

Vol.13

2001 December

社会関連会計研究

***Research in Corporate
Social Accounting and Reporting***

日本社会関連会計学会

The Japan Corporate Social Accounting and Reporting Association

目 次

研究論文

環境会計と制度会計 野口 晃弘 1

ドイツにおける環境原価計算の展開

—— ドイツ環境省・環境庁編

『環境原価計算ハンドブック』を中心として —— 宮崎 修行 7

「病院会計準則」の制定と医療経営会計制度の方向性 井出健二郎 17

公益的団体の非営利性と公益性

—— わが国の法人制度を手がかりにして —— 依田 俊伸 25

地域環境浄化手法としての排出権取引

—— アメリカ北東部NO_x取引の実態と会計学的知見 —— 村井 秀樹 37

学会行事

日本社会関連会計学会 会則

日本社会関連会計学会 役員選挙規則

日本社会関連会計学会 スタディ・グループ規程

『社会関連会計研究』投稿規程

Research in Corporate Social Accounting and Reporting

Volume 13

December, 2001

Articles

- Environmental Accounting and Liabilities
..... **Akihiro Noguchi** 1
- Development of Environmental Cost Accounting in Germany
— focused on *Handbuck Umweltkostenrechnung* by German Ministry of Environmental Protection
and Environmental Protection Agency —
..... **Nobuyuki Miyazaki** 7
- “Hospital Accounting Standard” Setting and the Development of Health Care Accounting
..... **Kenjiro Ide** 17
- Non-Profit and Public Benefit of the Public Benefit Organizations
..... **Toshinobu Ida** 25
- Emission Trading in the NOx Budget Program: the reality and some accounting problems
of market -based control of tropospheric ozone in the northeastern United States
..... **Hideki Murai** 37

Published by

The Japan Corporate Social Accounting and Reporting Association

Osaka City University

Graduate School of Business

3-3-138 Sugimoto, Sumiyoshi-ku Osaka, 558-8585 Japan

環境会計と制度会計

野 口 晃 弘 (名古屋大学)

I 序

環境会計は、環境に関わる事象を認識・測定・評価し、それを伝達する行為であるが、本稿では、企業による貨幣計算のレベル、それも企業外部へ報告するための外部環境会計に限定して論じる¹⁾。制度会計を法律制度に組み込まれた会計と定義すると、現時点におけるわが国の環境会計は、非制度会計に分類される²⁾。

1999年は、わが国における環境会計の発展にとって重要な年であった³⁾。3月25日には、1996年に設置された環境保全コストの把握に関する検討会における調査検討の成果として「環境保全コストの把握及び公表に関するガイドライン～環境会計の確立に向けて(中間とりまとめ)」(以下、「環境会計ガイドライン(案)」と略す)が公表され、実務に大きな影響を及ぼした⁴⁾。わが国では、環境会計という用語が、従来の財務会計の枠組みの外で、環境報告書に開示される環境保全コストを集計する手法及びその金額の一覧表の意味で用いられるようになってきている⁵⁾。本稿の前半では、そのような環境会計の将来像について取り上げる。

本稿の後半では、環境負債について取り上げる。環境負債の計上を法律上の債務となる段階まで先延ばししつづけた場合、環境浄化義務が新たな隠れ負債となる可能性が懸念される⁶⁾。これは、現行の制度会計、そして従来の財務会計の枠組みの中での議論であり、具体的には引当金の設定要件あるいは固定資産の評価に関わる問題である。

II 環境会計の将来像

前に述べたように、現在のわが国で環境会計として環境報告書に示されている内容は、従来の財務会計とは異なる次元のものである。たとえば、「環境会計ガイドライン(案)」で、環境保全コストが環境保全のための投資額と当期費用の両方を対象として定義されているが、この点は管理会計におけるプロジェクトの経済計算を行う際の考え方と共通している。企業が公表している経済効果の中に、いわゆる偶発的効果(汚染、訴訟等のリスクを回避したと考えられる効果)が集計対象に含まれている場合があることも、そのような考え方を基礎としているように思われる。

結論から先に述べるとすれば、環境会計について期間計算を行うか否かという観点から、二

つの将来像を描くことができる。ここでは前者を期間損益計算タイプ、後者をプロジェクト計算タイプと呼ぶことにする。

期間損益計算タイプの環境会計では、従来の財務会計と同様、当期の環境保全コストと効果を対比させた環境損益計算書と、連結環としての環境貸借対照表を作成することになる。したがって環境保全のための投資が行われた場合、当期分のコストとして配分された部分については環境損益計算書に、次期以降のコストに配分された部分については環境貸借対照表に、それぞれ計上されることになる。環境貸借対照表に計上されていた環境負債について、当期の対策によって、損害賠償額を減額することができたとすれば、環境負債を減少させ、その分だけ効果（収益）に振替え、環境損益計算書に計上することになる。

プロジェクト計算タイプの環境会計では、環境保全活動の意思決定ごとに全体損益計算を行い、その結果を集計して環境損益計算書として示す方法が考えられる。50億円の設備を導入することによって、100億円分の効果があるとすれば、効果100億円、コスト50億円として環境損益計算書に示すことになる。効果の及ぶ範囲が長期にわたるのであれば、時間価値を計算に入れるため、割引計算が必要になる。

Ⅲ 環境負債の問題

次に制度会計の視点から、道義的あるいは社会的な義務の段階にある環境負債を貸借対照表に計上することに関して検討する。

アメリカにおける通称スーパーファンド法⁷⁾に基づく環境浄化義務のように法律上の債務であれば、規制当局から浄化責任に関する通知を受け、浄化に要するコストを合理的に見積もることができるようになった時点では、環境負債が計上されていなければならないと考えられる⁸⁾。しかし法律上の債務であることが確定する以前の段階から、そのような環境負債を貸借対照表に計上することについては、慎重に検討しなければならない。

FASBの概念ステートメント第6号 (CON6) では、そのパラグラフ35で負債を「過去の取引または事象の結果として、特定の主体が将来において他の主体に資産を移転または役務を提供すべき現在の義務にもとづく経済的便益の相当確実な将来の犠牲」と定義している(中村 1997, 222)。この定義には、法律上の債務以外に、倫理的または道徳的な義務も含まれていると説明されているが、同時に、その範囲を拡大しすぎるものの問題点についても指摘されている。そして実質的に回避することができないような義務についてのみ、負債の範疇に含まれるとされている。

そのような負債の定義の下で、一定の歯止めをもって法律上の債務ではない環境負債を計上するためには、もはやその義務を履行しないことが事実上困難であることが客観的に明らかな状況を生み出すことが必要である。計上された環境負債に関する説明を財務諸表に注記として

示すのはもちろんであるが、加えて、企業の最高経営責任者が、現行の法律で要求されている以上の環境浄化義務を履行する旨、及びその内容を環境報告書等で公に表明することなどが考えられる。どこまで環境を浄化するのかに関しては、環境負債を測定する上で、決定的に重要である。たとえば土壌汚染の場合で、工場用地として利用し続ける上で問題とならない程度に浄化するためのコストと、子供の遊び場として安全なレベルにまで浄化するコストとでは、その金額に大きな違いがあることについて容易に想像できる⁹⁾。法律上の債務ではない環境負債を計上するためには、何について、どこまで、環境浄化義務を履行するのか明らかにされていることが前提になると考えられる。

環境負債の計上は、最終的に留保利益を減少させることを通じて株主の利益配当請求権を制限する結果をもたらすので、法律上の債務となる前の段階で環境負債を計上することに関しては、その適法性が問題にされる事態についても考慮しなければならない。わが国の場合、そのような懸念を払拭するためには、一般的な引当金の設定要件を示した企業会計原則注解【注18】だけでは足りず、環境負債の計上に関する具体的な会計基準を設定する必要があると思われる¹⁰⁾。

以上、明らかになった土壌汚染については、浄化するという前提で、議論を進めてきた。しかし、その土壌汚染について法律上の浄化義務を負っていなければ、浄化しないという意思決定が行われることもありうる。その場合には、土壌汚染に対応する金額だけ土地の価額を引き下げなければ、資産の過大計上をもたらすことになる。このような観点からも固定資産の評価に関する会計基準について手直しが必要である。

IV 当面の課題

環境を意識した購入行動の拡大やエコファンドの台頭という状況では、企業は環境保全活動に地道に取り組むだけでなく、環境情報開示にも力を注ぐ必要がある。実質的に優れた環境保全活動を行っていたとしても、利害関係者にその情報が的確に伝達されなければ不利になる。十分な環境情報開示を行わなかった結果、その環境保全活動が過小評価される企業は、環境情報開示にのみ優れた企業と同様、資源配分に歪みを生じさせることになり、問題である。環境会計を含む環境情報開示は、企業が取り組むべき必須課題となっている。

環境会計に取り組まなければならないならず、その内容について第三者意見の表明を受けると、意見表明を行う際の判断の拠り所として、そして環境会計に関する集計を行うために、環境会計基準が求められるようになるのは自然の流れと考えられる。しかし、環境会計はまだ国際的にも統一された状態に至っておらず、最善と考えられる一定の様式が定まっている訳ではない。まさに試行錯誤の最中なのである。環境情報開示の手法に関して競争原理が機能し、次々と改善されていくことが期待される段階にある間は、少なくとも護送船団方式的なルール設定とならないような工夫が必要と思われる。

注

- 1) 環境会計の定義については、國部 (1998) 参照。
- 2) 制度会計の定義については、中村 (1994) 参照。
- 3) 勝山 (1999)。
- 4) 環境庁が主催する「環境会計に関する企業実務研究会」の参加には「環境会計ガイドライン (案)」の試行が条件とされているようである (『日経エコロジー』1999年8月、27頁)。なお、この「環境会計ガイドライン (案)」は2000年3月に「環境会計システムの確立に向けて (2000年報告)」として改訂され、5月に公表された。2000年報告について、詳しくは河野 (2000b)。また、環境会計普及の現状については、倉阪 (2001)、八木 (2000)。
- 5) 2000年報告では、環境コストだけでなく、環境保全効果と経済効果の概念が導入された。そこで取り上げられている効果の内容については、國部 (2000b)、平井 (2001)、阪 (2001、258-260) 参照。
- 6) 河野 (2000a) でも、将来、環境負債が問題となる可能性について指摘されている。
- 7) スーパーファンド法に関しては、國部 (1998、90-91) や井上 (1999、20) 参照。
- 8) AICPA (1998、2000) によれば、調査対象600社中1994年には54社、1995年には55社、1996年には62社、1997年には59社、1998年には57社、1999年には52社が、その他の固定負債の中で環境に関する負債を計上していた。なお、環境負債に関連した会計基準に係わるアメリカにおける最近の動きとしては、FASBから2000年2月に、「固定資産の除却に伴う義務の会計」と題する公開草案が公表され (FASB、2000)、2001年6月にFAS143「資産除却債務の会計」として公表された (FASB、2001)。このプロジェクトに関しては、1996年に一度「固定資産の閉鎖または除去に関する一定の負債の会計」と題する公開草案が公表されている (田中、1999、147)。もともとは原子力発電所の原子炉閉鎖費用に関するものであったが、その後、対象範囲が拡大されたものである。
- 9) わが国における土壌汚染のコストに関連する議論については、斎藤・金子・田中 (2000) 参照。
- 10) 企業会計原則注解【注18】には、修繕引当金のように債務性のない引当金も例示されている。環境負債に関する引当金について、わが国ではまだ実務が確立されていない以上、具体的なルールを設けることによって、その計上を促進することが望まれる。アメリカでもFAS5 (及びFIN14) だけでは対応できず、EITF93-5、SAB92、SOP96-1などが必要であった。アメリカにおける環境負債に関する会計基準については、Stanwick (1997)、環境負債の事例については、谷口 (1995)、環境負債の計上状況全般については、Stanny (1998)、阪 (2001)。なお、環境負債の現状については、日本公認会計士協会 (2001) でも詳しく取り上げられている。

【参考文献】

- 飯田穆. 1984. 『企業会計の理論—企業体会計論の展開—』同文館。
- 飯田穆. 1998. 「環境関連勘定の企業会計的認識と測定」『経済科学』46-2: 1-9。
- 石津寿恵. 2001. 「環境情報の目的適合性」『JICPAジャーナル』550: 70-71。
- 井上壽枝. 1999. 「環境会計フレームワーク～環境保全コストとその効果等について～」『Business Research』(10月): 16-26。
- 上田俊昭. 1999. 「財務報告書における環境会計の展開」日本会計研究学会特別委員会 (河野正男委員長) 平成11年度中間報告『環境会計の発展と構築』10-14。
- 小笠原幹雄. 1999. 「トヨタ自動車の環境会計の取り組み」『Business Research』(10月): 27-35。
- 岡本享二. 1999. 「IBMの環境対応と環境報告書、環境会計」『Business Research』(10月): 36-45。

- 勝山進. 1999. 「環境会計の現状と課題」『JICPAジャーナル』533: 64-69。
- 環境庁・環境コストの把握に関する検討会. 1999. 「環境保全コストの把握及び公表に関するガイドライン～環境会計の確立に向けて（中間とりまとめ）」。
- 環境庁・環境会計システムの確立に関する検討会. 2000. 「環境会計システムの確立に向けて(2000年報告)」。
- 河野正男. 2000a. 「企業の持続可能性と会計」『税経通信』55-2: 22-28。
- 河野正男. 2000b. 「環境会計ガイドラインの意図と方向性」『企業会計』52-9: 4-11。
- 倉阪智子. 2001. 「経済効果・環境保全効果も公表」『日経エコロジー』（2月）64-66。
- 小林篤義. 2000. 「環境会計の類型化」『社会関連会計研究』12: 55-62。
- 國部克彦. 1998. 『環境会計』新世社。
- 國部克彦. 1999a. 「環境報告書における環境会計の展開」日本会計研究学会特別委員会（河野正男委員長）平成11年度中間報告『環境会計の発展と構築』15-23。
- 國部克彦. 1999b. 「2つの環境会計」『国民経済雑誌』180-5: 71-84。
- 國部克彦. 2000. 「環境会計における効果の考え方」『国民経済雑誌』182-6: 63-80。
- 斎藤正一・金子憲治・田中太郎. 2000. 「足もとに迫る危機 急げ！土壌・地下水汚染対策」『日経エコロジー』11: 16-29。
- 阪智香. 2000. 「現在価値の観点による環境コストと環境負債に関する会計処理の論点」『社会関連会計研究』12: 63-69。
- 阪智香. 2001a. 「土壌汚染の会計」『現代ディスクロージャー研究』Vol.2。
- 阪智香. 2001b. 『環境会計論』東京経済情報出版。
- 田中建二. 1999. 『時価会計入門』中央経済社。
- 谷口智香. 1995. 「環境法遵守のための環境負債の会計処理」『産研論集（関西学院大学）』22: 85-98。
- 富増和彦. 1996. 「LCCとLCAの現状」『企業会計』48-9: 58-63。
- 中村忠. 1994. 『財務会計と制度会計』白桃書房。
- 中村忠. 1997. 『新版財務会計論』白桃書房。
- 日本公認会計士協会. 2001. 「『財務会計の枠組み内での環境会計』をめぐり国際的研究動向と我が国における課題—環境コスト及び環境負債の会計処理と開示」（経営研究調査会研究報告第11号）。
- 野口晃弘. 2000. 「環境会計の展開」『経済科学』47-4: 105-111。
- 久持英司. 1998. 「有価証券報告書における環境情報の開示について」『商経論集』74: 121-136。
- 平井孝治. 2001. 「環境会計における費用効果対応の原則—環境庁ガイドライン2000の諸問題」『企業会計』53-3: 68-73。
- 伏見小百合. 1999. 「経済教室『環境会計』、国際基準重要に」『日本経済新聞』（3月31日）。
- 八木裕之. 1996. 「環境負荷の測定と会計」『會計』150-1: 46-60。
- 八木裕之. 2000. 「環境報告書における環境会計」日本会計研究学会特別委員会（河野正男委員長）報告『環境会計の発展と構築』18-33。
- 渡邊英之. 1999. 「環境会計の実践手法に関する一考察—環境会計処理基準と環境経営の会計的手法についての提案」『企業会計』51-7: 151-168。

American Institute of Certified Public Accountants. 1998. *Accounting Trends & Techniques*. American Institute of Certified Public Accountants, Inc.

American Institute of Certified Public Accountants. 2000. *Accounting Trends & Techniques*. American

- Institute of Certified Public Accountants, Inc.
Financial Accounting Standards Board. 1985. Statement of Financial Accounting Concepts No.6, *Elements of Financial Statements*.
- Financial Accounting Standards Board. 1996. Exposure Draft, Proposed Statement of Financial Accounting Standards, *Accounting for Certain Liabilities Related to Closure or Removal of Long-Lived Assets*.
- Financial Accounting Standards Board. 2000. Exposure Draft (Revised), Proposed Statement of Financial Accounting Standards, *Accounting for Obligations Associated with the Retirement of Long-Lived Assets*.
- Financial Accounting Standards Board. 2001. Statement of Financial Accounting Standards, *Accounting for Asset Retirement Obligations*.
- Stanny, Elizabeth. 1998. Effect of Regulation on Changes in Disclosure of and Reserve Amounts for Environmental Liabilities. *The Journal of Financial Statement Analysis*. (Summer) : 34-49.
- Stanwick, Sarah D. 1997. Understanding SOP 96-1: Reporting Environmental Cleanup Liabilities. *The Journal of Corporate Accounting and Finance*. (Autumn) : 57-72.

〔付記〕本稿は、2000年6月17日に神戸大学で開催された日本社会関連会計学会西日本部会における統一論題報告に加筆修正したものである。

ドイツにおける環境原価計算の展開

— ドイツ環境省・環境庁編『環境原価計算ハンドブック』を中心として —

宮崎 修行 (国際基督教大学)

I はじめに

20世紀末から21世紀にかけて、環境会計が飛躍的に発展・普及した。

環境会計は、伝達職能の観点から分類すると、内部ステイクホルダーを志向する「内部管理目的」(内部会計)と外部ステイクホルダーを志向する「外部報告目的」(外部会計)の2つに分けて考えられる。

また、会計測定の観点、ないしは計算構造論的観点によって分類すると、古代・中世以来伝統的に発達してきた財務的会計システムに依拠する「伝統的・貨幣的環境会計」と、1970年代から革新的な環境マネジメント・ツールとして新たに提唱されてきた「エコバランスを使用する物量的・係数的環境会計」という2つの大きな潮流として認識できる。

本論ではこのような観点で分類すると、「内部管理的会計」かつ「伝統的・貨幣的環境会計」に属すると見られる、ドイツ環境省・環境庁による環境原価計算(「ドイツ環境省・環境庁編『環境原価計算ハンドブック』を中心とする)を取り上げ、その特質について検討したいと考える¹⁾。

II ドイツ環境省・環境庁編『環境原価計算ハンドブック』の意義

「伝統的・貨幣的環境会計」は、歴史的にみて1960年代に始まる「公害の時代」に提唱された「公害会計」に、すでにそのプロトタイプを求めることができる。

この会計手法は本質的には、企業が市場を通さずに直接・間接にステイクホルダー(地球環境)に与える損害である「外部費用(外部不経済)」を、企業が自己の環境改善努力により内部化したコストである「内部環境コスト」算定によって、(外部費用の)いわば<代理>として測定・表示する会計手法である。

貨幣的環境会計の中では、ドイツのケルン大学のJ. クロック (Josef Kloock) などの、いわゆるケルン学派の提唱する「環境原価計算」の理論が、理論的に非常に整備された内容をもつことが知られる [Kloock (1989) 参照]。

環境原価計算の特徴は、「環境面を識別した原価計算」を構成することである。具体的には、制度的に実施されている通常の伝統的原価計算システムの中における「環境コストの分離把握」

および「環境コストの（環境コスト以外の、主として製造目的に関わる）通常コストとの同時並行的計算」という構造がその特徴である。

1996年に刊行されたドイツ環境省・環境庁共編²⁾による『環境原価計算(ハンドブック)Handbuch Umweltkostenrechnung』[BUM und UBA (1996)；拙監訳(2000)]は、ドイツ環境省と環境庁の呼びかけのもとに、多くの指導的研究者、産業界代表、コンサルタント会社等が結集し、ドイツ語圏諸国に環境原価計算を普及させるために協力して作成したものである。これは、クローク等によって理論提唱された環境原価計算を実務で実施するための、具体的・包括的ガイドラインを示すものであり、今日まで、ドイツ産業界の環境会計実務に多大な影響を与えた³⁾。

この環境原価計算ガイドライン（と言うべきもの）は、基本的に、環境保護措置のエコロジカルな（環境保護面での）およびエコノミックな（経済側面での）作用・効果を詳細に描写することを狙いとしている。そして、それにより、「コストの観点からメリットがあるような環境保護措置を、産業界にシステムティックに移植することに貢献する」という、「内部管理的目的」を強く打ち出している[BUM und UBA (1996) S.v; 拙監訳(2000) p.v]。

Ⅲ ドイツ環境省・環境庁の「環境原価計算」の構造

ドイツ環境省・環境庁の環境原価計算システムを、以下に簡単に紹介する⁴⁾。

(1) 環境経営バランスの作成

環境原価計算では、まず、経営を循環するマテリアル・エネルギーフローを、各々の物量数値で総合的・体系的に測定・把握・表示する「経営環境バランス」を作成する⁵⁾。

(2) 費目別原価計算の実践

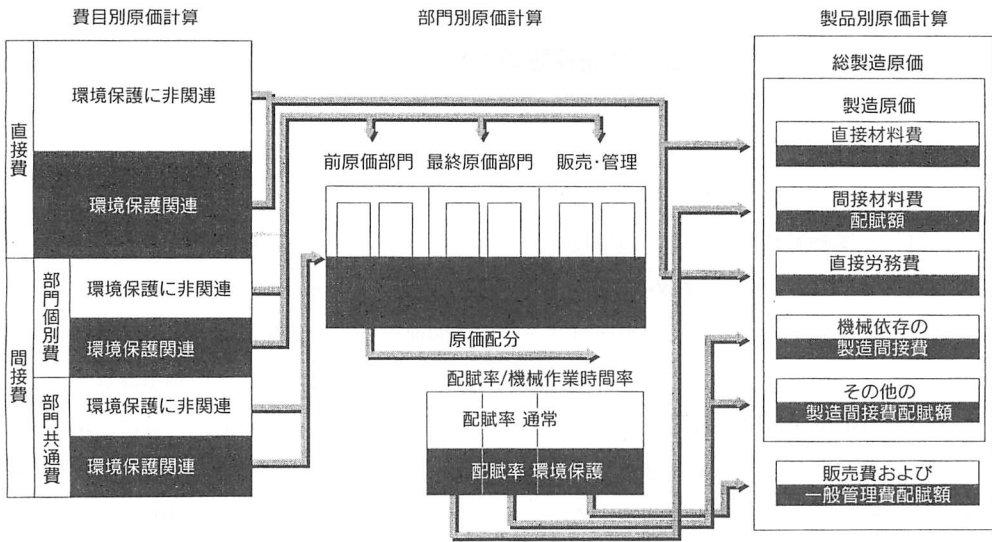
『環境原価計算』でいう環境コストは「内部環境関連原価」であり、それは1) <企業のとる環境保護措置のための支出>と、2) <環境負荷により発生する企業の支出>（例えば、課徴金やデポニー使用料あるいは炭素税）から構成される⁶⁾。

これらの他に、企業以外の第三者によって担われる「社会的費用」ないしは「外部費用」としての、3) のタイプの環境関連原価（「外部環境関連原価」）があるが、『環境原価計算』では、この部分の環境コストは取り扱っていない⁷⁾。

(3) 部門別原価計算の実践

一般に、部門別原価計算の主たる目的は、「合理的な製品原価の計算」と「期間損益計算実施」、および「原価管理」にあると考えられるが、このような目的を担う部門別原価計算は環境原価計算においても同様に重要である。

さて、図表1に、全部原価計算方式での環境原価計算の一連の流れがグラフィックに表されている。



図表1 識別された1種類の配賦率をもつ環境関連原価計算
 (出所) BUM und UBA (1996) S.58; 拙監訳 (2000) p.51.

この一連の計算手続は、とくに目新しいものではないが、ただし、通常的环境会計とも原価計算ともまったく違うのは、最初の費目別原価計算にはじまり、部門別原価計算を経由し、さらに製品別原価計算に至る一連の流れにおいて、「環境関連原価」が、その他の「プロセス関連原価」と一貫して分離して、しかも同時並行的に把握・計算されていることである。

ここで、補助原価部門から主要原価部門への原価の配賦は、基本的に従来設定した方法で実施することになり、新しい配賦方法を使用したりはしない。

また、環境コストは各原価部門において、できるだけ管理可能なように、すなわち管理可能な部門個別費として把握して、部門責任者が環境負荷低減のためのコントロールする必要がある。環境コストは、アメリカ環境保護庁 (EPA) のH. エルウッド (Holly Elwood) が指摘したように、その金額は全経営コストの2割から3割に達することも稀ではない。しかし、従来、伝統的な原価範疇に埋没してしまっていて、管理不能な状態で (=部門共通費) 各原価部門に一定の比率で配賦されてしまっていることが多いからである。

(4) 製品別原価計算の実践

全部原価計算における製品原価の個々の全原価要素について、プロセス関連 (=非環境関連) 原価と環境原価の分離計算・表示をする。このような、「費目別—部門別—製品別原価計算までの、首尾一貫した環境関連原価のプロセス関連原価との同時的な (並行) 分離計算・表示」こそが、環境原価計算の最大の特色であり、原価のプランニングとコントロールの各段階での、環境関連原価の最適な取扱いを可能にする。

IV 環境保護のための投資計算

「環境原価計算」では、これまで紹介した経常的に実施される原価計算の枠組みを超えて、さらに、環境保護措置の投資計算にも言及している。

例えば「廃棄物減量化のための設備投資」をしたことによる「廃棄物処理コスト削減」という原価削減(＝「環境保護のための支出」という第1のカテゴリーとは別の、「環境負荷発生に関わる企業の支出」という第2のカテゴリーの環境関連原価)は、企業にとって「マイナスの支出」としての収入と評価して、その後に通常行われるような現在価値への割引計算をすることができる[BUM und UBA (1996) SS.95-96; 拙監訳 (2000) pp.88-89]。さらに、環境投資を実施したことによる、将来のシナリオを考えて計算したり、またいわゆるグリーン・コンシューマーの支持による売上高増大を想定することも可能である[BUM und UBA (1996) S.96; 拙監訳 (2000) p.89]。

しかしながら、このように環境投資という政策投資を設備投資の一カテゴリーと考え⁸⁾、予想増分キャッシュフローの時間価値を考慮した投資意思決定計算のような厳密な方法を適用することは、単に示唆されるにとどまり、具体的には論じられてはいない。

むしろ、『ハンドブック』で強調されているのは、ライフサイクル思考(Life Cycle thinking)に基づくベネフィット計算(＝環境コスト投下による経済的ベネフィット)の充実という点であり、環境投資が実施されたことによる、コストとベネフィットを計算上完全に網羅することの困難性と、またその重要性が具体的に論じられる。

具体的には、実際の環境投資の実施に当たっては、環境保護措置というものは実に複雑な効果作用をもつので、正しい意思決定をするためには、その「すべての重要な効果・作用」を考慮し算入せねばならない、とまず指摘する。

それは例えば、(1)節水は水道料コストの削減だけでなく排水処理コスト削減にもなる、(2)廃棄物量削減は廃棄処理費減少だけでなく、廃棄処理される元々の原料の取得原価の節約にもなる、(3)投棄廃棄物の撤去により土地が利用・売却可能になり、さらに土地修復費を節約できる、というような複合的效果が存在するからである[BUM und UBA (1996) S.8; 拙監訳(2000) p.7]。

この章では、このような計算をどのように表示するかについては述べてないが、ハンドブックの巻末にある、実際の企業例には、(1)「経済的効用」と(2)「環境面の効用」として、計算結果を表示している。

ここでは、(1)については、投資支出と投資収入を総額として計上し、単純に比較する方式を取る。また、(2)については、投資実施前と実施後の環境負荷を、実態的物量数値で表示し、これもまた比較表示する方式を示している(図表2参照)。

✦ 経済面での効果		
	以 前	洗浄剤の代替
投資	700,000~800,000DM すでに予定していた再投資と追加費用	10,000DM
経営費用/年	従来のコスト 65,000DM カプセル化後 30,000DM	16,000DM
経営費用の削減/年		14,000DM (開始時点での49,000DMと比較して)
償却期間	1年未満	
その他の効果面	<ul style="list-style-type: none"> ・ 将来最も安全な技術の利用 ・ 古い技術への高い再投資を回避できる、低コストの新技術への投資 	

✦ 環境面での効果	
以 前	洗浄剤の代替
<ul style="list-style-type: none"> ・ 1989年以前、オゾン層に害のある塩化メチレンを、年間35 t 排出 (開放システム) ・ 1989年から1992年にかけて、中間段階での塩化メチレンを、年間16 t 排出 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 塩化メチレンの排出と労働安全性のための完全なリスク回避 ・ 代替原材料のリサイクル ・ <フロン・ハロン禁止条例>の遵守 ・ 従業員のリスクに関する意識の向上
改善された環境領域	代替物質

図表2 経済的効用と環境効用

BUM und UBA (1996) SS.127-128; 拙監訳 (2000) p.117.

V ドイツ環境省・環境庁「環境原価計算」の特質

さて、以上紹介したドイツ環境省・環境庁「環境原価計算」の基本的特質、ないしはその目的とは、いったいどのようなものなのであろうか。「環境原価計算」では「コストダウン (その裏面における「収益性向上」) に代表される、いわば「内部管理目的」が少なくとも表面的、形式的には強調されているのが目につく。しかし、このような目的は、いったい以上のようなフォーマルな一連の計算手続によって満足されるのであろうか。

「環境原価計算」では、環境原価計算を導入する目的 (メリット) を、つぎのように列挙している [BUM und UBA (1996) SS.17-18; 拙監訳 (2000) pp.14]⁹⁾。

- (1) 環境関連原価に関する知識が少ないほど、コストダウン可能性は大きくなる。
- (2) 環境リスクが大きいほど、最終のコストダウンの幅が大きくなる。
- (3) 環境保護管轄当局とのコンフリクトが大きいほど、環境原価計算プロジェクトは当局との関係改善に役立つ。

- (4) 企業は環境保護のパイオニアとして利益を享受できる。あるいは、他企業に追随する場合でも、それを可能な限り低コストで達成できる。
- (5) 市場やテクノロジーが迅速に増加・拡大するほど、企業は環境原価の正確な考慮により競争上のメリットを享受できる。
- (6) 企業の組織構造がいまだ手工業的な場合、マテリアルフローと原価の把握・計算の実施により、組織を最適に形成できる。
- (7) 企業が環境関連原価計算プロジェクトをEMAS（EUエコ監査指令）に則ったやり方で「導入」すれば、それは低コストで高い効用をもたらす。

このようなドイツにおける「環境会計」導入のモチベーションの付与は、EPA (Environmental Protection Agency：アメリカ合衆国環境保護庁)の実施した環境会計のガイドラインにも見られる[EPA (1995) pp.1-2; 邦訳 (1997) pp.9-10]。

さて、ドイツ環境省・環境庁とアメリカ環境保護庁では、そしてとりわけドイツ環境省・環境庁では、これらのガイドライン等に見る限りでは、収益増大、原価低減 (cost reduction) および原価管理 (cost control) といった、いわゆる内部管理目的が強調されている。

しかしながら、これまで紹介したドイツの「環境原価計算」の計算システム自体は、基本的には「環境コストの差額集計原理」に基礎をおくオーソドックスなシステムであり、これにはわかには、「内部管理目的」を志向するものとも、「外部報告目的」を志向するものとも判じられない。

このような、言わば、環境側面を識別して(環境コストを分離把握して)実施する「(修正された)フォーマルな原価計算システム」は、原理的に言って、内部管理目的にも、また外部報告目的にも有用性を発揮する反面、そのどちらの目的にとっても、いまだ十分な正確性、透明性および完成度を備えている、とは言えない種類のものである。

すなわち、「内部管理目的」に必要とされる、意思決定と業績評価に相応する透明で操作的なデータが示されているとは断じられず、プランニングおよびコントロールにこれらのデータをどのように利用するかも定かではない。

また、前節で検討した環境保護のための投資計算における、経済面と環境面に分離した表示方法は、確かに透明性が高く、かつ理解しやすいものではある。しかし、ここに見る限りは、あまり厳密な会計計算が実施されているようには見えず、このような計算表示に至る具体的な計算手法や手続についての説明もなく、また計算結果から意思決定に至る道も不明のままである。

ここでは、ある種のプロジェクト別会計がなされているようにも思える。しかし、これらのプロジェクト別環境会計の実例と、『ハンドブック』本文で説明する環境コストの分離・並行計算という理論の関係は、いったいどのようになっているのであろうか。

また、他方で、外部報告目的に必須な「比較可能性（年度間比較、企業間比較）」を可能にするような、いわゆる「一般に認められた権威ある団体が公表する会計基準（G A A P）」に基づく「標準化された、透明な環境コストの識別基準」を備えているわけでもないのである。

VI まとめ

以上、ドイツ環境省・環境庁による「環境原価計算」の骨子を紹介するとともに、その特質について、主として内部管理目的および外部報告目的という観点から検討した。

結論的に言って、「環境原価計算」は、環境コストの分離・並行計算というユニークなシステムによるものであり、この両目的のいずれにも有用ではあるが、それは同時に、両目的のいずれにも十分ではない、ということにもつながる。そして、この事実は、諸外国の環境会計の普及においても、またわが国の環境会計実務の展開においても、現状として認識すべき事項であり、むしろ将来の改善・発展の可能性を示しているとも考えられよう。

ここで議論された内容からは、内部管理目的においては「プロジェクト別」の環境原価計算が有用であり、他方、外部報告目的には、環境コストの識別基準を中心とする、なんらかの、「一般に認められて会計基準」が必要であることが示唆される。将来この方面の研究が進展することが期待される。

しかしまた、これとはまったく別の方向性も探求されるべきであろう。すなわち、「差額コストとしての環境コストの識別」といった、原理的に主観性・恣意性を排除できない計算手続を回避するような、より総合的な環境会計であり、しかも伝統的・貨幣的環境会計の延長線上にある展開である。エコ・エフィシアンシー概念に基づく統合的環境会計システムやフロー原価計算に代表されるような、このような動向は実はもう始まっているが〔宮崎修行（2001）参照〕、現在のところまだその行方は不確実である。今後の研究の展開が期待される所以である。

注解

- 1) わが国の環境庁の『ガイドライン』では、外部報告目的、環境マネジメント目的、基準策定の必要性（おそらくは「企業間および年度比較」という点に考慮したものであろう）が掲げられているが〔環境庁（1999）pp.1-2;（2000）pp.8-10〕、全体としては環境報告書などによる外部公表目的に重点を置いて考えると考えられる。計算内容的には、ほとんど環境コストの費目別計算の実務手続が中心である。
- 2) 筆者が企画し日経産業消費研究所、日経新聞の協力で実施した環境経営・会計に関する共同調査（1998年1月～9月）〔日経新聞、日経産業消費研究所、1999〕の総括として、最後に実施された海外調査における、伏見小百合（日経産業消費研究所）のドイツ環境省でのヒアリング調査によると（『ハンドブック』の編集当時の編集責任者への直接インタビューによる）、ドイツ連邦共和国では環境省は環境保護の比較的に政策的・理論的側面を担当し、環境庁は実務的・規制的側面を担当する、ということである。
- 3) 筆者と日経産業消費研究所、日経新聞社の共同調査（上記）の総括として、最後に実施された海外調査

における、伏見小百合のドイツ環境省ヒアリング調査によると、ドイツ企業のうち10%ほどが、この環境原価計算『ハンドブック』をすでに実地に環境マネジメントのために使用していると把握している、とのことである。

- 4) 『ハンドブック』では、編纂目的である企業実務への環境原価計算の導入・普及の促進という点から、(ドイツ語の)原価計算に関わる専門用語の厳密な定義や使用よりも、企業の環境会計実施の(未成熟な)実態を考慮した、柔軟な理解しやすい用語使用が非常に配慮されている。本稿でもそのような『ハンドブック』の目論見を考慮して、ドイツ語の訳語として、英語的表現を使用したり、あるいはわが国の原価計算基準で使用する用語を使用したりする。
- 5) ここに挙げた経営環境バランスより広義で使用されるよう語であるドイツ型の物量的エコバランスに関しては、社会関連会計学会関東部会(1994年)において、上田によりベックのテキスト[Beck(1993)]の採用する分類が紹介された[上田(1994)]。ドイツ型エコバランスの詳細については、湯田(1999)とりわけ第3章: pp.63-86 に詳しい。
なお、最近ドイツのヴッパータル研究所から公表されたEco-Management Accounting [Orbach and Liedke(1998)]の構想も、基本的にはエコバランスに基づいている。
- 6) 内部環境原価を(1)のみに絞って、環境対策コストとする見解は間瀬(1998) p.49 および多田(1998) p.28 などにみられる。一方、内部環境原価に(2)を算入する考え方は、例えば環境庁(2000) p.15における、環境保全コストの分類中の「カテゴリー6」の「その他環境保全に関連したコスト」の事例などにみることができる。
- 7) 内部(環境)コストは、原理的には、外部(環境)コストを企業が「内部化」する経済的・技術的プロセスを通して発生する。したがって、ミクロ的に考えれば、企業が内部化努力によって環境負荷を減少させればさせるほど、外部環境コストは減少し、代わりに、環境内部コストは増加するのが通常である。しかし、マクロ的に考察すれば、長期的、動態的および広域的には、環境内部コストが、技術革新の進展などで減少することも考えられる。
- 8) 一般に、設備投資には新規投資、拡張投資、合理化投資、取替投資、政策投資、その他の投資などが存在するが[岡本(1997) p.750 参照]、環境投資は安全投資などとともに、政策投資の一部と考えられる。
- 9) 環境マネジメント導入によるコスト削減事例の実務研究に関しては、前ドイツ環境相の推薦付きで[Gege(1997); 邦訳(1999)]が出版されている。

引用文献

- Beck, M. (Hrsg.) (1993) : *Ökobilanzierung im betrieblichen Management*, Würzburg.
- BUM und UBA (Bundesumweltministerium und Umweltbundesamt) (1996) : *Handbuch Umweltkostenrechnung*, München. (宮崎修行監訳, JMA環境会計研究会訳『環境原価計算 — 環境コストの実践的把握 —』日本能率協会マネジメントセンター、2000年)
- EPA (Environmental Protection Agency, U.S.A.) (1995) : *An Introduction to Environmental Accounting as a Business Management Tool: Key Concepts and Terms*. (日本公認会計士協会訳『環境保護庁経営管理手法としての環境会計入門: 基本概念及び用語』1997年)
- Gege, M. (1997) : *Kosten senken durch Umweltmanagement: 1000 Erfolgsbeispiele aus 100 Unternehmen*, München. (今泉みね子訳『環境マネジメントによるコスト削減: ドイツ100社の1000の成功例』白水社、1999年)
- Kloock, J. (1989) : *Ökologieorientierte Kostenrechnung als Umweltkostenrechnung, Diskussionsbeiträge*

zum Rechnungswesen der wirtschafts- und sozialwissenschaftlichen Fakultät der Universität zu Köln.
Orbach, T. und C. Liedke (1998): Eco-Management Accounting in Germany – Concepts and Practical Implementation –, Final Report for the Project "Management Accounting and Environmental Management: Towards the Sustainable Enterprise, Wuppertal Institute for Climate, Environment and Energy.

上田俊昭 (1994) 「地球環境問題と会計の役割」『社会関連会計研究』第6号, 37-50頁。

岡本清 (1997) 『原価計算』国元書房。

環境庁・環境保全コストの把握に関する検討会 (1999) 『環境保全コストの把握及び公表に関するガイドライン — 環境会計の確立に向けて — (中間とりまとめ)』。

環境庁・環境会計システムの確立に関する検討会 (2000) 『環境会計システムの確立に向けて(2000年報告)』。

多田博之 (1998) 「ソニーにおける環境コスト管理の模索」『企業会計』第50巻9号, 24-32頁。

日本経済新聞社, 日経産業消費研究所 (1999) 『21世紀の環境経営・環境管理会計の方向性を探る』。

間瀬美鶴子 (1998) 「環境コスト情報の把握・利用方法」『企業会計』第50巻9号, 40-46頁。

宮崎修行 (2001) 『統合的環境会計論』創成社。

湯田雅夫 (1999a) 『ドイツ環境会計論』中央経済社。

「病院会計準則」の制定と医療経営会計制度の方向性

井出 健二郎（和光大学）

I はじめに

医療機関における会計制度の支柱である「病院会計準則」が制定されて実は35年以上が経過している。これまで「病院会計準則」は、わが国の医療経営会計制度の確立に寄与してきたと考えられる。「老人保健施設会計・経理準則」および「指定老人訪問看護の事業及び訪問指定看護の事業の会計・経理準則」、そして2000年に制定された「社会福祉法人会計基準」なども「病院会計準則」の貢献によるものといえるからである。

さて、「病院会計準則」は、1965（昭和40）年10月に厚生省医務局より医務局長通知医発第1233号として制度化されている。これまでは1983（昭和58）年に一度だけ改正されて現在にいたっている。確かに改正作業を経てはいるが、骨子においては昭和40年の制定当初の規定と現行の規定には大きな変化はないように思われる。

そこで、基本的に1965年10月に制定された「病院会計準則」に注目して展開していく。わが国の医療経営会計制度の生成・発展史という視角に立った場合、「病院会計準則」の制定は制度作りの一つの転機となったことばかりか制度の礎石が形成されたと考えられる。この重要性を鑑みると、「病院会計準則」の制定および展開を理解することはまさしくわが国の医療経営会計制度の軌跡をたどることになると思われる。したがって、まず、「病院会計準則」が制定された経緯、とりわけ制定誘因の一つとして考えられるであろう「病院経営管理改善懇談会」が公表した報告書を取りあげて検討する。そうした生成、経緯を明らかにすることで見えてくるもの、すなわち功罪としての「病院会計準則」の意義・役割が明らかになると考えるからである。

また、それをうけて、現在では社会問題ともいえるほど、多様化している医療関連問題のなかから、その一つを考慮した場合の医療経営会計制度の方向性を私見として述べることにする。論を進めるにあたり、以下では「病院経営管理改善懇談会」を「懇談会」、「病院経営管理改善懇談会報告」を「懇談会報告」と略称する。また、病院・医療機関の設定主体等はさまざまであり、基本的に対象を医療法人に限定して議論していく。

II 「病院会計準則」制定前の医療関連問題と「病院経営管理改善懇談会」の設置

さて、1950年代半ばから1960年代前半の医療機関の財務体質を明らかにしてみたい。まず、

医療機関の収入構造であるが、戦前は特定の目的をもった医療機関を除いては収入の大部分が自費患者からのものであった。患者全体の半数以上が自費患者で占められていたことになる。

1956（昭和31）年からは国民皆保険5カ年計画が実行されるに至り、現在の医療保険制度が確立されることになる。自費患者は減少し、医療保険による診療をうける患者が全体の9割を占める状況になった。よって、医療機関の収入構造は、自費患者による収入から医療保険による収入構造へとシフトしていったのである。

一方で、医療機関の支出面においても多くの問題を抱えていた。深刻さの度合いといえば、収入面より支出面ということになる。医療技術においては、従来と比較して高度さが要求されるようになる。それに伴い、検査技術、手術、放射線診療技術が進展するにつれて、高額な医療機械設備を購入する必要性が生じてきたのである。したがって、固定資産に対する資本投下は増大するようになった。また、収容看護サービスにおいて、医療機関が直接行う看護、給食、寝具のサービスが普及してきた。その普及と併せて、医薬品・衛生材料・給食材料、光熱費などの個別の経費も次第に増加する傾向にあったのである。

さらに、人件費の増大が費用面についての大きな問題であった。医療機関の機能が向上するにつれて、医師以外の医療従事者が必要とされることになったのである。すなわち、診療エックス線技師、衛生検査技師、歯科衛生士、栄養士などがその例といえる。看護婦、准看護婦など伝統的な医療従事者の資格が整備されるのと同時に、こうした新しい種類の医療技術員などの資格に対する制度が制定されたこともあって、医療機関のスタッフが増大した。このようなメディカルスタッフの増加に伴って、医療機関の支出の中に占める人件費の割合は、しだいに増大するという傾向が見られたのである。

さて、こうした財務体質を有する状況において、医療機関全体が苦慮していた問題は、当然のことながら増大する医療従事者の労務および人事についての管理であった。財務体質でいえば、特筆した費用面についての問題である。当然のことであるが、医療従事者は、運営者サイドに対して労働条件の改善を求めるようになっていく。

そのかたちは、労働争議、いわゆるストライキというかたちで、1959（昭和34）年11月頃より散発的に行われはじめた。1960（昭和35）年に入るとその状況は次第に活発化するに至っている。争議の中心となる主張は、最低賃金1万円の確保と3千円のベースアップを求めるものであった。1960年11月1日には東京地方医療労働組合連合会（東京医療連）による第1次のストライキが行われている。そのストは7組合7病院4診療所においてのものであり、1,430人が参加した。また、同年11月8日には第2次のストが行われ、大規模化していく傾向にあり、この東京医療連のストは、以後11月10日、11月19日、11月25日と続き、規模はさらに拡大化した。

これに触発されてか、同年11月25日には全国日本日赤労働組合連合会の第1次のストライキが行われた。このストは、30病院の約4,000人が参加する最大級のものとなっている。

このように労働争議が拡大化する傾向において、その対策を構ずるために当時の古井厚生大

臣は、1960年12月16日に、以下のような談話を発表している。

「病院における労働争議には、そのよつてきたる背景として幾多の問題があり、特に医療制度全般に対する検討と病院の経営管理の改善には十分な配慮をはらう必要があるものとする。また、社会保険診療報酬についても、国民皆保険運営の見地から検討する必要があると思う。私はこれ等の点について今後積極的な態度で、今回の労働争議を始め医療機関に関する幾多の問題に対処する考えである。このため、このたび厚生省に病院経営管理改善懇談会を設置し、病院の経営管理の改善について調査審議をお願いすることとした。」

結果として、医療機関の労働争議を主たる背景としながら、それを経営管理と密接に関連があるとの認識のもとで、「懇談会」は設置されることになったのである。

Ⅲ 「懇談会報告」と「病院会計準則」の制定

Ⅱで述べた背景により「懇談会」は設置され、2度にわたって、報告書を提出している。最終報告書は、1961（昭和36）年のことである。その「懇談会報告」では以下のような記述がある。

「確立された方針にもとづく医療サービスを提供し、医療の継続性を維持し、医療内容を向上させ、施設設備の拡充改善を図るとともにすべての職員の福祉の向上を期するためには、財務管理の適正化が企図され、必要な費用の確認とそれに見合う財政措置が確保されなければならない。」と。

この記述から、「懇談会」の方針は、医療が安定的に確保されるためには、様々な側面からの経営管理が必要とされながらも、財務管理を徹底することを第一義にしていると考えられる。そして、医療機関の財政基盤を健全化することが不可欠であることを示しているのである。また、財務管理については、企業的考察を加え、必要な支出とそれに応ずる収入との均衡を把握し、医療機関における財政の実態が必要な段階でいつでも分析できるような体制が必要であることを重要視している。総じて、「懇談会報告」は、財務管理をはじめとする様々な管理面の問題と検討課題を強調し、現行制度のもとにおいて改善が期待されるものに対して重点的に指摘していたのである。

さて、「懇談会報告」は、「病院会計準則」に対してどのようなインパクトを与えたのであろうか。

まず一つに、「懇談会報告」は、「病院会計準則」の制定を明示していたと考えられる。

「懇談会報告」が示した財務サイドの方策としては、具体的に、(1) 企業会計方式の採用と標準勘定科目の設定について、(2) 資金調達の改善について、(3) 収入面の改善について、(4) 支出面の改善について、(5) 内部監査の強化と経営診断制度の設置について、(6) 病院に支払われる診療報酬の適正化について、などがある。その中で「企業会計方式の採用と標準勘定科

目の設定について」は第一に掲げられた項目であった。

そして、ここに「病院会計準則」との関連性にたどり着くことができる。そこには、以下のような記述がある。

「今後病院は企業会計方式を採用し、しかもただこれを形式的にとり入れるだけでなく、発生主義の原則に従った複式簿記によつて処理するとともに、部門別に原価計算を行ない、予算統制制度を採用すべきである。

また、病院相互あるいは他企業の経営と比較し、経営診断に役だてるためには、病院における標準的な勘定科目を設定する必要がある、病院がこの標準的な勘定科目によつて、財務諸表を作成するよう奨励する必要があると思われる。

このためには、関係官庁が病院に対して求める各種会計報告の様式についても病院独自の企業会計方式に即したものとすることが有効手段となるのではあるまいか。」と。

上記は、医療機関における経営管理問題と会計問題に言及した指摘であり、この文言から二つの意味内容が推測できる。

一つは、企業会計方式の採用についてである。ここでいう企業会計方式とは、複式簿記のシステムを明示し、購買管理あるいは資材管理においてはとくに伝票会計制度を積極的に取り入れるよう指示している。また、病院においてはこの当時伝票会計制度が試行段階として推進されてきている。そのような背景もあり、複式簿記の導入をはじめとしながら、のちには原価計算の活用、予算統制制度の採用など企業で一般的に行われている会計方式を取り入れることを明示したものと考えられる。

そして、もう一つは標準勘定科目の設定についてである。標準勘定科目の設定についてはさらに二つの項目に細分することができる。すなわち、標準的な勘定科目の設定と会計報告の様式の整備についてである。第一の標準的な勘定科目の設定の指摘は、当時各医療機関ごとにおいて勘定科目が独自のものであり、標準的なものが整備されていなかったことを背景としていた。標準的な勘定科目の設定とは、医療機関における経理の統一化をめざしたといつてもよいと思われる。

さて、「懇談会報告」と「病院会計準則」との関連性は、もう一つの会計報告の様式の整備にみられる。会計報告の様式の整備とは、標準的な勘定科目によって導かれる財務諸表の様式、作成方法および評価の方法を整備することであり、結果として、医療機関が医療行為をつうじた経済活動を貨幣的に測定・伝達するために一定の会計のルールを設ける必要生じてくるのである。「懇談会報告」は、その会計ルールについて定める必要性があることを指摘していたのである。

結果として「懇談会報告」をうけて、これら二つは実際に具現化されることになる。標準勘定科目の設定は、1963（昭和38）年11月に「病院勘定科目」として厚生省医務局より公表されている。そして、会計報告の様式の整備が、まさしく「病院会計準則」の制定として結実され

たわけである。

さて、「懇談会報告」が「病院会計準則」の制定に与えたインパクトの第2点目は「病院会計準則」の役割期待の画定化と換言できる。すなわち、「懇談会報告」が及ぼした影響は、制定に関する誘因ばかりではないということである。一般にルールが設定される場合、目的や背景がある。とすれば、基準は、何かに対して合目的であるはずである。つまり、制定されるルールはある事象について目的適合するものでなければならない。「病院会計準則」もその例外ではなかろう。「病院会計準則」が制定されるにはなんらかの目的があったはずである。あるいは「病院会計準則」にはある役割期待があったに違ひなかろう。では、果たしてどのような役割を期待されていたのか。役割期待が何であったかは、「病院会計準則」自体の規定より導出される。

「病院会計準則」第1章総則第1条は、「この病院会計準則は、一般に公正妥当と認められる会計の原則にもとづいて病院会計の基準を定め、病院の経営成績及び財政状態を適正に把握し、病院経営の改善向上に資することを目的とする。」と規定されている。

この規定は、「病院会計準則」の目的について言及したものである。「病院会計準則」の目的は、医療機関経営の改善向上に資すること、すなわち医療機関の経営管理に資することを明確に規定しているわけである。ではこの役割期待は、一体どこから生じ、要請されたのであろうか。

その視角において、さらに「懇談会報告」のインパクトが見いだせるのである。「懇談会報告・総括（おわりに）」には、次のように記述されている。

「現行制度の範囲内において病院の経営管理のあるべき姿を追求し、その改善が期待されると思われるものをとりまとめたものである。」と。

これは、医療機関の経営をいかにして改善していくかを模索した報告書であったわけである。考察してみると、「病院会計準則」の役割期待と「懇談会報告」の主旨は合致していたと推測される。「懇談会報告」の性格は、改善方策の全体を示すことであり、あくまで総論という意味合いをもつものであったと思われる。具体的な方策は、以後様々なかたちで遂行されることになっていったわけである。

したがって、「懇談会報告」の主旨は、具体的な方策の一つである「病院会計準則」の役割期待にまで波及したと理解することが可能となる。すなわち、「病院会計準則」においては「懇談会報告」の主旨をその目的の中に踏襲したといえる。

「懇談会報告」は報告そのものが、医療機関の経営管理に資するという目的を有しながら、さらに「病院会計準則」の役割期待を画定したという意義があると考えられる。

IV 医療経営会計制度の方向性

さて、結びとして、医療経営会計制度の今後の方向性について言及しておきたい。染谷恭次

郎先生が、会計制度とそれをとりまく社会経済環境についての検討は、過去から現在にいたる会計制度の変化をたどり、現代社会における会計の役割の拡大、将来会計に期待される職能を見極めるのに役立つ、と述べて会計制度と社会経済環境との関連は役割に影響を与えることを指摘している。会計のルールはその社会経済環境と大きく関連し、役割を見いだすには社会経済環境と無縁ではないと考えられる。「病院会計準則」にもあてはまることと思われ、制定当初の背景、経緯に中心をあてた本稿はそれを企図したものである。

では、「病院会計準則」を含む医療経営会計制度は現在の社会経済環境、すなわち医療関連問題に照らし合わせたとき、どのような役割期待あるいは現代的意義を課されているのだろうか。

現在の医療関連問題としては、21世紀に入り医療制度改革が議論の中心となっている。その医療制度改革は、個別の課題として主に1. 薬価基準制度、2. 高齢者医療、3. 診療報酬制度、4. 医療情報提供体制の4つをあげることができる。近時では、初の診療報酬のマイナスという医療機関の収益面おびやかすようなことが問題となっているが、本稿では「病院会計準則」との関連性を4の医療情報提供体制に求めてみることにする。

医療情報の提供とは、1. 医療機関に関する情報提供、2. 患者個人に関する情報提供、3. 医学知識に関する情報提供に分化される。このうち、1. 医療機関自体に関する情報提供はその一つに医療機関の財務（管理）情報の提供を包含するものである。

医療情報提供体制の整備の主旨あるいは到着地点は、換言すれば医療情報を開示すること、すなわち医療機関が有する情報のディスクロージャーである。こうした改革の中で、「病院会計準則」も医療機関に関する財務（管理）情報のディスクロージャーに向けての新たな意義が課せられているように思われる。また、意義はもう一つの視点からも言及できる。それは、医療機能評価という新たな潮流によるものである。1997（平成7）年7月に、医療サービスの質を判断するための中立的および客観的な第三者機関として、財団法人日本医療機能評価機構が設立されている。その（財）日本医療機能評価機構が実施する評価項目には、1. 施設基本調査、2. 部門別調査、3. 診療機能調査、4. 経営調査、5. 症例調査などが主たるものであり、多角的に評価しようとする点で特徴を有している。（財）日本医療機能評価機構は1999年2月時点において、175の医療機関について認定証を発行している。

ところで、「病院会計準則」が制定された当初から医療機関は、その範ちゅうに若干の差異があるものの一般企業と同様に様々な利害関係者を有していたわけである。運営管理者はもちろんのこと、金融機関をはじめとする債権者、取引先となる製薬メーカー、監督官庁である厚生労働省あるいは地方自治体などがその対象であった。また同様に、医療従事者である看護婦などのメディカルスタッフなどもその対象に含まれている。そして何よりも、医療の受診者である患者は利害関係者としてあげることができる。もちろん、これらの利害関係者は現在においても医療機関の利害関係者としてなんら変わることはない。

そこでさらに、医療機能評価の潮流として登場した（財）日本医療機能評価機構などを新たな利害関係者として視野に入れる必要があるように思う。「病院会計準則」は医療機関の利害関係者に対する財務情報提供の強化として役割を果たしていくことを改めて認識する必要があるように思われる。

また、現在の病院という非営利組織が持つ特徴は、開設主体の多様性である。国立、自治体立、日赤、厚生連、企業立、そして医療法人など同様の医療活動に対して主体が様々な形態をとっている。そのため、会計制度も「国立病院部特別会計財務諸表」、「健康保険病院会計規程」、「日本赤十字社医療施設特別会計規則」など公立病院を中心に別個の規則を有することになっている。もちろん、ルールに相違があることが一概に否定できない要素もある。公的病院が資金調達面において、補助金、助成金により運営されることが多いのに対して、医療法人等は、金融機関からの借入によって資金調達するに限られるという大きな差異もある。また、医療提供の機能についても開設主体によって役割が異なることも理解できる。

ただし、施設の運営、組織の経営というマネジメントという観点から鑑みると、医療活動あるいはそこから生ずる経済的帰結は一つである。したがって、その経済的活動を測定し、報告する尺度も一つであると考えられる。開設主体の如何に問わず、スタンダードとしての医療経営会計制度を体系化し構築していく必要があると考えられる。

改正すべきかどうかの議論が生じつつある「病院会計準則」。単なる会計処理方法にとどまらず、その役割・意義にまで見直しがなされる可能性もある。これまでの役割は医療機関内部の経営管理の徹底に資するという内部管理指向という枠を踏襲し、先導役も果たしてきた。さらに、改正議論の場合には、医療経営会計情報を利用者に提供する外部報告オリエンテッドとでもいうべき、情報のディスクロージャーという方向性をこれまで以上に提言し展開していくことが必要となろう。

「病院会計準則」に対して新たな意義を付与することによって、医療経営会計制度のフレームワークが再構築され、ひいては医療機関のクオリティが高まっていくことにつながっていくように思われる。

主要参考文献

American Hospital Association, Chart of Accounts for Hospital, AHA, 1973年。

木下照嶽・野村健太郎ほか『政府・非営利組織の経営・管理会計』創成社 2000年。

木下照嶽・野村健太郎ほか『現代ヘルスケア論』税務経理協会 2001年。

厚生省医務局 「病院勘定科目」 厚生省 昭和38年11月。

----- 「病院会計準則」 厚生省 昭和40年10月。

----- 「病院経営管理指導要領」 厚生省 昭和40年10月。

厚生共済会 『病院経営管理改善懇談会要旨』（財）厚生共済会 昭和36年。

- 染谷恭次郎 『ある会計学者の軌跡—一つの会計学史—』 税務経理協会 平成9年。
- 日本経済新聞 「病院の質 評価スタート—競争原理導入へ—」 日本経済新聞社 1997年4月5日。
- 拙稿 「医療経営分析の体系化に向けて」 『和光経済』 第32巻第3号、2000年3月。

公益的団体の非営利性と公益性

— わが国の法人制度を手がかりにして —

依 田 俊 伸 (国士舘大学大学院)

I はじめに

現在、わが国の社会制度は、大きく変わろうとする途上にある。特定非営利活動促進法が、平成10年12月に施行されたことにより、それまで法人格を持てなかったボランティア団体に法人格取得の道が開かれ、より活発な公益的活動が展開されている。また、行政改革の一端として、中央省庁の組織が改変されるとともに、独立行政法人制度が平成13年1月より施行された。従来からわが国では、法律により様々な公益的団体が非営利法人として設けられており、各法人の存在目的に従い活動をくりひろげてきたが、新たな法人類型の増加により、社会における重要性が一層増大するものと予想される。

これらの各法人の会計基準は、その類型ごとに個別に定められているが（例えば、公益法人会計基準、学校法人会計基準等）、それらは必ずしも共通の内容を有しているとはいえない。このような状況のもとで、営利企業会計や政府会計との関連をも視野に入れながら、すべての公益的団体については非営利法人に共通する会計理論または会計基準を構築する必要があるのではないと思われる。

もとより非営利法人会計に共通する理論の構築のためには、非営利法人の各類型ごとに、その存在目的、業務等の内容および実際の活動状況等をふまえたうえで、それぞれの会計基準を比較検討することが、基礎的作業として必要不可欠であるが、本稿では、その前提として、まず、非営利法人のうち公益的法人に関してこの基礎的作業を行う場合の基本的視点となるであろう「非営利性」と「公益性」について検討する。次に、わが国の法人制度、特に法人の種類を概観した上で、公益的団体の会計のあり方を非営利性・公益性との関係において若干の検討を行う。

II 非営利性

米国においては、非営利性の概念は、非営利組織体に適用する会計基準の研究において非営利組織体の特質・特徴として論じられている。アンソニー報告書と通称される財務会計基準審議会 (FASB) の特別報告書『非事業組織の財務会計』 (*Financial Accounting in Nonbusiness*

Organizations) によれば、非営利組織体の特質について、(1) 利益獲得を主目的として業務を行わない、(2) 会員、役員または職員に対して、その資産または利益を分配せず、便益を供与しない、(3) 解散した場合には、残余財産を他の非営利法人または州政府に引継ぎ、特定の個人に帰属させないことを挙げている (FASB[1978],161頁)。また、FASBは、その財務会計概念書4号『非事業組織の財務報告の目的』(*Statement of Financial Accounting Concepts No.4, "Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations"*)において、非営利組織体を画定する特徴として次の3点を列挙している。すなわち、(a) 提供した資源に比例した対価または経済的便益の受領を期待しない資源提供者から、相当量の資源を受領する、(b) 利益または利益同等物を得る目的で、財貨またはサービスを提供すること以外に運営目的がある、(c) 売却、譲渡もしくは償還が可能な明確に規定された所有主請求権が存在しないこと、または組織体の清算の場合に、残余財産の分配を受ける権利があるという明確に規定された所有主請求権が存在しない (FASB[1980],para6)。

これに対して、わが国では、非営利性の概念は、民法に基づく社団・財団法人の成立要件の一つとして、民法第35条の「営利」の解釈をめぐって論じられてきた。古く、松本丞治[1910]は、民法第35条の「営利ヲ目的トスル」が、社団が利益をあげる事業を目的としているという意味か、社員に利益を分配するという意味かが明確でないとしたうえで、後者の意味に理解すべきであるとした。その後、この考え方が通説となり、今日におよんでいる。その間、これと異なる見解も散見される。倉沢康一郎[1969]は、民法第35条の営利目的の概念は、社団の事業目的・事業内容が営利をあげる事業か否かで線引きをすべきであり、構成員が利益分配を受けるか否かは、社団の事業目的・事業内容とはまったく別の問題であるとする。また、能見善久[1997]は、営利目的を二重の意味に解する。第一に、事業内容として利益をあげる事業であるか否かの観点からの営利事業の意味と、第二に、団体構成員に利益を分配するか否かの観点からの営利の意味の両方を含んでおり、いずれかの意味で営利性ありとされる場合には、「営利ヲ目的トスル」団体と考える。

以上をふまえると、非営利性をめぐる議論には、資源提供者と団体との間の財産的關係に関するものと団体自体の事業目的・事業内容に関するものがあることがわかる。これを内容を次のようにまとめることができる。

- ① 資源提供者と団体の関係という観点からは、団体は資源提供者に対して団体存続中の利益配当、解散時の残余財産分配等の利益分配をしない。
- ② 団体は、利益獲得目的の財貨・サービスの提供を主目的としない。ただし、単に収益活動を行うことは可能である。

Ⅲ 公益性

米国においては、非営利・公益法人の設立等については連邦法が存在せず、各州ごとに個別の州法により規律されている。たとえば、カリフォルニア州の場合、非営利公益法人法(Nonprofit Public Benefit Corporation Law)において、非営利公益法人は「公益または慈善目的」(public or charitable)のために設立される(5111条)。この法人が寄付金の免税団体となるためには、内国歳入法典501条(c)(3)の「慈善、宗教、科学、公共安全の審査、文学、教育、国内外のアマチュアスポーツ振興、児童または動物虐待の防止」のいずれか一つまたは複数を目的としなければならない。そのため「公益」の内容は、事実上、上記の8項目と同一視されることになる。

これに対しわが国では、公益法人全般に税制上の特例措置が認められるので、公益法人の成立要件としての「公益」の内容が重要になる。ただし、民法に基づく公益法人の設立にあたっては、その許可が主務官庁の裁量的判断で行われてきたために、裁判所による判例の蓄積がない。そのため、現行民法上の公益法人において要求される公益の内容は、必ずしも明らかではない。この点につき「公益法人監督事務連絡協議会」の『公益法人設立許可審査基準に関する申し合せ』の解釈は次のとおりである。民法第34条の「公益」とは、積極的に不特定かつ多数の者の利益の実現を目的とするものでなければならない。したがって、次のものの設立を許可しない。(ア)同窓会、同好会等構成員相互の親睦、連絡、意見交換を主たる目的とするもの、(イ)特定団体の構成員または特定職域の者のみを対象とする福利厚生、相互救済等を主たる目的とするもの、(ウ)後援会等特定個人の精神的、経済的支援を目的とするもの。

特定非営利活動促進法は、特定非営利活動を、保健、医療又は福祉の増進を図る活動、社会教育の推進を図る活動等全12種類に該当した活動で、不特定かつ多数の者の利益の増進に寄与することを目的とする活動としている。ただし、同法は、当該団体が、(イ)宗教の布教等宗教活動を主たる目的とするものでないこと、(ロ)政治的活動を主たる目的とするものでないこと、(ハ)特定の公職の候補者、公職にある者、政党を支持し、またはこれらに反対することを目的とするものでないことを要求している。

以上をふまえると、公益性とは、不特定かつ多数の者の利益の増進に寄与することと考えられる。ただし、「不特定かつ多数の者の利益」といっても、時代とともにその内容は変化しうるものである。特に、価値観の多様化した今日においては、その内容をより広く捉える必要があるように思われる。

なお、公益性は、団体の主たる活動目的の性質であるから、会計の見地からは、団体の構成員をはじめ一般市民に対する活動状況のディスクロージャーのあり方を検討する場合に重要な意味をもつことになろう。

IV わが国の法人制度

わが国においては、様々な法律に基づき膨大な数の法人が活動しているが、法人の類型を便宜分類すると末尾の表のようになる。すなわち、法人の類型を大別すると、①公共法人、②独立行政法人、③特殊法人、④認可法人、⑤地方公社、⑥組合法人、⑦その他の公益的法人、⑧営利法人に分けることができる。

これらを営利性と公益性の観点からの分類すると次表のようになる。すなわち、非営利かつ公益の類型には、民法上の公益法人をはじめ特別法に基づく法人が含まれる。非営利かつ非公益の類型には、組合法人、中間法人等が含まれる。営利かつ公益の類型には、公益事業を営む会社が含まれる。そして、営利かつ非公益の類型には、各種会社が含まれる。

営利性および公益性の観点からの分類

	公 益	非 公 益
非 営 利	公益的法人	中間法人
	公共法人等 民法上の公益法人 学校法人 社会福祉法人等	労働組合 協同組合 共済組合等組合法人
営 利	公益事業	営利法人
	電気会社 ガス会社 鉄道会社等	各種会社

以上を概観すると、以下の点が指摘できる。

- ① 公益的法人の中には、解散した場合の残余財産の帰属につき法定せず、定款等のために委ねているものがある（たとえば、医療法（56条）、社会福祉法（47条）、更生保護事業法（32条）、特定非営利活動促進法（32条）等）。定款等に、残余財産を出資額に応じて分配する旨の規定があった場合にも非営利といえるかは問題である。
- ② 公益的法人の中には、主目的たる事業活動に支障がないかぎり、収益事業（その収益を主目的たる事業活動の経営に充てるために財貨・サービスの提供を行う事業）を行うことができるものがある（たとえば、私立学校法（26条）、社会福祉法（26条）、特定非営利活動促進法（5条））。前述の非営利の概念からは、許容されうる。
- ③ 民法上の公益法人の中には、相当数の指定法人（特別の法律に基づき特定の業務を行うものとして行政庁により指定された公益法人）がある。指定をすることにより、(1) 特定の法人に事務の委託を行ったり、(2) 法人が行う特定の事業を行政上必須の要件として位置づけ

たり、(3) 特定の公共事務を行うことに法律上の権威を与えたりする場合がある。これを指定制度といい、これらの事業を行う法人を指定法人という。指定法人の業務内容は、行政サービスの補完をなすものということができる。

- ④ 公益法人の中には、事業内容が社会経済情勢の変化により、営利企業の事業と競合し、または競合しうる状況になっているものがある。かかる状況をふまえ、「公益法人の設立許可及び指導監督基準」によれば、(1) 事業運営等につき、対価を引き下げる等により公益性を高める、(2) 新たに公益性の高い事業を付加する等の改善措置を講ずることとし、それが講じられない場合には、営利法人等への転換を行うこととしている。
- ⑤ 公益を目的とせず、かつ、営利を目的としない団体（中間法人）については、従来、個別の法律はあるが、法人となるための一般的な法制度がなく、その必要性が指摘されてきた。この点につき、法人制度研究会は、平成11年9月、「中間法人制度の創設に関する報告書」をまとめ、構成員に共通する利益を図ることを目的とする非営利の社団一般（同窓会、業界団体、親睦団体、互助会等）を念頭に置き、これにふさわしい法人制度を検討すべき旨を報告した。これを受けて、中間法人法（平成13年法律第49号）が制定された。

V 非営利法人会計のあり方

前節での検討の結果、公益法人にも行政代行的役割を果たすものから、営利企業と何ら変わらないものまであり、多様な活動を行っていることがわかった。これに対して、平成12年4月から施行された介護保険制度は、従来、措置制度のもとで社会福祉法人等の限られた団体により行われていた介護事業をひろく営利企業を含めた様々な団体にその門戸を広げた。これは、各種の法人が介護サービスという同一の事業活動を遂行するという状況を作り出すことを意味する。介護保険法によれば、市町村をはじめとして様々な団体がサービス事業者になりうる（実施できるサービスの内容は、各団体により異なる）。ただし、この場合、同じ内容の介護サービス事業の位置づけが、各団体により異なることになる。例えば、主目的たる事業に位置づけられる場合と収益事業に位置づけられる場合等が考えられる。財務諸表の利用者の経済的意思決定に有用な情報を提供することが財務報告の目的だとする意思決定・有用性アプローチの観点から考えるならば、同様な事業については、同様の財務情報を提供すべきであることになろう。現実には、公益法人の中かなりの収益事業を行っているものがあるならば、営利企業に類似した財務報告を提供する必要が出てこよう。

しかし、営利企業と公益法人はその本質をまったく異にするのであり、公益法人の主たる業務についての会計にまで、全面的に営利企業の会計を適用するのも問題があろう。重要なのは、様々な事業活動の内容・業績・状態をいかに適切に表示するかという観点から非営利会計の会計理論を構築することと思われる。

VI おわりに

本報告では、非営利会計の理論の検討の前提として、非営利会計の対象である公益的団体を中心に非営利法人の制度を検討した。

本格的な非営利会計の理論構築のためには、各公益団体の種類ごとの会計実践、活動実態等の研究が必要であることを痛感した。さらに諸外国の非営利会計の状況を研究する必要性も大きいと思われる。他国との比較においてわが国の状況よりよく把握できることになろう。

<参考文献>

FASB[1978], Research Report, "Financial Accounting in Nonbusiness Organizations: An Exploratory Study of Conceptual Issues", 1978.

FASB[1980], Statement of Financial Accounting Concepts No. 4, "Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations", 1980.

倉沢康一郎[1969]「営利社団法人の意義」『慶應法学』44巻207頁以下, 1969.

公益法人監督事務連絡協議会[1972]「公益法人設立許可審査基準に関する申し合わせ」1972年3月23日.

公益法人等の指導監督等に関する関係関係会議幹事会[1998]「公益法人の設立許可及び指導監督基準」1998年12月4日.

法人制度研究会[1999]「中間法人制度の創設に関する報告書」1999年9月.

能見善久[1997]「公益的団体における公益性と非営利性」『ジュリスト』1105号50頁以下, 1997.

松本丞治[1910]「営利法人ノ觀念」『法学協会雑誌』28巻3号351頁, 同4号554頁以下, 1910.

わが国における各種法人の分類

	法人名	根拠法
公 共 法 人	国	
	都道府県	地方自治法
	市町村	地方自治法
	特別区	地方自治法
	一部事務組合	地方自治法
	広域連合	地方自治法
	全部事務組合	地方自治法
	役場事務組合	地方自治法
	財産区	地方自治法
	地方開発事業団	地方自治法
	地縁による団体	地方自治法
	港務局	港湾法
	独 立 行 政 法 人	海員学校
海技大学校		海技大学校法
海上技術安全研究所		海上技術安全研究所法
家畜改良センター		家畜改良センター法
教員研修センター		教員研修センター法
経済産業研究所		経済産業研究所法
建築研究所		建築研究所法
航海訓練所		航海訓練所法
工業所有権総合情報館		工業所有権総合情報館法
航空宇宙技術研究所		航空宇宙技術研究所法
航空大学校		航空大学校法
交通安全環境研究所		交通安全環境研究所法
港湾空港技術研究所		港湾空港技術研究所法
国際農林水産業研究センター		国際農林水産業研究センター法
国立オリンピック記念 青少年総合センター		国立オリンピック記念 青少年総合センター法
国立科学博物館		国立科学博物館法
国立環境研究所		国立環境研究所法
国立健康・栄養研究所		国立健康・栄養研究所法
国立公文書館		国立公文書館法
国立国語研究所		国立国語研究所法
国立少年自然の家		国立少年自然の家法
国立女性教育会館		国立女性教育会館法
国立青年の家		国立青年の家法
国立特殊教育総合研究所		国立特殊教育総合研究所法
国立博物館		国立博物館法
国立美術館		国立美術館法

	法人名	根拠法
独 立 行 政 法 人	材木育種センター	材木育種センター法
	さけ・ます資源管理センター	さけ・ます資源管理センター法
	産業安全研究所	産業安全研究所法
	産業医学総合研究所	産業医学総合研究所法
	産業技術総合研究所	産業技術総合研究所法
	自動車検査独立行政法人	自動車検査独立行政法人法
	種苗管理センター	種苗管理センター法
	酒類総合研究所	酒類総合研究所法
	消防研究所	消防研究所法
	食品総合研究所	食品総合研究所法
	森林総合研究所	森林総合研究所法
	水産総合研究センター	水産総合研究センター法
	水産大学校	水産大学校法
	製品評価技術基盤機構	製品評価技術基盤機構法
	大学入試センター	大学入試センター法
	駐留軍等労働者労務管理機構	駐留軍等労働者労務管理機構法
	通信総合研究所	通信総合研究所法
	電子航法研究所	電子航法研究所法
	統計センター	統計センター法
政 法 人	土木研究所	土木研究所法
	日本貿易保険	日本貿易保険法
	農業環境技術研究所	農業環境技術研究所法
	農業技術研究機構	農業技術研究機構法
	農業工学研究所	農業工学研究所法
	農業者大学校	農業者大学校法
	農業生物資源研究所	農業生物資源研究所法
	農薬検査所	農薬検査所法
	農林水産消費技術センター	農林水産消費技術センター法
	肥飼料検査所	肥飼料検査所法
	物質・材料研究機構	物質・材料研究機構法
特 殊 法 人	文化財研究所	文化財研究所法
	防災科学技術研究所	防災科学技術研究所法
	放射線医学総合研究所	放射線医学総合研究所法
	北海道開発土木研究所	北海道開発土木研究所法
	奄美群島振興開発基金	奄美群島振興開発特別措置法
	宇宙開発事業団	宇宙開発事業団法
	運輸施設整備事業団	運輸施設整備事業団法
特 殊 法 人	沖縄振興開発金融公庫	沖縄振興開発金融公庫法
	科学技術振興事業団	科学技術振興事業団法

	法人名	根拠法
特	核燃料サイクル開発機構	核燃料サイクル開発機構法
	簡易保険福祉事業団	簡易保険福祉事業団法
	環境事業団	環境事業団法
	関西国際空港株式会社	関西国際空港株式会社法
	金属鉱業事業団	金属鉱業事業団法
	勤労者退職金共済機構	中小企業退職金共済法
	高圧ガス保安協会	高圧ガス保安法
	公営企業金融公庫	公営企業金融公庫法
	公害健康被害補償予防協会	公害健康被害の補償等に関する法律
	日本小型自動車振興会	小型自動車競争法
	小型自動車競争会	小型自動車競争法
	国際協力銀行	国際協力銀行法
殊	国際観光振興会	国際観光振興会法
	国際協力事業団	国際協力事業団法
	国際交流基金	国際交流基金法
	国民生活金融公庫	国民生活金融公庫法
	国民生活センター	国民生活センター法
	国立教育会館	国立教育会館法
	雇用・能力開発機構	雇用・能力開発機構法
	社会福祉・医療事業団	社会福祉・医療事業団法
	社会保険診療報酬支払基金	社会保険診療報酬支払基金法
	住宅金融公庫	住宅金融公庫法
	首都高速道路公団	首都高速道路公団法
	商工組合中央金庫	商工組合中央金庫法
法	消防団員等公務災害補償等共済基金	消防団員等公務災害補償等共済基金に関する法律
	新エネルギー・産業技術総合開発機構	石油代替エネルギーの開発及び導入の促進に関する法律
	心身障害者福祉協会	心身障害者福祉協会法
	新東京国際空港公団	新東京国際空港公団法
	石油公団	石油公団法
	地域振興整備公団	地域振興整備公団法
	地方競馬全国協会	競馬法
	中小企業総合事業団	中小企業総合事業団法
	中小企業金融公庫	中小企業金融公庫法
	東京中小企業投資育成株式会社	中小企業投資育成株式会社法
	名古屋中小企業投資育成株式会社	中小企業投資育成株式会社法
	大阪中小企業投資育成株式会社	中小企業投資育成株式会社法
人	帝都高速度交通営団	帝都高速度交通営団法

	法人名	根拠法
特	電源開発株式会社	電源開発促進法
	都市基盤整備公団	都市基盤整備公団法
	日本政策投資銀行	日本政策投資銀行法
	日本消防検定協会	消防法
	日本放送協会	放送法
	日本私立学校振興・共済事業団	日本私立学校振興・共済事業団法
	日本自転車振興会	自転車競技法
	日本育英会	日本育英会法
	日本学術振興会	日本学術振興会法
	日本勤労者住宅協会	日本勤労者住宅協会法
	日本芸術文化振興会	日本芸術文化振興会法
	日本原子力研究所	日本原子力研究所法
殊	日本たばこ産業株式会社	日本たばこ産業株式会社法
	日本体育・学校健康センター	日本体育・学校健康センター法
	日本中央競馬会	日本中央競馬会法
	日本鉄道建設公団	日本鉄道建設公団法
	日本電気計器検定所	日本電気計器検定所法
	日本貿易振興会	日本貿易振興会法
	日本労働研究機構	日本労働研究機構法
	日本道路公団	日本道路公団法
	日本電信電話株式会社	日本電信電話株式会社等に関する法律
	東日本電信電話株式会社	日本電信電話株式会社等に関する法律
	西日本電信電話株式会社	日本電信電話株式会社等に関する法律
	(財)日本船舶振興会	モーターボート競争法
法	年金福祉事業団	年金福祉事業団法
	農業者年金基金	農業者年金基金法
	農畜産業振興事業団	農畜産業振興事業団法
	農林漁業金融公庫	農林漁業金融公庫法
	農林漁業団体職員共済組合	農林漁業団体職員共済組合法
	農林中央金庫	農林中央金庫法
	阪神高速道路公団	阪神高速道路公団法
	放送大学学園	放送大学学園法
	北方領土問題対策協会	北方領土問題対策協会法
	本州四国連絡橋公団	本州四国連絡橋公団法
	水資源開発公団	水資源開発公団法
	緑資源公団	緑資源公団法
人		

	法人名	根拠法
特 殊 法 人	理化学研究所	理化学研究所法
	北海道旅客鉄道株式会社	旅客鉄道株式会社等に関する法律
	東日本旅客鉄道株式会社	旅客鉄道株式会社等に関する法律
	東海旅客鉄道株式会社	旅客鉄道株式会社等に関する法律
	西日本旅客鉄道株式会社	旅客鉄道株式会社等に関する法律
	四国旅客鉄道株式会社	旅客鉄道株式会社等に関する法律
	九州旅客鉄道株式会社	旅客鉄道株式会社等に関する法律
	日本貨物鉄道株式会社	旅客鉄道株式会社等に関する法律
	労働福祉事業団	労働福祉事業団法
認	医薬品副作用被害救済・研究振興調査機構	医薬品副作用被害救済・研究振興調査機構法
	海上災害防止センター	海洋汚染及び海上災害の防止に関する法律
	海洋水産資源開発センター	海洋水産資源開発促進法
	海洋科学技術センター	海洋科学技術センター法
	危険物保安技術協会	消防法
	漁船保険中央会	漁船損害等補償法
	漁船保険組合	漁船損害等補償法
	空港周辺整備機構	公共用飛行場周辺航空騒音防止法
	軽自動車検査協会	道路運送車両法
	厚生年金基金	厚生年金保険法
可	厚生年金基金連合会	厚生年金保険法
	小型船舶検査機構	船舶安全法
	(各省各庁)国家公務員共済組合	国家公務員共済組合法
	国家公務員共済組合連合会	国家公務員共済組合法
	産業基盤整備基金	民活による特定施設の整備促進に関する臨時措置法
	自動車安全運転センター	自動車安全運転センター法
	自動車事故対策センター	自動車事故対策センター法
	社会保険労務士会	社会保険労務士会法
	全国社会保険労務士会連合会	社会保険労務士会法
	商工会議所	商工会議所法
法 人	日本商工会議所	商工会議所法
	商工会	商工会法
	都道府県商工会連合会	商工会法
	全国商工会連合会	商工会法
	情報処理振興事業協会	情報処理の促進に関する法律
	生物系特定産業技術研究推進機構	生物系特定産業技術研究推進機構法
	製品安全協会	消費生活用製品安全法

	法人名	根拠法
認	税理士会	税理士法
	日本税理士会連合会	税理士法
	石炭鉱業年金基金	石炭鉱業年金基金法
	総合研究開発機構	総合研究開発機構法
	造船業基盤整備事業協会	造船業基盤整備事業協会法
	地方職員共済組合	地方公務員等共済組合法
	公立学校共済組合	地方公務員等共済組合法
	警察共済組合	地方公務員等共済組合法
	都職員共済組合	地方公務員等共済組合法
	指定都市職員共済組合	地方公務員等共済組合法
可	市町村職員共済組合	地方公務員等共済組合法
	全国市町村職員共済組合連合会	地方公務員等共済組合法
	地方公務員共済組合連合会	地方公務員等共済組合法
	議会議員共済会	地方公務員等共済組合法
	地方公務員災害補償基金	地方公務員災害補償法
	中央労働災害防止協会	労働災害防止団体系法
	通関情報処理センター	電子情報処理組織による税関手続特例法
	通信・放送機構	通信・放送機構法
	日本公認会計士協会	公認会計士法
	日本障害者雇用促進協会	障害者の雇用の促進等に関する法律
法 人	日本銀行	日本銀行法
	日本下水道事業団	日本下水道事業団法
	日本赤十字社	日本赤十字社法
	日本万国博覧会記念協会	日本万国博覧会記念協会法
	日本たばこ産業共済組合	日本たばこ産業共済組合法
	日本鉄道共済組合	日本鉄道共済組合法
	農業協同組合中央会	農業協同組合法
	農水産業協同組合貯金保険機構	農水産業協同組合貯金保険法
	農林漁業信用基金	農林漁業信用基金法
	平和祈念事業特別基金	平和祈念事業特別基金等に関する法律

	法人名	根拠法		法人名	根拠法
認可法人	中央職業能力開発協会	職業能力開発促進法	職員団体	職員団体等に対する法人格の付与に関する法律	
	都道府県職業能力開発協会	職業能力開発促進法		森林組合	森林組合法
	都道府県中小企業団体中央会	中小企業等協同組合法		水害予防組合	水害予防組合法
	全国中小企業団体中央会	中小企業等協同組合法		漁業協同組合	水産業協同組合法
	農業信用基金協会	農業信用保証保険法		漁業生産組合	水産業協同組合法
	都道府県農業会議	農業委員会等に関する法律		漁業協同組合連合会	水産業協同組合法
	全国農業会議所	農業委員会等に関する法律		水産加工業協同組合	水産業協同組合法
	基盤技術研究促進センター	基盤技術研究円滑化法		水産加工業協同組合連合会	水産業協同組合法
	漁業信用基金協会	中小漁業融資保証法		共済水産業協同組合連合会	水産業協同組合法
	船員災害防止協会	船員災害防止活動の促進に関する法律		中小企業等協同組合	中小企業等協同組合法
	住宅供給公社	地方住宅供給公社法		土地区画整理組合	土地区画整理法
土地開発公社	公有地の拡大の推進に関する法律	内航海運組合	内航海運組合法		
地方道路公社	地方道路公社法	農業協同組合	農業協同組合法		
組合法人	環境衛生同業組合	環境衛生関係営業の運営の適正化に関する法律	農業協同組合連合会	農業協同組合法	
	環境衛生同業小組合	環境衛生関係営業の運営の適正化に関する法律	農業共済組合	農業災害補償法	
	環境衛生同業組合連合会	環境衛生関係営業の運営の適正化に関する法律	農業共済組合連合会	農業災害補償法	
	管理組合法人	建物の区分所有等に関する法律	農事組合法人	農業協同組合法	
	協業組合	中小企業団体の組織に関する法律	農住組合	農住組合法	
	漁業共済組合	漁業災害補償法	小型船舶相互保険組合	船主相互保険組合法	
	漁業共済組合連合会	漁業災害補償法	船主責任相互保険組合	船主相互保険組合法	
	漁業生産調整組合	漁業生産調整組合法	防災街区整備組合	密集市街地防災街区整備促進法	
	健康保険組合	健康保険法	輸出組合	輸出入取引法	
	健康保険組合連合会	健康保険法	輸入組合	輸出入取引法	
	国民健康保険組合	国民健康保険法	労働組合	労働組合法	
	国民健康保険団体連合会	国民健康保険法	監査法人	公認会計士法	
	国民年金基金	国民年金法	行政書士会	行政書士法	
	国民年金基金連合会	国民年金法	日本行政書士会連合会	行政書士法	
	鉱工業技術研究組合	鉱工業技術研究組合法	金融先物取引所	金融先物取引法	
	市街地再開発組合	都市再開発法	司法書士会	司法書士法	
	住宅街区整備組合	大都市地域住宅等供給促進特別措置法	日本司法書士会連合会	司法書士法	
	消費生活協同組合	消費生活協同組合法	証券投資法人	証券投資信託及び証券投資法人に関する法律	
	商店街振興組合	商店街振興組合法	商品取引所	商品取引所法	
	商店街振興組合連合会	商店街振興組合法	商品先物取引協会	商品取引所法	
商工組合	中小企業団体の組織に関する法律	職業訓練法人	職業能力開発促進法		
商工組合連合会	中小企業団体の組織に関する法律	信用金庫	信用金庫法		
		信用金庫連合会	信用金庫法		
		信用保証協会	信用保証協会法		
		信用保証協会	信用保証協会法		

	法人名	根拠法
その他の公益的法人	政党	政党等に対する法人格の付与に関する法律
	特定目的会社	特定目的会社による特定資産の流動化に関する法律
	土地改良区	土地改良法
	土地改良事業団連合会	土地改良法
	土地家屋調査士会	土地家屋調査士法
	日本土地家屋調査士会	土地家屋調査士法
	弁護士会	弁護士法
	日本弁護士連合会	弁護士法
	弁理士会	弁理士法
	労働金庫	労働金庫法
	労働金庫連合会	労働金庫法
	勤労者財産形成基金	勤労者財産形成促進法
	広域臨海環境整備センター	広域臨海環境整備センター法
	損害保険料率算出団体	損害保険料率算出団体に関する法律
	保険契約者保護機構	保険業法
	特定非営利活動法人	特定非営利活動促進法
	社会福祉法人	社会福祉法
	宗教法人	宗教法人法
	学校法人	私立学校法
	更生保護法人	更生保護事業法
	医療法人	医療法
社団法人	民法	
財団法人	民法	
	相互会社	保険業法
	中間法人	中間法人法
営利法人	合名会社	商法
	合資会社	商法
	有限会社	有限会社法
	株式会社	商法

地域環境浄化手法としての排出権取引

— アメリカ北東部NO_x取引の実態と会計学的知見 —

村井秀樹（日本大学）

I. はじめに

2000年11月13日から22日まで、オランダ・ハーグにおいて、COP 6 (The Conference of the Party : 国連気候変動枠組条約 第6回締約国会議) が開催された。ここでの主たる論点は、COP 3 (1997年: 京都会議) で提案された京都議定書の内容に、先進国ならびに発展途上国の共通合意が得られるかが争点であった。すなわち、温暖化対策としての柔軟性処置である、JI (共同実施)、CDM (クリーン開発メカニズム)、排出権取引から発生するクレジットと、森林によるCO₂吸収量をどの程度まで認めるかである。この会議は、結局、互いに国益という利害が衝突し、合意に至らなかった。今後、特に排出権取引に関する国際的・国内的制度設計の枠組みは困難を極めるであろう。¹⁾

COP6において唯一交渉がまとまったものは、先進国が途上国の実施する温暖化ガス削減事業に関してであった。これに協力し効果をあげた場合、CO₂の削減分を自国の実績としてみなすというCDMについては、小規模な事業については早期に実施できるようになった。²⁾ これは、まさに先進国と途上国の利害が一致した典型例といえよう。また、森林における吸収量は、日本は3.6%を想定していたが、これは受け入れられなかった。³⁾

さて、この3つの柔軟性処置は、いずれも究極的にはCO₂削減によるクレジットをどのように処理するかという問題に帰着する。このクレジットの法律上の取り扱いならびに会計上の認識と処理に関しては、まだ整備されていない。この国際的・国内的制度設計を考える上で、参考となるモデルは、アメリカのSO_x取引市場とNO_x取引市場である。現在、これらの市場は、EPA (Environmental Protection Agency : 環境保護庁) が主体となり管理している。管理主体はEPAではあるが、州内の該当企業に排出権 (排出枠) を割り当てる州当局、総量規制を受ける企業、また企業間の仲介を行うブローカーの存在によって、この市場が十分に機能し、支えられているのである。

オゾンはその存在する高さによって良性和悪性の2種類に分類される。2000年9月8日、NASAは、南極上空でオゾンホールが過去最大になったことを発表した。その大きさは、アメリカの約3倍であるという。これは前者の良性オゾンが、フロン物質によって破壊された例である。本稿で取り上げる問題は、後者の悪性オゾンについてである。アメリカ北東部におけるNO_x規

制と取引の対象は、地表近くの対流圏で発生するオゾンの前駆物質であるNO_xとVOC(volatile organic compounds: 揮発性有機化合物)である。

そこで、アメリカNO_x市場の現状をEPAが報告した1999 OTC NO_x Budget Program Compliance Reportをもとに、EPA(Washington DC)、ペンシルバニア州政府(State of Pennsylvania; Harrisburg)、民間企業PP&L(Pennsylvania Power & Light; Allentown, PA), Inc., Natsource(NY)へのインタビュー調査を行い、NO_x排出権取引の実態と問題点を整理する。⁴⁾

これらの実態調査から、アメリカNO_x取引市場の問題点を指摘し、改善点を提示したい。そして現在での排出権取引の会計上の論点を整理する。ただし、このNO_x市場は、あくまでも一国内レベルのかつ地域限定プログラムであり、これがすぐに国際的な制度設計につながるといっていいが、何らかの会計学的知見は得ることができると考える。

II. OTC(オゾン移動委員会)によるNO_xプログラムの構造：その実施目的と意義

NO_xは、SO_xと同様、酸性雨の一因である。EPAは、まず酸性雨プログラムの実施に着手した。特に、アメリカ東部や人口密集地域における地表オゾン(ground-level ozone)の問題は、次の2点である。⁵⁾

- ①オゾンの発生は、発電量が一時期増加する夏季に最高になる。
- ②移動するがゆえに、複数の州に影響を及ぼす。

ところで、オゾンの特性は、良性とも悪性とも同じ構造をもつ。すなわち、良性オゾンは、成層圏で発生、有害な紫外線(UV-b)から生物の生命を守る。しかし、フロンガスによるオゾンが加速的破壊(ただし、自然界でも一定割合で発生、生成、破壊されている)を受けた場合、人体に皮膚癌、白内障、免疫系の障害を引き起こす。さらに、人体以外の影響では、作物の収穫量を減少させるのである。

悪性オゾンは対流圏で発生し、上述したように地表オゾンともいわれている。この問題は、風によって数百キロメートル移動することである。人間の健康、植物、一般物質に影響を及ぼす大気汚染物質の原因は、化石燃料の燃焼、排気ガス等である。これらが、オゾンの前駆物質であるNO_xとVOCの排出源となっている。それが、強い直射日光と夏の暑い気象で地表に発生する。その結果、肺に大きな影響、胸痛、咳き込み、吐き気、気管支炎等、樹木や植物の葉に影響を及ぼすのである。

1990年修正大気浄化法では、地表オゾンの全米大気質基準(NAAQS: National Ambient Air Quality Standards)を設定した。そして、OTC(Ozone Transport Commission: オゾン移動委員会)の設置をし、北東部の12州とコロンビア特別区がこれに参加した。そこでNO_x Budget Programを策定し、OTCはバージニア州以外の州で、EPAとの覚え書きに署名をした(1994年9月)。その結果、NO_x取引のCap & Tradeが実施されたのである。⁶⁾ 言うまでもないが、Cap & Trade

とは排出枠を設定し、設定された主体の間で、排出枠の一部の移転または獲得を認める排出権取引のことである。

次に、具体的な遵守期間とOTCのキャップ（上限）協定についてまとめると、以下のようになる。⁷⁾

- ・1999-2000年：Cap … 219,000トン
- ・2003年以降… 143,000トン
- ・1990年のベースライン… 490,000トン
- ・対象：NO_xの排出源 465箇所（電力会社、工場施設等）
- ・期間：5～9月までの夏期に限定
- ・1998年に、1999年夏季に関連した遵守活動に伴う取引がスタートした。シーズン前にすでに35,000トンが取引済みである。各企業は、目標を達成するためにもっとも合理的な経済的手段を選択している。

遵守については、各州ごとに割当て等に関して独自の規則を設定した。しかし、州によっては大幅にそれらが異なる。また、バンキング（余剰となった排出枠について、次の遵守期間での使用もしくは販売を可能とすること）は量的に制限されている。これらは、市場のインセンティブを重視した施策であるといえる。

Ⅲ. OTC NO_x 市場の現状

北東部の地表オゾンの発生は、中西部や南部の石炭火力発電のNO_xが大気の流れによって引き起こされることが原因である。そこでEPAは、1998年9月、NO_x SIP (State Implementation Plan: 州実施計画) コールの策定をした。これは、その規制対象を東部37州まで拡大し、NO_xの排出量を追加削減することを求めた規則である。さて、2003年は、この遵守シーズンである。これにより、年間110万トンNO_xが削減されることになる。

1999 OTC NO_x Budget Program Compliance Report (EPA, March 27, 2000) から、その達成度等を概説すれば、以下の3点にまとめられる。⁸⁾

- ・酸性雨プログラムとは全く切り離されている。
- ・1999 OTC NO_x Budget Programは、最初の報告である。
- ・8つの州に関しては、州のルールと1999年度のプログラムを達成した。

参考までに、EPAが発表した1999 Compliance Report: Acid Rain Program (July 2000) の内容についても若干触れておきたい。⁹⁾

- ・Acid Rain Programは、Phase I として1995年1月から1999年12月31日まで実施された。
- ・現在はPhase II が2000年1月1日からスタートしている。
- ・EPAが報告したレポートでは、SO_x、NO_xとも、ほぼ100%の遵守率である。

- ・1999年のPhase I では、NO_xの排出量率が1990年と比較して423,857トン（32%）の減少となった。したがって、そのプログラムは有効に機能したといえる。

なお、このNO_x排出には、以下の3つのマーケット構造がある。

- ・ New Source/Offset markets
- ・ Compliance Markets - Voluntary open markets
- ・ Compliance Markets - closed / mandated cap & trade

この3つのマーケット構造の存在こそが、厳しい削減量の目標達成を可能にさせたといえる。

IV. インタビュー調査対象ならびに項目

インタビューの対象は、(a)連邦レベルの規制機関としてのEPA(アメリカ環境保護局)、(b)州レベルでの規制機関としてのペンシルバニア州政府、(c)直接規制を受け、削減目標を課せられている企業（PP&L：ペンシルベニア・パワー&ライト社）、(d)企業間のNO_x取引の仲介をしているNatsource社(NY)である。

質問項目については、以下のとおりである。ただし、ここではNO_x取引に関する質問事項に限定している。実際のインタビューでは、京都議定書に係わるさまざまな問題も質問したが、本稿の考察外であるので割愛する。

(a) EPA

- ①トラッキング（追跡確認）や口座管理はEPAが行っているが、取引所での取引ではなく、相対取引を採用した理由は何か。
- ②キャップ（排出上限数値）をどのように定めたのか。
- ③NO_x取引がAcid Rain Program(酸性雨プログラム)のなかで行われず、別のOTC NO_x Budget Program で実施した理由は何か。

(b) ペンシルバニア州政府

- ①キャップを州ごとではなく、参加州全体で設定した理由は何か。
- ②割当量の算出方法が決まるまでの経緯はどうか。州政府としてはどの点に留意したか。
- ③割当量の算出方法は何か。キャップは、1999年度実績で比例配分する単純なグランドファーザリングを用いたのか。
- ④新規排出源に対する割当はどのように決めるのか。
- ⑤Banking（バンキング）を認めた理由はなにか。

(c) PP&L（ペンシルベニア・パワー&ライト社）

- ①NO_x取引に参加する動機はなにか。

- ②排出削減目標値とそれに対する削減策は何か。その中で、排出権取引はどの程度のウェイトを占めるのか。
- ③排出権取引によるコスト削減効果はどの程度なのか。
- ④排出権の購入代金はどのように会計処理しているのか。また購入した排出権は会計上どのように位置づけているのか。
- ⑤排出権を用いた資産運用は行っているのか。
- ⑥NO_x取引にあたってブローカーを活用しているのか。また、ブローカーの存在をどう考えているのか。

(d) Natsource (ナットソース社)

- ①ブローカーとしての存在意義をどのように考えているのか。
- ②NO_x排出権取引の価格について、開示しているのか。
- ③ブローカー側からの企業の排出権市場の参加目的とブローカー自身の経営戦略について、どのように考えているか。

V. インタビュー調査からの知見とOTC NO_x経営・会計上の論点の抽出・整理

前述のインタビュー調査から判明したことをまとめると、以下のようになる。

(a) EPA

- ①割当量は、grandfathering(実績按分：過去の特定年あるいは特定期間における排出ガス量の実績を基準値として交付する)で決定する。初期割当は無償で交付する。
- ②15%が直接取引であり、残り85%が時間とカネの節約のため、ブローカーを通じての取引を行っている。
- ③EPAは連邦としての標準を決めている。各州にその基準を遵守するように要請している。
- ④トータルなキャップはEPAが決定するが、その配分は各州で分配する。
- ⑤12州のうち8州はEPAにすべて任せている。その理由として、州は負担を軽減することができるためである。
- ⑥NO_xのバンキングは10%までに限定している。
- ⑦バンキングは随時低減したい。しかし、現在、バンキングを行っても罰則はない。
- ⑧SO_x、NO_xともコモディティーとして認識している。ブローカーで売買されているのだから、当然ながら時価で購入できる。IRS(内国歳入庁)でも、汚染物質間の同額のスワップ取引は無税である。

(b) ペンシルバニア州政府

- ①1992年からPA（ペンシルバニア州）は50%削減すれば良いだろうと考えた。北東部の州は75%を要求したが、PAは、西にある電力会社とネゴシエイト（交渉）した。
- ②OTCによる NO_xトレーディングに関しては、年3回定期的に会合を持ち協議している。また、取引の技術的な面に関しては、年4-5回集まっている。
- ③覚え書き（MOU）はそれぞれの州で実施し、かつ不公平にならないようなルール作りが大切である。
- ④常にペナルティー（罰則）、トレーディング、モニタリングのノウハウを各州ごとで勉強し比較している。
- ⑤配分の不公平感については、3つの排出ユニットについて法廷でも論争した。
- ⑥年度毎に目標数値を決定する。その方が電力会社は対応策を考えやすい。
- ⑦同じ企業間（企業内部のユニット間）でトレードができる。この場合は、Over draft account を使用する。
- ⑧アローワンスは市場価値（マーケットバリュー）がある。1999年2月には7,000ドルであったが、5ヵ月後の7月には600ドルに低下した。
- ⑨州によっては、市民から排出権取引金額をディスクロージャーすべきだという要求がある。
- ⑩他州ではあるが、デラウェア州には、税制面の特典がある。
- ⑪バンキングの問題がもっとも大きい。企業がバンキングをやるかどうかわからなかったので、PAとしては見切りスタートをした。
- ⑫ポーリング（Borrowing:排出枠を他企業から借りてくること）は禁止している。
- ⑬環境NGOが、排出権コストについて、もっと開示すべきであると要求してきている。
- ⑭データーは、継続的に報告している。

(c) PP&L

- ①NO_x 排出権取引を行うことで、環境対策に柔軟な対応ができる。たとえば、技術面に投資をするかどうかを排出権取引市場の価格変動の動きをみながら意思決定することができる。すなわち、環境リスクをマネジメントできるのである。
- ②環境保護団体は、企業が排出権取引を行うと、「汚染のライセンスの売買」と認識し批判する。また、ある環境NGOグループは、特定のプラントを取り上げて集中攻撃をする。
- ③PP&Lは、NO_xの市場価格が下がっているので、間接的にベネフィットを受けている。
- ④EPAは、コマンド&コントロール型である。これは、本来の市場原理（マーケット・メカニズム）に任せた排出権取引の構想とは異なるのではないだろうか。
- ⑤マーケット価格は、各排出企業の実績がよいので低下している。最初のNO_xの市場価格

が非常に高かったので（当初は7,000ドル）、各企業は真剣に取り組まざるを得なかった。

- ⑥マーケットを利用することによって、3年間にわたって先物売りをした。これによって、2003年 Phase IIIでの規制対象となるプラントの設備投資資金を確保した。この金額は言えない。なぜなら、PAでは電力コストの競争が厳しいからである。
- ⑦NO_xの平均コストは無償割当の場合は当然ながらゼロである。たとえ、時価は200ドルあったとしても、帳簿上は20ドル程度しか計上されていない。
- ⑧発電コストはフル・マーケット・コストで計算すべきである。

(d) Natsource

- ①環境NGOは、このトレーディングのシステムの良さを十分に理解していない。
- ②NO_x取引は、店頭取引（over the counter）で行っている。
- ③CBOTにおける1年に1回の取引（毎年3月末）では市場として成立しない。ここでのNO_x排出権プライスは、市場動向を観察する程度にしか過ぎない。
- ④基本的に相対取引なので、第三者に価格を開示する必要性がない。
- ⑤NO_xマーケットにおいてはその取引手法が様々あるが、取引対象企業は限定されている。
- ⑥NO_xマーケットは短期に集中しており、地域環境に大きな影響を及ぼす。
- ⑦参加企業にとっては、その目的はヘッジ目的が多い。
- ⑧NO_x排出権取引の会計処理は、1993年改正のCommodity Exchange Actで処理されているのではないだろうか。

VI. おわりに ～NO_x取引情報を環境報告書の中へのビルト・インする一手法～

インタビュー調査から得られたことは、OTC NO_x取引は、地域環境の浄化に対して有効に機能していることである。しかし、EPAが10%までと量的には制限しているとはいえ、この制度で認められているバンキング制度は、速やかに廃止すべきである。なぜならば、バンキングを認めている限り、汚染が集中する夏季におけるアメリカ北東部の地域環境の浄化を阻害するからである。

また、今回の調査からの会計学的知見として、以下のことを挙げるができる。NO_x市場でのNO_x排出権価格は、全体としての価格トレンドは把握できても、個別間は相対取引のため具体的な数値が判明しなかった。実際、インタビュー対象会社であったPP&Lのアンニュアル・レポートを見る限り、NO_xの価格は明らかにされていない。NO_x排出権の会計的な属性を考えると、NO_x取引を仲介しているNatsourceが指摘しているように、コモディティー（商品）と認識するのが妥当である。

さらに、NO_x排出権取引市場でのNO_x排出権価格が判明すれば、より厳密な環境改善への「効

果」の把握が容易となる。このことが、市場メカニズムを用いた環境会計への貢献であり、効果面での企業間の国内的・国際的な比較可能性につながると考えられる。

現在、環境会計の効果面での把握の手法を独自に行っている日本企業として、東芝が挙げられる。東芝は、「みなし効果の算出の根拠」をカドミウム換算した物質ごとの重みづけをし、カドミウム公害の賠償費用を乗じてその金額を算定している。要するにイタイタイ病での賠償関係費総額とカドミウム排出量から、カドミウムの排出量あたりの環境負荷費用を算出しているのである。

現段階では、このような賠償費用からカドミウムの環境負荷費用を計算する方法も一手法ではある。将来的には、我が国でも京都議定書でのGHGs（地球温暖化ガス）取引やNO_x排出権取引市場が確立すれば、その取引価格を用いて算定していくことが可能となる。これを利用すれば、これまでの環境改善の効果の物量的測定のみならず、温暖化ガスやNO_xを貨幣数値で一元的に測定することが可能になる。¹⁰⁾

京都議定書のなかで取り上げられている排出権取引の対象ガスは、地球温暖化ガスに限定されている。本稿で取り上げたアメリカ北東部州を対象としたNO_x排出権取引は、今後の温暖化ガス排出権取引の先例としてそのノウハウが活用されるであろう。そうなればこそ、今回のインタビュー調査では、十分に明確にならなかったNO_x排出権の会計上の取り扱いが大きな課題となってくるのである。

最後に、インタビュー調査での答えのなかに散見できるように、環境NGOからの排出権取引に関する開示要求が非常に高い。そこで、環境NGOの排出権取引に係わる不信感を払拭し、アカウンタビリティ（報告責任）を履行するうえでも、NO_x排出権価格と数量を環境報告書でディスクローズしていく必要がある。

注

- 1) 本稿は、日本社会関連会計学会第13回全国大会(2000年11月25日：大分大学)での自由論題報告を修正・加筆したものである。その後、国際交渉の場においては、COP6再開会合(2001年7月：ボン)、COP7(2001年11月：マラケシュ)が開催され、京都議定書の国際的な運用ルールが最終合意された。わが国でも、2002年9月までには京都議定書を批准する予定である。
- 2) 『日本経済新聞』2000年11月23日(朝刊)
- 3) COP6再開会合においては、基準年(1990年)排出量の3.9%(1,300万t-C)の森林吸収分が認められた。
- 4) このインタビュー調査は、1999年11月末から12月初旬にかけて中部電力と三菱総合研究所の協力を得て行ったものである。
- 5) オゾンの特性に関しては、下記の文献をもとにまとめた。

Emissions Trading Education Initiative, *Emissions Trading Handbook*, Emissions Trading Education Initiative, 1999, pp.43-44. (GISPRI仮訳『排出量取引教育構想 排出量取引ハンドブック』GISPRI pp.43-44)

- 6) NO_x規制の変遷経緯に関しては、Farrel, A., Rauffer, R., et al., “The NO_x Budget: market-based control of tropospheric ozone in the northeastern United States”, *Resource and Energy Economics* 21 (1999), pp.103-110 を参照されたい。
- 7) 遵守等に関しては、Emissions Trading Education Initiative, *Ibid.*, pp.44 -45 (仮訳pp.44-45) を参照した。
- 8) 詳細な削減データに関しては、EPA, *1999 OTC NO_x Budget Program Compliance Report*, March 27, 2000, pp. 1-3を参照されたい。
- 9) EPA, *1999 Compliance Report : Acid Rain Program*, guly 2000, pp.1-19において詳細に説明されている。
- 10) 東芝の環境報告書作成担当者に伺うと、排出権取引市場がまだ国際的にも制度化されていないため、カドミウム公害の賠償費用からでしか貨幣的な「効果」測定ができなかったという考え方を述べていた。

学 会 行 事

第13回年次大会 2000（平成12）年11月24日（金）～25日（土）

大会準備委員長：野村健太郎（大分大学）

11月24日（金） 会場：小田急センチュリーホテル

13：30～14：30 理 事 会

14：30～15：20 特別講演「地域経済活性化と会計」 大分県臼杵市長 後藤國利氏

15：20～16：10 記念講演「付加価値会計から環境会計へ」 小川 洸（城西国際大学）

16：10～17：10 会員総会

17：10～19：00 懇 親 会

11月25日（土） 会場：大分大学経済学部

自由論題

司会：柳田 仁（神奈川大学）

10：10～10：50 宮地晃輔（富山商船高等専門学校）

「環境教育における環境会計の機能」

10：50～11：30 村井秀樹（日本大学）

「地域環境浄化手法としての排出権取引

ーアメリカ東部NO_x取引の実態と問題点ー」

11：30～12：10 石崎忠司（中央大学）

「地方回帰と農業会計」

統一論題「グローバル化・地方回帰と社会関連会計

ー政治・経済・経営・環境・福祉を貫く活性化ー」

挨拶・総合司会：野村健太郎（大分大学） （13：20～16：40）

佐藤倫正（岡山大学）「グローバル化とガイヤ会計」

コメンテーター：菊谷正人（国土舘大学）

國部克彦（神戸大学）「日本企業の環境情報ディスクロージャー」

コメンテーター：湯田雅夫（獨協大学）

石原俊彦（関西学院大学）「地域経済活性化と会計」

コメンテーター：郡司 健（大阪学院大学）

井出健二郎（和光大学）『病院会計準則』の問題点と将来的意義

コメンテーター：木下照嶽（明星大学）

（以下再録）

西日本部会（平成12年度） 2000（平成12）年6月17日（土）

会場：神戸大学瀧川記念館

大会準備委員長：國部克彦（神戸大学）

統一テーマ：「環境会計の理論と実務」

第1部：環境会計実務の展開 司会：平松一夫（関西学院大学）

13：30～13：35 開会挨拶 松尾幸正（関西大学）

13：35～14：20 國部克彦（神戸大学）

「環境庁環境会計ガイドライン（2000年版）の意義と課題」

14：20～15：10 渡部徳博（大阪ガス）

「大阪ガスの環境会計」

15：10～15：30 質疑応答

第2部：環境会計理論の展開 司会：須田一幸（関西大学）

15：45～16：25 野口晃弘（名古屋大学）

「環境会計と制度会計」

16：25～17：05 向山敦夫（大阪市立大学）

「環境会計と環境税」

17：05～17：20 質疑応答

17：30～19：00 懇親会（瀧川記念館にて）

東日本部会（平成12年度） 2000（平成12）年6月24日（土） 13：00～17：00

会場：駒沢大学大学会館

大会準備委員長：中原章吉（駒沢大学）

自由論題

鈴木勝浩（駒沢大学大学院）「英国におけるゴーイング・コンサーン問題に対する監査人の対応」

司会：町田祥弘（東京経済大学）

依田俊伸（国士舘大学大学院）「公益団体の非営利性と公益性

－わが国の法人制度を手がかりにして－」

司会：村井秀樹（日本大学）

宮崎修行（国際基督教大学）「ドイツにおける環境会計の実用化－ドイツ環境省・環境庁『環境原価計算ハンドブック』の内容を中心として内部管理目的と外部公表目的－」

司会：川口 修（松蔭女子大学）

湯田雅夫（獨協大学）「地球環境保全の時代に問われる環境会計」

司会：勝山 進（日本大学）

17：30～19：00 懇親会（サティ インドレストラン）

「日本社会関連会計学会」会則

(名 称)

- 1) 本会は、日本社会関連会計学会と称する。

(目 的)

- 2) 本会は、会計学とくに社会関連会計の研究と、その研究にたずさわる者の連絡および懇親をはかることを目的とする。

(事 業)

- 3) 本会は、前条の目的を達成するため、つぎの事業を行う。

- (1) 年1回の会員総会の開催
- (2) 年1回以上の研究発表会の開催
- (3) 年1回の研究に関する刊行物の発行
- (4) その他本会の目的を達成するため適当と認められる事業

(会 員)

- 4) 大学その他において会計学の研究にたずさわる者およびそれに準ずるものは、理事会の承認をへて、本会の会員となることができる。

(会 費)

- 5) 会員は、毎年5月末日までに会費を納入しなければならない。
 - (1) 会費の年額は、会員総会の承認をへて決定するものとする。
 - (2) 3年間以上会費を滞納した会員は原則として退会者として取り扱う。

(役 員)

- 6) 本会に次の役員をおく。

- (1) 会 長 1名
- (2) 副会長 2名 (東日本部会長・西日本部会長)
- (3) 理 事 20名 (東日本側10名、西日本側10名)
- (4) 監 事 2名 幹事 若干名
- (5) 顧問理事・その他

(役員を選出)

- 7) 役員の前任期は別表・役員選挙規則により決定する。

(役員の前任期)

- 8) 役員の前任期は、別表・役員選挙規則のとおりとする。

(会員総会)

- 9) 会員総会において、当年度の事業および会計を報告し、次年度の予算案の承認を求める。

なお、議長は会員総会で、その都度、選出する。

(その他)

10) その他細則は、理事会で別に定め、会員総会の議をへて行う。

(会則の変更)

11) 会則の変更は、会員総会の承認をへて行う。

(附 則)

- 1 この会則は、昭和63年9月より実施する。
- 2 会費は年額7,000円とする。なお、学生会員は年額3,500円とする。
- 3 本会の事務局は、大阪市立大学商学部内におく。

平成2年9月13日 「一部改正」

平成4年12月5日 「一部改正」

平成5年10月8日 「一部改正」

平成8年10月19日 「一部改正」

平成9年10月18日 「一部改正」

平成10年11月20日 「一部改正」

平成12年11月24日 「一部改正」

日本社会関連会計学会 役員選挙規則

第1条 学会役員について

当学会の役員と定員は下記の通りとする。これらすべての役員が理事会の構成メンバーとする。

会 長	1名
副 会 長	2名
顧問理事	若干名
理 事	20名
監 事	2名
幹 事	若干名

ただし、理事は東日本部会より10名、西日本部会より10名選出する。

第2条 会長の選出方法

会長は被選挙権者を全会員とし、全会員による選挙で選出する。なお、会員とは選挙実施直前の理事会で入会を承認されたものまでを含み、過去3年以上の会費未納入者は含まない。この会員の定義は本規則のすべての条項において共通である。

第3条 副会長の選出方法

副会長は選出された理事の中から東日本側から1名、西日本側から1名選出する。東日本副会長の選出には東日本側選出理事および会長の11名が投票権を有し、西日本側副会長の選出には西日本側選出理事および会長の11名が投票権を有する。

第4条 理事の選出方法

理事は被選挙権者を全会員とし、全会員による選挙で選出する。会長に当選したものが理事にも当選した場合は、理事としての当選は無効になる。

第5条 顧問理事の選出方法

会長は理事会と会員総会の承認を得て、理事以外の会員の中から顧問理事を委嘱することができる。ただし、会長経験者は顧問理事として理事会を構成する。

第6条 監事および幹事の選出方法

理事会が監事および幹事候補を推薦し、会員総会の承認を得て、会長が委嘱する。

第7条 役員の任期と再選の可否について

1. 会長の任期は3年とし、連続2期を務めることはできない。
2. 理事の任期は3年とし、再任を妨げない。
3. 顧問理事の任期は3年とし、再任を妨げない。
4. 監事の任期は3年とし、連続3期を務めることはできない。

5. 幹事の任期は3年とし、再任を妨げない。

6. 平成9年以前の会長および理事の任期については、上記の再選禁止規定を適用しない。

第8条 選挙方法

郵送方式による選挙とし、全会員は会長1名および理事20名（東日本部会から10名、西日本部会から10名）の投票権をもつ。

第9条 投票期間および開票

投票期間は1ヶ月程度とし、開票は選挙管理委員会が行う。開票結果については開票直後の年次大会で公表する。

第10条 得票数が同数の場合の対応

会長選挙において最高得票者が複数以上出た場合は、選挙直後に開催される会員総会において再度投票による選挙を行って当選者を決定する。理事選挙において、最下位当選者の得票数が同数のため定員を上回る場合は、選挙管理委員会による抽選によって当選者を確定する。

第11条 当選者辞退の場合

会長もしくは理事当選者が辞退した場合は、次点者を繰り上げ当選させる。

第12条 欠員の補充

会長に欠員が生じた場合は、理事会の承認のもとで副会長のうち1名が会長を兼任する。理事に欠員が生じた場合の処置については理事会に一任する。

第13条 選挙管理委員会の設置について

選挙管理委員会は選挙の前年度の会員総会において設置する。選挙管理委員会は本規則に従って、選挙を実施・管理する。

(附則)

本規則は、平成10年10月1日より施行する。

(備考)

- ・ 関東部会、関西部会は、それぞれ東日本部会、西日本部会に名称を変更する。
- ・ 東日本と西日本の境は、富山県、岐阜県、愛知県以西を西日本部会所属とする。
- ・ 部会の所属は移住地（現住所）とする。
- ・ 海外会員は東日本に所属するものとする。

平成13年10月12日 「一部改正」

日本社会関連会計学会 スタディ・グループ規程

日本社会関連会計学会の研究促進を目的として、スタディ・グループを設置する。

1. スタディ・グループの研究期間は2年とする。
2. 2年のスタディ・グループの研究期間終了後、新たなスタディ・グループを募集する。
ただし、理事会が認めた場合は、スタディ・グループの研究期間中であっても、新たなスタディ・グループを採用することができる。
3. 研究補助金は、年額50,000円（2年間で計100,000円）とする。
4. 研究代表者は、以下の事項を記載した申請書（A4用紙2枚・横書き）を全国大会の1ヶ月前までに事務局宛に提出しなければならない。
 - (1) 研究代表者と研究協力者（非学会員も可とする）の氏名と所属
 - (2) 研究テーマ
 - (3) 研究目的
 - (4) 研究計画
5. スタディ・グループの採用については、全国大会での理事会で決定し、総会に報告する。
6. 採用されたスタディ・グループは以下の義務を負う。
 - (1) 全国大会での報告（中間報告と最終報告）
ただし、中間報告については部会での報告でも可とする。
 - (2) 学会誌『社会関連会計研究』への投稿（中間報告と最終報告）

（附則）

1. 本規程は平成13年10月12日から施行する。

『社会関連会計研究』 投稿規程

1. 基本的に、最近1年間での日本社会関連会計学会全国大会、東日本部会および西日本部会での報告者および講演者に投稿を依頼する。
2. 論文・講演の場合、字数は200字×70枚以内（刷り上がり10ページ以内：図表を含む）とする。
3. 学会員の著書について、書評を掲載する。書評の場合、字数は200字×30枚以内（刷り上がり5ページ以内：図表を含む）とする。
4. 全国大会終了後、報告者に執筆調査をおこなう。執筆者はフロッピーとハードコピーを事務局まで提出し、原稿提出の際に、英文タイトルと抜刷希望部数を記載する。
5. 校正は2回とし、3回目は事務局での校正とする。

日本社会関連会計学会 役員

第7期 (2001年度・2002年度・2003年度)

会 長	野 村 健太郎	
副 会 長 (東日本部会長)	石 崎 忠 司	
副 会 長 (西日本部会長)	松 尾 正	
<hr/>		
理 事 (東日本)	小 川 洲 勝 山 進 菊 谷 正 黒 川 保 上 妻 義 中 原 章 宮 崎 修 柳 田 雅 湯 田 修 飯 田 昭 梶 浦 司 郡 部 克 國 藤 倫 佐 松 一 平 野 一 水 向 山 敦 向 山 上 達 青 木 下 木 大 下 大 阪 智	
理 事 (西日本)		
顧問理事		
監 事		
<hr/>		
幹 事	川 口 修 坂 上 彦 富 増 和 町 田 祥 向 山 敦 村 井 秀 村 井 秀 樹	

「社会関連会計研究」第13号

2001年12月 発行

編 集 日本社会関連会計学会
発行人 会 長 野 村 健太郎
事務局 〒558-8585 大阪市住吉区杉本3-3-138
大阪市立大学商学部内 向山敦夫研究室
Phone & FAX : 06-6605-2232

学会ホームページ

<http://www3.bus.osaka-cu.ac.jp/JCSARA/>

E-mail : jcsara@msslab.bus.osaka-cu.ac.jp

印 刷 〒604-8873 京都市中京区壬生花井町3

新日本印刷工業株式会社

電 話 075-822-0919

F A X 075-803-2981

研究論文

環境会計と制度会計 野口 晃弘 1

ドイツにおける環境原価計算の展開

—— ドイツ環境省・環境庁編

『環境原価計算ハンドブック』を中心として —— 宮崎 修行 7

「病院会計準則」の制定と医療経営会計制度の方向性 井出健二郎 17

公益的団体の非営利性と公益性

—— わが国の法人制度を手がかりにして —— 依田 俊伸 25

地域環境浄化手法としての排出権取引

—— アメリカ北東部 NO_x 取引の実態と会計学的知見 —— 村井 秀樹 37