

サステナビリティの時代における会計教育

伏 見 康 子

〈論文要旨〉

本稿は、サステナビリティの概念が企業活動および会計報告に与える影響を踏まえ、会計教育の拡充可能性を考察するものである。近年、企業をはじめ各組織は環境・社会・経済の持続可能性を考慮した取組みを積極的に推進している。また、IFRS サステナビリティ開示基準などの国際的な開示基準により、サステナビリティ情報の開示が要求されている。

サステナビリティの概念によって、経済・社会環境において、経済成長重視から環境や社会なども配慮する方向へ移行し、情報開示の対象も投資者・株主中心からマルチステークホルダーへと拡張されている。財務情報および非財務情報の両面における情報の拡充は、サステナビリティ会計の進展を示すものであり、教育においても統合的な情報理解力と倫理的責任の涵養が求められている。本稿では、サステナビリティを踏まえた会計教育のあり方について検討する。

〈キーワード〉

サステナビリティ, 会計教育, ステークホルダー

1 は じ め に

2015年に、国連総会においてSDGs (Sustainable Development Goals: 持続可能な開発目標) が採択され、サステナブルな社会を目指すための17の目標への取り組みが、あらゆる組織の活動において重視されている。20世紀は飛躍的な経済成長を遂げグローバル経済として発展したが、20世紀終わりごろから経済発展にともなう環境問題、社会問題などの重大な問題が数多く顕在化してきたためである。國部(2017)は、経済の方向に大幅に振れたことが原因で発生している多くの問題を解決するために、会計の立場からアプローチし、アカウンタビリティの概念を拡大し、経営倫理を準拠枠とした新たな枠組みを考案している。植田(2024)は、経済成長優先の社会経済システムから、持続可能な社会経済への変革を行うと

いう課題に対して、サステナビリティ会計の視点からアプローチする。また、経済産業省はサステナビリティ・トランスフォーメーション（Sustainability Transformation：SX）を提唱し、企業が環境・社会・経済の持続可能性を同時に追求する経営変革を推し進めようとしている（経済産業省 2021）。

また、会計報告においてもサステナビリティに関する情報開示が求められるようになってきた。日本では、2023 年 3 月期から有価証券報告書の中に「サステナビリティに関する考え方及び取組」として、強制的な開示が要求されている。さらに、国際財務報告審議会（IASB）より IFRS S1「サステナビリティ関連財務情報の開示」および IFRS S2「気候関連開示」が公表された。企業経営においても、サステナビリティ課題は影響が大きく最重要課題の 1 つとして認識されており、会計報告において上記の有価証券報告書における開示や、国際会計基準においても情報開示が求められている。これまで、会計報告では、財務情報とそれに関連する補足情報の開示を中心に扱ってきたが、そこにサステナビリティという新たな視点が含まれることとなった。

このような背景のもとで、会計教育においてもサステナビリティについてどのように対応していくべきかの検討が必要となる。本稿では、サステナビリティが重視される現代において、会計報告の質的・量的拡張とその報告対象の拡張があり、それに関連して会計教育の拡張可能性があることを指摘する。会計は企業活動に関する情報を作成・開示すること、または分析することを研究対象としており、サステナビリティの視点を取り入れていかに展開していくか、会計の各種領域で研究が進められている。サステナビリティの時代において、企業は広範な社会的責任が問われる存在となり、さまざまなステークホルダーの利害に対して義務を負うことになる（松島 2024, 53）。よって、企業が説明責任を果たすべき対象は、投資家や債権者のみならず全てのステークホルダーにまで拡張する可能性がある。したがって、会計報告に含まれる情報内容が拡張し、その情報の利用者としての対象も拡張していくことから、情報の利用に関する教育にも広がると考えられる。

2 先行研究

サステナビリティに関連する会計教育に関する先行研究として、日本会計教育学会スタンディ・グループ『SDGs 関連開示情報の会計教育（最終報告書）』（2024）がある。この報告書では、「会計教育が、SDGs に関する社会的要請に対してどのように向き合えばよいのか」という問題意識に基づき、SDGs に関連する開示情報についての学習内容や学習方法の実態を調査している。さらに、調査を踏まえて現時点でどのような問題があるのかを明らかにした上で、これからの会計教育にどのような変化が求められるのかを検討している。

会計教育実践を探る前に、まずは、日本社会における SDGs 関連の教育ニーズを把握して

いる。サステナビリティ開示にかかわる人材として作成者や監査人があげられており、日本公認会計士協会のサステナビリティ能力開発のための教育シラバスなどが紹介されている。ここで確認できるのは、専門職に対する教育の進展である。

この報告書では、大学における教育実践の調査として、大学・大学院のシラバス試行調査と科目担当者へのインタビュー調査を行っている。シラバス試行調査で明らかになった点は、調査対象 31 校における 146 科目において SDGs が扱われていたことである。学部（合計 80 科目）では、「環境会計」や「CSR／ESG／SDGs／サステナビリティを含む科目名」など、独立した科目で取り上げられる事例が多く（計 22 科目）、入門科目の中でも 1 回～複数回の授業回で取り上げられた（10 科目）ことが示された。また、インタビュー調査では、ゼミにおいて SDGs に取り組んでいる事例を 2 件、フィールドワークの取り組み事例と、テキストの輪読と事例研究を行う事例が紹介されている。いずれも学生の SDGs への関心や会計学の重要性の認識が高まった点と、会計領域の拡大という観点で大きな可能性を秘めていることを示唆している。

さらに、商業高校における SDGs 教育の事例を調査し、原価計算や非財務情報の開示などの会計教育との連携可能性について指摘している。また、サステナビリティ活動への取組みに関する企業向けセミナーの調査や、SDGs 関連資格とそのビジネス化に関する調査、SDGs 会計教育に関する文献のレビューもなされている。このように、SDGs に関する会計教育について現時点でどのような事例があるのかを調査し、現状の問題点と今後の発展可能性について示唆したものである。

3 経済・社会環境の変化とサステナビリティ

サステナビリティの重要性が認識されてきた背景として、地球規模の環境問題や、貧困問題などの社会的課題が多く認識されてきたことにある。経済・社会環境に対する見方がどのように変化してきたのか、先行研究をもとに確認する。

國部（2017）は、「20 世紀が『経済の時代』であったなら、21 世紀は経済を克服して『人間の時代』へ回帰しなければならない」という（國部 2017, 3-4）。貧困問題や環境問題は、人間が他者や自然に配慮する精神を基礎としなければ、究極的な解決には達成できないものであり、「これはまさに倫理の問題である」と指摘する（國部 2017, 4）。そこで構想される「人間の時代」とは、人類の行動様式が大幅に経済の方向に振れてしまったことが原因で多くの問題が発生しているため、その準拠点を再び人間のほうに戻すということを指している（國部 2017, 5）。つまり、経済中心から人間中心への思考様式の転換を目指すという。この思考の転換は、19 世紀の経済学者ジョン・スチュアート・ミルが予想した未来「無限の経済成長ではなく、経済活動が環境や社会に配慮したバランスの取れた状態が保たれる、心身と

もに豊かな世界（松島 2024, i）」と同様の方向性といえる。このように、経済発展だけを目指す思考から、他者や環境にも配慮する思考への転換の必要性が指摘される。

植田（2024）は、サステナビリティ会計について、その概念フレームワークとその展開を体系的に検討し、新たな会計のあり方を提示している。「国際統合報告フレームワーク（International Integrated Reporting Framework：IIRF）」では、企業が利用するさまざまな経済的資源を多様な形態の「資本」として捉え、財務資本、製造資本、知的資本、人的資本、社会・関係資本、自然資本の6つに分類している（植田 2024, 85）。しかし、企業会計ではこれまで、企業内部の資本である財務資本と製造資本に限定し、経済的側面だけを捉えて短期的利益を測ってきた。ところが、この経済発展志向のシステムにおいて、深刻な社会問題（社会・関係資本の変動：衰退）や環境問題（自然資本の変動：枯渇）といった外部資本にかかわるサステナビリティ問題が、社会的費用として顕在化するようになる（植田 2024, 7）¹。外部資本の枯渇は、企業の存続の危機につながるため、企業内部の資本だけではなく、外部資本を認識することで、ミクロ会計において外部不経済を内部化する必要がある。それによって、経済システム全体で経済価値および社会価値を高め、サステナブルな社会へと変革していくことができるという（植田 2024, 4）。「ここに、企業において外部性として規制されてこなかった外部資本の価値を認識し、測定・評価し、その結果を開示するサステナビリティ会計の必要性を見出す（植田 2024, 4-5）」と指摘する。このように、サステナビリティを目指すために、経済発展志向の社会経済システムから持続可能な社会経済システムに舵を切る、社会経済システムの大きな変革が必要となることが指摘される。

松島（2024）は、経済学の視点からサステナビリティを捉え、サステナビリティの経済哲学を論じている。これまで、経済学は経済的富を蓄積する経済成長を前提として発展してきたが、環境への影響や社会的不平等など多くの問題を現実社会に引き起こしてきたという罪深い側面があると指摘している（松島 2024, ii）。「学問としての経済学自体がサステナビリティを真剣に考慮することができる方向へ進化しなければならない。」と述べる（松島 2024, ii）。したがって、「経済学のアプローチがサステナビリティの視点から見直されることによって、より広範な倫理的考慮がその本質的意味合いに沿った形で組み込まれていくことを強く求めている」という（松島 2024, iii）。

このように、資本主義は市場の効率と個人の利益追求という経済的側面のみに重点をおいてきたが、サステナビリティの概念によってより広範な社会的、環境的な配慮を経済システ

1 自然資本は、環境問題など自然資源の有限性を認識したことから重視される、社会・関係資本は、成熟した経済社会における哲学の視点から重視される（植田 2024）。また、社会的費用とは、組織体の活動の結果、企業外部の第三者または社会が被るあらゆる有害な結果や損失と定義される（植田 2024, 7）。

ムに組み込むことが要求されている。経済学においても、大きな変革の必要性が認識されている。ここでは、サステナビリティからの要請によって、経済学の視点が経済的側面のみから社会的・環境的な側面にも広がるという変革が指摘される。

上記のことから、社会経済システムやその認識において大きな変革があることがわかる。経済発展志向・利益追求をめざす社会経済システムから、環境・社会・経済の3つを考慮した持続可能な社会経済システムへの変化である。前者の経済発展・利益追求のシステムにおいては、重視する経済的資源は主に財務資本、製造資本であり、それらに知的資本、人的資本が付随する。一方、後者の持続可能なシステムにおいては、重視する経済的資源は、財務資本、製造資本、知的資本、人的資本に加えて社会・関係資本、自然資本まで広がり、より長期的な視点が重視される。

4 サステナビリティとステークホルダー

—投資者・株主中心から多様なステークホルダーへ—

上記の変化を踏まえ、サステナビリティを意識した企業活動において、ステークホルダーはどのように捉えられているのか検討していく。

植田 (2024) は、企業報告の改革において、スチュワードシップ・コードやコーポレートガバナンス・コードでは、企業に対して「実行性のあるコーポレートガバナンスの強化と改革を基礎とした、マルチステークホルダーとの双方向サステナブル・コミュニケーションが求められている (植田 2024, 71)。」という。マルチステークホルダーとは、消費者や株主、従業員などの直接的なステークホルダーに加えて、地域住民や市民など多様なステークホルダーを意味する。これらのステークホルダーは、上記の6つの資本の提供者もしくは関係者といえる。組織は、その決定や活動が社会・環境に及ぼす影響について、不特定多数のステークホルダーに対して説明責任を負い、コミュニケーションによって持続的成長を実現する。企業経営者が、マルチステークホルダーとの相互依存によって企業が存続しているということを強く認識し、社会的責任に関連する活動をサステナビリティ報告として公表することで社会的責任を果たす必要がある (植田 2024, 79)。

このように、企業の存続のために配慮すべき範囲は、株主・投資家・債権などの資金提供者のみではなく、広範なステークホルダーまで広がっている。説明責任の範囲が広がっているならば、情報開示の対象として、つまり、情報利用者として考慮すべき対象が拡張しているといえる。

松島 (2024) は、企業はSDGsに対する取り組みにおいて透明性を保ち、その進捗について従業員や消費者のほか、多様なステークホルダーに対して報告しなければならないと指摘する (松島 2024, 108)。さらに、企業は、従業員、顧客、地域社会、政府など広範なステー

クホルダーと対話し協力して、社会貢献にむけた共通の目標に取り組む体制を整えていく必要がある。伝統的な経済学において、企業は「シェアホルダー型経営」として、経営者と株主との関係において発生する契約的な履行義務を最優先する存在とされており、その中心的な目的は株主の金銭的利益の最大化であった（松島 2024, 109）。この文脈において、報告の対象とすべき関係者は、株主・債権者などの資金提供者となる。一方、新しい資本主義において、企業は「ステークホルダー型経営」を指向し、株主のみならず多様なステークホルダー全体に対する社会的責任が重要となる。よって、報告の対象とすべき関係者は、生産者、消費者、投資家などすべてのステークホルダーといえる。「新しい資本主義」では、すべてのステークホルダーの立場において、私的利益の追求だけでなく、倫理的動機に基づいた経済行動を積極的に行うように、社会システムや経済システムを変革していくことが意図される（松島 2024, 111）。

このように、サステナビリティの時代において企業にとっては、多様なステークホルダーに対する報告と社会的責任が必要かつ重要となる。サステナビリティの課題に取り組むうえで、企業は広範なステークホルダーとの対話や協力が重要となるため、情報開示の対象となるステークホルダーの範囲が拡大する。従来のシェアホルダー型経営の場合は、情報提供すべき対象は株主・投資家・債権などの資金提供者が中心となる。一方、ステークホルダー型経営の場合は、広範なステークホルダー（株主等に加え、従業員・消費者・地域住民なども含む）となる。つまり、会計報告の情報利用者として対象が拡張している。

5 サステナビリティと会計報告の拡充

—財務情報＋非財務情報—

従来の会計は、株主に対する受託責任に基づいて、企業活動における経済的資源のうち企業内部に財務的变化をもたらし、かつ測定可能なもの（財務資本）のみを認識しオンバランスしてきた。しかし、サステナビリティ問題に対峙するにあたって、それ以外の資本の変動も会計報告の中に取り込むことが求められる。

古賀（2015a）は、経済環境の変容にともなって会計の開示目的が変容し、それに関連して会計報告が拡充・発展してきたことを示している（古賀 2015a, 7-8）。さらに、武田（1993）に依拠して、財務情報と非財務情報の比較を行っている。「財務的」とは、ごく大まかに言えば、貨幣金額で表示されるものを示すのに対して、「非財務的」とは、貨幣金額以外の物理的尺度で表示されるもの、またはその他の記述情報で記載されるものを指すことが多い（古賀 2015a, 9）。財務情報は、株主との契約関係を基礎とした企業の受託資本の変動事象に係る財務報告上の情報を内包するのに対し、非財務情報は、受託資本の変動に関係しない社会的責任に関する事象をその内容とする（武田 1993, 9-10；古賀 2015a, 9）。基本課題として、

表 1 財務情報と非財務情報の比較

	財務情報	非財務情報
情報内容	受託資本の変動事象にかかる 財務報告上の情報	受託資本の変動に関係しない 社会的責任に関する事実
基本課題	貨幣資本の投下・回収計算	企業の持続的成長の 活動実態の提供
開示責任	会計責任	事実報告責任
	報告責任（説明責任）	

出所：古賀（2015a, 9）；武田（1993）を参考に筆者作成。

財務情報は貨幣資本の投下・回収計算を行うのに対して、非財務情報は企業の持続的成長の活動実態を提供しようとするものとされる。以上をまとめたのが「表1」である。

株式会社の性格から求められる受託責任を財務的側面から受け止めるとき、「会計責任」という概念が生ずる（武田 1993, 9）。これに対し、社会的責任に関連する事実を報告する責任が「事実報告責任」である。この2つの概念を包摂する概念として「報告責任（説明責任）」が位置付けられる（武田 1993, 8-9）。これは、企業が「社会的循環系を維持し、自ら存続するため、循環系の中での企業の役割行動を社会に対して適切に知らせる責任」として説明される（武田 1993, 9）。つまり、報告責任（説明責任）は、企業の社会的存在としての「共生」の論理を踏まえた広い意味での説明責任であり²、それは、会計責任を果たすための財務情報と、事実報告責任を果たすための非財務情報の両者を開示することを要求する。ここに、開示情報の質的・量的拡充が確認できる。

植田（2024）は、持続可能な社会経済システムにおいて、環境問題や社会問題などのサステナビリティ問題にかかる社会的費用の内部化が起こり、会計制度において認識・測定・開示ようになり、一部は財務会計の認識対象となるとして、これを「狭義のサステナビリティ会計」と呼ぶ（植田 2024, 7-8）。ここに、これまで会計で認識されなかったものが、サステナビリティ会計において新たに認識されるという会計情報の量的拡充がみられる。さらに、「サステナブルな活動は企業価値評価にも重要な影響を及ぼすため、これらを新たなバリュー・ドライバーとして統合した上で企業の持続的価値創造能力を評価する、より広義のサステナビリティ会計（オフバランス：筆者注）の必要性が見出される（植田 2024, 8）。」ここに、財務情報に加えて非財務情報も含まれ、会計情報の質的拡充もみられる。

2 共生の論理とは、経済を生態系として理解する立場から出発するもので、次の特徴を有する（武田 1993, 9）。

- (1) 人間も企業もすべて生態系の一環をなしていること。
- (2) 社会のシステムが円滑に循環するのは、エネルギーの蓄えによるものである。
- (3) 連続的な経済成長は、そのエネルギーが満たされていく速度以上の速度で汲み上げている結果、天然資源の枯渇と環境悪化をもたらしている。

サステナビリティ問題に関連して、資本の概念が拡張され、説明責任の範囲も拡張し、会計情報においても質的・量的に拡充している。そのため、統合報告のニーズが高まっている。

6 サステナビリティを踏まえた会計教育のあり方

松島（2024）は経済学の実教現場において、サステナビリティの理念を積極的に取り入れなければならないことを指摘している。例えば、「GDP（国内総生産）は環境破壊や不平等を十分に扱っておらず、経済成長の質的な高低についてとらえきれていない（松島 2024, 50-51）」。よって、国民総幸福や持続可能性指標などの様々な幸福度指標についても扱われるべきだと説く。また、ステークホルダーの一員である消費者に対しても、サステナブルな消費行動を促進させるような倫理教育が大切であることも指摘する（松島 2024, 52）。さらに、投資家は問題のある企業には投資をしない、市民は問題のある企業に意義を唱える、企業に参加する従業員もサステナビリティの大義に貢献するなどの様々な活動をとおして、全市民がサステナビリティに貢献することを推奨している。様々なステークホルダーに対して、意識の変革を求めている。上記のように、大学教育においてもサステナビリティの視点を取り入れて倫理的・社会的責任を理解させるための教育内容を検討していく必要がある。

重視すべきステークホルダーの拡大、会計情報の質的・量的拡充、これらを踏まえて、会計教育の拡充が進んでいくといえる。

6.1 情報内容の拡充に対応する

会計報告は、財務情報（利益）だけではなく、環境・社会・経済の3つを考慮したサステナビリティを含む非財務情報の両者を包括する統合報告の方向に進んでおり、利益を中心とした財務情報の内容だけではない。よって、入門科目においても、サステナビリティ情報と利益計算の両面を扱う必要がある。応用科目においては、例えば財務分析ではサステナビリティ情報の分析も扱うこと、財務会計では情報開示に関連する課題等、管理会計ではサステナビリティ活動に関連する測定・評価方法などを意図する必要がある。監査の分野においては、サステナビリティ情報に関する保証などでもニーズが高まっている。公認会計士協会など、いくつかの組織からサステナビリティに関する教育プログラムなどが提供されている。

6.2 多様なステークホルダーとしての情報利用者の拡大に対応する

教育の対象である学生は、労働者や投資者・株主、監査人、消費者、地域住民など、多様なステークホルダーとして、企業と関わっていく存在であり、サステナビリティ活動に取り組む可能性も高い。組織の持続可能性を高めるためには、広範なステークホルダーとの双方

向コミュニケーションが必要とされる。コミュニケーションのための情報開示が、財務情報と非財務情報を含んだ情報（統合報告）であることから、会計教育をとおしてサステナビリティ問題に対応しうる人材の育成も重要となる。また、村上は、持続可能な社会を実現する上で、消費者の影響力がとくに大きいと指摘する。消費者がいなければ企業も存続できないからである（村上 2021, 124-125）。学生は、日常生活において消費者として行動する者であり、この点でサステナビリティを踏まえた会計教育が消費者教育にも資すると考えられる。黒川（2017）は、統合報告の目的はサステナビリティに関する「経営者と多様なステークホルダーの気づき・啓発」に貢献することであり、社会企業の存在と増加を後押しすることにあるだろうと述べている（黒川 2017, 500）。

7 お わ り に

本稿では、サステナビリティが社会的な重要課題となった今日において、会計教育はどのように対応すべきかを考えるための基礎的な検討を行った。現代の経済・社会環境の特徴として、経済的利益や経済成長のみを重視するのではなく、バランスの取れた長期的な持続可能性を考慮した企業活動が重要となる。そのために、6つの資本を適切に維持・管理していくための視点が求められる。

会計報告の開示対象は株主中心からマルチステークホルダーへと拡張している。投資家・株主だけでなく、従業員や消費者、地域社会などのより広範なステークホルダーに配慮した取り組みや情報開示を意識する必要がある。また、スチュワードシップ・コードやガバナンス・コードにより、双方向コミュニケーションが求められ、企業は社会的責任を果たす存在として、広範なステークホルダーと協働することが重要となる。

ステークホルダーとのコミュニケーションのための情報開示として、財務情報および非財務情報を含めて、会計報告の質的・量的拡充が進んでいる。非財務情報は企業の持続的成長の実態を示す社会的責任情報としても位置付けられる。サステナビリティ会計は、社会的費用の内部化を通じてオンバランス化され、会計情報の量的・質的拡充が進むことになる。

このことは、会計教育のあり方にも影響を与え、会計教育の内容とその対象の拡張が進む。情報利用者の拡大に関連して、学生を多様なステークホルダーとなり得る存在として位置づけ、サステナビリティ問題に取り組むための倫理感と社会的責任感を涵養させる必要性を指摘した。

本稿では、会計教育の拡張の必要性を指摘したのみであり、具体的な内容など考察については、踏み込めていないため、今後の課題とする。

参考文献

- 植田敦紀. 2024. 『サステナビリティ会計論—ポスト・ノーマルサイエンス—』 森山書店.
- 梶原太一. 2025. 「SDGs 関連開示情報の会計教育 (総括)」『会計教育研究』13: 2-9.
- 黒川行治. 2017. 『会計と社会—公共会計学論考』 慶応義塾大学出版会.
- 経済産業省. 2021. 『サステナブルな企業価値創造に向けた対話の促進について—SX (サステナビリティ・トランスフォーメーション) の普及』.
- 古賀智敏. 2015a. 「企業レポートの拡充化と統合報告の意味するもの」『統合報告革命—ベスト・プラクティス企業の事例分析』 税務経理協会.
- 古賀智敏責任編集. 2015b. 『統合報告革命—ベスト・プラクティス企業の事例分析』 税務経理協会.
- 古賀智敏. 2015c. 「統合報告研究の課題: 方法の評価と今後のアジェンダ」『會計』188 (5): 1-15.
- 古賀智敏・姚俊・島田佳憲. 2011. 「企業の持続的発展と非財務情報の開示のあり方—知的資産情報を中心として」『産業経理』71 (1): 13-26.
- 國部克彦. 2017. 『アカウンタビリティから経営倫理へ—経済を超えるために』 有斐閣.
- 阪智香・水口剛. 2025. 『サステナビリティ基準がわかる』 日本経済新聞出版.
- 武田隆二. 1993. 「会計環境の変化と財務会計理論の現代的課題—会計責任と社会報告責任」『會計』143 (1): 1-13.
- 日本会計教育学会スタディ・グループ. 2024. 『SDGs 関連開示情報の会計教育 最終報告書』
<https://www.u-kochi.ac.jp/~kajiwara/2024sdgs.html>.
- 松島斉. 2024. 『サステナビリティの経済哲学』 岩波新書.
- 村上誠典. 2021. 『サステナブル資本主義—5%の「考える消費」が社会を変える』 祥伝社.
- レベッカ・ヘンダーソン著, 高遠裕子訳. 2020. 『資本主義の再構築 公正で持続可能な世界をどう実現するか』 日本経済新聞出版.
- Mayer, C. 2018. *Prosperity: Better Business Makes the Greater Good*. Oxford University Press
 (宮島英昭監訳. 2021. 『株式会社規範のコペルニクスの転回』 東洋経済新報社).

(筆者・京都経済短期大学准教授)