され、サステナビリティは、①自然・環境をその負荷許容量の範囲内で利活用できる環境保全システム (環境的サステナビリティ)、②公正・適正な運営を可能とする経済システム (経済的サステナビリティ)、③人間の基本的権利・ニーズ及び文化・社会的多様性を確保できる社会システム (社会的サステナビリティ)、という3つが均衡した定常的状态⁴⁾ (矢口 [2010] 41頁)として位置づけられるようになった。

ただし、20世紀における「持続可能」または「サステナビリティ」の報告者は政府を想定していた。しかし2000年にGRIが公表した「サステナビリティ報告ガイドライン」を契機として、2000年代になると政府だけでなく企業もサステナビリティの報告者となり、自然環境や社会システムのなかで企業活動を長期的に持続・成長させるという概念である「企業のサステナビリティ (corporate sustainability)」(図表2参照)が登場し (田原 [2017] 13-14頁)、

図表2 企業のサステナビリティに関する概念図



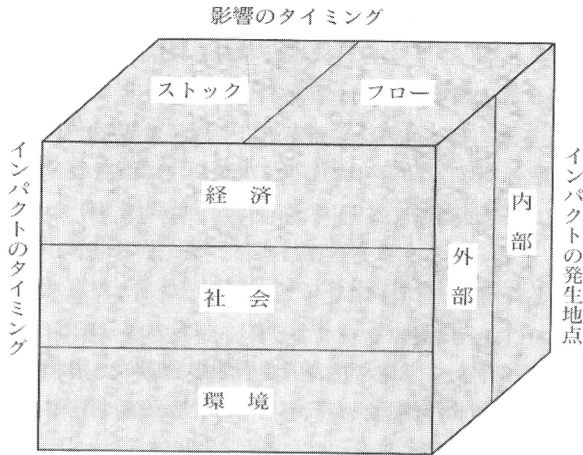
出所：田原 [2017] 13頁。

企業が存在する社会，さらに社会が存在する環境を持続可能とするために企業の果たす役割が求められるようになった。

具体的なサステナビリティ会計の定義としてはSIGMA（Sustainability Integrated Guidelines for Management）によると「企業の環境，社会，経済上のパフォーマンスを改善するために，環境，社会，経済に関する金銭で表示された情報を創出し，分析し，利用すること」（SIGMA [2003]，邦訳，227頁）を目的とする会計であり，その会計構造は図表3のように示される。図表の通り，サステナビリティ会計はインパクトのタイミング・影響のタイミング・インパクトの発生地点という3つの観点から会計を拡張するもので，次のような形で拡張・再構成を試みている。

すなわち，①サステナビリティに関連する費用（cost）と収益（benefit）が損益計算書のボトムラインの利益にどれほど直接的な影響を与えるかを明らかにするため損益計算書を再構成し，②従来は考慮されていなかった環境・社会・経済に対する外部コスト（cost）とベネフィット（benefit）を取り込むために損益計算書を拡張し，③資産と隠れ（shadow）負債の範囲をより完全なものにするために貸借対照表を拡張するよう試みている（SIGMA [2003]，邦訳，233頁）。

図表3 サステナビリティ会計の構造



出所：SIGMA [2003]，邦訳，232頁。

このようなサステナビリティ会計にもとづいた会計報告を積極的に推進する企業は、そうでない企業と比べて20年で2倍程度の優位な株価格差を生じさせたことがアメリカの研究で指摘されている⁵。このような長期的視点に立てば、社会システム下に属するステークホルダーに正当な利益を提供することにより株主価値を最大化できると考えることもできる (Eccles et al. [2001]，邦訳，115頁) ことから、現状ではサステナビリティに関する会計報告を行う企業の割合が高止まりにあると推察される。

4. 小括

財務会計における非制度会計の会計領域が拡張した過程を、「社会責任会計」の誕生から「サステナビリティ会計」への進展と捉えて考察した。

1960-70年代の欧米での社会経済情況に対応するため誕生した「社会責任会計」は日本においても「会計の改善」として焦点があてられたが、会計実務に浸透しなかった。

その後、「企業のサステナビリティ」という概念が登場して、企業が存在する社会、さらに社会が存在する環境を持続可能とするために企業の果たす役割が求められるようになり、多くの企業で自発的な開示が進んで非制度会計の会計領域が拡張している現状にある。

Ⅲ 先行研究サーベイ

財務会計における非制度会計の会計領域が拡張した過程のなかで、先行研究は非制度会計に対してどのような意義を見いだしていたのか。

非制度会計に分類されるサステナビリティ会計が財務会計の枠組みのなかでいかに貢献しうるかについては現実にはほとんど言及されておらず、経済・社会・環境にかかわる諸活動の結果をどのように識別するのか、また社会・環境にかかわるコストをどう類型化しているのか、社会的コストとベネフィットの純額に意味があるのかなど、先行研究での指摘は極めて稀少である（倍 [2008] 24-27頁）。

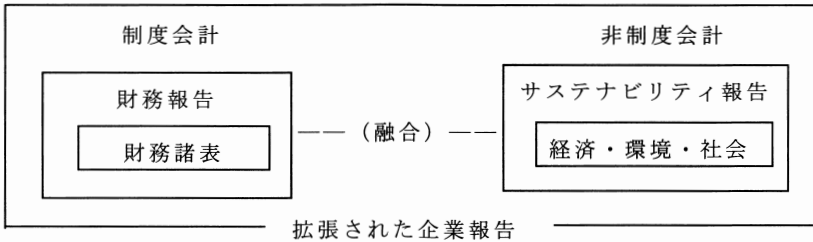
それゆえ、財務会計の枠組みのなかで非制度会計の意義を先行研究から見いだすことは困難である。そこで、財務会計を構成する「制度会計」と「非制度会計」の関係性という観点から非制度会計の意義を考察する。

1. 企業報告における制度会計の補完

勝山 [2009] では、制度会計において作成される有価証券報告書の改善・充実の一つの手段として非制度会計の意義を指摘する（10-11頁）。すなわち図表4に示すように、「企業のサステナビリティ」のもとで、企業が存在する社会、さらに社会が存在する環境を持続可能とするため企業の会計報告の役割が求められるという「拡張された企業報告（enhanced business reporting）」の進展のなかで非制度会計が制度会計へ融合しており、非制度会計は企業報告における制度会計の補完として意義が見出されている。

ただし、非制度会計の拡張によって「拡張された企業報告」の信頼性を高め

図表4 企業報告の体系



出所：勝山 [2009] 11頁を大幅に加筆・修正。

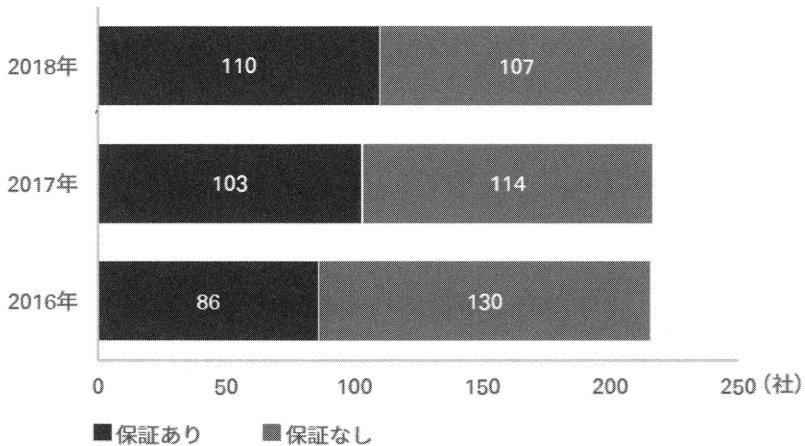
るため、「保証」⁶の確立が求められる（勝山 [2009] 11頁）。近年、制度会計にもとづかない会計報告の信頼性に対する情報利用者の要請の高まりを受け、第三者保証を受ける企業は継続的に増加している（KPMG [2019] 7頁）。

例えば、KPMG が2017年～2019年の1月時点で日経225の構成銘柄となっている日本企業225社のうちサステナビリティレポートを開示する企業を対象とした調査結果では、図表5に示すように2019年1月には制度会計にもとづかない会計報告に対して第三者保証を受けている企業が217社中110社と過半数を超えるまでになっている。

2. 制度会計に対する理論的基礎の提供

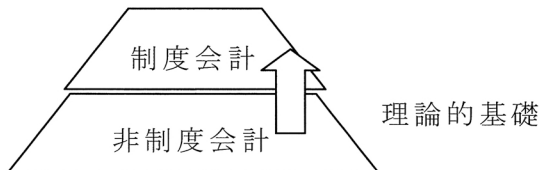
中村 [1980] では、現行制度会計の新設や改正を要求するさいの理論的基礎を提供するものとして非制度会計の意義を指摘する（62頁）。また井上 [1981] は、制度会計に属さない財務会計の領域（非制度会計）の裏付けのもとに制度会計が形成されていると中村 [1980] を支持し、現状分析によって制度会計における取得原価主義体系に対して、当時は非制度会計であった時価主義会計の導入という問題提起に着目し、そこに非制度会計の意義を見出している。このように、制度会計に対する理論的基礎の提供（図表6）として、非制度会計の意義が見出されている。

図表5 第三者保証を受けている企業数



出所：KPMG [2019] 7頁。

図表6 理論的基礎



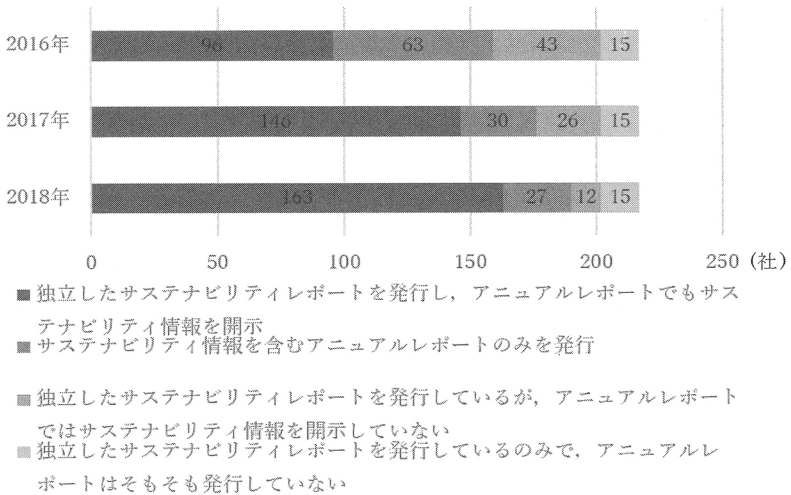
出所：筆者作成。

3. 小括

財務会計の枠組みのなかで非制度会計の意義を先行研究から見いだすことは困難であるため、財務会計を構成する「制度会計」と「非制度会計」の関係性という観点から非制度会計の意義を考察した。

先行研究を見る限り、企業報告における制度会計の補完あるいは制度会計に対する理論的基礎の提供という点から非制度会計の意義が見出されており、非制度会計なしには拡張された企業報告の提供または制度会計における理論形成が困難であることが指摘された。

図表7 サステナビリティ報告の開示方法



出所：KPMG [2019] 6頁。

Ⅳ 企業報告にみる意義

Ⅲでの先行研究サーベイに基づいて、非制度会計の意義として、「企業報告における制度会計の補完」あるいは「制度会計に対する理論的基礎の提供」を見いだした。Ⅳでは前者に焦点をあて、企業報告にみる非制度会計の意義を考察する。

財務会計における非制度会計の会計領域が拡張し、サステナビリティ報告を多くの企業が自発的に行っている現況にある。また、サステナビリティ報告の開示方法については図表7のように分類されるが、2018年にはアニュアルレポートのなかでサステナビリティ情報を開示している190社のうち、「統合報告」（サステナビリティ情報のような非財務情報だけでなく、財務情報も含まれる報告）とするのは115社（61%）を占めていた（KPMG [2019] 6頁）。なお、サステナビリティ報告の企業開示は、「サステナビリティレポート」とし

で行われるケース、「統合報告書」として行われるケース、「アニュアルレポート」として行われるケースに大別される⁷。

そのようなサステナビリティ報告を行う企業のなかでも、SAM [2019] ではサステナビリティの評価が高い企業を458社選定し、極めて評価の高い企業群を金賞（Gold Class）として66社選定しており、うち日本企業ではサステナビリティの評価が高い企業として53社選定され、金賞には5社選定された（邦訳、68-69頁）。

以下では、金賞に選定された日本企業5社（ANAホールディングス株式会社、コニカミノルタ株式会社、住友林業株式会社、株式会社エヌ・ティ・ティ・データ、伊藤忠商事株式会社）のサステナビリティ報告を考察することで、当該報告のもたらす意義、すなわち会計実務にみる非制度会計の意義について検討する。

1. ANAホールディングス株式会社

ANAホールディングス株式会社代表取締役片野坂真哉社長は『統合報告書2019』において、サステナビリティ経営を推進する背景について次のように述べている。

「私たちが地球規模で社会に貢献できるエアライングループであるためには、世界の人々から必要とされ、共に成長できる存在であり続けなければなりません。グローバル企業として長期的かつ地球規模で自然環境との共生を考えるとともに、気候変動、食糧、資源、格差、教育などの社会課題にも目を向けています。これまでの当社グループの歴史において、世界には日本と全く異なる文化や商習慣が存在することを目の当たりにしました。同時に、事業を円滑に継続するためには、就航地域における環境や社会に対して十分に配慮していくことが不可欠であることも学びました。これからも世界の様々な地域に事業を拡大していくにあたり、社会と共に発展していく視点を事業戦略に織り込む必要があることから、ESG経営を推進しています。」（ANAグループ [2019] 5頁）

「私は今年4月に経団連ミッションで銀行・証券会社のトップの方々と一緒

にアメリカのニューヨークとワシントンで投資家セミナーを実施したのですが、投資家の皆さまから『長期的な利益、長期的なバリューを高めることが大切だ』とのメッセージをいただき、ESG経営と長期投資の重要性について痛感しました。」(ANAグループ [2019] 46頁)

このように、世界の様々な地域への事業拡大にあたっての必要性および投資家からのメッセージを通じて、「社会と共に発展していく視点」つまり「ESG経営と長期投資の重要性」を痛感したことがサステナビリティ経営を推進する背景として述べられている。

サステナビリティ経営の具体的な推進活動として、片野坂社長は主に次の3点を『統合報告書2019』において指摘している。

(1) 環境や社会というテーマに焦点を定めた資金調達

「当社は2018年10月に航空会社で世界初となる『グリーンボンド』を、また2019年5月には日本の一般事業会社で初めて『ソーシャルボンド』を発行して、経営戦略に則って事業を推進する中、環境や社会というテーマに焦点を定めた資金調達を実行しました。単なる経済的価値の追求に留まらず、社会的価値とのバランスを考慮した視点を積極的に経営に採り入れることが持続的な成長につながり、ひいてはSDGsの達成にも貢献するものと考えます。」⁸ (ANAグループ [2019] 6頁)

このように、環境や社会というテーマに焦点を定めた資金調達を実行するなど、「企業のサステナビリティ」に沿う活動を実施している。

(2) 気候関連財務情報開示タスクフォースへの賛同

「2019年3月には、日本の航空会社として初めて気候関連財務情報開示タスクフォース (TCFD) への賛同も表明しました。企業の情報開示の重要性はますます高まっています。まずは2019年度中に長期的な視点でESGに関する目標を設定するとともに、目標達成に向けたプロセスの可視化により、成果を定期的に分析することに着手します。」(ANAグループ [2019] 6頁)

このように、金融安定理事会によって設置されたTCFDによる「財務に影響のある気候関連情報の企業報告での開示推奨」への賛同表明により、企業報告の拡張へ向けて着手している。

（３）企業報告の拡張

「決算発表の際、これまでのIR資料は財務指標がメインでしたが、非財務指標の項目を追加しました。また、統合報告書も過去のものとは比べてみられますが、ESG経営やSDGsへの貢献、気候変動への対応などに関する記載内容がかなり増えています。」（ANAグループ〔2019〕46頁）

このように、決算発表において制度会計で求められていた「財務指標の公表」が「非財務指標の追加公表」へと拡張している。

（４）小括

以上から、サステナビリティ報告は「拡張された企業報告」としての役割を担うことに意義が見出され、「制度会計の補完」として機能していることがわかる。

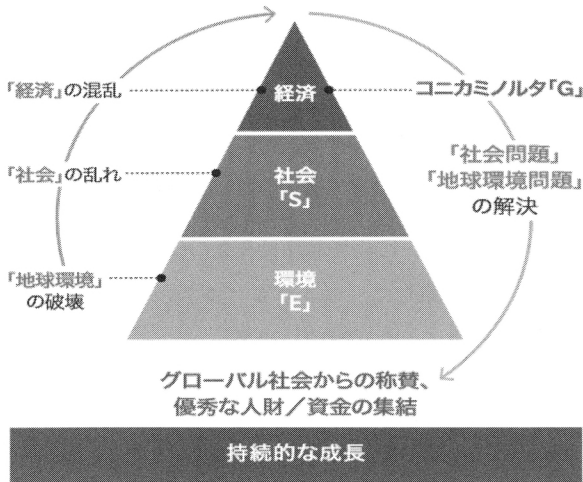
２. コニカミノルタ株式会社

コニカミノルタグループ業務執行役員サステナビリティ推進部高橋壮模部長は『CSRレポート2019』において、サステナビリティ経営を推進する背景について次のように述べている（図表8参照）。

「社会のサステナビリティを追求することは、企業のサステナビリティを高めていくことにもつながります。当社のサステナビリティ戦略は、そのような認識に立つものです。地球環境の破壊によって社会が乱れれば、経済に影響を及ぼします。また、地球環境や社会の問題解決を図ることができれば当社の成長の機会になり得ると考えています。」（コニカミノルタ〔2019〕11頁）

このように、社会のサステナビリティ追求が企業のサステナビリティを高めていくことになるとの認識がサステナビリティ経営を推進する背景として述べ

図表8 コニカミノルタのサステナビリティ戦略の考え方



出所：コニカミノルタ [2019] 11頁。

られている。

サステナビリティ経営の具体的な推進活動として、『CSR レポート2019』では次の2点を指摘している。

(1) 気候関連財務情報開示タスクフォースへの賛同

「当社は環境問題に関する国際的イニシアチブにも署名・参加しており、2018年7月には「気候関連財務情報開示タスクフォース（TCFD）最終提言」への支持を表明しました。」（コニカミノルタ [2019] 4頁）

「コニカミノルタは、事業運営における気候関連のリスクと機会を的確に評価し、投資家をはじめとする幅広いステークホルダーへ積極的に情報開示することが、持続的に成長できる企業の必須条件であるとの考えから、この提言へ支持企業として賛同表明しました。」（コニカミノルタ [2019] 13頁）

このように、TCFDによる「財務に影響のある気候関連情報の企業報告での開示推奨」への賛同表明により、企業報告の拡張へ向けて着手している。

（２）投資家への積極的な情報発信

「近年、投資の意思決定において、財務情報だけでなく、企業の ESG（環境・社会・ガバナンス）に対する姿勢を考慮する『ESG 投資』が急速に広まっています。コニカミノルタではこうした投資家の関心に応えるため、積極的な情報発信を行っています。

2018年2月には、金融機関の経営トップ層が参加する日本の通信大手主催の金融エグゼクティブセミナーに代表取締役社長の山名が登壇し、基調講演とパネルディスカッションを通して、コニカミノルタの ESG への取り組みをお伝えしました。」（コニカミノルタ [2019] 20頁）

このように、投資家の意思決定に有用な情報提供という観点から、「制度会計で要求される財務情報」が「非財務情報の追加発信」へと拡張している。

（３）小括

以上から、サステナビリティ報告は「拡張された企業報告」としての役割を担うことに意義が見出され、「制度会計の補完」として機能していることがわかる。

３．住友林業株式会社

住友林業株式会社代表取締役市川晃社長は『サステナビリティレポート 2019』において、サステナビリティ経営について次のように述べている。

「今でこそ CSR（企業の社会的責任）、ESG（環境・社会・ガバナンスなど財務面以外の取り組みや情報）といった言葉が当たり前に使われるようになりましたが、私たちの中では早くから、社会と事業の持続可能性が語り継がれてきました。この『国土報恩』の精神に基づく持続可能な森林経営、すなわち木を植えて育て、伐って、使ってまた植えるという『保続林業』が、住友林業の事業の原点なのです。」（住友林業グループ [2019] 2 頁）

このように、住友林業の事業の原点が企業のサステナビリティに通ずるものであったことが述べられている。

サステナビリティ経営の具体的な推進活動として、『サステナビリティレポート2019』では次の3点を指摘している。

(1) 株主への積極的な情報発信

「2017年度より、当社グループの企業価値向上に関する取り組みについて財務情報と ESG に関連する非財務の両面から情報発信を強化すべく、『統合報告書』を発行しています。『統合報告書』以外にも『株主のみなさまへ（事業活動のご報告）』の他、『定時株主総会招集通知』も和文版・英文版を冊子及びWEBサイトで開示するなど、積極的な情報発信に努めています。」（住友林業グループ [2019] 86頁）

このように、株主への情報提供にあたり、「制度会計で要求される財務情報」に加えて「非財務情報の発信」にまで拡張している。

(2) 地球環境を意識した資金調達

「住友林業グループでは、全ての活動において地球環境を意識した取り組みを推進しています。その一つとして、住友林業はグリーンボンド原則に則し、かつ大手評価機関よりセカンド・パーティ・オピニオンを取得した転換社債型新株予約権付社債（以下、「グリーン CB」）を2018年9月に100億円発行しました。これは、2016年度のニュージーランド山林資産の取得により減少した手元資金のリファイナンスを行うことが目的です。こうしたグリーン CB の発行は世界で初めての事例であり、この先進的な取り組みが高く評価され、Climate Bonds Initiative が主催する『第4回 Green Bond Pioneer Awards』の『New Products』部門を受賞しました。『Green Bond Pioneer Awards』を受賞するのは日本企業で初めてとなります。グリーン CB を発行することで国内外における ESG 投資市場の活性化と裾野の拡大にも貢献します。」（住友林業グループ [2019] 87頁）

このように、地球環境というテーマに焦点を定めた資金調達を実行するなど、「企業のサステナビリティ」に沿う活動を実施している。

（３）気候関連財務情報開示タスクフォースへの賛同

「TCFD（気候関連財務情報開示タスクフォース）から、2017年6月に最終報告が提言されました。住友林業グループでは中長期的 ESG 課題の対策機関である ESG 推進委員会にて議題として取り上げ、気候変動に伴うリスクを重要なリスクと認識し、2018年7月に TCFD への賛同を表明。」（住友林業グループ〔2019〕256頁）

このように、TCFD による「財務に影響のある気候関連情報の企業報告での開示推奨」への賛同表明により、企業報告の拡張へ向けて着手している。

（４）小括

以上から、サステナビリティ報告は「拡張された企業報告」としての役割を担うことに意義が見出され、「制度会計の補完」として機能していることがわかる。

4. 株式会社エヌ・ティ・ティ・データ

『アニュアルレポート2019』では、サステナビリティ経営を推進する背景について次のように述べている。

「近年、SDGs（持続可能な開発目標）に代表されるように、社会・環境課題へのグローバルな対応が企業に求められており、ESG（環境・社会・ガバナンス）の軸で、企業の社会との関わりを評価する動きが高まっています。

当社の企業理念『情報技術で、新しい「しくみ」や「価値」を創造し、より豊かで調和のとれた社会の実現に貢献する』にもあるとおり、当社においては事業そのものがお客様やお客様や社会の抱える課題を IT の力で解決するものです。技術が飛躍的に発展し、デジタルトランスフォーメーションの流れが加速している中、私たちへの期待はますます高まっていると感じています。」（NTT データグループ〔2019〕54頁）

このように、企業の社会との関わりを評価する動きが高まっているとの認識がサステナビリティ経営を推進する背景として述べられている。

サステナビリティ経営の具体的な推進活動として、『アニュアルレポート2019』では次の点を指摘している。

「当社では、アニュアルレポートを株主・投資家の皆様をはじめ、幅広いステークホルダーとのコミュニケーションの媒介と位置付け、建設的な対話を通じた持続的な企業価値向上に努めています。

本レポートは、経営戦略や業績動向等に加え、環境・社会・ガバナンス(ESG)といった株主・投資家の皆様にとって、特に重要な情報を統合することにより、NTT データグループの持続的な価値創造に向けた取り組みをご説明する統合報告書としています。」(NTT データグループ [2019] 1 頁)

このように、株主・投資家への情報提供にあたり、「制度会計で要求される経営戦略や業績動向等」に加えて「特に重要な ESG などの非財務情報の説明」にまで拡張している。

5. 伊藤忠商事株式会社

伊藤忠商事株式会社代表取締役鈴木善久社長 COO は『ESG レポート2019』において、サステナビリティ経営について次のように述べている。

「世の中はIoT、AIといった技術革新による第四次産業革命が起きており、目まぐるしく変化しています。伊藤忠商事は『商いの次世代化』に向けスピード感をもって踏み出さなければなりません。同時に、ESG（環境・社会・ガバナンス）の考え方が広がっていく中、いくつかの既存ビジネスは将来成り立たなくなっていくことも予想され、ESG の視点を踏まえたビジネスの取り組みを考えなければならない時代になっています。社会的な責任を果たしながら、本業を通じてマテリアリティ（サステナビリティ上の重要課題）に取り組み、新時代の持続的成長企業として挑戦し続けます。」(伊藤忠商事グループ [2019] 4 頁)

このように、技術革新による第四次産業革命による目まぐるしい変化という認識がサステナビリティ経営を推進する背景として述べられている。

サステナビリティ経営の具体的な推進活動として、『ESG レポート2019』で

は次の点を指摘している。

「伊藤忠商事は、2019年5月、企業に対し気候変動に関連する財務情報の開示を促す『TCFD』に賛同を表明いたしました。また、これに賛同する企業や金融機関等の間で議論する場として経済産業省、環境省、金融庁が2019年5月27日に設立した『TCFD コンソーシアム』に参画をいたしました。本コンソーシアムへの参画を通じ、気候変動が当社事業に及ぼす機会とリスクの適切な開示に向け取り組んで参ります。」（伊藤忠商事グループ〔2019〕45頁）

このように、TCFDによる「財務に影響のある気候関連情報の企業報告での開示推奨」への賛同表明により、企業報告の拡張へ向けて着手している。

V おわりに

本稿では、制度会計にもとづかない会計報告（サステナビリティ報告）が拡張している現状に鑑みて、その背景を考察し、非制度会計（サステナビリティ報告）の意義を明らかにすることを目的として考察してきた。

考察の結果、まず会計報告が拡張している背景について考察し、1960-70年代の欧米での社会経済情況に対応するために誕生した「社会責任会計」は会計実務に浸透せず、その後「企業のサステナビリティ」という概念が登場して、多くの企業で自発的な開示が進んで非制度会計の会計領域が拡張している現状にあることが明らかとなった。

次に財務会計における非制度会計の会計領域が拡張した過程のなかで、先行研究は非制度会計に対してどのような意義を見いだしていたのかについて考察し、企業報告における制度会計の補完あるいは制度会計に対する理論的基礎の提供という点から非制度会計の意義を見いだしていたことが明らかとなった。

さらに、サステナビリティ報告において日本を代表する5社の報告書を考察し、「拡張された企業報告」としての役割すなわち先行研究でも指摘された企業報告における制度会計の補完という点から非制度会計の意義を見いだした。

以上から、多くの企業で自発的な開示が進んで非制度会計の会計領域が拡張

している現状のなかで、非制度会計（サステナビリティ報告）は、制度会計にもとづく会計情報の枠内に限定されない投資家の求める情報の提供（企業報告における制度会計の補完）という役割を担っていることを確認できたが、提供される情報は企業によって区々であり、今後は情報の適正性確保だけでなく、情報の比較可能性についても多くの議論を重ねる必要がある。

なお、本稿では先行研究で指摘された非制度会計の意義のうち「制度会計に対する理論的基礎の提供」については考察対象外としており、今後は当該意義についても考察していく。

注

- 1 開示するための理論的根拠について、國部 [2012] は主要理論として、アカウンタビリティ理論、正当性理論、ステイクホルダー理論、政治経済理論をあげている (247-255頁)。
- 2 財務会計における制度会計と対になる会計領域として「情報会計」を位置づける先行研究や制度会計を含むものとして「情報会計」を位置づける先行研究が存在する (例えば、清水 [1985]；川村・後藤 [2012])。
- 3 例えば大和ハウスグループでは、サステナビリティ会計とCSR会計を区別する (https://www.daiwahouse.com/sustainable/sustainable_journey/topics/sustainability_report/)。具体的には、「サステナビリティレポート」は持続可能な社会の実現に向けて企業がどのような取り組みをしているかをまとめる社会視点に立つもので、「CSRレポート」は自社が果たしている社会的責任について報告するもので、自社がビジネスを通じて社会や環境に与える責任という企業視点に立つもので、レポート制作の視点が「社会視点」か「企業視点」かという大きな相違があることを指摘している。
- 4 この定常的状态は、環境的持続可能性を前提とし、経済的持続可能性を手段とし、社会的持続可能性を最終目標とする関係性のなかで、世代間・世代内衡平等が確保される。また「定常的状态」は、「持続可能な発展」の結果・到達点を示している。(矢口 [2010] 41頁)
- 5 Khan et al. [2016]；Serafeim [2014] を参照のこと。
- 6 1990年代から2000年代へかけ、制度会計が対象とする財務情報以外の非財務情報の信頼性などを確保するための監査に類似した概念として「保証業務 (assurance services)」が登場した (内藤文雄 [2012] 309頁)。
- 7 この他に、CSRレポートやESGレポートなどがある。

- 8 また当該指摘について、片野坂社長は次のように決意を示している。「ESGを『社会貢献』と捉えている役職員もまだいます。しかし、ESGは企業価値を高めるものであり、投資家にもアピールできるということを、しっかり伝えていくことが必要です。私たちは2018年10月、世界のエアラインで初めてグリーンボンドを発行しました。新しい総合トレーニングセンター建設にあたり、屋上の緑化や、太陽光発電設備を取り入れるなど、環境に配慮した建物であることが評価されました。また、2019年5月にはユニバーサル対応への設備投資資金とするためのソーシャルボンドも発行しています。これらの取り組みについては、投資家の皆さんにもどんどんアピールしていこうと思っています。」（ANAグループ [2019] 47頁）

参考文献

- 伊藤忠商事グループ [2019] 『ESG レポート2019』伊藤忠商事株式会社。
- ANA グループ [2019] 『統合報告書2019』ANA ホールディングス株式会社。
- NTT データグループ [2019] 『アニュアルレポート2019』株式会社 NTT データ。
- 井上良二 [1981] 「財務会計の現状と課題」『産業経理』第41巻第1号、45-53頁。
- 大森明 [2012] 「会計領域の拡大の軌跡と展望」『横浜経営研究』（横浜国立大学）第33巻第1号、99-119頁。
- 亀山康子 [2014] 「『持続可能な発展』と『持続可能性』」『国立環境研究所ニュース』第32巻第6号、8-9頁。
- 川村基・後藤次郎 [2012] 「情報会計についての一考察－会計領域における位置づけ－」『四国大学紀要』Ser. A. 第37号、1-12頁。
- 菊地和聖 [1981] 「制度会計予備軍としての会計研究－最近の研究動向と制度化の可能性－」『産業経理』第41巻第1号、18-25頁。
- KPMG [2019] 『日本におけるサステナビリティ報告2018』KPMG あずさサステナビリティ株式会社。
- 國部克彦 [2012] 「社会関連情報の報告」（第8章）、広瀬義州・藤井秀樹責任編集『財務報告のフロンティア』（体系現代会計学 [第6巻]）中央経済社、245-272頁。
- コニカミノルタ [2019] 『CSR レポート2019』コニカミノルタ株式会社。
- 清水哲雄 [1985] 『情報会計の理論』中央経済社。
- 住友林業グループ [2019] 『サステナビリティレポート2019』住友林業株式会社。
- 田原英俊 [2017] 「コーポレートサステナビリティ」（第1章第2節）、三橋優隆・田原英俊・森悠介・植竹トマス・ピーター D. ピーターセン『コーポレートサステナビリティと組織のレジリエンス』PwC、12-19頁。
- 徳谷昌勇 [1973] 「社会的責任会計の台頭」『産業経理』第33巻第5号、102-105頁。
- 内藤文雄 [2012] 「非財務情報の監査・保証業務」（第10章）、広瀬義州・藤井秀樹責任

- 編集『財務報告のフロンティア』（体系現代会計学〔第6巻〕）中央経済社、309-345頁。
- 中村忠 [1980] 「財務会計と制度会計」『産業経理』第40巻第9号、60-62頁。
- 倍和博 [2008] 『CSR 会計への展望』森山書店。
- 矢口克也 [2010] 「『持続可能な発展』理念の実践過程と到達点」, 国立国会図書館調査及び立法考査局『持続可能な社会の構築：総合調査報告書』（調査資料2009-4）, 15-49頁。
- 柳田仁 [2007] 「CSR 経営会計の起源と展開－その原点としての江戸・明治時代および1960、70年代の展開を中心として－」『立命館経営学』（立命館大学）第46巻第4号、67-86頁。
- 吉田寛 [1973] 「社会責任会計の視点」『産業経理』第33巻第5号、90-94頁。
- Eccles, R. G. and M. P. Krzus [2010], *One Report: Integrated Reporting for a Sustainable Strategy*, John Wiley & Sons. (花堂靖仁監訳 [2012] 『ワンレポート：統合報告が開く持続可能な社会と企業』東洋経済新報社)
- Eccles, R. G., R. H. Herz, E. M. Keegan and D. M. H. Phillips [2001], *The ValueReporting Revolution: Moving Beyond the Earnings Game*, PricewaterhouseCoopers. (中央青山監査法人・PwC コンサルティング株式会社訳 [2002] 『企業情報の開示：次世代ディスクロージャーモデルの提案』東洋経済新報社)
- Khan, M., G. Serafeim and A. Yoon [2016], Corporate Sustainability: First Evidence on Materiality, *The Accounting Review*, Vol.91, No.6, pp.1697-1724.
- SAM [2019], *The Sustainability Yearbook 2019*, RobecoSAM AG. (PwC Japan グループ訳『日本語版The Sustainability Yearbook 2019』RobecoSAM AG in cooperation with PwC Japan)
- Serafeim, G. [2014], "Turning a Profit While Doing Good: Aligning Sustainability with Corporate Performance", *Governance Studies, The Initiative on 21st Century Capitalism*, No.19, Brookings Institution.
- SIGMA Project [2003], *The SIGMA Guidelines-Toolkit: Sustainability Accounting Guide*, The SIGMA Project. (BSI ジャパン訳 [2004] 『SIGMA ガイドライン－SIGMA ツールキット』BSI ジャパン)
- World Commission on Environment and Development [1987], *Our Common Future*, United Nations Department of Economic and Social Affairs.