

パブリックセクターの持続可能性報告の 可能性と課題

川原 尚子

I はじめに

持続可能性報告は、組織の社会影響やそれに対する取り組みの業績を測定し、ステークホルダーに報告するための社会会計のフレームワークで説明されるものであるが、特に1970年以降、盛んに議論され、また実際に様々な国において企業を中心に作成発行されてきている。しかし、パブリックセクターの持続可能性報告に関していえば、企業のそれと比較してそれほど進展しておらず、学術的議論においても実務慣行においても未だ萌芽期にある。

これまでもなぜパブリックセクターでは持続可能性報告が企業ほど進展しないのか、企業実務を普及させた誘因となった標準的報告フレームワークはパブリックセクターでも適用可能かなど、パブリックセクターの持続可能性報告の在り方が議論されてきた。ある者は、企業の持続可能性報告で適用されがちな標準的な報告のフレームワークの手法はパブリックセクターにも適用可能であり、持続可能性業績を測定し報告することで説明責任が果たせ、持続可能性の業績管理が可能になり、経営情報の品質が向上するというかもしれない。一方で、別の者は、パブリックセクターの社会厚生の上という本来の役割や領域に沿った透明性や説明責任のあり方に鑑みて、業績の測定と報告の問題を考えるべきであり、

安易で形式的な報告をすればかえって非持続可能性の報告となるため、実務の経験に即した情報開示の在り方を検討すべきというかもしれない。このような議論を通して、パブリックセクターの持続可能性報告の意義に対する関係者の理解が深まり、実践が積み重ねられことで、パブリックセクターの本来の役割である社会厚生の上と、持続可能性への貢献の両方の達成に繋がっていくものと考えられる。そこで本研究では、選定された文献研究を通して、パブリックセクターの持続可能性報告の可能性と課題を明らかにしていく。このような検討は、パブリックセクターの持続可能性報告を有意義なものにするために不可欠であり、またそれを促進することに関わる政策的議論の基礎を提供する上でも非常に有益と考える。

本稿の構成は、次章で理論面の先行研究を吟味し、第3章でパブリックセクターの持続可能性報告の傾向を検討し、第4章で実務を巡る先行研究をもとに課題を検討し、第5章で考察し、結論し、本研究の限界と残された課題を述べていく。

II 先行研究

1 持続可能性報告の概念

社会環境会計報告の分野は、過去数十年に

において急激に発展してきており、学術的にも実務的にも議論が積み重ねられてきている (Gray 2002)。社会会計、社会環境会計、環境会計、持続可能性報告、企業の社会的責任 (Corporate Social Responsibility: CSR) 報告はこれまで共に、組織、主に企業の社会責任を拡大する前提で議論され、外部性の問題に焦点を当ててきた。社会環境会計報告の分野のほとんどの研究者が企業に関心があるが、パブリックセクターの組織もこの方法で評価される (Mathews and Perera 1995, 364)。

社会環境会計は、組織の経済活動の社会的および環境的影響を、社会内および社会全体の特定の利益団体に伝えるプロセスと定義され、そしてそのプロセスは、資本の所有者に財務諸表を提供する伝統的な役割を超えて、組織の説明責任を拡大することを含む (Gray et al. 1987, ix)。このような拡大は、単に企業が株主のために資金を稼得することを超えて、より広い責任を負うという前提に基づくものである (Gray et al. 1987, ix)。また、社会環境会計とは、組織が、様々な聴衆に情報を提供し、または影響を与えるために、定性的および定量的に行う自主的な情報開示と定義される (Mathews 1993, 64)。この定量的開示は、財務的または非財務的な用語で行われる場合がある (Mathews 1993, 64)。さらに、社会会計とは、従業員、製品、地域社会のサービス、汚染の予防や削減に関する情報の提供など、非伝統的な分野への開示を拡大することを意味するものと定義され、社会会計という用語は、外部性を考慮した包括的な会計を記述するためにも使用される (Mathews and Perera 1995, 364)。

実質的な社会環境報告、とりわけ、品質の高い、(非) 持続可能性報告の意義は、現代の国際的な資本主義やそれを支える主な組織によって環境破壊が最大化しており、また社会

正義についての現実的な概念も侵食されていることを示すことにある (Gray 2006)。よって、社会環境会計報告や、同義の近年増加しつつある持続可能性報告は、原則として、外部性の問題を中心とするものであり、伝統的な財務会計の代替的な会計である (Gray 2006)。持続可能性報告は、財務報告の年次報告書と同様に、経済的、環境的、社会的および統治の業績を測定し、伝達するための重要な基盤である (GRI 2012)。

組織が提供する持続可能性報告の情報が重要である理由は様々あるが、主に3つの潜在的な理由がある (GRI 2012)。すなわち、ビジネスモデルと戦略の長期的な実行可能性について意味のある評価を提供できること、政府およびその他のステークホルダーの情報ニーズを満たせること、希少資源の効果的な配分を確保できることの3つである (GRI 2012)。

組織が持続可能性報告をすることの様々な利点が考えられるが、主に9つの潜在的利点がある。すなわち、業務効率が向上すること、評判を管理でき評判が向上すること、事業のためのより強い社会的ライセンスが得られること、地域社会とのより強い関係が築けること、従業員の満足度を高め引き留めることができること、リスクマネジメントが改善すること、長期的な安心が向上すること、資本へのアクセスが確保されること、環境や社会への負の影響を最小限に抑えられることの9つが考えられている (GRI 2012)。

持続可能性報告にどのような潜在的機能があるかについては、様々な議論がある中で、最近増加しつつある統合報告と同じく、革新のための重要な機会を提供することであると説明できる。すなわち、組織が持続可能性の業績について責任を負い、非財務の問題をビジネス戦略に統合するにつれて事業全体で革新が生じること、組織が主なリスクと革新の

分野を取り扱うのに役立つこと、伝統的な財務報告では得られない組織全体の幅広い視点と業績の説明を提供すること、組織のアクセスと様々な資源への影響を可視化すると同様に、組織が利用する環境、社会、経済の様々な分野での様々な資源との関係や、それらへの依存を可視化することという潜在的機能を挙げることができる(GRI 2012)。

2 パブリックセクターの持続可能性報告の理論

パブリックセクターが持続可能性報告をする行動は、説明責任の理論をもとに説明できる。説明責任は多元的な概念であり、よい統治や有徳な行為のように考えられる(Simaens and Koster 2013)。説明責任とは、行為者と、人々が意見やアイデアを交換する場であるフォーラムとの関係をいうものであり、そこでは、行為者は自分の行動を説明し正当化する義務を負っており、フォーラムは質問を投げかけて判断を下すことができ、行為者は結果に直面する可能性がある(Bovens 2007)。Unerman と O’Dwyer (2006, 2010)は説明責任の手法を3つに分類している。まず、上向きの説明責任は、組織が資金提供者に対して責任を負うと信じられているものであり、2つ目の下向きの説明責任は資金提供者だけでなく、その受益者に対して責任を負うと信じられているものであり、3つ目の全体的な説明責任は、理想的には説明責任の多方向の次元の追加と前述の上方向および下向きの説明責任を組み合わせたものである(Unerman and O’Dwyer 2010)。パブリックセクターの場合、1つ目の上向きの説明責任の概念を用いると、納税者に対する責任の範囲に留まることが説明されるが、2つ目の下向きの説明責任の概念を用いると、パブリックセクターのサービスを受ける受益者に対する責任があることも

説明され、そして、3つ目の全体的な説明責任の概念を用いると、さらに拡張したステークホルダーへの責任について取り扱うことができる。説明責任や業績管理のために外部報告の手段が採られがちであり、持続可能性の主題についても外部報告の手段を採ることで、これらの目的を達成できる可能性がある。また、持続可能性報告には報告のプロセスと情報開示の2つの意味合いがあり(Niemann and Hoppe 2018)、持続可能性を報告するプロセスが組織変化の影響をもたらしたり、情報開示をすることで様々な説明責任の要求をもつステークホルダーにシグナル効果をもたらしたりする(Simaens and Koster 2013)。パブリックセクターの場合も同様に説明される。

持続可能性報告は、一般に、持続可能性を主題とする説明責任を果たす機能があると議論されるが、パブリックセクターが持続可能性報告をすることが、必ずしも説明責任を果たすことに繋がらない場合もある。Niemann と Hoppe (2018)によれば、公営管理の分野で、説明責任や統治の言葉が一般大衆に普及しつつある中で、持続可能性の報告をすることが政策決定や市民の参画を促進する万能のツールとなりうるものではないと指摘している。

「説明責任」を謳った持続可能性報告が、環境配慮を上辺だけで取り繕うグリーンウォッシングや、計画や統制の有効性を信奉する管理統制主義者の情報の発表の場になりうるからである(Niemann and Hoppe 2018)。

次に、パブリックセクターが持続可能性報告をする行動について、正当性の理論でも説明できる。企業の場合、持続可能性報告は、事業のための社会的ライセンスを維持するために行われると説明される。パブリックセクターの場合も同様に、組織が正当性を求める行動であると説明できる。とりわけ、地方自治体は、一般に、「経営管理上の方法を模倣す

る」という報告慣行を採るために、制度的な政治的な動機があることが確認されている (Marcuccio and Steccolini 2005; Niemann and Hoppe 2018)。例えば、地方自治体が「グリーン」や「スマート」というような資格を強化することに熱心な場合がある (Yigitcanlar and Lönnqvist 2013)。また、独立の報告書を作成する地方自治体の場合、その目的が公的な正当性を求めることにあるとの研究調査の結果もある (Marcuccio and Steccolini 2005)。

3 つ目に、制度理論 (DiMaggio and Powell 1983; Neu et al. 1998) を用いても、パブリックセクターが持続可能性報告を適用する機構を説明できる。制度理論は同じ組織フィールドに属する組織の行為や形式における同質化を説明するために考えられた理論である。組織フィールドとは、全体として、制度的生活の認知された領域を構成する組織からなる分析単位と定義され、例として、主要なサプライヤー、資源および製品の消費者、規制機関、および同様のサービスまたは製品を生産する他の組織が挙げられる (DiMaggio and Powell 1983)。制度の変化は3つの機構、すなわち、規範的プロセス (規範的同型化)、模倣的同型化、強制的機構 (強制的同型化) によって生じる (Mussari and Monfardini 2010)。規範的圧力は、主に、労働条件を定義し改善するために、職業の構成員の集団的行動として定義される専門職化に由来する (DiMaggio and Powell 1983)。規範的プロセスは、パブリックセクターの場合、パブリックセクター改革などの方針によって誘導された、地方自治体の公共サービスの提供に影響する、新しい管理主義というような規範が誘因となって生じる同型化をいう (Mussari and Monfardini 2010)。次に、模倣的同型化とは、環境の不確実性から生まれるものであり、この不確実な

環境において、組織が成功すると認識している他の組織を自分のモデルとする傾向があることをいう。パブリックセクターの場合、模倣的同型化は、非営利組織同士の競争、またはパブリックセクター改革の結果によってサービスを生み出すパブリックセクターとの競争が必要とされる状況に関連している (Mussari and Monfardini 2010)。3 つ目の強制的機構とは、組織が適応するために社会の期待に応じて影響される状況を説明する。パブリックセクターの場合、強制的機構は、新規制の執行やパブリックセクターの機関の正当性を回復するか、あるいは維持することが必要になることを指す。このような制度理論を使って、パブリックセクターで持続可能性報告が徐々に進展していく状況の理由を説明できる。Mussari と Monfardini (2010) は、イタリアの非営利団体やパブリックセクターを参照して、社会報告の主な特色を概説し、また社会報告の慣行が部分的に規制された枠組みに収斂していくプロセスを示すその理由について、制度理論の手法を採用して以下のように説明している。すなわち、パブリックセクターの組織の役割には、市民の要求に応えることがあり、場合によって失われた市民の信頼を取り戻す必要があるが、そのような場合に、ステークホルダーのニーズを変化させるツールとして、自主的な社会報告の開示が利用される。制度理論の機構の一つである模倣的同型化は、パブリックセクターでは、組織の生き残りや繁栄を賭けた競争にさらされていないために、生じることが少ない。一方、強制的同型化は、パブリックセクターではよく見られる。例えば、ある制度の潮流によって、報告組織の行動が共有のフレームワークに導かれていく場合が当てはまる。また、社会報告は基礎的に要求される事項であるとするステークホルダーからの非公式な圧力を受

けて、正当性を維持するために組織が自主的に報告する場合がある。法律は最も強力なツールであり強制的同型化のツールといえるが、持続可能性報告のような新種の報告に対しては、罰則規定のある法令を強制的に遵守させるハードローで取り扱うよりも、模倣的同型化のツールといえるソフトローで取り扱う場合がある。そのような場合、まずソフトローで効果が上がらなければ、同時並行で準備しておいたハードローに移行する場合がある (Mussari and Monfardini 2010)。

3 パブリックセクターの持続可能性報告の意義

パブリックセクターが持続可能性報告を行う意義は、経営情報の品質向上と、持続可能性の取り組みの促進にあると考えられる。この点に関するグローバルレポーティングイニシアティブ (Global Reporting Initiative: GRI) (2012) による主張を以下みていきたい。まず、パブリックセクターの機関は経済的、環境的、社会的業績についての透明性と説明責任を果たすために、様々なステークホルダーからの要求に直面している (GRI 2012)。これらの業績に関する情報が、通常の業務管理の情報や報告システムに統合されていない場合には報告量が膨大になる (GRI 2012)。サービス、人材、経済および法人などの各領域の業績の情報について、中央官庁から同じ内容を要求されることがあるため、最小限の一式の資料が定義される必要性があり、また機関内や中央官庁および公的レベルでの管理報告とも整合するような全体的な情報モデルが必要と認識されている (GRI 2012)。さらに一度収集した情報を何度も使用でき、各部署の業務システムから導き出せるような情報を、そのまま公的報告に利用できることが理想とされる (GRI 2012)。これらのためには情報の共

通定義と標準化が必要であるが、持続可能性報告は、このような報告プロセスを合理化し、透明性と説明責任を実現することに貢献し、パブリックセクターの機関にとって重要な役割を果たせる (GRI 2012)。持続可能性を報告することは、情報の追加公表をすることではなく、情報を結合して全体的思考を促進することであり、報告に伴う混乱や負担を軽減し、経営情報に価値と品質を加え、重要な業績情報を開示することを可能にするものといえる (GRI 2012)。

また、「測定されるものが達成される」という観点に立てば、持続可能性を測定し報告することで、パブリックセクターの意思決定プロセスに持続可能性の問題が不可欠な部分として認識され、その結果、この分野の取り組みが促進し、持続可能性の目標が達成されることになる (GRI 2012)。戦略計画、業務効率化、顧客サービス、ステークホルダー管理、労使関係、労働力管理、環境管理などの様々な既存の報告や管理業務の面で、持続可能性報告は組織を支援するものといえる (GRI 2012)。持続可能性指標などを用いることで、政府機関から要求される公的報告の多くの部分を整理できたり、様々な開示項目を結びつけたりできる可能性がある (GRI 2012)。前述の GRI ガイドラインのような持続可能性報告のフレームワークを使うことで、組織が事業の影響、政府の方針や戦略、結果との関連性を理解することに繋がる可能性がある (GRI 2012)。

4 パブリックセクターの持続可能性報告の3分類

様々なパブリックセクターの組織形態がある中で、公的機関が公表する持続可能性報告は、その報告内容の特徴をもとに3つに分類できる (GRI 2004, 2005, 2012; Niemann and

Hoppe 2018)。まず第1の分類として、公的機関の全体的な業績を取り扱う「年次報告書」のような報告書があり、その中で、最も一般的な報告は財務報告である(GRI 2004, 2012)。この報告では、公的機関の活動や業績を議論するが、予算がどのように適用されたかを示す意図で報告される。米国の「業績報告」もこの範疇に属する(GRI 2004, 2012)。パブリックセクターの機関内でのエネルギー消費量のような、機関自身の持続可能性分野の業績に関する情報が報告される(GRI 2005; Niemann and Hoppe 2018)。

第2の分類として、環境計画や持続可能性戦略のような政策あるいは戦略のあらましを述べる報告がある(GRI 2004, 2012)。典型的に政策のフレームワークを記述するものであるが、政策や事業がもたらす影響を取り扱うことは求められていない(GRI 2004, 2012)。報告書の表題に持続可能性や持続可能な発展と謳っていても、事業からの影響や、政策の影響は分析されておらず、仮にあったとしても限定されており、GRI ガイドラインのフレームワークという持続可能性報告とは性質が異なる(GRI 2004, 2012)。太陽熱温水システムで節約されるエネルギーのような、エネルギー公共政策と施策の実施の情報が報告される。

第3の分類として、環境状態の報告のような地理的区域(国、州、地域、市または地方自治体区域)の経済的、環境的、社会的状態を表示する報告書がある。この場合、大気の質、水の質、識字率のような測定尺度を含んでいる。管轄内でのエネルギー消費量のような、環境についての文脈と状態の情報である。中には、環境や人権などの一分野のみを検討する報告があり、一方で、持続可能な状況の統合的な評価を提供しようとする報告もある(GRI 2004, 2012)。

これら3分類の報告のうち、持続可能性報告は組織とその活動の影響を記述するものであるので、持続可能性報告に最も多く適用されるのは、第1の分類の報告であり、第2と第3の2つの分類は関連情報を提供することができる報告とされる(GRI 2004, 2012)。持続可能性報告と第3の分類の環境の状況報告は、同義であるとしばしば考えられるものの、この報告は個々の公的機関の業績が環境にどのように影響するかを示す情報や資料を提供することはほとんどない(GRI 2004, 2012)点で本質的に異なるといえる。第3の分類で報告される情報は、他に分類された情報に含まれるものとして、2005年にGRIから公表されたパブリックセクターの持続可能性報告の指針では、第1と第2の分類の報告に主に焦点が当てられている(GRI 2005, 5; Niemann and Hoppe 2018)。

III パブリックセクターの持続可能性報告の最近の動向

パブリックセクターの持続可能性報告に注目が高まりつつある状況が、国際的なあるいは諸外国政府における最近の主な動向から伺うことができる。近年、各国地域の規制当局は、ますます持続可能性報告に重点を置きつつあり、持続可能性報告を政策で強制する国家が増えている。欧州連合、米国、デンマーク、スウェーデン、スペイン、フランス、インド、南アフリカ、中国、カナダでは持続可能性報告の方針を定めている(GRI 2012)。

組織の持続可能性報告のための世界の主な指針の主なものとして、前述のGRIガイドラインがある。この指針はパブリックセクターが報告する際にも有用とみなされている(Domingues et al. 2017)。GRIでは2000年

に最初の指針を公表し、2002年に公表した改訂第2版に対応した、セクター別の補足文書の一つとして、パブリックセクター向けの補足文書(GRI 2005)を公表している。

英国政府の環境・食糧・農村地域省(Department for Environment, Food and Rural Affairs: DEFRA)は、パブリックセクターの持続可能性報告に関する具体的なガイダンスとして、「パブリックセクター年次報告書2011-12年：持続可能性報告指針」を公表しており、その後、毎年改定版を公表している(HM Treasury 2017)。英国政府は、グリーン調達への政府の誓約と持続可能な開発のための戦略の一環として、企業とパブリックセクターの両方に、その年次報告書と決算書で、持続可能性と環境に関する業績を開示するように奨励している。このような年次報告書と持続可能性報告との統合型の報告書を採用している背景として、2006年にチャールズ皇太子のもとで行われた持続可能性会計のための会計プロジェクトにおいて開発された、結合報告フレームワークの考え方がある(Scottish Government 2012)。

2017年版の英国のパブリックセクターの持続可能性報告の指針の目的は、パブリックセクターにおける持続可能性報告書の完成を支援することである(GRI 2012)。この指針には、最小要件、最善事例の指針、情報作成のための基本原則が説明されている(GRI 2012)。なお、英国政府の財務報告マニュアルには、パブリックセクターの持続可能性報告に関する詳細な情報がある(GRI 2012)。

英国政府以外で、パブリックセクターの持続可能性報告を奨励する他の政府には、スウェーデン、ドイツ、米国が含まれる。スウェーデン政府は、2007年より国有企業に前述のGRIの指針に基づく持続可能性報告を義務付けている(GRI 2012)。

ドイツ政府は、企業の社会的責任行動計画の政策によって、ドイツの省庁による持続可能性報告を促進させており、個々の省庁がCSR報告の分野でのモデルとなり、民間でのCSR報告発行のペースメーカーとしての役割を果たすことを期待しており、自らCSRレポートを発行することを計画で示している(GRI 2012)。実際に、ドイツの社会労働省はGRIの指針を適用した持続可能性報告書を発行している(Federal Ministry of Social and Labor Affairs, 2013)。

ドイツ社会労働省の持続可能性報告書は、労働と社会問題における持続可能な政策決定の背景にあるものを示すことを目指している(GRI 2012)。一方、ドイツ社会労働省が社会的責任の原則をどのように実践するかを説明することも目的としている(GRI 2012)。この報告書は主に社会労働省が政策立案のための持続可能な手法を採用し、納税者の資金を配分し、雇用主としての義務をどのように配分するかに関心を持つ市民と市民団体を読者と想定している(GRI 2012)。この報告は例を挙げたり、また他の公的機関に、それらの活動の社会的、環境的、社会的な結果を説明するように奨励したりすることを意図している(Federal Ministry of Social and Labor Affairs, 2013)。

米国のパブリックセクターの報告は、政府の方針によって、ますます重要な位置づけとなりつつある。とりわけオバマ前大統領による2009年10月の大統領令によって、連邦政府機関は環境、エネルギー、経済の業績を改善するための持続可能性の目標を定めるよう求められている(GRI 2012)。連邦政府機関は、エネルギー効率を向上させる、環境配慮製品や技術の促進のために連邦政府の調達力を活用するなどの、2020年の温室効果ガス排出削減目標を、大統領令から90日以内に設定する

ように求められた(GRI 2012)。また、石油使用量を 30%削減すること、水の効率を 2020 年までに 26%向上させること、すべての契約の 95%で持続可能性要件を満たすことが求められた(GRI 2012)。

欧州連合(European Union: EU)の欧州委員会(European Commission: EC)では、「CSR に関する改訂 EU 戦略 2011-2014 年」(EC 2011)を 2011 年に公表しており、パブリックセクターが自らの社会的および環境的業績の開示を改善するための措置を取ることを奨励している。これは前述のドイツ政府などの EU 加盟国によって強化されている(GRI 2012)。フランス政府の環境・持続可能な開発・エネルギー省の持続可能な開発一般委員会は、住民 5 万人以上の地方自治体に対して、定期的な持続可能性報告を義務付けている(CGDD 2012)。加えて、EU では 2014 年の指令(EU 2014)により、非財務と多様性に関する情報開示を大企業に義務付けている。

国際的なフレームワークでみると、国際連合の持続可能な開発目標(Sustainable Development Goals)では、「企業、特に、大企業や多国籍企業は、持続可能な実務を採用し、持続可能性情報を企業の報告サイクルに統合することを奨励する。」(UN 2015, 12.6)という目標を掲げている。

以上のように、近年の持続可能性報告の分野における傾向から、あらゆる組織において報告が求められているといえる(Niemann and Hoppe 2018)中で、パブリックセクターの情報開示への圧力や関心も高まりつつあることが伺えた。

IV パブリックセクターの持続可能性報告の実務を巡る議論

最近の持続可能性報告に関する研究をみると、パブリックセクターよりもむしろ企業に焦点を当てがちで、体系的な調査研究がおこなわれてこなかった(Farneti and Guthrie 2009)が、近年、パブリックセクターが行う持続可能性報告についての議論が盛んになりつつある(ex. Farneti and Guthrie 2009; Dumay et al. 2010; Mussari and Monfardini 2010; GRI 2012; Domingues et al. 2017; Niemann and Hoppe 2018)。Farneti と Guthrie(2009)は、様々な良い実践を行う組織の重要な作成者との半構造化インタビューにより、パブリックセクターの持続可能性報告の現状を分析している。その結果、パブリックセクターの持続可能性報告は、最新の GRI ガイドラインを利用して報告されていることや、主に組織内部のステークホルダーに情報を提供するために報告されていることを明らかにしている(Farneti and Guthrie 2009)。また、調査対象とした組織では、報告のためにバランススコアカードなども利用されており、年次報告書だけが報告媒体ではないこと、組織内の主な個人によって持続可能性報告が推進されたこと、財務部門の関与がほとんどなく、環境部門が報告に最も関与していることを明らかにしている(Farneti and Guthrie 2009)。

また、Farneti と Guthrie(2009)の研究では、GRI のフレームワークがパブリックセクター向けでないため、その適用には困難があることも明らかにしている(Farneti and Guthrie 2009)。これについて、他の研究者も同様の議論をしている。Dumay ら(2010)は、GRI ガイドラインを批判しつつ、パブリックセクターや第三セクターにこの指針が適用可能かどうかを検討している。その結果、GRI ガイドライ

ンは、環境と環境正義の情報に基づく手法ではなく、持続可能性への管理統制主義者の手法を促進し、潜在的に評価の罫に陥る可能性があり、結局、持続可能性には貢献していないことを明らかにしている (Dumay et al. 2010)。パブリックセクターと第三セクターの持続可能性報告の実務はまだ企業ほど進展していないため、実際の GRI ガイドラインの使用についての批判から学ぶことができるし、GRI も関連性と有用性を高めるために、既存の慣習と整合したガイドラインを開発する余地があると批判している (Dumay et al. 2010)。

このような批判的見解に対応して、GRI (2012) はパブリックセクターの報告要件と、GRI ガイドラインの補足資料との間の相違点よりも類似点に焦点を当てることを強調している。パブリックセクター向けの補足資料を利用することで、パブリックセクターが社会や環境への影響の業績を改善するため社会や環境に及ぼす影響を管理し、測定し、報告できると主張する (GRI 2012)。また GRI ガイドラインを利用して報告する組織が実際にあることを証拠として、パブリックセクターの中には、これまで備えている報告に関する専門性や資料を持続可能性報告に適用できると主張し、主な情報収集の基盤やプロセスが既に整っている組織もあると反論する (GRI 2012)。

勿論、GRI ガイドラインの適用可能性を疑問視する議論や研究ばかりではなく、その適用による効果を明らかにした研究もある。Domingues ら (2017) は、パブリックセクターの機関における持続可能性報告と、持続可能性のための組織的変化に関する管理との間の関連性に焦点を当てて、GRI ガイドラインに基づいて作成された持続可能性報告を発行したパブリックセクターの機関へのアンケート調査を実施した。その結果、調査対象機関に

おいて持続可能性報告の進展に遅れがあるものの、持続可能性報告をコミュニケーションツールとして使用し始めており、持続可能性のための組織的変化を促進する可能性があることを明らかにした (Domingues et al. 2017)。

一方、Niemann と Hoppe (2018) の研究では、GRI のガイドラインではパブリックセクターの領域を考慮することなく、業績に焦点を当てているために、地方政府は満足できないと指摘している。パブリックセクターでは政策と行動が領域と結びついて、経営管理や説明責任を形成するという特質があるため、企業で適用される GRI ガイドラインのフレームワークをパブリックセクターの報告にそのまま適用できないと主張している。

さらに興味深いことに、Niemann と Hoppe (2018) の研究では、ヨーロッパの 6 市、すなわち、アムステルダム、バーゼル、ダブリン、フライブルク、ニュルンベルク、チューリッヒの政府が公表した持続可能性報告を比較検討し、これらの市政府が自主的に、または法的圧力に対応して、持続可能性報告に取り組んでいるが、報告形式、発行の周期性、執筆者、普及の努力に関してはそれぞれ独自に選択しており、多様な実務慣習があることを明らかにしている。また、持続可能性の報告が組織の変更、管理、コミュニケーションの面で便益をもたらすが、一方で、報告疲れを生み出し、報告中止につながることを明らかにしている。すなわち、なぜ世界的にパブリックセクターで持続可能性報告がそれほど普及していないかの原因まで解明している。

以上見てきたように、企業の持続可能性報告の分野でグローバルスタンダードとして普及している GRI ガイドラインとそのパブリックセクター向けの補助資料の適用可能性に批判的な見解を示す文献があり、実務とガイドラインの乖離を指摘するものも観察された。

最後に、わが国におけるパブリックセクターの持続可能性に関する報告の中でも環境分野に焦点を当てた情報開示についての実務の概況を見ていく。環境省(2002)の環境報告の促進方策に関する検討会が2002年に公表した、47都道府県、人口20万人以上の104市町村、東京都23区の合計174団体を対象としたアンケート調査の結果によると、回答のあった142団体(回収率81.6%)のうち、環境報告書を作成しているのは27団体(19.0%)に留まっていた。また、環境報告書を作成していないと回答した115団体のうち、25団体(21.7%)が3年以内に作成を検討しているとの回答結果が示された。この結果を踏まえ、環境省では「環境報告書を作成している地方公共団体の割合はまだ低」いとの認識を示している。

このような状況は最近でもあまり変わっていない。一般財団法人環境イノベーション情報機構が運用するEICネットのウェブサイト¹⁾で、地方自治体の環境白書を含む、何らかの環境の情報を公表する団体数は、筆者の確認(2018年5月現在)によれば、114に留まっていた。これを全国の地方自治体数⁽¹⁾に占める割合でみると6.3%に相当する。114の内訳をみると、環境白書を公表する47都道府県全部と、それ以外の何らかの環境関連の報告媒体を公表する区市町村67団体(都道府県別では北海道5、岩手1、宮城1、福島3、茨城1、栃木3、埼玉6、千葉6、東京8、神奈川8、新潟4、石川1、福井1、長野4、静岡1、愛知4、三重1、京都1、大阪1、兵庫1、岡山1、広島1、山口1、福岡2、鹿児島1)であった。これをみると首都圏関東地方の区市町村による発行が多いものの、区市町村による発行のない府県も見られる。規模の大きな地方自治体の環境に及ぼす影響の程度に鑑み、環境を含む持続可能性の情報の自主的開示の余地が

まだまだあることが伺える。

環境会計は持続可能性の分野で最も重要とされる環境に焦点を当てた持続可能性報告の一形態といえるが、わが国のパブリックセクターの環境会計の実務に焦点を当てた研究を見ていく。井原(2012)は環境会計をパブリックセクターの環境保全施策の評価システムの一つと捉え、わが国の地方自治体の環境会計の課題を指摘している。井原(2012)は環境会計に、地方自治体の環境再生能力を示す成果指標や、指標の客観性を担保する環境監査を導入し、長期的な視点で環境活動の成果と効果を対応させた報告をすることを提案している。さらに、住民や地域社会との協働を反映した総合的な測定・評価指標を導入すること、環境活動に伴うストック指標や環境再生の測定が不足していること、環境施策と連動させた地方自治体の本質的な環境活動の必要性、環境施策の評価に資する資料の確保を主な課題として指摘している(井原2012)。

V 考察と結論

本研究では、パブリックセクターの持続可能性報告の可能性と課題を検討してきた。パブリックセクターによる持続可能性報告に関する学術的議論はまだ十分進展しておらず、実務慣行も企業のそれに比較して極めて少なく、萌芽期の状況にある。本研究では、選定された先行研究の文献研究を通じて、パブリックセクターの持続可能性報告を巡る議論を整理しつつ、可能性と課題を検討してきた。本研究での検討は、パブリックセクターの持続可能性報告を有意義なものにするためのものであり、今後、パブリックセクターの持続可能性報告を促進する政策的議論の基礎を提供する目的ももつ。

本稿の第1章では、パブリックセクターの持続可能性報告を巡る問題の視座を提示した。

第2章では、持続可能性報告の概念について、社会環境会計の議論をもとに責任の拡大や外部性の問題意識の面で検討してきた。次に、説明責任、正当性、制度の3つの理論について先行研究を吟味してきた。そしてパブリックセクターにおける持続可能性報告の意義について、経営品質の向上と持続可能性の取り組みの促進に焦点を当てた主張を取り上げた。さらに、パブリックセクターの持続可能性報告をその内容に応じて、年次業績報告、戦略や方針についての報告、環境状況の報告の3つに分類して整理してきた。

第3章では、パブリックセクターの持続可能性報告を巡る諸外国地域や国際的レベルでの最近の動向を概括して紹介してきた。この分野への制度的な圧力や関心の高まりが伺えた。諸外国のうちには英国のように独自の報告指針を公表する国や、ドイツのようにGRIガイドラインを適用するところも見られた。

第4章では、パブリックセクターの持続可能性報告の実務を巡る選定された先行研究の議論を検討してきた。パブリックセクターの持続可能性報告の実務慣行は多様であり、年次報告書に限らず他のツールも利用され、報告目的も内部向けが多いとの議論があった。とりわけ、多くの文献で焦点が当たっていたのは、GRIガイドラインの適用可能性である。GRIガイドラインがパブリックセクター向けでないために、その適用に困難があるとの批判的議論がある一方、その適用による便益と可能性に関する議論もあった。パブリックセクターの場合、それぞれの組織は公共政策の中に位置づけられ、社会厚生の上昇のための役割が定められ、活動が政策や施策と結びついているため、組織の目的も形態もマネジメントも様々である。また、制度的政治的な誘

因や圧力が働き易い状況がある。このようなパブリックセクターの特質を踏まえると、パブリックセクターが持続可能性報告をする際に、GRIガイドラインのような民間企業で利用される標準的な一式の報告フレームワークをそのまま適用するには様々な限界や課題がある。実際にパブリックセクター用の補足資料を使って報告されていても、その望み通りには成果をあげていない(Dumay et al. 2010)ことがいくつかの先行研究で示されている。よって、報告の目的から、ステークホルダーへの説明責任の概念の拡大、持続可能性業績の測定手法、担当部局、報告媒体や時期まで、様々な点について議論を進める際に、このようなパブリックセクターの特殊な状況や役割を考慮し、民間企業とは異なる視点でこの問題を議論することが重要となる。管理者においては制度的政治的な正当性を確保したい、あるいは内部の業務管理の効率性の向上を求める圧力に対応するために報告する誘因をもちがちなが、真に持続可能性への貢献やステークホルダーへの適切な説明責任のために報告していくことが課題である。もし安易に「説明責任」を謳って形式的に持続可能性報告を行うならば、グリーンウォッシングや管理主義者の正当性を誇示する場になり、本来追求すべき持続可能性の状態から乖離し、非持続可能性報告となる可能性がある。

最後に、わが国の地方自治体の環境関連の報告書の公表が非常に少ない状況を取り上げた。そして、わが国の自治体における環境会計を環境保全施策の評価システムとしてみた場合の課題と限界を扱った文献をもとに、持続可能性報告のあり方を検討してきた。公共政策の評価における課題とともに、環境会計の新たな成果指標や測定評価のための指標の適用可能性が伺えた。

結論として、パブリックセクターの持続可

能性報告における課題は、パブリックセクターの役割の特質を考慮しつつ、管理者の制度的な政治的な正当性の確保や内部の業務効率の向上のためというよりも、真に持続可能性への貢献やステークホルダーへの適切な説明責任に焦点を当てて、パブリックセクターが持続可能性報告書のあり方を検討し実施できるかどうか重要な課題といえる。

本研究の限界として、選定された先行研究

に基づく考察であることがある。残された課題には、英国政府などのパブリックセクターの持続可能性報告の指針の検討や、わが国の地方自治体によるこの分野に関する実務における可能性と課題の検討がある。

(謝辞)

本研究は、独立行政法人日本学術振興会の科研費 18K11767 の助成を受けたものです。

(注記)

(1) 筆者によれば、全国の地方自治体数は、都道府県 47、市町村数 1,724、特別区 23 の合計 1,794 が確認された (政府統計ポータルサイト e-Stat 参照、2018 年 5 月 14 日現在)。

(参考文献および参照ウェブサイト)

Bovens, M (2007) Analysing and assessing accountability: A conceptual framework, *European Law Journal*, 13(4), 447-468.

Commissariat Général au Développement Durable (CGDD) (2012) Premiers éléments méthodologiques pour l'élaboration du rapport sur la situation en matière de développement durable à l'usage des collectivités territoriales et EPCI à fiscalité propre de plus de 50 000 habitants, Service de l'Économie, de l'Évaluation et de l'Intégration du Développement Durable, Paris.

Department for Environment, Food and Rural Affairs (DEFRA) (2006) Environmental key performance indicators: Reporting guidelines for UK business, Queen's Printer and Controller, London.

DiMaggio, PJ, W Powell (1983) The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields, *American Sociological Review*, 48, 147-160.

Domingues, AR, R Lozano, K Ceulemans, TB. Ramos (2017) Sustainability reporting in public sector organisations: Exploring the relation between the reporting process and organisational change management for sustainability, *Journal of Environmental Management*, 192, 292-301.

Dumay, J, J Guthrie, F Farneti (2010) GRI sustainability reporting guidelines for public and third sector organizations: A critical review, *Public Management Review*, 12(4), 531-548.

European Commission (EC) (2011) A renewed EU strategy 2011-14 for corporate social responsibility, European Commission, Brussels, 25.10.2011 COM(2011) 681 final.

European Union (EU) (2014) Directive 2014/95/EU, Official Journal of the European Union, L330.

- Farneti, F, J Guthrie (2009) Sustainability reporting by Australian public sector organisations: Why they report, *Accounting forum*, 33 (2), 89-98.
- Federal Ministry of Social and Labor Affairs, the (2013) Sustainability report 2008 - 2012 of the Federal Ministry for Labour and Social Affairs, the Federal Ministry of Social and Labor Affairs, German Government.
- Global Reporting Initiative (GRI) (2004) Public agency sustainability reporting, <https://www.globalreporting.org/resource/library/Public-Agency-Sustainability-Reporting.pdf> (accessed 14 May 2018)
- (2005) Sector supplement for public agencies pilot version 1.0 with an abridged version of the GRI 2002 Sustainability Reporting Guidelines, <https://www.globalreporting.org/resource/library/GRI-Reporting-in-Government-Agencies.pdf> (accessed 14 May 2018)
- (2010) GRI reporting in government agencies, <https://www.globalreporting.org/resource/library/GRI-Reporting-in-Government-Agencies.pdf> (accessed 14 May 2018)
- (2012) Public sector sustainability reporting - remove the clutter, reduce the burden - mapping Global Reporting Initiative against public sector reporting requirements in Australia, GRI, <https://www.globalreporting.org/resource/library/Public-sector-sustainability-reporting-remove-the-clutter-reduce-the-burden.pdf> (accessed 14 May 2018)
- Gray, RH, D Owen, K Maunders (1987) *Corporate social reporting: Accounting and accountability*, Prentice-Hall, London.
- Gray, RH (2002) Of messiness, systems and sustainability: Towards a more social and environmental finance and accounting, *British Accounting Review*, 34(4), 357-386.
- (2006) Social, environmental and sustainability reporting and organisational value creation?: Whose value? Whose creation?, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 19(6), 793-819.
- HM Treasury (2017) *Public sector annual reports: Sustainability reporting guidance 2017-18*, Crown Copyright, London.
- Marcuccio, M, I Steccolini (2005) Social and environmental reporting in local authorities, *Public Management Review*, 7(2), 155-176.
- Mathews, MR (1993) *Socially responsible accounting*, Chapman and Hall, London.
- Mathews, MR, MHB Perera (1995) *Accounting theory and development*, 3rd ed., Thomas Nelson Australia, Melbourne.
- Mussari, R, P Monfardini (2010) Practices of social reporting in public sector and non-profit organizations, *Public Management Review*, 12(4), 487-492.
- Neu, D, H Warsame, K Pedwell (1998)

- Managing public impressions: Environmental disclosures in annual reports, *Accounting, Organizations and Society*, 23(3), 265-282.
- Niemann, L, T Hoppe (2018) Sustainability reporting by local governments: A magic tool? Lessons on use and usefulness from European pioneers, *Public Management Review*, 20(1), 201-223.
- Scottish Government (2012) Public sector sustainability reporting - guidance on the preparation of annual sustainability reports: financial year 2011-12, <http://www.gov.scot/Publications/2012/01/05153413/0> (accessed 14 May 2018)
- Simaens, A, M Koster (2013) Reporting on sustainable operations by third sector organizations: A signalling approach, *Journal, Public Management Review*, 15(7), 1040-1062.
- Unerman, J, B O'Dwyer (2006) Theorising accountability for NGO advocacy, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 19(3), 349-376.
- (2010) Ngo accountability and sustainability issues in the changing global environment, *Public Management Review*, 12(4), 475-486.
- United Nations (UN) (2015) Sustainable Development Goals, United Nations, <https://sustainabledevelopment.un.org/sdg16> (accessed 2 June 2018)
- Yigitcanlar, T, A Lönnqvist (2013) Benchmarking knowledge-based urban development performance: Results from the international comparison of Helsinki, *Cities*, 31, 357-369.
- 井原和夫(2012) 地方自治体環境会計の実際と今後の課題—環境会計は何を測定するものか—, *経営戦略研究*, 6, 225-240。
- 環境省(2002) 平成 13 年度 環境報告の促進方策に関する検討会報告書, 環境省。