

サステナビリティ管理会計における 統合報告の適用可能性

岡 照 二
呉 綺

I はじめに

現在、多くの日本企業は、SDGs（持続可能な開発目標）達成に向けた活動を実施している。SDGs達成に向けた活動は、株主・投資家など外部ステイクホルダーによるESG投資を積極的に得るために実施している場合もあれば、環境意識が高い企業経営者・従業員など内部ステイクホルダーが率先し実施している場合もある。2015年に国連で採択されたSDGsは、現在、表面的には企業経営に浸透していると言える状態にあるかもしれないが、現在の流行に終わることなく継続実施していくためには、SDGs経営に資する会計システム(サステナビリティ会計)¹⁾が社内に構築されているのであろうか。

日本において、これまで企業の社会的責任・環境経営に資する会計として、研究者が中心となり社会関連会計や環境会計に関する学術的研究が行われてきた。また、1990年代後半からは環境省が中心となり、環境会計（外部環境会計）や環境報告書について産官学が連携したガイドラインが作成され、実際に企業においても環境会計を実施し、環境会計データが環境報告書等を通じて公表されてきた。しかしながら、環境省による『環境にやさしい企業行動調査』（2018年実施、2020年公表）によれば、上場企業の44.3%、非上場企業の10.5%、全体では19.6%の企業が環境会計を導入しているに過ぎない現状である。もう少し言えば、上場企業においても半分以下しか環境会計を導入しておらず、また、筆者らのこれまでの数多くのインタビュー調査から経験的にも環境報告書を作成する際に環境会計のデータをただ計算し開示しているだけに過ぎず、環境会計が環境経営と直接的に結びついているとは言い難い。つまり、環境会計の社会的意義は非常に高いが、理論と実務が大きく乖離していると言える。また一方で、1999年以降、経済産業省が中心となり、環境管理会計手法の開発と導入事例について産官学が連携して実施され、2002年、『環境管理会計手法ワークブック』が公表された。2002年以降、環境管理会計手法の1つであるマテリアルフローコスト会計（MFCA）が最も注目され、経済産業省が中心となりMFCAの企業への導入プロジェクトが数多く実施された。これまでMFCAに

1) SDGs促進手法としてのサステナビリティ会計に関する研究として、西谷（2021）が挙げられる。

関する規範的・事例・実証研究は数多く実施され公表されてきたが(國部・中嶋編(2018)), 今日では環境管理会計の手法に関する研究は停滞している。つまり, 外部環境会計と同様に, 環境管理会計においても理論と実務が大きく乖離している。

そこで, 企業経営において, なぜ環境会計・環境管理会計が普及しなかった原因は何だったのだろうか。筆者らはその原因の1つとして, これまで環境会計の計算対象とされてこなかった社会的コストの内部化に注目した。もし社会的コストを計算することができ, その上で社会的コストが会計システムの対象となり得れば, 理論と実務の乖離を少しでも近づけることに貢献できるのではないだろうか。また, 社会的コストの内部化は自然資本の費消と言い換えることができ, 近年, 日本企業の多くが統合報告書を発行しており, 統合報告フレームワークによる価値創造プロセスに注目した。

よって, 本稿ではサステナビリティ会計の中でも管理会計領域(内部管理目的)に焦点を当て²⁾, 企業コストのみならず社会的コストまでも計算対象とする新たなコストマネジメントの展開について検討し, また, 統合報告書発行企業への質問票調査を用いて, 統合報告の内部管理目的についても考察していく。

II サステナビリティ管理会計とは何か

1. 環境会計における社会的コストの位置づけ

サステナビリティ会計における社会的コストの概念を検討する前に, 環境省による『環境会計ガイドライン』において, 社会的コストがどのように捉えられているのか, まず考察したい。環境省(2005)において, 環境保全コストは企業が環境保全のために負担したコスト(私的コスト)のみが対象であり, 企業が事業活動の結果, 第三者や社会全体が被っている健康被害や環境汚染等の負担(社会的コスト)は対象ではない。また, 環境会計は, 環境保全コスト(貨幣単位), 環境保全効果(物量単位), 及び環境保全対策に伴う経済効果(貨幣単位)を構成要素とし, それぞれ数値及びそれを説明する記述情報で表現している。つまり, 環境省(2005)において, 環境会計情報は可能な限り定量的それも貨幣単位または物量単位で, さらには定量的情報のみならず記述情報といった定性的情報でも表現可能としている。言い換えれば, 企業が環境会計を導入する際の障壁を少なくするために, 社会的コストは対象外とし, 環境会計情報は記述・定性情報でも可能にした訳だが, 環境会計導入の伸び率は停滞している。その理由の1つとして考えられるのは, 環境会計は制度会計でなく, また, 環境会計導入は内部ステークホルダーの環境意識の高さに左右されている。

また, 社会的コストと環境会計の関係について, 原価計算の名著である岡本(2000)におい

2) 海外におけるサステナビリティ管理会計に関する規範的研究として, Schaltegger et al. (2022) などが挙げられる。

て、次のような指摘がなされている。岡本（2000）によれば、「製品の生産過程や、製品の使用過程で、環境汚染などの社会コストが発生する…このような新しい事態に対処するため、企業は重要な経営戦略の一つに、環境対策にかける費用とその効果を定量化して示す「環境会計」（Accounting for the Environment）を導入し始めた。…環境会計の問題点は、現行の企業会計が、環境という分類に対応していないので、計算の範囲、計算方法がまだ確立しておらず、とりわけ環境対策の効果金額測定に客観性が確保されない点にある。そのために環境会計の国際的な統一基準の制定が望まれる。…いずれにしても環境会計は、原価計算研究者が真剣に取り組むべき新しい領域となることは確実である。」と記述されている（岡本（2000）832-833頁）。つまり、環境会計におけるコストの計算範囲・計算方法が未確定であるため、計算された金額の客観性が担保されないことについて指摘されている。

2. サステナビリティ会計における社会的コストの位置づけ

つぎに、サステナビリティ会計における社会的コスト概念について検討していく。岡・呉（2021）において、サステナビリティ会計とは、企業のサステナビリティ経営に資する会計と定義し、環境、経済、社会の3つの側面を同時実現することでSDGs社会を支援し、企業の経済活動で得られた付加価値をすべてのステークホルダーに分配することを目的とする会計であるとした。つまり、サステナビリティ会計は、地球のサステナビリティに貢献することを目的に、ミクロの視点とマクロの視点を統合した未来情報をも扱う会計である。また、サステナビリティ会計は従来の企業会計では認識されてこなかった自然資本を対象としており、自然資本とは大気、水、森林、土壌、動植物、生物多様性などを指す。そこで、従来の企業会計からサステナビリティ会計へと展開させるため、①コスト概念の拡張、②利益概念の変容、について考察することが必要である。①コスト概念の拡張とは、これまでの企業会計では企業コストのみを対象としていたが、ライフサイクルコスト、さらには社会的コストを含むフルコストまでを対象として、社会的費用（外部不経済）の内部化を目的とする。つぎに、②利益概念の変容とは、これまでの企業会計では営業利益、経常利益、当期純利益といった利益概念を用いて経営管理者や投資家に対して意思決定に有用な情報の提供や利益分配を行ってきたが、多様なステークホルダーに対して価値を分配するために付加価値という概念を用いる。

また、制度会計の損益計算において、収益から費用を差し引くことで利益を計算する。ここでいう費用は企業内で発生した費用であり、企業コストである。サステナビリティ会計の損益計算において、費用を企業が自然環境に与えるコストまでフルに計算した社会的コストまで拡張し、収益からフルコストを差し引いた結果が付加価値として計算される。社会的コストまでを費用とすることは、自然環境というリスクを内部化することになり、その結果、経営者の社会的コストに対する管理可能性を高め、自然リスクを低減することにつながる。

3. 社会的コストの原価性—『原価計算基準』から考える

岡・呉 (2023) において、社会的費用 (社会的コスト) について、経済学および会計学の視点から探索的な文献レビューを実施した。しかしながら、岡・呉 (2023) は研究者による規範的研究を中心に考察したことに留まっており、本稿では、1962年に公表され今も利用されている『原価計算基準』から、社会的コストの原価性について考察したい。そもそも社会的コストは、その名称のとおり、『原価計算基準』でいう「原価」になり得るのか、それとも、原価ではなく「費用」なのだろうか。

まず、『原価計算基準』において、原価は次のように定義づけされている。原価とは、「原価計算制度において、原価とは、経営における一定の給付にかかわらせて、は握された財貨又は用役の消費を、貨幣価値的に表わしたものである。」とされている。また、より具体的には、原価の本質として、経済価値の消費、給付関連性、経営目的関連性、原価の正常性が挙げられている。この基準に適合しないものは非原価項目と呼ばれている。山形 (1981) において社会的コストと『原価計算基準』の関係について、「その原価概念の中に、「社会にマイナスの影響を及ぼさないで」給付生産のために発生したコストが原価であることを明示する必要がある。すなわち、「社会にマイナスの影響を及ぼさないで」という制約条件が新たに原価概念の中に入れられるのであれば、ソーシャル・コストの認識はできないのである。」(山形 (1981) 70頁) とした。また、山形 (1981) は「ソーシャル・コストの原価性を主張するためには、それが給付関連の価値費消であり、貨幣的評価が可能であることを証明しなければならないとした」(山形 (1981) 67頁) と主張されている。その一方で、社会的コストは企業の収益を獲得するための犠牲であり、サステナビリティ会計においては費用として企業が負担しなければならない。

以上、社会的コストは、『原価計算基準』上、原価の本質を満たしておらず、原価計算制度における「原価」ではなくあくまで「費用」と考えられる。しかしながら、原価計算制度外において、企業は社会的コストを計算し管理する必要が果たしてないのだろうか。先にも述べたが、企業のサステナビリティ経営が浸透している現在、特殊原価調査という位置づけにおいて、随時断片的に社会的コストを計算し管理していく必要がある。溝口 (1982) によれば、特殊原価調査は「特別な目的をもって、特殊な原価概念を用いて、特別に原価を調査、測定する」(溝口 (1982) 11頁) ものと定義づけされており、差額原価や機会原価などの他の特殊原価と同様に、サステナビリティ経営において社会的コストを必要に応じて調査・測定する必要がある。

そこで、コストマネジメントにおいて、社会的コストの計算・管理について検討したい。近年のコストマネジメント研究で代表的な著書である梶原 (2022) によれば、戦略的コストマネジメントとは、「企業が持続的利益の獲得を目的として、企業戦略と統合的なコスト構造を構築し、そのもとで事業活動を効果的・効率的に行うために、原価情報を活用しながら、意図的に意思決定を行うことである」(梶原 (2022) 6頁) と定義づけしている。また、戦略的コス

トマネジメントの意義について、4つの観点から検討されており、その1つに社会的意義を挙げられている。つまり、戦略的コストマネジメントは企業内部で発生する原価のみならず、企業が行う事業活動が環境や社会に及ぼす悪影響としての社会的コストを含むとしている。戦略的コストマネジメントは、「企業内部で発生する原価の最適化よりも、企業外部で発生する原価も含めた全体最適化を志向するものである」（梶原（2022）11頁）している。つまり、従来のコストマネジメントの対象であった企業コストのみならず、外部不経済である社会的コストまで含めたコストマネジメントへと展開しており、社会的コストまで計算・管理していく必要がある。

以上、社会的コストの原価性について、『原価計算基準』に基づいて考察した。また、今後のサステナビリティ会計におけるコストマネジメントとして、社会的コストまで計算することで管理可能性が高まることを明らかにした。そこで、これまで社会的コストという費用（フロー）面について注目してきたが、社会的コストを自然資本（ストック）の費消として捉え直すことができる。次章では、企業のサステナビリティ経営において自然資本が注目される契機となった統合報告書を用いて、質問票調査を行った結果に基づいて、分析・考察していく。

Ⅲ サステナビリティ管理会計における情報開示と内部管理の統合

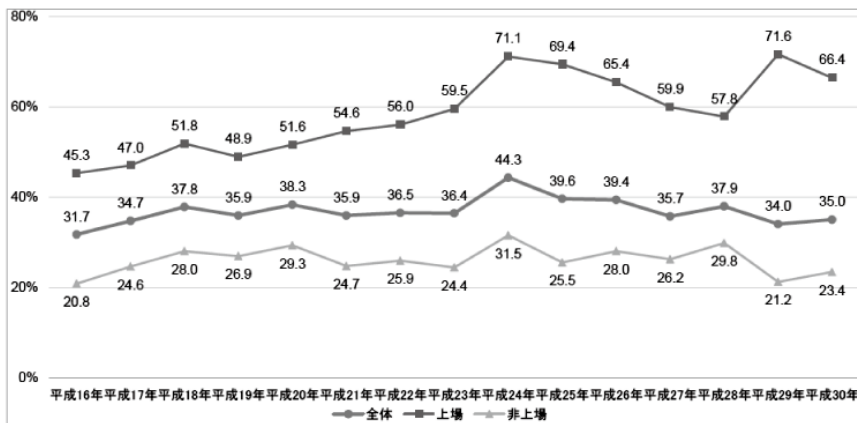
1. 環境報告から統合報告へ

サステナビリティ管理会計における統合報告書の位置づけを検討する前に、統合報告書以前に企業が発行していた環境報告書について見ていきたい。環境報告に関して、環境省が2018年6月に『環境報告ガイドライン2018年版』を公表しており、現在の最新版となっている。環境報告の記載事項として、「持続可能な社会への移行過程において、事業者が、短中長期にわたり、重要な環境課題にどのように取り組み、さらに、これからどのように取り組もうとしているのかを明確に伝えられるようにすること」（環境省（2018）8頁）を目的とする。また、「そのため、単に過去の取組成果を示すだけでなく、ガバナンスやビジネスモデル等の組織体制や経営の方向性に関する情報等を具体的かつ明確に記述して、将来志向的でダイナミックな状況を説明することが望まれます」（環境省（2018）8頁）としている。そして、2018年版の改定ポイントとして、「事業環境が持続可能な社会への移行過程にあることを前提に、環境報告をESG報告の枠組みで利用する投資家の情報ニーズに配慮し、従来型の環境マネジメント情報に加えて、事業者の組織体制の健全性（ガバナンス、リスクマネジメント等）や経営の方向性（長期ビジョン、戦略、ビジネスモデル）を示す、将来志向的な非財務情報を記載事項にしています」（環境省（2018）3頁）が挙げられている。そこで具体的な記載事項として10項目が挙げられており、①経営責任者のコミットメント、②ガバナンス、③ステークホルダーエンゲージメントの状況、④リスクマネジメント、⑤ビジネスモデル、⑥バリューチェーンマネジメント、⑦

長期ビジョン, ⑧戦略, ⑨重要な環境課題の特定方法, ⑩事業者の重要な環境課題, である。さらには, 環境省 (2018) によれば, 「事業者が特定した重要な環境課題に関連する財務的影響を報告事項とし, 環境会計 (『環境会計ガイドライン2005年版』) の環境保全のためのコスト等を貨幣単位で定量的に認識・測定・伝達するという考え方を本ガイドラインに取り込みました」(環境省 (2018) 3頁) とあり, 環境報告ガイドラインの中に環境会計ガイドラインが組み込まれる形となっている。

そこで, 日本企業における環境報告書の発行状況はどうだろうか。環境省による「環境にやさしい企業行動調査」³⁾ によれば, 2018年調査では上場企業は66.4%, 非上場企業は23.4%, 全体では35.0%の企業が環境報告書の作成・公表しており, 年々, 増加している (図表1参照)。

図表1 日本企業の環境報告書の作成・公表の状況



(出所: 環境省 (2020) 17頁)

つぎに, 財務情報と非財務情報を統合した統合報告書について見ていきたい。IIRC (国際統合報告評議会) は2013年に『国際統合報告フレームワーク』を発行し, 2021年に改訂版を発行した。IIRC (2021) によれば, 統合報告書とは「組織の外部環境を背景として, 組織の戦略, ガバナンス, パフォーマンス及び見通しが, どのように短中長期の価値の創造, 保全または毀損に繋がるのかについての簡潔なコミュニケーション」(IIRC (2021) p.10) であるとしている。また, 統合報告書の主目的として, 「財務資本の提供者に対し, 組織がどのように長期にわたり価値を創造, 保全または毀損するのかを説明すること」(IIRC (2021) p.5) としている。

そこで, 日本企業における統合報告書の発行状況はどうだろうか。企業価値レポート・ラボ (2023a) によれば, 国内自己表明型統合レポート発行企業等数は2022年12月時点において884組織あり, そのうち上場企業は819社である。また, 統合報告フレームワークを参照した

3) 環境省による「環境にやさしい企業行動調査」は, 平成3年度から継続実施されてきたが, 令和元年度 (平成30年度における企業の取組) の調査をもって終了された。

レポートは586組織（66.3%）、価値創造モデルを掲載するレポートは792組織（89.6%）であった（企業価値レポート・ラボ（2023a）2頁）。2023年9月に公表された速報版において、SDGsが採択された2015年は183組織であったが2023年9月には934組織が発行しており、SDGs採択以降、5倍以上の組織が統合レポートを発行している。つまり、日本企業のサステナビリティ情報開示において、統合報告書を発行することは必要不可欠となっていることがわかる。

2. 統合報告書に関する質問票調査

日本企業のサステナビリティ経営において、統合報告書の現状を明らかにするため、2022年2月に統合レポート発行企業565社に対して郵送による質問票調査を実施した。2022年3月31日に回答を締め切り、その結果、69社（回答率12.2%）から回答を得ることができた。本質問票調査において同時に行った自然資本経営・会計については岡・呉（2023）で考察しており、本稿では統合報告書に関する回答結果について分析・考察する。

1) 統合報告書発行の対象・目的

統合報告書は誰のために発行しているのかについて、「株主・投資家」と回答した企業が62社（95.4%）で最も多く、「顧客」、「取引先」、「従業員」と回答した企業が1社ずつあった⁴⁾。また、統合報告書の発行目的であるが、「企業外部への情報開示目的」と回答した企業が38社（55.1%）で最も多く、「企業外部への情報開示目的・企業内部の経営管理目的の両方」が31社（44.9%）であり、「企業内部の経営管理目的」と回答した企業は0社であった。つまり、統合報告書発行の主目的はやはり情報開示目的であるが、経営管理目的とともに利用していることが把握でき、統合報告書は内部管理機能も有しているとも考えられる。

つぎに、サステナビリティ経営における統合報告書発行の重要性であるが、「とても重視している」と回答した企業が44社（63.8%）で最も多く、「重視している」と回答した企業が24社（34.8%）であった。つまり、ほぼすべての企業でサステナビリティ経営において統合報告書発行が重要であり、サステナビリティ経営における情報媒体の中心に統合報告書があることが明らかになった。また、統合報告書を作成するにあたり、IIRCによる統合報告フレームワークに「準拠している」と回答した企業が10社（14.5%）、「参考にしている」と回答した企業が47社（68.1%）であった。つまり、80%以上の統合報告書発行企業がIIRCによる統合報告フレームワークを準拠・参照していることが把握でき、統合報告書におけるIIRCの重要性がある一方、すべてを準拠することの困難性も明らかになった。

2) 統合報告書における財務情報・非財務情報の重要性

統合報告書における財務・非財務情報の重要性について、「財務・非財務情報の両方」が重

4) 本質問項目は1つのみを回答すべきところ、すべてにチェックした企業が4社あった。

要であると回答した企業が53社 (76.8%) で最も多く、「非財務情報」が13社 (18.8%)、「財務情報」が3社 (4.4%) であった。つまり、統合報告書発行企業の多くは、財務情報のみならず非財務情報の重要性を理解していることが推察できる。そして、非財務情報が財務情報に影響しているかどうかという質問に対して、「強く影響している」と回答した企業が19社 (27.5%)、「影響している」と回答した企業が41社 (59.4%)、「どちらとも言えない」と回答した企業が9社 (13.1%) であり、85%以上の企業が財務情報に対する非財務情報の重要性について認識していることがわかる。

つぎに、非財務情報の中で最も重視している情報について、「環境情報」が29社 (46%) で最も多く、「ガバナンス情報」24社 (38.1%)、「社会情報」10社 (15.9%) という結果であった⁵⁾。そして、統合報告書におけるESG情報の重要性は、図表2のとおりであった。ESG情報の中では「環境情報」と「ガバナンス情報」が重視されていることがわかる。また、図表3において、非財務情報の中でも自然資本情報の性質について、自然資本情報をリスク情報として捉えている企業が多い結果となり、今後、統合報告書の普及に伴い、自然資本が価値創造／価値毀損の抑制に貢献するものとして捉えられていくと思われる。

図表2 統合報告書におけるESG情報の重要性

質問	5 4 3 2 1					平均値	標準偏差
	5	4	3	2	1		
貴社の非財務情報の中で、環境情報は重視されていますか？	0 0.0%	1 1.4%	2 2.9%	19 27.5%	47 68.1%	1.377	0.621
貴社の非財務情報の中で、社会情報は重視されていますか？	0 0.0%	0 0.0%	6 8.7%	30 43.5%	33 47.8%	1.609	0.647
貴社の非財務情報の中で、ガバナンス情報は重視されていますか？	0 0.0%	0 0.0%	1 1.4%	24 34.8%	44 63.8%	1.377	0.517

* 1とても重視している 5全く重視していない (有効回答数:69)

(出所：筆者作成)

図表3 自然資本情報の性質について

質問:貴社のサステナビリティ経営において、自然資本情報の性質について、	5 4 3 2 1					平均値	標準偏差
	5	4	3	2	1		
リスク情報として、とらえている	0 0.0%	0 0.0%	6 8.8%	31 45.6%	31 45.6%	1.632	0.644
機会情報として、とらえている	0 0.0%	0 0.0%	8 11.8%	36 52.9%	24 35.3%	1.765	0.649
価値毀損の抑制の情報として、とらえている	0 0.0%	2 2.9%	12 17.6%	31 45.6%	23 33.8%	1.897	0.794
価値創造の情報として、とらえている	0 0.0%	1 1.5%	12 17.6%	33 48.5%	22 32.4%	1.882	0.744

* 1とてもそう思う 5全くそう思わない (有効回答数:68)

(出所：岡・呉 (2023) 10頁、図表4を筆者修正)

5) 本質問項目は1つのみを回答すべきところ、すべてにチェックした企業が4社、未回答が2社あった。

3. エーザイの事例研究

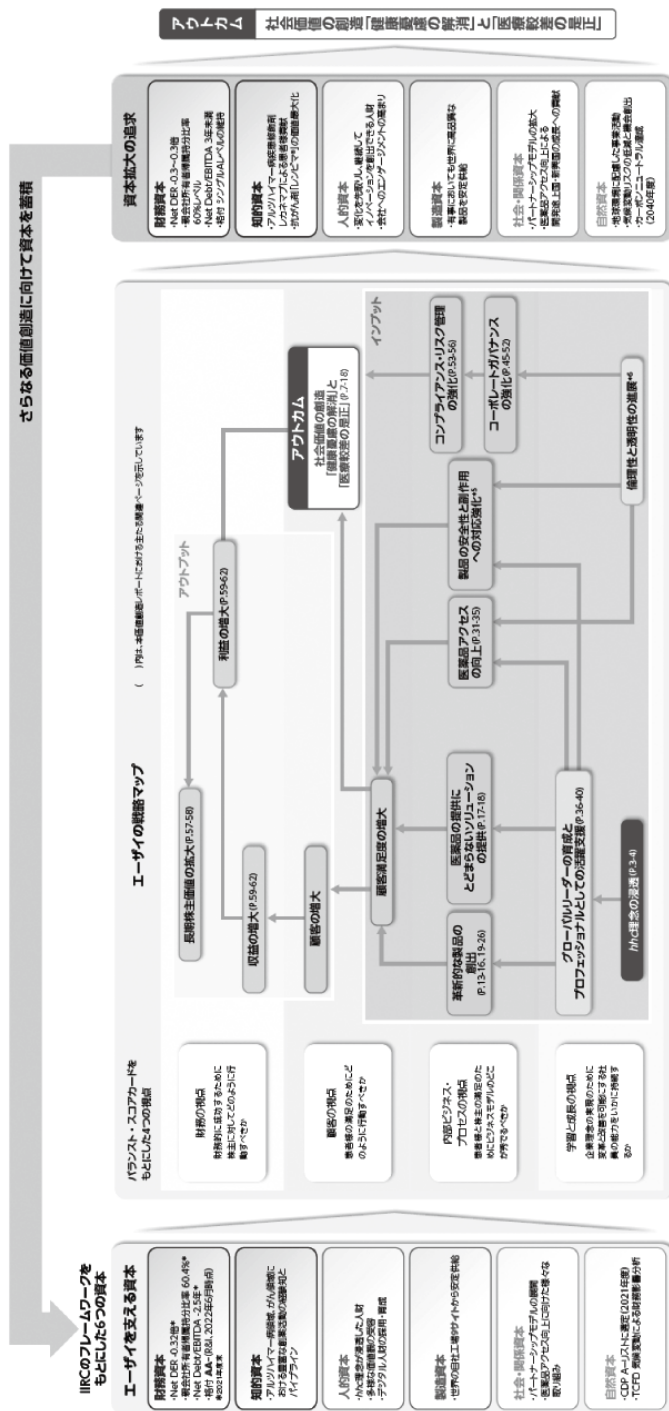
最後に、エーザイの統合報告書において、管理会計手法であるバランスト・スコアカード（BSC）を用いた価値創造プロセスを開示している⁶⁾。エーザイの企業理念は、医療の主役は患者様とご家族、生活者であることを認識し、そのベネフィットを向上させることによって事業を遂行することにある。また、エーザイが目指すもの（hhc）は、必ずしも事業活動に貢献しない慈善活動などの社会貢献活動を重視するCSRとは異なり、社会的価値と経済的価値の同時達成を目指すCSVの考え方に近い（エーザイ（2017）4-5頁）。エーザイ（2014）において、エーザイの価値創造プロセスやフローとして、IIRCが公表するフレームワークに則り作成されている。また、事業活動によりどのようにして価値が創出されるのかといった価値創造のフローにおいてBSCのフレームワークが利用されており、その後、毎年公表されている『統合報告書』（現・『価値創造レポート』）において、BSC・戦略マップを用いた価値創造プロセスとフローのモデルは進化してきた（図表4参照）。

もう少し詳しく見ていくと、エーザイではIIRCのフレームワークに則て、事業活動を行うために資本を投下し、付加価値を創造しインプットを超えて資本を増やしていくプロセスを「価値創造プロセス」と考えている。事業活動を通じてどのように価値を創造していくのかといった「価値創造の流れ」を、財務の視点を中心にBSCの4つの視点で捉えている。これは、「事業活動の唯一の目的は、患者さんの満足度を高めることによって社会的価値を創造することであり、その結果として売上や利益といった経済的価値を創造することである」というエーザイの企業理念に基づくものである。その後、IIRCによる価値創造のフローを、より具体的な戦略マップに置き換えた。長期株主価値の拡大（財務の視点）という最終目標を達成するために、戦略マップにはベースとなる学習と成長の視点から内部ビジネス・プロセスの視点、顧客の視点へとつながっている。学習と成長の視点には、hhcの理念がBSCに組み込まれており、エーザイの企業理念と同様にCSVの概念となっている。これをサステナビリティ・バランス・スコアカード（SBSC）としても見ることができる⁷⁾。

6) エーザイにおいて、『アニュアル・レポート2014』からBSCを用いた価値創造プロセスが示されており、『統合報告書』から『価値創造レポート』に変更された後も2022年までBSC・戦略マップを用いた価値創造プロセスとフローについて紹介されてきた。エーザイにおけるBSCを用いた情報の結合性に関する研究として、伊藤（2021）を参照して頂きたい。

7) サステナビリティ・アセスメント、管理会計、コントロール、レポーティングを統合したフレームワークを示した研究として、Maas et al.（2016）が挙げられる。

図表4 エーザイの価値創造プロセスと戦略マップ



(出所: エーザイ (2022) 5 - 6 頁)

IV むすびにかえて

以上、サステナビリティ管理会計における内部管理目的および外部報告目的について考察してきた。まず、サステナビリティ会計の内部管理目的の側面から、社会的コストの計算・管理の重要性について言及したが、社会的コストの具体的な計算方法について詳細な検討はできていない。また、現在、IFRS財団はISSB(国際サステナビリティ基準審議会)を2021年に設立し、サステナビリティ基準の統一化が国際的に進んでいるが、あくまで開示基準についてである。『環境会計ガイドライン』では対象外であった社会的コストは、気候変動・生物多様性喪失が全世界で社会課題となっている今日、基準・ガイドラインの作成プロセスにおいても、社会的コストの計算(金額換算)は検討していく必要がある。よって、今後、残された課題として、社会的コストの計算方法としてLCAを用いたLIME(被害算定型影響評価手法)、また自然資本の計算手法としてBSIによるBSI8632「自然資本会計」ガイドラインやCapital Coalitionによる「自然資本管理会計」に関するガイダンスとの関係について、検討していく必要がある。

また、サステナビリティ管理会計の外部報告目的の重要性は今後さらに高まると考えられる。2023年3月期から、有価証券報告書において、事業の状況としてサステナビリティに関する考え方や取組について記載する欄が新設され、「ガバナンス」、「戦略」、「リスク管理」、「指標及び目標」の開示が求められるようになった。つまり、開示すべき内容から従来からサステナビリティ経営のため内部管理目的で作成されていた管理会計情報の外部報告化であり⁸⁾、今後、SBSCなどサステナビリティ管理会計手法の開発が急がれる⁹⁾。最後になるが、今から30年以上も前に、水野(1990)において企業の外部報告機能は管理会計の体系の中に組み込んで理解することが重要であることを指摘されており、今後、新たな(サステナビリティ)管理会計として引き継いで考察していきたい。

(謝辞)

本研究は、2021年度関西大学研究拠点形成支援経費(研究課題:「SDGs社会を支援するサステナビリティ会計システムの開発」)及び科学研究費補助金(若手研究21K13407:呉綺)により実施された研究成果の一部である。

8) 有価証券報告書における環境会計・SDGs・ESG情報の開示に関する研究として、小川(2020)が挙げられる。

9) 最近では、中罵(2023)において、MFCAを用いたエネルギーロス改善に関するサステナビリティ管理会計に関する事例研究が行われた。

参考文献

- IIRC (International Integrated Reporting Council). (2021), *International <IR> Framework*, IIRC. (IIRC (2021) 『国際統合報告<IR>フレームワーク』IIRC)。
- Maas, K., Schaltegger, S. and Crutzen, N. (2016) Integrating Corporate Sustainability Assessment, Management Accounting, Control, and Reporting, *Journal of Cleaner Production*, 136, 237-248.
- Schaltegger, S., Christ, K. L., Wenzig, J. and Burritt, R. L. (2022) Corporate Sustainability Management Accounting and Multi-level links for Sustainability- A Systematic Review, *International Journal of Management Review*, 24, 480-500.
- 伊藤和憲 (2021) 『価値共創のための統合報告—情報開示から情報利用へ—』同文館出版。
- エーザイ (2014) 『アニュアル・レポート2014』エーザイ株式会社。
- エーザイ (2015) 『統合報告書2015』エーザイ株式会社。
- エーザイ (2017) 『統合報告書2017』エーザイ株式会社。
- エーザイ (2022) 『価値創造レポート2022』エーザイ株式会社。
- 岡照二・呉綺 (2021) 「SDGs社会におけるサステナビリティ会計の構想—自然資本を中心に—」『関西大学商学論集』第65巻第4号, 19-38頁。
- 岡照二・呉綺 (2023) 「サステナビリティ会計の構築に向けた社会的費用の内部化」『関西大学商学論集』第67巻第4号, 1-14頁。
- 岡本清 (2000) 『原価計算 (六訂版)』国元書房。
- 小川哲彦 (2020) 「有価証券報告書における環境会計・SDGs・ESG情報の開示に関する一考察」『西南学院大学商学論集』第67巻第2号, 47-58頁。
- 梶原武久 (2022) 『戦略的コストマネジメント』中央経済社。
- 環境省 (2005) 『環境会計ガイドライン2005年版』環境省。
- 環境省 (2018) 『環境報告ガイドライン2018年版』環境省。
- 環境省 (2020) 『令和元年度 環境にやさしい企業行動調査 (平成30年度における取組に関する調査) 調査結果【詳細版】』環境省。
- 企業価値レポーティング・ラボ (2023a) 『日本の持続的成長を支える統合報告の動向2022』企業価値レポーティング・ラボ。
- 企業価値レポーティング・ラボ (2023b) 『国内自己表明型統合報告書発行企業等リスト2023年版 (速報版 2023年9月20日現在)』企業価値レポーティング・ラボ。
- 経済産業省 (2002) 『環境管理会計手法ワークブック』経済産業省。
- 國部克彦 (2012) 「環境管理会計」(國部克彦・伊坪徳宏・水口剛『環境経営・会計 (第2版)』所収, 有斐閣アルマ), 25-55頁。
- 國部克彦・中馬道靖編 (2018) 『マテリアルフローコスト会計の理論と実践』同文館出版。
- 中馬道靖 (2023) 「マテリアルフローコスト会計 (MFCA) によるエネルギーロス改善にみるサステナビリティ管理会計手法への発展—企業 (A社) 現地調査をもとに—」『関西大学商学論集』第68巻第3号, 21-37頁。
- 西谷公孝 (2021) 「サステナビリティ会計はSDGs促進手法となり得るか: 環境会計導入が環境パフォーマンスと生産性に与える効果」『メルコ管理会計研究』第13号第1号, 3-18頁。
- 水野一郎 (1990) 『現代企業の管理会計—付加価値管理会計序説—』白桃書房。
- 溝口一雄 (1982) 『精説 原価計算基準』中央経済社。
- 山形休司 (1981) 「ソーシャル・コストの原価性」(岡本清編『原価計算基準の研究』所収, 国元書房), 63-72頁。
- 山上達人 (1999) 『環境会計入門—環境会計の基本問題を考える—』白桃書房。