

第6章 協同組合と非営利組織の社会的会計

社会的会計は事業政策と社会科学の分野では新しい未発達な分野である。人的な社会サービスや製品やその他サービスを提供する協同組合や非営利組織の発展と未来にとって緊急なものとは言えないにしても、きわめて重要である。社会的会計は、プラスマイナス両面のいくつかの目的を持つ。ここでは3つの主な目的を紹介するが、そのうち2つについて詳しく論ずる。社会的会計は、市場と政策における、組織とその目的の推進とマーケティングにとって重要な手段である。社会的会計は、とりわけ、製品やサービスの生産における金銭に関わらない側面において、組織の事業評価のための強力な手段となる。要するに、社会的会計は組織目的の偏向や有り得る失敗を引き起こさないための基本的な手段である。以下の節では、協同組合と非営利組織における事業評価、目的の置き換え、各種会計、社会的監査報告、社会的会計および外部社会的会計について論じる。

6.A. 序論。事業評価

協同組合と非営利組織の活動において事業評価は重要であるが、長期的に支出が収入を上回るというような会計収支に直面するのでもないかぎり、しばしば軽視されている。そのように失敗した組織は、いつも失敗している組織であり、長期に生存することはできない(Zucker & Meyer, 1991)。協同組合も非営利組織もこのことに関しては例外ではない。彼らは利潤活動以外の事業活動を成果と呼んでもいいが、長期的にはやはり剰余金を生み出さなければならない。狭い意味では、財政貸借表が協同組合と非営利組織の事業評価にとって必要なものであろう。しかしながら、この財政貸借表を協同組合と非営利組織のその他の目的、とりわけ社会的目的を勘定するには使えていない。利潤最大化企業の業績判断に使用しているところの狭い意味での財政貸借表とは別の項目を使って、協同組合と非営利そ式の事業評価をする方法を考えなければならない。

協同組合と非営利組織の業績評価の問題をよりよく理解するために、まずわれわれは、社会的プログラムの業績評価、次に、非営利組織の効率性の評価方法、最後にスウェーデンの消費者協同組合の業績測定方法について論ずる。

英国における福祉プログラムの業績評価に関するいくつかの基本的定義についてホイスその他によって論じられた(Hoyes, et al, 1992)。かれらは、業績評価は、関連する情報の総体を必要とし、それは社会プログラムの価値と目的の明確な対照表に基づく「測定手段」からなる。そしてその「測定手段」は、諸目的が実現しているかどうかを審査するものでなければならないと、言っている(ibid, p.11)。この見解は、協同組合と非営利組織の社会的会計に関するわれわれの理解に近い。彼らは、まず第一に、福祉サービスの枠内で展開されるべき、福祉における収入、支出、成果、実行過程を定義する(Knapp, 1982)。次に、彼らは社会サービスの実施における効率と公正を論じる。

これらの定義は、協同組合と非営利組織の業績評価に関するわれわれの見解と関連しているので、以下に詳細を示す。

- 1) 収入(inputs): サービスの生産、職員、不動産、資本その他において使用される資源。数量と価値で測定できるもの。
- 2) 支出(outputs): 収入がもたらすサービス。数量と価値で測定できるもの。
- 3) 成果(outcomes): 利用者自身に関わること。数量と価値で測定できるが、むずかしい。
- 4) 実行過程(process): 収入都市出の間の関係に影響を与える変数。すなわち、収入が同じであっても異なる支出をもたらす。成果よりも実行手段のほうがしばしば理解しやすいので、間違えやすい。

「効率」については、彼らは定義にたくさんの相違や矛盾があることを指摘している。

しかしながら、そうした解釈は大きくいってふたつの基本的な概念に分けられる。

第一の概念は、「量、質」を無視した、サービス提供の費用に関わる。それは「大ざっぱな効率性」であり、そこでは効率的なサービスは、サービス費用を最小化するものであり、効率改善のための主要手段として「費用削減」をもたらす。第二の概念は、「配分的効率」であり、費用対サービスの有効性に明確に関係している。より特殊的には、も収益とサービスに対する費用との間の格差が最大化するならば、サービスは配分的効率性をもつことになる。(p.12)

彼らの配分的効率はひろい概念であり、どんな積極的な価値も含むことができる。しかし、「効率」とは同一ではない。その点は以下で触れる。公正もまた、いろいろに解釈される。しかし、「享受の公平」と「参加の公平」に分かれる。享受の公平とは、ふつうニードに関係する。これはふたつの側面をもつ。すなわち平等なニードのための平等な取扱い(水平的平等)と不平等なニードに対する不平等な取扱いの結果(垂直的公平)。一方、参加の公平とは、サービスの「取得可能性」であり、関わり方の水準や受け取る享受の実際の量を指すのではない。(ibid.,p.15)

ボランティア非営利組織の効率性の問題は、最近オズボーンとトリッカー(1995)やハーマンとハイモビックス(1995)によって、相互に意見交換しながら論じられている。オズボーンとトリッカーはナップによって展開された非営利組織の効率性の評価基準の定義(1982)の枠組みを出発点としている。この枠組みによって、効率性とサービス提供の他の重要な概念の実行上の定義を見いだすことが可能になる(op.cit.,p.88)。かれらによれば効率性とは、組織によって実行された成果にかかわるものであり、その政策枠組みと目的にかかわっている(ibid.,p.89)。そして利害当事者たちの満足と議論にも関わっている。ハーマンとハイモビックス(1995)は次のように指定している。

社会制度的な観点から、研究者は、利害当事者が組織の効率性を判断するための基準がなんであるかを知っているという仮定は、できるだけ避けなければならないことが求められている。必要なことは、効率性の判断はどのように異なる利害当事者たちによって行われるかを学ばなければならないこと。またそのための方法を発展しなければならないことである。われわれはこの「支配的な枠組み」を建設するほど大胆でもないし、すくなくとも、いかにまたなぜ異なる利害当事者たちが別々に基準を建設するのかということを知るまでは(pp.93-94)。

ハーマンとハイモビックスは、非営利組織の効率性を測定するために実際に使われている基準や指針を採用した。研究参加者たちはその共通基準のいくつかに同意した。その結果、ハーマンとハイモビックスは、非営利組織の一部の利害当事者たちは、いくつかの収入・支出基準では効率性をほとんど見ておらず、むしろ、一部の利害当事者は正しいやり方と鐵次を使用することに関心があることをあきらかにした(ibid,p.95)。したがって、ハーマンとハイモビックスは、社会的構築を唱える人々の考え方は、研究者たちが、実践家と一緒に研究する場合、オズボーンとトリッカーが効率性の判断をどのようにしたのかを理解しようとするならば、その効率性をオズボーンとトリッカーが提案した「懸け橋構造」型を採用してはいけないということであった(ibid,p.95)。

しかしながら、ハーマンとハイモビックスは、比較の議論をすすめるためには、数値的な資料がどうしても必要だと言っている。彼らは、多くの利害当事者たち、とりわけ所有者と契約者は、他の組織と比べた自分の組織の効率性を気にする。もちろん、このことは、

「利害」について調べる者がよく研究対象を比較したがるのと同じことである。しかしながら、大事なのは誰によって効率性の評価研究が行なわれるのかである。われわれは、非営利組織に多かれ少なかれ資金を出している外部の利害当事者が評価をするというやり方を重視するのか、それとも組合員がするほうを重視するのか。しかしこれは、二者択一の問題ではないのも確かである。契約を基盤にして外部の非会員に対して社会サービスをしている非営利組織の場合なのか、それとも、組合員だけを対象にしている社会サービス協同組合なのかでも大きく違って来る。確かに、ハーマンとハイモビックスは、非営利組織にずっと関心がある。一方われわれは、主として協同組合に関心がある。しかし、彼らの関心もまた、外部の利害関係者が非営利組織により大きな影響力を持つべきだということに関心が偏り過ぎている。一方われわれは、非営利組織そして/または協同組合の中で組合員がより内部関与し管理を行なう方法にもっと関心がある。だから、評価の2つの異なる型、すなわち、1つは組合員に対してもう1つは外部の利害関係者たちに対してという形の評価を行なう必要がある。こうして、1970年代を通じてスウェーデンの生協の実態の研究を進めたがうまくいかなかった。そして1996年にこの関心は新たな形で再登場したのである。

6 . B . スウェーデン消費者協同組合の効率性と有効性

協同組合と非営利組織は、経済目的と同様に社会的目的を持つ。単一目的をもつ組織に比べて、複数の目的を持つ組織の経営はより複雑である。利潤、販売、市場占有率、こうした複数の目的をもつ組織にとっては、十分に関連性のある指針にはなりにくい。複数目的をもつ組織の経営陣や構成員にとって、このことは試練でもあり、またいい機会でもある。スウェーデンの消費者協同組合は、協同組合と非営利組織の財政的な面で事業評価すなわち単一目的をもつ協同組合における事業評価を単純におこなってしまった良い例である。

営利組織あるいは民間会社と比較すると、協同組合はひとつのというよりも、めざすべきいくつかの目的を持っている。協同組合の所有者はその組合員であり、各人は、通常は一株という同額の出資金を持つ。かくして、協同組合の内部意志決定は「1人1票」という民主的原則に基づく。協同組合の事業活動から生じた剰余金は、投資に回した分のあと、組合員に割り戻し金として、あるいは組合員の出資や購買に基づく他の形式で配分される。それは所有している株式の基づき配当される利益とはちがう。すなわち、協同組合は組合員と非組合員の両方によって理念的にも実践的にも、民間会社や営利組織の代案としばしば見なされる。

既存のスウェーデン協同組合は、世界的にも豊で強力な協同組合であり、他の協同組合が羨むほどの誇りを持っている。しかし、その成功物語は、市場経済で協同組合が直面する問題の中の一つを浮き立たせている。すなわち、協同組合がさらに豊かに強力になるのは可能か、また依然として組合員の統制下にあることは可能か？ さらには、協同組合が多種多様な目的を実行しようとするに対して、組合員が統制できる余地はあるのか？ 組合員が情報の一部にしか接触できないとすれば、組合員はどうしたらすべての活動について判断するのか？ かくして、情報の選択をして組合員に提示することが、協同組合の多様な目標や活動はまた基本的な問題を反映していることを理解させることになるのである。情報を欠かすことが、協同組合が提供する真の利益や見返りを組合員が適切に理解することを妨げるのである。したがって、情報を与えられない組合員は、協同組合がもたらす利益を十分理解できないし、組織における自分の役割も明確化できない。

組合員に知らせるための新しい情報システムを発展させるために、従業員と協同組合は、協同組合が特別の効率と有効性をもった方策と概念を必要とするのだという議論を、その活動において示さなければならない。つまりそれは一元的なものではなく自然のままの多

元性があるものだ。同時に、1960年代と70年代に起きたスウェーデン生協における議論が良い出発点になって、こうした多元的な概念を展開させたと思われる。しかしながら、それは協同組合の市場経済における独自の組織力と事業概念を考えるならばさらに発展させなければならない概念である。

協同組合の成功と失敗は、二つの対になった関係すなわち、すべてのボランタライ組織に共通したものと、協同組合独自のものとを区別しなければならない。協同組合は自分達に用意された単一の利益に基づくばかりでなくて、むしろ、4つの個々のグループに同時に依拠している。すなわち、組合員、市場、国家機関、従業員である。スウェーデン生協の成功は、これらの4つの活動要素が競争を強いられる独自の論理をそれぞれもっていることを理解したことである。協同組合が成功するためには、この4つの要素のそれぞれの論理を組織化しなければならない。それは一種のバランスであり、それぞれの要素からうまく引き出す必要があるのである。

4つの要素の配分を適切に行なうためには、多元的な情報制度を作り、協同組合の効率と有効性の概念を明確にしなければならない。当時、単一の活動ではなくて、複合的な組織の多元的な活動を明らかにし、協同組合がいくつかの次元で発展することを分析しなければならなかった。そうして初めて、協同組合の1つの側面の発展を正しく把握し、民間の競争相手の物真似から逃れることができたのである。

60年代から70年代にかけて、スウェーデン生協の目的、基本原則、組織構造、民主主義、効率と有効性について活発な議論があった。農業協同組合ではそうした議論は起きなかった。生協内部のいろいろな委員会で、理念討議が行なわれた。構造委員会が報告を準備して「未来における協同組合」という報告書が1967年に出された。計画委員会は「消費者に所有されたもの」という報告書を1974年に出した。これは戦後初めての協同組合行動計画として76年の生協大会で採択された。組織委員会は数年後に「1980年代に直面するスウェーデン生協」という報告書を出した。計画見直し委員会のスローガンは「他人に儲けさせるのではなく、自分達に奉仕しよう」だった。原則が1982年の消費者組織のための行動計画で採択された。さらに89年に「互いの利益のために協同しよう」という新しい行動計画がKF総会で採択され、組合員委員会は「90年代における生協の組合員参加」という報告をだした。

「協同組合の効率性」という概念が、「80年代に直面するスウェーデン生協」という報告書で初めて明確に議論された。そこでは、協同組合は多元的な目的をもっているから、異なる効率性、有効性を展開させるべきだと論じられた。民間企業は、純粋に営利基準に基づくことができる。しかし、「協同組合の有効性」は、もっと複雑である。組合員参加は、単に目的のための手段とみなされてはならない。それ自体が目的である。「協同組合は、組合員民主主義が機能して団結したときに初めて有効性がうまれるし、営利だけでない目的が事業の成功をもたらすのである」。

しかし、残念ながら、目的達成のための厳密な手段としては議論倒れとなった。「われわれは目的実現の方法を欠いた。協同組合の効率性は非経済的分野だけで言える」と。しかし、「協同組合の効率性」全般は、消費者政策の有効性、事業の効率性、民主的有効性などによって公正される。協同組合の効率性の全体的な観点は、なんといっても協同組合を導くものであることが、議論された。

これらの考えは新しいものであったが、残念ながら、最初の課題を明らかにできなかった。協同組合には独自の効率性と有効性の概念があり、すくなくともそれは3つの側面があることが議論された。しかし議論はそこでとまってしまい、3つのうち2つは、数量化できないということで十分に定義できなかった。この課題は一元的な効率性と有効性の概念に留まってしまった。すなわち、伝統的な民間事業の効率性という考えである。

この20年間、「協同組合の効率性」の定義にはいっさい実質的に新しいものはない。複合的な概念だという定義はされなかった。組合員は、単位協同組合の年次総会で、民主的

効率性の概念を実践的に規定すべきだと提案した。しかし、スウェーデン生協の幹部たちは、それを自分達の創設期の努力を転換するものとしてきびしく拒否した。かくして、「協同組合の効率性」という普遍的な定義は、依然として、丈より駅の最大化または市場占有率の増加とみなされたままであった。それでわれわれはスウェーデンにおける協同組合の性格を研究して、協同組合の効率性、有効性の自分達の定義を作ろうと研究を始めたのである。

「1989年行動計画」報告書では、スウェーデン生協のガイドラインを8項目で示している。「協同組合の効率性」という概念はそこになかった。したがって、われわれは再び、1990年代のスウェーデン生協運動の成功と失班の唯一の指針である貸借対照表と市場占有率から離れる危険をおかさざるをえなかった。報告書からは、他の諸目的を明示化するのは困難であった。さらに、単一の基準が強調されたので、「89年行動計画」における一連の活動に実践的に組み込まれる可能性はほとんどなかった。

組合員委員会報告「90年代の生協の組合員参加」(1990年)は、協同組合の多目的な目的の実行を評価する実際的な方法を開発できなかった。逆に、同報告書は、スウェーデン生協のマネージメントが不明確であり、組合員の積極的活動の必要性が減少していることを示している。

組合員委員会は、組合員が3つの異なる役割、すなわち消費者、組合員、所有者の役割を果たしていると述べている。これは生協の運営で切り離されてあるべきものである。消費者の役割は大多数の組合員の参加が保障されていなければならないと論じている。また消費者は、生協の競争相手である民間企業に対するのと同様により大きな影響力を持つべきだと強調している。大多数の組合員は、単位生協において大きな影響力を与える知識や方法をもっていないので、結果的に協同組合が提供する経済利益だけに関心がいつても述べている。選挙で選ばれた幹部は、もはや組合員の利益代表では鳴く、またスウェーデン生協のマネージメントにおける所有者代表ともみなされていない。幹部は、将来においてはもっと慎重に選出されるべきであり、理事会での責任分担を遂行できるように教育されるべきであるとも述べている。

組合員委員会はまた、会計報告を多くの組合員に行なう方法について述べているが、現在の経済環境では無理だとも述べている。協同組合会計報告は、経済的効率性にとどめるべきだと、組合員委員会は指摘している。これは「協同組合の効率性」と社会的会計報告の考えの拒否と同じである。

皮肉なことに、スウェーデン生協は、90年代の半ばにこの問題に再び関心を示している。しかし、新しい関心は、90年代の構造合理化の新しい波を受けたものであり、それは生協の経済活動から組合員組織を分離し、生協が全国的視点から株式会社として、組合員の影響力を受けることなく走りだそうとするものであった。生協の社会的会計報告のモデルを開発しようとする試みが、95年秋に協同組合学会で議論された。しかし、はかばかしい結果は得られず、96年の国際協同組合同盟を飾る花束になったにすぎなかった。協同組合の効率性に関する十分な概念とそれに関連する多目的な情報システムという考えは、確かに、初期の戦略議論に基づいてはいる。こうした議論が協同組合の活動に貢献したことは無視できないし、だれもひとりでは協同組合の活動の在り方についての考え発展させることはできない。もし協同組合の効率性と有効性をまとめて発展させようとするのなら、会計報告は、個別であれ集団であれ、誰にでも示されるべきである。

かくしてわれわれは協同組合の独自の環境と構造をいっそう詳しく見て、協同組合は効率性や有効性といったものに縛られておらず、別のいくつかの事柄に従属していることが分かった。協同組合の少なくとも4つの異なる効率と有効性における多目的な目的と結果は、いずれもどれが優先しているというものでもなく単独に切り離して理解されるものではない。さらに、情報政策と教育政策が別にある。このような5つのすべての側面を互いに結合することで、われわれは協同組合の有効性と効率性を全体的に測定することができ

る。したがって、協同組合の有効性と効率性を議論する場合には、協同組合の活動における経済、政治、人的資源イデオロギーを含める必要がある。

かくして、われわれは、協同組合の独特の環境と構造をより詳しく研究することになったが、これは効率性と有効性だけにかぎるものではなく、いくつかの異なるものを持っていた。協同組合の多様な目的と環境は、少なくとも4つの効率性と有効性をもたらす。そのいずれもが同じように重要なものである。さらに、情報政策と教育政策は別の側面である。これらの5つのすべての側面を互いに結びあわせて、協同組合の効率性と有効性を全体的な測定することができる。したがって、協同組合の効率性と有効性を議論するときには、われわれは協同組合の活動の経済的、民主的、政治的、人的な資源と、理念的な側面をすべて含めなければならない。

多くの協同組合は、内部の4つの独立した力あるグループの利益を同時に満たさなければならないというジレンマを抱え居ている。すなわち、組合員、市場、幹部と従業員である。いずれか一つのグループの利益を満たすことは、残りのグループとの利益と対立するトレードオフの関係になる。いかなる組織も、すべてのグループの要求を同時に満たすような、また協同組合がボランタライ組織であり営利組織であることによって直面している二重のジレンマを解決するような安定的なバランスを作ることはできない。複雑な組織は、ときに複雑な環境において変わるニーズに継続的に対応しなければならない。

協同組合の本来の目的が互いに見えづらくなってしまいうので、詳しく説明する必要がでてくる。総会報告、行動計画、組織報告などは、本来の目的が協同組合の内外の環境変化によってどう変わるかを明らかにする。しかしながら、いろいろな報告がだされる間に、目的を修正する事態がでてくる。さらには調整手段の修正さへ頻繁にでてくる。

ある場合には、協同組合の情報政策や報告体制、また効率性と有効性の概念という多元的なシステムを変更しなければならないだろう。またそれを測定するための基準も替えなければならないだろう。これまで、協同組合活動の内部関係モデルはそのよい出発点であった。そこでは互いのグループの相互関係は、特別な役割を付与されていた。われわれは、協同組合の活動を、組合員、政治的影響力、従業員の貢献から図る基準をつくる必要がある。さらには経済的な実績を評価するこれまでの基準も重要である。また、協同組合の情報と教育活動は協同組合内部の競争的対立的要素をつなぐ要素として重要である。われわれは協同組合の効率性と有効性を総合的な計測しなければならない。それは5つの要素を1つの全体とすることであり、1970年代に協同組合がざろんしたように最初の3つだけを見ることではない。この5つの要素には、さらに、経済的効率性、民主的効率性、公共政策の有効性、人的資源の有効性、理念的有効性も含めなければならない。これらの異なる効率性と有効性は、協同組合の基本的構造の指針を反映するばかりでなく、これまで論じた社会的報告に適用される基準にも当てはまるものである。

多元的な情報報告制度、社会的報告と協同組合の効率性と有効性の概念については、協同組合の幹部は、多様な目的の中で見失いがちであり、4つのグループにしてもまた同様である。協同組合の事業の年間評価は単一の側面よりも多元的に行なわれれば、幹部は4つのグループの要求を満足させることになる。それにより単一の目的だけに陥ることを避け、あるグループが忠誠心がなくなるということのを避けることができる。組合員、幹部、従業員は、たやすく過失を訂正し、経営陣が社会的報告書をつくることによってまた協同組合の効率性と有効性の考えを採用することによって運営を軌道に乗せることを助けることができるだろう。

6 . C . 目標の歪みとボランタライの失敗

目標の歪みは、公的組織、民間組織、非営利組織のいずれにおいても重大な現象である。組織はたいてい1つの目的をもってスタートするが、それを達成できないで終わってしま

うのは、非効率でそうできなかったからであるか、他の目的を追及してしまったからか、いくつかの目標が競合してしまったかである。メーヤーとツァッカー（1989）は、「常に失敗してしまう組織」という言葉で目的の歪みを論じている。この組織は、長期的な事業活動で剰余金を作ることに失敗し、また経常赤字により事業を存続できなくなってしまふ。かくして、剰余金作りで非効率であるばかりでなく、その他の目的でも効率性を発揮することが一貫してできない。常に失敗してもいずれかの1つのセクターに限ったことではなく、公的セクター、民間セクター、非営利セクターでも見られることである。

ミッセルが民主主義の寡頭制的危険を論じた古典的な著作「政党」（1962）では、第一次世界大戦前のドイツの労働運動の目標の歪みを論じている。彼は当時の労働組合と社会党のブルジョア化を非難し、それがボランタライ組織の目標の歪みに関係していると指摘している。複雑な諸組織における分業によって、ひとつの組織はすぐにその構成員のための目標が変わってしまう。したがって、組織リーダーの個人的利益が組合員の利益と対立するようになる。ミッセルは、寡頭制の鉄則を「組織を語る人が寡頭制をひいている」と述べている。

目標の歪みのもう1つの例は、イギリスの「労働者クラブ」である。これは19世紀半ばにイギリスのジェントリ階級が始めたもので、労働者に無料でアルコールを振舞う場所を提供して、彼らをアルコール中毒にならないようにしようとしたものである。しかし、この禁酒組織としての地域労働者クラブは、最初から経済状態が悪くて、まもなく麦酒などのアルコール販売によって財政建て直しをすることを決めた。数十年間、アルコールは労働者クラブで買うことができた。しかし現在、20世紀末において労働者クラブが最大のビール購入業者になることはむずかしい。その性格が市場でたくさんのアルコールを取り扱うことを阻んでいる。正当な説明をつけてビールの取り扱い量を増やすことができないので、ビール利益はだんだんと減少しているのが将来の不安材料である。

市場の失敗と政府の失敗という考えはよく知られているが、ボランタライの失敗はあまり知られていない。サラモン（1987）は、ボランタライの4つ失敗を挙げている。すなわち、フィランソロピイの不十分さ、フィランソロピイの特殊性、フィランソロピイの家父長制、フィランソロピイのアマチュアリズムである。全体的な目標の歪みは、明らかにいずれのボランタライの失敗にも見られる。

ボランタライの失敗は、市場の失敗と政府の失敗と共犯関係になることがある。多くの国でのエイズによる血友病患者の悲劇は、その一例である。アメリカの血友病患者は、まったく危険はないと言われていた血液製造によってエイズが広がったという証拠がでてから数年経って組織を作った。確かに、組織作りがなんで遅れたからについては、血液業界から逆訴訟をうけるということが1つの理由であろう。今日、アメリカ血友病患者団体の会員はほとんど残っておらず、たんに命を救うということにも組織的に失敗しているのである。

フランスでは、この点での市場の失敗と政府の失敗は、商業利益の山分けの失敗から来ている。フランス厚生省の血液検査でHIVが駄目だという結果が出された後にもかかわらず、既存の未検査の血液製品が、試験を受けずに出荷された。このためにフランスの血液銀行は、汚染された血液の在庫を一掃して利益を作りだそうということだけで販売した。10万人以上のフランス市民がHIV/エイズにこうして感染した。

スウェーデンでも、HIV/エイズ患者のための血友病協会における組織のつまり非営利組織の失敗の例があるが、幸いなことに、悲劇は最小限であった。すなわち「カマラトフォレニンゲン・ヌ」という組織で最近、その会計係が全資金を着服して、巨大な負債を残して逃亡したことが発覚した。この会計係が告白したところによると、エイズにかかった10歳の息子が死ぬ前に出来るだけ楽しい生活をさせたかったとのことであった。

一部の論者はボランタライ組織の失敗をその目標の歪みと明確に結び付けている。何人かはこれに対する対応を提案している。ミッセルは、ボランタライ組織のリーダーたち

の影響力を制限することを、会員投票を含めていくつか提案している。リップセットは、リーダーを競争的に選挙することのみが、組織の民主主義を維持できると論じている。ベンネルとフーサム（1994年）は、米国の欠陥のある法律政策が「非営利」という名前で集まった、善意の著しく丁重な集団を育てていると述べている。それはますますふはいと非倫理的な行動を非営利セクターの中に引き起こしており、新聞などで毎日のように報道されているほどである。それを直すには、みずからが所有者つまり要求側の利害当事者すなわち消費者、寄付者、スポンサーなどになるように非営利組織のガバナンスを支える法律を変えるべきだと意見もある。これらの利害当事者は非営利組織が提供するモノやサービスについて経済的な要求をもっているからである。要するに、彼らの提案は、非営利組織をなにかもっと会員制的な組織すなわち消費者協同組合のようなものにすべきだということである。

アメリカの非営利組織の状況についての彼らの分析に同意するところは多いが、いくつかの留意点がある。まず第一に、会員組織も消費者協同組合も幹部の自己肥大化からも、また永続的な失敗からも免疫ではない。それはヨーロッパ生協が不幸にも証明したことである。第二に、非営利組織のより透明性を要求しているが、法律を変えよというベンネルとフーサムの提案は、外部の社会的会計の必要性を理解していない。彼らはむしろ、利害当事者たちのための規則をつくるべきだと提案している。それによって、利害当事者たちに裁判所での法的な立場と「後見人理事会」を選出する権利が与えられるというのである。しかし、非営利組織の活動の社会的会計を欠いている利害当事者は、情報が不十分で、ベンネルやフーサムが考えているように目標の歪みを阻止することは出来ないだろう。しかし、彼らの考えを否定するよりも、それはアメリカではぴったりしているのだと考えたほうがよい。われわれとしては、金銭的項目だけでなく非金銭的項目の両方で、強制的な社会的会計によって補完したほうが良い言ったほうがよいだろう。それはグレイヤーとスターク（1978年）が提案した複合的な目的をもった組織型である。

目的の歪みとボランタライ組織の失敗を避けるためにわれわれはが提案しているのは社会的会計である。社会的会計は協同組合や非営利組織における望ましくない変化に対する初期警告制度である。しかし、社会的会計概念はさらに練り上げなければならないし、第三セクターで広く採用される前に、協同組合と非営利組織にきちんと適用してみなければならぬ。それは万能薬ではないが、組織理論や第三セクターの研究者は無視しすぎる。目標のゆがみやボランタライ組織の失敗を阻止するために、社会的会計は目標を守り発展させることを容易にするだろう。

この論文では、社会的会計を協同組合とボランタライ組織の目標の歪み阻止のための方法として展開している。どちらかといえば内部的会計よりも外部的会計に焦点をあてており、統制と事業評価を2つの重要要素としている。この論文では、協同組合と非営利組織の社会的インパクトをコントロラー報告することについて議論している。スウェーデン生協の事業の失敗について論じているが、それは生協が近年の最大の目的の歪みを示した例だからである。

6 . D . 社会的会計は財務的か社会的か？

経済組織がどのような基礎を持つかというカリニコス（1995年）の議論は、われわれにとって役に立つ。彼は、認識論が社会的活動集団の枠組みに現実性を与えると次のように述べている。

「市場の認識は、経済活動の無数の記述とコード化に大きく依存している。その背景には、倫理的な視点、つまり役にたつものだけが利用されるのだという立場が含まれている。一方、組織とネットワークは、言葉で示されたさまざまなあまり在り意味づけや認識論的なカテゴリーを利用している。われわれは、「数」と「言葉」の領域を市場、組織、ネット

ワークの活動および調整能力と関連させて理解する必要がある。そのようにして、認識論は、物事がどのように効率的になされるか、すなわち問題がどのように提出されているかばかりでなく、どのように主張されているかを示すのである。」

「市場の認識は、「価格」を直接認識し、人間の活動を「数値」に転換する。数字に人間活動と社会的目的を換算することは、多様性を犠牲にする。つまり権利、選好、義務などが共通の指針の中に解消してします。言葉や数が非常に違うばかりでなく、言葉の量的な情報としての豊かさは、数字により評価された基準とは両立しない関係にある。」

外部的社会的会計を論じた本は少ない。もっとも優れた本はグレハーとスターク（1978年）による「社会的会計」である。彼らは、外部の財務会計と社会的諸価値との食い違いに方法的にまた概念的に注目した。従来の財務報告書は、生活の豊かさ、環境保護、消費者主義、失業、協同決定、などの社会的配慮という新しい価値を計算することができない。そこで彼らは、新しい社会的会計モデルを提案している。それは金銭的と非金銭的な項目を、会社の個人や団体などの人間を基準にして黒字赤字を記載することである。彼らはまた、財務会計を社会的会計に統合することを提案している。そこでは財務会計は社会的会計の一部である。なぜなら、経済的要素は社会的要素から切り離せないし切り離すべきでないからである。われわれは、さらに彼らのモデルを検討したい。その前に、会社とその環境について論ずる。

企業の社会的責任については議論はいろいろである。ふたつの対立する見解がグレイ（1987年）などから出されている。フリードマン（1962年）は、「自由社会の基礎を崩すような企業の社会的責任を企業幹部が受け入れるような考え方は、株主に多くの金を渡すこと以上にものはほとんど出てこなかった。」しかし、ロックフェラーは、「年度会計が独立会計事務所によって証明されて、会社が社会監査に似たようなものを公表する日が来る」と述べている（1972年）

グレイなどによると「社会的報告書は、組織の経済活動の社会的環境的效果を、その会社あるいは社会全体の中の特別の利害グループに結び付けるものである。社会的報告書は、組織、とりわけ会社の説明義務を拡大する。それは株主に対する通常の財務報告書を越えたものである。このように拡大することは、会社が事実上、単に株主に金を渡すよりもずっと広い責任を持つことを前提とする。

社会的責任は「主導者/代理者」という考えで把握されている。「説明責任」とは会計説明をする要請または責任であるが、必ずしもそれは財務的項目だけに限らないで、いくつかの活動についても説明責任がある。契約法によれば、一方の当事者（代理人）は、他方の当事者（主導者）のために活動する。契約は、かならずしも文書にしたり明確にもされる必要もないが、このふたつの当事者が互いに権利義務を定めたものである。この契約の下、主導者は代理者にたいしてどんな活動と見返りと権限を期待しているか示す。主導者が代理者にたいして求める責任は2つある。代理者の活動にたいする自己責任と、そうした活動に対する通常の組織的な費用に対する責任であるとグレイは述べている。

「主導者/代理者」関係は普通には「会社法」で規定される。細かいところは異なるにしても株式会社、経済組織などに当てはまる。代理者の責任は財務項目に示される。代理者は、通常の財務報告書によってその説明責任を満たすことを要請される。ここで、株主と代理者との契約はもともと財務的なものとみなすことができる。それはまた代理者の説明責任でもある。

しかし、「契約」は非財務的な責任、社会的責任や説明責任の次元が違う他の利害当事者たちにとっては財務的にはほとんど関係ない。こうした非財務的な活動に由来する説明責任は、事業の財務計算からは完全に切り離すことができない。説明責任がひとたび発生したならば、われわれはその責任がどの範囲であるのか決めなければならない。組織の発展にとって大変であるにしても、この責任をどのように表わすのが重要である。会社はも

ともと富を作る責任があるというならば、次にどのように作りだすのかを見なければならぬ。それが財務報告書である。しかし、協同組合や非営利組織は、主導者は、一部財務、一部非財務の活動を実行することを代理者に責任として求める。そうすると、協同組合やその他の非営利組織の責任は、組合員の社会的福利の改善を生み出すことにあり、また社会の向上にある。だから、こうした組織の改善手段を確定する必要がある。残念ながら、このことはほとんど手付かずである。

年度報告書は、組織の実績を明記しており、当事者にとっては有益でなければならない。財務報告書は、株主、銀行、他の金融機関むけである。社会的報告書は、利害当事者たちにむけたものである。個人や集団は組織において「社会的」関心または「利害」をもっており、必要な情報によって組織の社会的実績を測定する。社会的会計は、協同組合や非営利組織に関係し、その社会的目的を明確にし、さらに経済的存続も明確にする。

協同組合の社会的報告書のいくつかの側面を見ていく。そのために、まずなぜ社会的報告書が協同組合で実施されなければならないのか。また誰のためにか。またどのようになされるのかを考えよう。しかしながら、まず、組織別の説明責任を比較する。

どのような種類の会社でも行動原則、主要な担い手、資源、主要動機、給与、内部基準などがある。これは公的セクターでも営利セクター、市場セクターでも、ボランティアセクター、所帯、家族、コミュニティでも同様である。内部基準は市民制度または国に住んでいるということ residence for the state であり、所有または市場での購買であり、組合員制度または第三セクターへの資金提供ということである。ポランニによれば、国家の主要機能は、再配分であり、市場の機能は交換であり、第三セクターの機能は互酬である。学者はこれらのセクターについて、政治学、公共政策、市場経済学、第三セクターについての社会科学を結びつけている。したがって、いろいろな研究視点で行なわれているので、国家、市場、第三セクターの分析にさまざまな視点があることは驚くべきことではない。表1はその相違をまとめたものである。

表1 . 国家、市場、第三セクターの相違

	国家	市場	第三セクター
内部基準	市民性、住民	所有、購買	会員、資金提供者
主要機能	再配分	交換	互酬
学問分野	政治学、公共政策	経済学	いくつか
主要価値	平等	自由	博愛

ここに第三セクターの統制と説明責任に対する意味が含まれている。協同組合の事業実績評価以前の問題である。3つのセクターの多様性があるので、同じ土俵で実績のすべての側面を見るのはばかげている。しかし、それが現に行なわれているのである。唯一、すべてのセクターの活動実績の体系的な評価は、その目的にかかわらず、年度総合報告書ね会計報告書、貸借対照表である。もちろん、腐敗を引き起こしたくなければ、公的、民間、第三セクターのいずれにおいても財務報告書は必要である。しかし、それだけで十分か。セクターにかかわらず、年間貸借対照表で事業実績を十分評価できるだろうか。担い手や組織の目的によって、その実績評価に必要な情報も異なる。

これに応える最良の方法は、民間営利セクターにおける会計目的から、さらに他のセクターにおける統制目的を比較することでできる。しかし、まずお断りしておくが、われわれは、公的セクターや非営利セクターの年間貸借対照表や財務会計報告を他の種類の統制と置き換えるべきだと主張しているのではない。むしろ、事業実績の情報開示のふさわし

い対案または補完を見つけて、事業評価をしやすくするということである。財務報告と貸借対照表は、セクターにかかわらず、様々な担い手の活動についての実質的な情報を提供する。しかし、必要なのはそうした情報を補完することである。というのは、財務報告は、公的セクターや非営利セクターの活動の一部をカバーしているにすぎず、他の活動を無視しているからである。したがって、財務報告は、事業の一部をあるいはゆがんだ像を示すにすぎない。

スウェーデンにおいて民間営利企業の財務報告と年度会計報告、貸借対照表は、2つの目的をもつ。いずれも詐欺の阻止を目的として法により規定されたものである。第一に、会社会計法とそれに規定された年度会計報告書は、私的個人を守ることが目的である。財務報告書は、経済活動すなわち会社の資産について株主に情報を示す。それは価値を粉飾過大報告することを阻止するためでもある。それによって、株主は、価値のないものに投資しないようにする。粉飾過大報告によって、個人株主が資産のない会社に投資することが起きるし、また一方で、会社の資産や売り上げや資産を基礎に税金をとろうとする当局をだますことにもなる。さらに、過小報告は他社をも巻き込む。それは過小報告の会社の税金が少なくなることによって競争が有利になるからである。このように、民間営利セクターの財務報告書と年度貸借対照表は、会社が経済活動と資産について過大報告も過小報告もないようにするものである。これにより会社の事業と経年変化がわかる。

財務報告書と貸借対照表はまた、公的セクターと民間非営利セクターでの経済統制と詐欺防止の手段を与える。しかし、いずれのセクターも、存続に必要であることには間違いはないが、その経済活動の規模と収益を最大化することが主目的ではない。2つのセクターは多様な目的をもつ。他の目的遂行のために、事業評価手段がいくつか決められなければならない。財務報告書と年度貸借対照表は、公的セクターと民間非営利セクターの非経済的諸活動については情報不足である。

公的サービスの政治的な説明責任についてはよく論じられる。公務員が議員の意志を実行しなかったり、また公衆の意志をゆがめるならば、また政治家がどのようなことをしたときには罷免されることが選挙制度の意味である。だから、野党やマスメディアは、公的サービスを監視し、政治家や公務員がゆがみを行わないようにまた個人的組織的肥大化をしないように阻止するために情報開示をさせるということが望まれる。

表2 . 国家、市場、第三セクターによる統制

	国家	市場	第三セクター
主要価値	平等	自由	博愛
関連価値	一般的保障	利益最大化	自助、慈善
統制機能	政治的説明責任	財政報告責任	社会的報告責任
統制目的	目的達成、 市民平等、官僚 肥大阻止、詐欺 阻止。	株主保護、 粉飾決算阻止、 詐欺阻止	目的達成、経営陣 肥大化阻止、 詐欺阻止。

第三セクターはマスメディアから監視されることが少ないので、経営陣の自己肥大化が公衆の注意を引くことが少ない。しかし、どのように重要なのは、組織目的を達成することであり、第三セクターが民間営利セクターや公的セクターと同様に目的をゆがめたり詐欺をおこしたりしないようにすることである。しかし、第三セクターは、他のふたつのセクターと違って、継続的体系的な統制システムが確立していない。だから、事業評価の体系的で規則的な技術が新たに必要である。社会的報告と社会的会計は、そのための方法である。表2は、国家、市場ね第三セクターの統制の違いを示している。

社会的報告と社会的会計の否定的側面も注目すべきである。非営利組織一般、特に社会的協同組合が民間営利企業や公的組織よりも、すなわち市場と政府に対して、定義的にあるいは事業的に優れているとはいえないからである。市場や国家の失敗は無数に見られるが、ボランタリイセクターでも同様だからである。

また注意しなければいけないのは、内外消費の経済報告と経営報告や財務報告の間には相違があることである。社会的報告書は本来、内外使用を対象にしている。人的資源報告はもともと人件費を経営的に統制するためだと解釈されている。協同組合の社会的報告の関連では、異なる社会的会計と人的資源報告が、議論されている。

6 . E . 社会的報告と社会的会計の異なるタイプ

従来の会計報告では、従業員は資源であるよりも費用として計算される。人的資源会計報告(HRA)は、人材を計算し、その情報を関連部門に知らせることである。人間の価値という考えが、一般経済理論で言われるのは、個人としての従業員の能力が、雇用主に将来の経済利益をもたらすからである。フィロス(1991年)は、人的資源会計報告は、人材をその獲得費用、配転費用、機会費用などの関連情報をもたらす、経営陣が組織内外で、物的、財政的、人事的な統制ができるようにすることを目指したものだとして述べている。したがって、人的資源会計報告は、組織目的、財政目的の達成のために従業員の質を向上させ動機付けることを目的としている。

ターナー(1995年)は、人的資源会計報告は、20年前に流行ったものであり、最初の基盤を失っていると述べている。その理由としてふたつの問題をあげている。すなわち、マネージャーが人々を資産とみなすことを嫌うことと、人的資源の測定困難の問題である。他の論者たちは、人的資源会計報告の限界を指摘している(Belkaou,1984,Grojer&Joanson,1991)。しかし、スカベロとティーク(1989年)は、人的資源会計報告の実働を試みてその測定方法に関心を示し、3つの問題を建てた。すなわち、計測できないものについて計測できない代用物を置き換えようとした重大な誤り。たとえば「配転費用」を人的価値として置いたこと。第二に、測定基準の信頼性の欠如。第三に代用概念の有効性の欠如である。これらの問題はすでに20年前にフラムホルツが論じていたが、それをきっちりすることをだれもしなかった。したがって、人的資源会計報告はそれ以上議論されなかったのである。

人的資源会計報告は計測問題に躓いたけれども、現行の利益損失報告よりも計算可能である。実施上の問題があるが、組織の内部政策に関連しているからである。しばしば誤解されているのは、情報制度におけるマネージャー、人事部長、経理部長などの役割である。人的資源会計報告をこれらの人々が自分の権限や目的を侵害するものだとみなすならば、これに反対するだろう。しかし人的資源会計報告は協同組合と非営利組織では真の事業評価に役立つだろう。1970年代初期の協同組合の多元的な測定がスウェーデン生協で取り組まれたがうまくいかなかったことは人的資源会計報告に関連している。つまり生協の幹部が人的資源会計報告によって脅かされると感じて、深刻な内部対立が生じたからである。

最近ではグレーヤ(1995)が、貸借対照表での従業員計算を試みている。しかし、この方法は、ここでは触れない。もちろん、従業員を人的資源として費用計算しているのであって、協同組合や非営利組織の組合員、消費者やユーザー、利害当事者の費用計算をしているのではない。したがって、人的資源会計報告の意義を認めるものの、協同組合や非営利組織における全面的な人的資源会計の測定方法は見つかっていない。とりわけ、従業員の目的を超えて、組織の社会目的をどう実現するかについて明確でない。つぎに別の社会的報告を考察する。

今世紀に入って、企業がある程度の社会的責任を持っており、それは経済実績と利潤の

最大化を超えたものであるという認識がでてきた。企業の社会的業績を測定する最初の試みはT. J. クレブスによってなされた(1940年)。彼は、業績の経済的指標を重視した社会的監査を主張した。その後、H. R. プロウエンが「社会的監査」を企業の独立的な査定方法として、企業の社会的関与の分野について経営陣に対する助言となるものであると主張した。査定の方法として彼は8つあげている。すなわち、貨幣、賃金、研究開発、宣伝、人間関係、コミュニティ関係、雇用安定である。彼は社会的責任の範囲を拡大しているが、彼の主張はきわめて概念的であり、測定の方法をもっていない。1970年代に、社会的監査または社会的会計または社会的業績報告は関心をもたれ始めた。

国連の「転換期の企業指導要綱」(1982年)は、情報の必要要素は次のものであると述べている。雇用レベル、労働条件、健康安全、教育訓練、労使関係、賃金、雇用福利、企業と労働者との関係、さらに剰余の配分、環境への影響、企業と外部利害当事者、そこには株主、その他の出資者、地方自治体、政府、消費者、供給業者、企業と社会との関係に関わりすべての人々が含まれる。

フランスでは、社会的報告は、法律によれば、もともと外部報告である。法律は1977年に通過し、従業員数750名以上の会社は社会的貸借対照表を毎年公表することを義務づけている。また従業員数300名以上の会社に対して1982年以降同じ義務が拡大された。その社会的貸借対照表には、従業員数、賃金、付加給付、健康労働安全条件、会社の国内総生産への貢献指標、各利害当事者に対する配分、そして財務項目を数値的に示した社会的会計が含まれる。

ドイツでもまた、社会的報告は外部報告であるが、フランスとは対照的に、ボランティア的取り組みに基づく。ドイツには3つの社会的報告がある。第一に、社会的関与に関する目的の口頭報告、第二に国内総生産の企業貢献についての報告と各種利害当事者への配当、第三に、財務事項に関する数値の伴った社会的会計。

スウェーデンでは、内部的社会的報告が優勢であり、グレイヤーとスタークの主張が例外である。彼らは内部意志決定のための社会的情報の重要性が認識されて、経営陣に採用されている。社会的報告は主として、人材確保、訓練、超過時間、品質、人件費削減と欠勤削減に連動する生産ロス費用など。

社会的監査についての様々な解釈は、1970年代の北アメリカでの社会的報告の再検討の結果である。ブレイクなど(1976年)のグループによると社会的報告は6つの種類に分かれる。社会的監査は、基本的に統計数字、内部または外部の専門家による判断、業界間あるいは諸国間との比較、利害当事者との相談、公衆への報告などを含んでいる。社会的監査の種類は次のようなものである。1. 社会的貸借対照表と所得報告。2. 社会的業績監査。3. マクロ・ミクロ社会的指標監査。4. 常設グループ動向監査。5. 社会的計画マネージメント監査。6. 政府命令監査。これはら表3で詳しく示している。

表3. 社会的監査の6種類

1. 「社会的貸借対照表と所得報告」: 従来の会計手法と財務区分、社会的業績の金額表示。一般に費用効果分析と株主への報告を経営陣が行うという内部的な目的をもつ。

2. 「社会的業績監査」: 大気汚染、差別といったものについて、外部専門家による助言を企業や業界が受ける。監査は倫理的な投資を行う公衆やグループが行う。

3. 「マクロ・ミクロ社会的指標監査」: もっとも有力な取り組み。全国・地方・地域レベルで、企業業績を数値化して、生活の豊かさの指標を作る。企業や業界間でプログラム別、部門別で会社の比較をする。剰余は会社の利益でもありまた株主や利害関係のある公衆の利益でもある。

4. 「常設グループ動向監査」: 互いに関係するグループから実績をフィードバックする。従業員、株主、供給業者、顧客、地域コミュニティグループの態度と業績を数値化し分析する。これらは企業に対する社会的圧力をかけるグループであり、彼らの好みは、経営陣の判断と意思決定に組み込まれる。

5. 「社会的計画マネージメント監査」： 会社は、計画に社会的意味を持たせ、分野ごとに計測する。マネージャーは、その結果により計画の効率性を見直す。また公衆の意見を聞く。

6. 「政府命令監査」： もっとも一般的。汚染、雇用、健康・労働安全などの分野で、組織は政策、実践、業績について当該行政機関に対して報告する。

種類によって、ブレイクとその仲間、重要な問題は、適切な基準を選択すること、選んだ指標の信頼性、コミュニティにおける実際の計画の適切性の確認であると指摘している。社会的監査を悩ませる技術的困難は、70年代半ばから80年代半ばにかけての企業の社会的業績の確定のむずかしさであった。したがって、われわれは人的資源会計報告と似た方法を見ることができる。

会社の社会に与えるインパクトと社会的責任は、フリードマンの狭い見解の中にも、また「長期的には企業の存続と社会の健全さは相互依存の関係にある」という見解の中にも見いだされる。カナダ会計士協会は、企業の社会的責任について3つのグループに分けている。第一は、通常の事業活動で、労働の安全や質にすなわち人的資源マネージメントにかかわること。第二は、通常の事業活動のちょっと外にあるもので、汚染、製品安全、工場立地の社会的影響、解雇などの外部的要素にかかわること。第三は、明らかに企業の外にある事柄で、より大きな社会的問題を含むもので、事業はその解消に努めるような事柄。

社会的報告を進めるためには、企業はまず、その枠組みを作らなければならない。そのために2つの決定をする。第一に、組織の経済的目的に連動した社会的諸目的を統合するのかそれとも別々に確定していくのか。第二に、特定の諸分野に限定的にかかわるのか、それとも社会的にインパクトのあるすべての分野に統合的にかかわるのか。

社会的報告の実施の第一段階は、ボールド(1991年)によれば、企業の社会目的を広い範囲で確定することである。それは従業員、顧客、供給業者などを含む。第二段階は、社会的目的を実行することである。それは経営陣と従業員の社会的目的に対する意識と取り組みの増加によって決まる。第三段階は、企業の社会的業績を計測することである。これは社員があるいは外部のコンサルタントが実施してもよい。第四段階は、企業の社会的業績の統制の方法である。

社会的報告には用語的な混乱が多々ある。数値化は企業の社会的実績に対する長年の報告を通じて発展してきた。したがって、まずはよく見られる混乱的要素を明確にすることである。

社会的会計は次のいずれかの意味をもつ。

a) もっとも使われるのは、財務的情報である。所得報告または貸借対照表で、組織の社会的行動の費用と利益を示す。これはまた組織の「社会的会計」と呼べる。しかし方法上問題がある。

b) あまり一般的でないのは、組織によって社会的報告が定期的に提出されることである。これは組織の社会的報告と呼ばれる。

社会的監査という言葉はしばしば間違っ使用される。一般的には次のいずれかの意味をもつ。

a) 企業の社会的活動の情報の真実性の独立的判断。また社会的報告の有意義性について独立的意見。

b) 外部組織による社会的報告、あるいは外部で作成された社会的報告。

グレイたちは(1987年)社会的報告は4つの要素があると述べている。

第一に、目的性つまり目的の蓋然性。第二に、内部論理、つまり目的に合致した活動内容。第三に量的な特徴すなわち情報の選択とコミュニケーションの拡大。第四にインパクト、すなわち活動の実際の将来的インパクト。

マチウは、社会的会計を構成しているのは何か？研究的視点からはその測定方法とは何

かと問うている。彼はマクドナルドが会計理論を記述的、規範的なものとして区分しており、リンドボームが主張した代案政策で示した別の方法とくっつけた。合理的統合的方法は、記述的理論として示された。諸目的はいずれの方法にも必要だが、彼らは別の方法を使った。記述的理論では、活動、決定政策を少なく評価し、規範理論では決定、活動、政策は決まり切った目的にとって評価が高いとした。

彼は社会的会計は次のような意味をもつと述べている。

1. 「社会的責任会計」(SRA): 民間企業の活動について、財務または非財務の量的質的情報の特別な任意の開示。それには従業員報告(ER)と人的資源会計報告(HRA)を含む。社会的責任会計の目的は、短期的な社会的インパクトをもつ民間セクターの企業において個別の事項を開示することである。それは会社の目的、政策、計画、業績、社会的目的への貢献についての情報を会社に関係するすべての人々が入手できるようにする。それは企業のイメージを改善し、従業員の福利、製品安全、環境などへの企業の支出項目を表にする。このような社会的報告は、ボランティアであり、規則化されておらず、また監査されておらず、したがって統一性に欠ける。第一レベル、第二レベルとして計測されて、主として非財務的で質的な項目として表示される。つまり従業員報告、人的資源報告、環境報告、産業民主主義の項目である。

2. 「全体インパクト会計」(TIA): 環境に対する組織の積極的な関与。外部性を積極的、消極的な側面で計測する。費用効果分析とも関係。全体インパクト会計の目的は、民間セクター会社の公的費用と私的費用についての中長期の全体費用を計測するものである。私的費用は企業の内部費用である。公的費用は外部費用である。それはコミュニティと接している。第三段階の測定を含み、企業の戦略計画、費用効果分析と結合する。

3. 「社会経済的会計」(SEA): 公的基金活動の評価のミクロ的取り組み。財務非財務区分による。社会経済的会計の目的は、公的基金によるプロジェクトの中長期表か。これは第一段階、第二段階の計算方法を含む。さらに費用効果分析、計画予算制度、制度的業績指標(IPE)を含む。教育機関の評価にも使用される。

4. 「社会的指標会計」(SIA): 社会的活動のマクロ的計測。目的設定してその達成度を国内市場政策に関連して測定。社会的指標会計は、公的セクターの社会的統計の非財務的数量を長期的に推進すること。第二段階の非財務的項目を含み国民所得会計と人口統計と連動する。

彼は次のような諸段階を指摘している。

第一段階: 活動が確定されて記述される。

第二段階: 活動が非財務的項目で計測される。

第三段階: 活動評価が行われ、費用とすべての利害当事者の利益に関して財務的に計測が行われる。

6. F. 協同組合と非営利組織の外部社会的会計の必要性

グレイヤーとスタークによる外部社会的会計のモデルは、財務的項目と非財務的項目の両方が企業活動にかかわる個人集団に対してのプラス効果マイナス効果として記述される。従来の財務会計は社会的会計の一部として示される。図6.4.に示す。(図は省略)

彼らは、利益あるいは参加者モデルという企業理論に基づき、会社はいくつかのグループまたは構成員の利益のための社会的機関であると考えられている。さらに、彼らは目的追求方式を採用し、経営陣が多様な目的の達成を考慮すべきものとしている。そこでは様々なグループの目標が、互いに対立しながら遂行される。こうした対立は、会社内部の権力問題を引き起こし、権力関係やグループ間の相違を覆い隠す「中立的」相殺関係によつて隠されるよりも明示されるべきものとされる。かくして、彼らは、分離した「利益と損失」報告書を各参加グループのために必要だとする。この分離した「利益と損失」は、財務非

財務の両項目で示される。同時に会社の社会的報告書もそこに含める。

すべての目的を達成することは、会社の様々な下位単位に分割してまかすことでもある。諸目的もまた、様々な下位目的に分割することができる。したがって、外部社会的会計は内部会計において溢出効果をもつ。

彼らは、会社における個人やグループの社様々な利益または関わりを定義して、従業員、当局、外部環境、株主、顧客などと区分している。実践的な項目では、外部社会的会計を3つの質問に答えるべきものとしている。すなわち、誰が会社の参加者か、参加者はどんな目的を持つのか、目的達成を計測するために、どのように企業活動はインパクトを与えられるのか。

ウエルズは、協同組合の社会的報告の必要性を、公的に支えられた雇用創出計画の計測の例をカルフォルノアの協同組合農場で示している。彼女は、計測の難しい点は、評価基準を結果の全範囲に置くことである。すなわち、誰が成功の項目を定めるのか。評価基準が、資金提供機関、評価コンサルタント、公的計画の担当者などによって、外部的に目標人員が定められると、参加者自身から見た達成度が隠されてしまう危険がある。

資金を出す公的機関や民間組織は、農場労働者機よを標準的な企業とみなそうとした。つまり民間セクターの企業と比較して利潤や経済効率性の達成度の項目で見た。したがって、協同組合は自分の目で見ることを止めてしまった。協同組合の組合員は、一方、協同組合の達成度について広い視点をもっていた。社会的政治的経済的側面の質を強調した。かくして、組合員は協同組合における所得の増大とさらなる雇用ばかりでなく、一層の独立性、労働条件の管理についても、どのように組合員の立場に連動した家族、コミュニティとの関係改善も強調した。

ヨーロッパにおける協同組合の社会サービスにはいくつかの理由がある。また研究者がそれに関心をもって社会的会計を追求するのにも理由がある。研究者たちは肯定と否定の理由を述べる。肯定的理由にいくつかは次のとおりである。

1. 社会的協同組合の社会的業績を分類していくつかの戦略グループと環境に分ける。項目には組合員、従業員、投資家、消費者または顧客、地方自治体など。
2. 社会的協同組合の事業の行動原則の特定化。
3. 社会的協同組合の地域経済民主主義の項目の特定化。
4. 活動の損益を社会的協同組合会計で判断する基礎づくり。
5. 社会的協同組合の事業や意思決定にグループを参加させること。
6. 各グループ内部で社会的協同組合の合法性と正当性を確認すること。
7. 社会的協同組合内部の戦略グループが変化する必要性。
8. きよの単一目的や単一的価値を、その他の目的を犠牲にして達成しようとしないうこと。
9. 社会的協同組合の基本的価値と長期的目的を達成すること。短期的その場かぎりの目的設定をしないこと。長期的目的と価値を安定的に確保する手段を講ずること。

コミュニティレベルで個人やグループにサービスを提供しその生活の質を高める同組合の能力は、構造的な諸要素によって妨げられることがあり、そのため協同組合の体系的な社会的報告について議論が起きている。協同組合の成功を妨げているもののひとつとして、スウェーデンのケースとして、事業活動経済活動からみた民主的コミュニティ的な側面の萎縮がある。しかし、互いにバランスをとりあう2つの側面がある。

第一は、すでに述べた主体者/代理者問題にかかわる。協同組合において、理事会はひとたび選出されると必ずしも組合員が欲することをしない。さらには雇われ幹部もひとたび指名されると理事会が欲することを必ずしも正確に実行しない。スウェーデンの既存の協同組合運動の示したところによれば、またカナダの協同組合によるコミュニティ発展の取り組みによれば、協同組合における新しい経営スタイルの必要が提議されている。それ

はヒエラルキ的であるよりもネットワーク的であり、一元的にトップダウン的に目的や活動を押しつけるよりも、協同組合における利害当事者に声を与えそして声を引き出すことである。

第二は、協同組合の幹部もまた協同組合の社会的目的とコミュニティ的活動の費用にきちんとした関心を持つことである。費用は実際にかかるものであるが、その利益はかならばしも数量化できない。社会的目的やコミュニティ的活動とはなにかそしてどの程度のものかを明確にする中で、幹部にきちんとした関心を形成させられるだろう。この過程は、選択的でありまた社会的目的とコミュニティ的活動が協同組合の基金を奪うものではないことを保障するもものでなければならない。必要なことは、この過程が協同組合に内部化されて、幹部に、どんなそしてどのくらいの資源を社会的目的とコミュニティ発展に投資するかを明示することである。

社会的報告と社会的会計の否定的な側面は、積極的側面のコインの裏返しである。次のようなものがある。

1. 社会的協同組合のグループや関係者のゆっくりとした長期的な疎外を避けること。
2. 社会的協同組合の目的のゆがみや墮落を避ける。
3. 社会的協同組合の幹部支配、肥大化、私物化を避ける。

ボードによれば、従来の経済貸借対照表は、協同組合の経済業績にたいしてフィードバックとなる。しかし、社会的あるいは哲学的目的を考えることによって、協同組合の成功を全体的なものにしようとするとなにか分からなくなってくる。このどっちつかずは、協同組合研究者をいつも悩ませるものである。組合員は異なる期待をそれぞれもっており、協同組合の利害当事者たちの期待をすべて実現しようすると、多元的な目的をもった方法と価値評価モデルが必要である。

アンダーソン(1983年)は、社会的監査は協同組合が経済的目的ばかりでなく社会的、民主的目的達成のための効率性をもつと主張している。社会的監査は、「企業がその使命を定義し、企業の目的を達成しつつ、コミュニティと社会の期待のどのように答えるかを計ることを助ける戦略および方法」と規定される。1980年代の初め、カナダの協同組合人たちもまた、この考えの重要性に気づき、「協同組合将来方向計画」の下に「社会的監査戦略委員会」を作った。ここで社会的監査の概念を検証して協同組合にどのように適用するかを検討した。

社会的監査について、組織活動の社会的取り組みとどう関連するかまた特定の社会的問題が協同組合にどのようにかわるか、協同組合で引き継ぐべき社会的改良としてなにが強調されるべきかが検討された。そこには次のことがらも含まれる。すなわち、コミュニティや社会一般に関連する決定における個人の民主的参加。

「社会的監査戦略委員会」は、組織がこれらの決定と目的が組織の社会的責任どうつなげるかの過程を提案した。委員会は、事業決定過程の6つのカテゴリを提案している。それは意思決定とその構造、製品サービスの提供、人的資源の活用、コミュニティとの関わり、環境の影響、経済実績である。

社会的監査がひとつの過程であることあるいは協同組合において異なるグループや利害当事者に声を与えるものであることは明確である。それは、幹部や外部の専門家が書いた報告書に留まるものではない。社会的監査を成功させようとするならば2つのことが必要である。第一に、民主的参加的組織原則に基づくこと。内部民主主義が健全さを与え、組合員から幹部に至るあらゆるレベルでの関与を促進しなければならない。第二に、この関わりは社会的目的と経済的目的を持つこと。それが社会的監査されうること。

社会的監査の魅力にもかかわらず、その計測の難しさが依然として難点であった。しかし、最近はいささか進展している。E.ゲーバとY.リンカン(1988年)は、自然的評価と呼ぶものを提案した。これは価値を評価方法の中心に置き、目的に基づいた、利害

当事者と評価者によって作られた定義と方法を、量的計測よりも強調することである。これは評価の二重の効用がある。つまりグループや組織が求める情報の過大評価を避け、意味を拡大できる。さらに協同組合にとって様々な利害当事者からの新しいアイデアを得ることができ、事業につながる。

いかなる企業ビジネスも決定論ではないし、また経営指針なしには理念を実行できない。協同組合であれ民間企業であれ、ある組織構造には、ある企業ビジネス理念が必要である。一部の国の協同組合は、社会的監査や社会的報告が組織に基本的に必要な方法であることを理解している。

ヨーロッパの協同組合では、通常の財務報告に加えて、さらに情報が必要であるという認識が組合員にも幹部にも広がっている。フランスでは、「社会的貸借対照表」(balan social)という考えがそれである。スイスではミグロ協同組合が数年前から社会的報告を出している。イタリアではポローニャ地方のコープ・エミリア・ベネトが1987年に最初の「社会的貸借対照表」(Bilancio Sociale)を出した。これは協同組合の社会的会計原則を示している好例である。コープ・エミリア・ベネトの社会的報告は、組合員、消費者、従業員を事業に関連させている。社会的報告には市場占有率、販売状況、構造、投資、計画といった従来の経済効果評価の情報のすべてが入っている。しかし、さらに労働と訓練の情報、協同組合の社会的基盤も詳述されている。この情報は、協同組合の内部関係モデルや協同組合の効率性と有効性の分析のための多面的な側面と合致するものである。

ステファノ・ザンは、1988年のICAストックホルム大会で、コープ・エミリオ・ベネトの社会的報告について述べている。

「社会的貸借対照表は、協同組合が組織、組合員、従業員に去年なにをしたかを語りかける正式の文書である。しかしわれわれの意図は、それをもっと大胆に使うことである。社会的報告を政策手段として、すべての関係者がその活動の社会的インパクトを協同組合の活動の中に組み込むことである。」

さらにザンは、人的資源の積極的活用、組織の民主的手続きへの組合員の直接参加の見直し、消費者保護における協同組合の役割についての議論、組合員、職員、幹部に対する協同組合教育と訓練の拡大などの政策推進を述べている。これらの政策は、互いに関連している。ザンは「社会的貸借対照表は、異なる政策を結びつける道具として各目的の達成の比率を調整する」と述べている。かくして、社会的貸借対照表の主要点は、協同組合の効率性と有効性とも合致する。それはまたグレーとスタークの社会的会計における権力関係の議論にも対応する。ニルソンもまた協同組合の推進計画に社会的会計といったものが必要だと論じている。

ビピアニは、マンチェスターのICA百年大会で、イタリア・レガの協同組合アイデンティティ議論に触れて、協同組合の価値の見直しについて述べている。3つの成果を示している。価値憲章、倫理基準、協同組合社会的貸借対照表である。

1991年に「価値憲章」が、組合員大衆にレガの複雑な性格を効果的に知らせるというコミュニケーション戦略として作られた。「この考えは、『まじめな取り組み憲章』と呼ばれて組合員、従業員、全組織構成員に対する内部外部のコミュニケーション政策の最初のステップとなった。」

レガの左翼的な出発点にもかかわらず、協同組合が企業的な方向に転換することを厭わなかった。多くの協同組合が大きく発展した。左翼的価値が産業資本主義の価値と結びついたのである。経営陣は以前は労働組合や政党で訓練された者であったが、次第に企業家的な経験者をひっぱりだして来た。その多くは民間企業からであった。これは対立、矛盾、不一致の組織文化を生みだした。より直接的な協同組合の見直しが必要であった。そのうえ、タンゲトポリのスキャンダルが起きて、レガの協同組合の一部も巻き込まれた。だから、1992年以降、協同組合の基本的価値の研究は協同組合のアイデンティティの研究とながった。レガはそのルーツ探しと社会的役割の意味の再発見に努めたのは当然である。

レガはそれで協同組合価値憲章を発展させる方法を検討した。

レガは65協同組合の幹部に協同組合の価値についてアンケートを取った。それにより元々の協同組合の価値は依然として大きな魅力があり、決して企業の価値に取って替わられてはいなかった。しかし、多くの幹部は協同組合の意味について不信、無関心、混乱、欠落感を表明した。レガはまたいくつかの非協同組合組織の調査をした結果、ダイナミックな組織は自分のビジョンを明確に表現しているところであることを見いだした。こうしたさらに「価値憲章」1993年7月にレガ理事会で承認した。これは12条からなる。ビビアニが指摘するように、「価値憲章」は、プログラムの文書であり、実行には別の2つの道具、つまり規則の分析的なシステムと適用道具である。「規則一覧(コディチェ・クアドロ)」は、組合員間、組合員と幹部間、協同組合と利害当事者間、規則適用に際しての協同組合の役割任務を示した規則である。この規則のもっとも重要な点は、協同組合と組合員および利害当事者の関係を規定した点である。外部的要素としては顧客、供給業者、環境、コミュニティとの関係である。ここでは透明性、消費者の権利の尊重、コミュニティの富への配慮、法の適正適用などが強調されている。「規則一覧」は1995年5月のレガの34大会で採択され、現在、加盟協同組合の全分野が自らの規則を持っている。

34大会では、「規則一覧」が採択されただけでなく、「協同組合社会的貸借対照表」(BSC)も全会一致で採択された。ザンによれば、1980年代以降、多くのレガ協同組合が社会的貸借対照表を採用してきたが、それは企業としての協同組合の性格を明確に反映したものではなかった。「価値憲章」で、協同組合の活動が基礎にすべき倫理原則の理解が可能になった。社会的貸借対照表には使命の定義と会計制度に関して2つの柱がある。第一に、各協同組合は、その性格と事業内容などに照らし、「価値憲章」を再定義しなければならない。第二に、組合員総会が決めた使命に従うこと、憲章の各条は項目わけして、社会的会計制度が機能するようにすること。憲章は幹部の行動チェック基準を決めて、協同組合がその使命を遂行できるようにすること。

ビビアニは、これらは複雑な過程でまだ実験段階であり、協同組合のアイデンティティの再定義を短期間でするのは難しいと述べている。レガは「価値憲章」が必要だと考えているが、協同組合アイデンティティを強化するには至っていないと見ている。しかし、「価値憲章」を日常活動で実践すること、さらに倫理基準と社会的貸借対照表を適用することが必要であるとしている。

6. G. 結論

カリニコスは、「組合員によって目的化、規則化できないものは存在しない。それは市場の情報処理によって操作することが可能である。」と述べている。組織的關係、ネットワーク的關係を数値化することに多くが失敗している。運営手段やネットワークでできるものは市場ではできない。そしてその逆もしかり。とりわけネットワークは市場の疎外や集権的な官僚主義と対抗關係にあり、地域の条件や關係との調整を取りつつ行われる經濟活動の意味を再定義できる。数、効率、利用機能を重視してのみ、価値、社会的活動の社会的意味が把握できる。

財務報告だけでは協同組合の事業の狭い範囲しか示せない。とりわけ社会的協同組合の場合そうである。もし社会的協同組合や非営利組織の目的と事業を正確に継続的に把握したいならば、外部的社会的会計は、財務情報開示にとって必要な補完物である。これは社会的協同組合における所有者と幹部の間の主体者/代理者關係の論理的拡大である。社会的報告モデル探しのためにさまざまな努力が最近にいたるまでされてきた。そのうち目立つのはカナダ協同組合の社会的監査戦略委員会報告である「社会的監査。協同組合マニュアル」(1985年)とイタリア・レガの一連の文書である。グレーヤーとスターク(1978年)の社会的会計モデルは、目的設定を財務項目、非財務項目の両方でして、協同組合

と非営利組織に対するプラスマイナスのインパクトを、個人、グループに基づいて検討するものである。レガの見直しも協同組合価値の目的特定に集中している。ふたつの見解をつなげることによって、われわれは出発点をつくれる。

非営利組織や協同組合に対する社会的会計の方法についてはほとんど研究がない。民間セクターや公的セクターについては多くあるが、それを協同組合や第三セクターに当てはめることはうまくいっていない。協同組合と非営利組織は、社会的責任会計、全体影響会計、社会経済的会計を結びつけることが必要である。協同組合と非営利組織、非政府組織は異なる方法を統合する必要がある。したがって、目的に基づいて財務的、非財務的な短期中期の項目を基準化する必要がある。

協同組合とNPO/NGOの社会的会計の主要目的は、利害当事者の間に組織の正当性を拡大することであって、単に効率性や有効性だけではない。同時に、目的のゆがみを阻止することである。社会的会計の必要性は、担い手が原則に基づいて体系的継続的に活動するための道徳的義務に基づく。明らかなことは、主体者と代理者すなわち幹部と組合員との関係の透明性が大きく改善されなければならないことである。これは社会的会計を特別視して画一的にやれということではない。通常の体系的な情報が改善されて協同組合や非営利組織のすべての利害当事者に提供されることが大事である。イタリアのレガの社会的協同組合に関する経験やヨーロッパの他の国の経験は、協同組合と非営利組織の社会的監査のより統合的な原則を作りつつある。

以上