

環境保全活動の評価

— 情報開示に対する管理会計技法の積極的利用 —

高瀬 智章 (城西大学)

I 環境関連情報の直接的比較の困難性

1-1. 活動の多様性と比較可能性の喪失

環境問題と当該問題の解決に関する組織等の取り組みへの社会的な関心は、年を追うごとに高まっている。すなわち、企業を代表とする組織の環境問題解決のための取り組み（以下、環境保全活動と称する）に、多くの生活者が強い関心を抱いているということである。そして、自組織の環境保全活動に関する情報開示を実施する組織も増えている。

しかし、環境関連情報の開示形態は多種多様であり、情報利用者にとって理解が容易とは必ずしも言えない。開示形態の多様性は特に組織間の情報比較を困難にしているが、この問題の原因を単純に情報作成者である組織にのみ帰するわけにはいかない。なぜならば、多様性は開示形態にのみ存在しているわけではないからである。すなわち、環境に対してマイナスの影響を与える要因（以下、環境負荷と称する）自体が多種多様であり、その発生源もまた多種多様であり、さらには環境保全活動も多種多様であるという、様々な多様性が存在しているからである。

環境関連情報の作成・提供ツールとして環境会計を位置づけたならば、環境会計は上記の多様性という問題に直接取り組まなければならない。そして、これまで様々な目的に適合した、様々な環境会計技法が提唱されてきた。しかしこのことが、環境会計技法の多様性を生み出し、結果的に異なる技法間での情報比較を極めて困難なものにしている。

上記の諸点を踏まえ、筆者は外部の情報利用者が組織の環境保全活動の優劣・良否を評価・判断できる情報を作成・提供することが可能な環境会計技法の必要性を重視するようになった。そして、組織の環境保全活動に注目し、当該活動に焦点を絞った情報化技法としての「環境保全活動会計」を提唱している¹⁾。

環境会計情報の組織間比較が困難であるがゆえに、組織間比較に基づく組織の評価もまた困難となっている。組織の評価のために用いられる情報作成という視点を重視した時、筆者は組織間比較よりも、活動ごとに目標を設定し、目標と実績を比較するという方法論が有用ではないかと考えた。上記の多様性を考慮した場合、全ての組織に適用される到達目標を統一的に設定することは現実的でなく、実用的でもない。この点に対して、筆者は組織が自ら活動ごとに、

適切な目標を設定することが望ましいと考えている。そして、この考え方と類似した概念を有する既存の会計技法として標準原価計算に着目した。よって以下に、環境会計に対する標準原価計算の概念適用の可否と有用性を考察していくこととする。

1-2. 環境会計技法の多様性

標準原価計算思考の環境会計を考察する前に、環境会計技法自体が有する問題点を、1-1で指摘した各種の多様性という側面から見直すこととする。そこで1-2ではまず、既存の環境会計技法自体が有する多様性に関する諸点を指摘する。

環境会計自体の多様性を示すには、既存の環境会計技法を列挙してそれぞれの特徴、差異等を述べていくことが必要であろう。しかし、全ての環境会計技法を列挙することは、紙面の関係上無理がある。そこで、1-2では環境会計の多様性に関して、二つの分類視点を挙げ、分類に該当する代表的な技法を概述することとする。

第一の分類は、既存の会計システムに環境関連情報を包含するという形で構築・実施されるか否かという分類である²⁾。既存の会計システムに環境関連情報を包含する環境会計としては、ドイツ連邦環境省・環境庁が示した環境原価計算、カナダ勅許会計士協会が示した環境会計の考え方等が挙げられる。既存の会計システムから独立した情報ツールとして構築・実施される環境会計としては、情報総合化を主たる目的とした寶酒造の緑字決算書や、環境保全活動ごとに情報を集約したソニーの環境会計が挙げられる。

第二の分類は、貨幣数値情報を主体とするか否かという分類である。なお、既存の会計システムは基本的に全ての情報が貨幣数値化されることを前提としている。このことから、第一の分類における前者に属する環境会計は、当然貨幣数値情報主体型の環境会計となる。既存の会計システムから独立した情報ツールで、かつ貨幣数値情報主体型の環境会計としては、富士通の環境損益計算書が挙げられる³⁾。貨幣数値情報以外の情報も包含する環境会計技法には様々な形態が存在しており、多くの企業等が用いている。日本の環境省が発行した『環境会計ガイドブックⅡ』においても、特に産出（効果）面に非貨幣情報を含んだ環境会計のフォーマットが提示されている。

上記の分類は一つの切り口でしかないが、一口に環境会計と言っても目的・内容・情報開示形態等が実に多様であることが理解できることと思う。そして、技法の多様性が組織間の環境会計情報比較を困難もしくは不可能としており、情報利用者が組織の環境保全活動の優劣・良否を、比較によって評価・判断することを困難にしていることは事実である。

1-3. 活動主体の多様性

環境保全活動の実施主体に目を向けてみると、その業種・業態・規模もまた、多様性に富んでいる。例えば製造業とサービス業では、経営活動から発生するCO₂や排水等の、環境負荷の量

に大きな格差がある。さらに企業の主たる経営活動を事とし、経営活動を事前・事中・事後と分類してそれぞれの段階で発生する環境負荷を考慮したならば、組織間の差異はより大きなものとなる。特に既存の会計期間の対象範囲外となる事後的な段階、すなわち製品販売・サービス提供以後の段階まで情報化の範囲に加えれば、差異はさらに拡大する。例えば製造業では自社製品を購入者が廃棄処理する際に発生する環境負荷まで考慮することになるが、サービス業ではこれに該当する環境負荷はほとんど存在しない。

この他、業態や規模による格差も大きい。環境保全活動に対する組織の積極性の違いも存在する。組織ごとの「環境会計導入の目的」が、全ての組織において同じではないという点にも注意が必要であろう。目的が異なれば、組織が導入する環境会計技法も異なる。

上記の差異を考慮せずに、当該組織の発生させた環境負荷の直接的な情報、例えば環境負荷削減量等の効果量のみを用いた組織間比較を実施することには問題がある。このことは、組織の環境保全活動の良否・優劣の評価・判断においても同様である。業種・業態・規模によって、より大きな、あるいはより多種の環境負荷を発生させる組織は、環境負荷発生量・発生種類の少ない組織と比較して、環境保全活動から得られる環境負荷削減量等の効果が大きくなって当然である。しかし組織が環境保全活動によって得られた環境負荷削減量等の実績値のみを開示し、なおかつ情報利用者が業種・業態・規模等の関連情報を十分に有していない場合、情報利用者は誤った評価・判断を下しかねない。

上記の諸点を考慮した場合、環境会計のフォーマットに業種・業態・規模等に関する情報を包含することは、有用と言える。ただし、これら業種等の情報を包含することで、情報利用者が適切な組織評価を行えるかどうかは別問題である。なぜなら、情報利用者の側にも能力・知識・経験等の差異が存在するからである。

1-4. 環境会計構築者・実施者、情報利用者の知識・経験等の差異

環境会計の実施者及び環境会計情報の利用者が、会計に関する十分な知識や経験を有しているとは限らないという問題も、考慮しておく必要がある⁴⁾。また、直接的な環境関連情報を記載している場合、組織が行わなければならない環境保全活動の適切な結果としての数値であるか否かを判断することも、困難である。さらに、活動内容、活動量、活動から得られた結果等が適切であるか否かを客観的に保証する外部主体も存在しない。

上記の諸点を考慮すると、組織間比較に基づく環境保全活動の評価は、なおさら困難になると言える。客観的な評価基準・評価主体が存在しないという問題に関しては、3-3にて後述することとする。

上記の諸点を念頭に置くことで、多くの情報利用者が環境会計情報・環境報告書上の情報を理解・評価・判断することが難しいという状況がしばしば発生しうることが認識できるだろう。この認識を前提として、組織の環境保全活動を評価・判断する際に有用な情報を提供する技法

としての環境会計は、どのような形態を採ることが望ましいかを以下に述べていくこととする。

Ⅱ 標準原価計算思考を用いた環境会計技法の提唱

2-1. 環境関連情報に基づく評価

前述したように、環境会計の情報利用者は、環境関連の専門的な知識等がある程度以上有していることが望ましい。しかし、情報利用者に環境会計に関連する全ての側面に対する専門的知識を有することを要求することは、無理がある。そしてそれゆえに、環境コストや環境負荷削減量等の直接的な情報のみを開示するという方法論は、必ずしも適切ではないことがわかる。すなわち、開示形態によっては、開示情報を詳細化しても情報利用者にとっての情報有用性が高まるわけではないという状況が起こりうる点に、注意が必要であろう。

特に開示情報によって外部情報利用者から適切な評価・判断を得たいと望む組織にとっては、上記の視点を十分に考慮しておく必要がある。このような組織の環境会計は、情報利用者にとって内容理解が容易であり、かつ環境保全活動の良否・優劣の評価・判断を容易に行うことを可能とする形態を有している必要がある。数量情報に代表される直接的な情報の作成・開示は当然必要であるが、今後は情報利用者が組織等の環境保全活動に対して評価・判断を容易に行いうる技法として環境会計を構築・実施していくという視点も重視する必要があるだろう。

上記の指摘に対して、筆者は環境保全活動ごとに目標・実績情報を並記し、比較を容易にするフォーマットを用いることで、情報利用者にとって高い有用性を持つ環境関連情報の開示が可能になると考えた。この考えを具体化した技法の一例として、以下に標準原価計算思考を用いた環境会計技法を提示していくこととする。

2-2. 目標・実績比較による環境保全活動の評価

環境関連情報に「目標」を設定し、これを「実績」と比較することが可能な環境会計フォーマットとしては、どのような形態が適切であろうか。筆者は環境保全活動における投入(犠牲)・産出(効果)の情報を環境保全活動ごとに集約し、それぞれに「目標」と「実績」を並記して開示することが有用であると考え。この方法論の適用は、組織内外の情報利用者が行う、当該組織の環境保全活動の優劣・良否の評価・判断を、より一層容易にすると考えられる⁹⁾。

なお、目標と実績を比較するという方法論は、他の会計技法にも見られるが、筆者は以下の二点をもって標準原価計算の概念を用いることが望ましいと考える。第一点は、標準原価計算では実績が目標を上回ればそれで良いという考え方を用いていないという点にある。標準原価計算では、実績と目標の差異が小さければ小さいほど、良好な結果が得られたものと判断する。この考え方は、組織が意図的に低い目標を設定し、常に実績が目標を上回るという結果を示すことで、自組織の環境保全活動が良好であると外部へ情報を開示することを防ぐ一助になるで

あろう。

第二点は、特に日本において、標準原価計算の概念は実務家に受け入れられやすい素地ができあがっていると予想される点である。日本の、特に製造業では、管理会計技法をコスト管理ツールとして導入する例がこれまで多く見られた。そして、標準原価計算を導入・実施している企業の数が多い⁶⁾。このことを考慮した場合、標準原価計算の概念は多くの実務家にとって理解が容易であると考えられる。特に原価計算を日常的に用いている製造業においては、構築・実施も比較的容易と予想される。上記二点をもって、筆者は標準原価計算思考の環境会計技法には十分な有用性があるものとする⁷⁾。

2-3. 目標設定における担当者に求められる能力・責任の重大性

標準原価計算思考に基づく方法であろうが、単に目標を実績が上回る方法であろうが、目標と実績を用いる方法論では同様に存在する一つの欠点がある。すなわち、目標の設定と活動の実施の両面で、組織が自組織のイメージ向上目的のみに配慮した場合には、意図的に自組織が良好な実績をあげたことをアピールするような施策を採ることが可能であるという点である。

例えば前述したような、実績が目標を上回ることを良しとする組織ならば、「目標設定」の段階で低い目標を立てればよい。実績と目標の差異が少なければ良しとする標準原価計算思考の環境会計技法を用いている組織の場合は、「活動実施」の段階で、実績が目標を大幅に上回りそうになった場合に、敢えて活動を停滞させる可能性が生じる。

上記の諸点を考慮すれば、目標設定においては「外部の強制要因を満たした上で、組織が実行可能な範囲内で最大の目標を設定する」という前提条件が必要となる。目標設定者はこのことを遵守しなければならない。それゆえに、目標設定者は外部に存在する環境保全関連の国家・地域等が定めた目標達成値、あるいは業界標準値等に対しても十分な知識を有していなければならない。同時に、目標設定者は組織全体の能力も把握している必要がある。目標設定に際して、投入可能な経営資源の限界と環境保全活動が経済的利益に与える影響、外部強制要因への対応、目標の妥当性の証明といった諸点も解決しなければならないからである。また、環境保全活動の活動担当者は、活動の実施に際して設定された目標に係わらず、自組織が可能な範囲内で最大の努力をはらうということが前提条件となる⁸⁾。

2-4. 組織の通常活動の考慮

組織の通常活動、例えば企業なら経営活動の量や内容が、環境関連の実績情報に大きな影響を与えることは言うまでもない。この事実は、標準原価計算思考の環境会計を実施する際にも、十分考慮しておく必要がある。すなわち、目標・実績比較を行うフォーマットを用いる場合には、組織の通常活動の情報を、適切な形で包含することが必要となる。これは環境関連の目標値等を示し通常活動に関連した情報を提示しなかった場合に、外部の情報利用者が適切な評

価・判断を下せないという問題が生じるからである。

さらに、環境保全活動の目標設定に際しても、組織の通常活動の量・内容を考慮する必要がある。これは操業度等の指標を用いることに、高い有用性があるという指摘である。形式としては、設定された環境会計上の目標は、設定された指標の予測値の元での目標であることを、目標設定者が明示することになる。製造業ならば、環境保全活動に大きな影響を与える機械作業時間や製品生産量、直接工の労働時間等の操業度を適用することになるだろう。

例えばある環境保全活動の指標が機械作業時間であり、一会計期間内の機械作業時間が1,000時間であると予測されたとする。この場合、当該環境保全活動の目標値は、機械作業時間が1,000時間である場合の目標値として記載される。そして、最終的に開示されるフォーマットに指標の予測値と実績値も合わせて示すことで、情報利用者により有用な情報を提供する。

具体的には、目標設定時の指標予測値が機械作業時間1,000時間であり、実績値は1,200時間であったとするならば、予測値1,000時間と実績値1,200時間の両方をフォーマットに記載する。情報利用者は、環境負荷削減量が目標を下回ったとしても、指標の実績値が目標値を上回ったという影響要因を提示されることで、目標を達成できなかった一因を知ることができる。

以上、環境関連情報で目標・実績比較を行い、設定された指標でも予測・実績比較を行うという方法論を示した。この方法論を用いることで、情報利用者は組織の環境保全活動に対してより適切な評価・判断を下すことが可能になると筆者は考える⁹⁾。

環境関連の目標設定においては、上記の指標を包含することに加えて、組織の年次活動計画と密接に連携させることで、より有用性を高めるという指摘ができる。そして、環境会計における目標設定が、組織の通常活動に対して設定される年次活動計画の計画策定時に良い意味で反映されれば、環境保全活動の効率的な実施も期待できる。

なお、実務面を考慮した場合、全ての環境保全活動に個別の指標を設定することが時間・労力等の面から困難という組織も存在するであろう。このような組織では、自組織の環境保全活動の多くに対応する指標を全体的な指標として設定し、当該指標に関してのみその予測と実績を記載するという、簡便法も認めるといふ配慮が必要かと思われる。

ただし、全ての環境保全活動に対して単一の指標を用いるという方法論では限界がある。例えば、環境教育という環境保全活動と機械作業時間という指標の関連性は皆無に等しい。それゆえに、情報の正確性・有用性を重視するのであれば、環境保全活動ごとに適切な個別の指標を設定することが望ましい。なお、操業度等の適切な指標が存在しない環境保全活動に関しては、無理に指標を設定する必要はないと筆者は考える。また、指標内容を詳細に記載した情報書類及びその記載ページ等を、注記等の形で補足することで、より一層の情報有用性向上が見込まれる。

Ⅲ 活動評価情報提供ツールとしての環境会計

3-1. 標準原価計算思考を反映した環境会計フォーマットの構築

標準原価計算思考を反映し、目標・実績を並記する環境会計フォーマットの構築を行う場合、概念は同様であっても詳細な部分等は多様な形態となりうる。そこで3-1では、筆者が提唱する環境保全活動会計のフォーマットを用いた、目標・実績を並記する環境会計フォーマットを提示する。以下には実務での有用性を重視して、産出(効果)面の目標・実績比較を示すフォーマットを示すこととする。

(図表) 産出(効果)面の詳細化、目標・実績比較フォーマット

活 動	期 間	投入(犠牲) の諸情報	環 境 経 済	環 境 経 済	環 境 保 全	環 境 保 全	関 連 指 標	関 連 指 標
			効 果 (目 標)	効 果 (実 績)	効 果 (目 標)	効 果 (実 績)	(予 測)	(実 績)

出所：高瀬智章稿「環境保全活動会計の提唱と構築－環境保全活動情報化技法としての環境会計の考察－」『研究年報』第6号、神奈川大学経営学研究所紀要、平成14年3月
 ※上記論文掲載の図表に、筆者が修正・加筆

環境保全活動会計のフォーマットは、環境保全活動ごとに投入(犠牲)と産出(効果)の情報を集約し、対比させる。そして本稿における標準原価計算思考を適用することで、上記のフォーマットへ発展させることが可能である。なお、紙面の関係で記載していないが、上記のフォーマットでは省略されている投入(犠牲)面の詳細化、目標・実績比較も、同様の概念を用いて行うことが可能である。投入(犠牲)・産出(効果)両面で目標・実績比較が可能なフォーマットを、実際には適用すべきであろう¹⁰⁾。

目標と実績の情報を数値化することが可能ならば、その単位が貨幣単位であろうが物量単位であろうが、両者を比較することは容易である。そして、本稿で述べている評価・判断基準、すなわち目標と実績の差が小さければ小さいほど良好な結果であったという評価・判断基準を明示することによって、情報利用者は組織の実施している環境保全活動ごとに、各種活動の良否・優劣の評価・判断を容易に行うことができる。

3-2. 多様な実施形態の許容と外部監査の重要性

環境会計をあらゆる組織に適用可能な技法として構築するという方向性と、多様な技法が混在し、実施者が自組織に有用な技法を選択可能とするという方向性の、いずれが適切であるか

は、今後も議論が必要であろう。この論点に対して筆者は、後者を支持している。なぜなら、環境関連領域の多様性を重視しており、単純な技法の統一化はかえって作成・開示情報を歪めることになりかねないと考えるからである。

それゆえに、多様性に対応するためには厳密なフォーマットを設定するよりも、根本となる概念とフォーマットは統一するが、細かい部分は環境会計実施者に委ね、適切な形態を構築することを許容するという方法論が適切であろうと考える。そして、組織間の直接的な比較がきわめて困難であることを念頭に置き、目標・実績比較による評価情報を作成・開示することで、環境保全活動の多様性に関わりなく、組織間・時系列比較を情報利用者が実施できるようにすることが望ましいと考える。

本稿で述べてきた目標・実績比較を行う技法を用いる場合、目標設定が適切に行われているか否かを客観的に監査する組織等が存在することが望ましい。監査主体は目標設定者が属する組織よりも、外部の独立した組織であることの方が、監査の信頼性を高めることになるであろう。

外部の監査主体となりうる存在としては、ISO14001の認証等を行っている環境監査組織や、会計監査事務所で環境監査の実務も行っている組織等が挙げられる。ただし、いかなる組織であろうとも、目標値の適切さを監査することは相当な困難が予想される。このことは、環境コストや環境投入の目標値の監査において顕著であろう。また、環境経済効果においては、環境経済効果の実績値を適切に算定する技法が今なお確立されていない等の問題もあるため、監査はなおさら困難と言える。

なお、環境コスト・環境投入という投入（犠牲）面に関しては、内部監査で十分であるという考え方もある。すなわち、開示情報と実際の環境コスト・環境投入が一致するか否かという監査で十分であり、それ以上の監査は必ずしも必要ないという考え方である。これは環境会計の、環境問題解決に有効なツールという側面を重視する限り、間違っていない。環境会計にとって重要なこととは、環境保全活動によって適切な産出（効果）が得られたか否かを示すことであるという考え方である。この考え方を是とする組織であれば、目標の適切さに対する外部監査は産出（効果）面だけでよく、投入（犠牲）面は自組織内部で監査すればよい。

ただし、環境会計情報の利用者は環境問題に関心のある外部情報利用者だけでなく、組織内部の意思決定者や、組織、特に企業の経済的利益に関心を持つ外部利害関係者も含まれるという点を忘れてはならない。その意味において、投入（犠牲）面の目標の適切さに関する監査・保証も行うことが望ましい。しかし、上述したように投入（犠牲）面の目標を監査することは極めて困難である。その具体的な方法論に関しては、今後の課題としたい。

なお、産出（効果）面の目標設定に関しては、ISO14001の認証取得等を行い、自組織内に環境マネジメントシステム（Environmental Management System, EMS）を構築している組織であれば、比較的容易に実施できると考えられる。加えて、将来的な展望であるが、設定され

る目標、特に効果面の目標等を示す外部標準を、環境監査法人等の外部組織が作成・開示するようになることが望ましい。公的に認められた環境関連目標の外部標準が存在すれば、組織の目標設定が容易になると同時に、設定された目標の適切さを情報利用者が判断することも容易になる。形態としては、中小企業庁が発行している原価指標・経営指標のような形式で、業種別に年度毎に発行されることが望ましいと筆者は考える。

IV まとめ

本稿では、標準原価計算思考を用いた環境会計技法の有用性を考察した。本稿で提唱した考え方は、特に設定目標の適切さの保証等について今後も検討・考察を重ね、方法論を確立していく必要があるというような、解決すべき問題点も抱えている。しかしその一方で、本稿で示した技法は概念の理解が容易であり、導入・実施も比較的容易な形態であると考えられる。

標準原価計算思考を用いた環境会計は、自組織の環境保全活動に対する正当な評価を得て、自組織イメージを向上させたいという組織の欲求を叶える。同時に、組織の環境保全活動の良否・優劣を評価・判断したいという外部情報利用者の欲求も叶える。このように、実施者と情報利用者という立場の異なる両者の欲求を満たす方法論として、高い有用性を持つものと筆者は考える。

(脚注)

- 1) 環境保全活動会計とは、環境保全活動ごとに当該活動に対する経営資源の投入(犠牲)と産出(効果)の情報を集約する技法である。さらに、貨幣数値化可能なもの(環境コスト・環境経済効果)と貨幣数値化不可能なもの(環境投入・環境保全効果)に分類して情報化と開示を行う。高瀬智章稿「環境保全活動会計の提唱と構築—環境保全活動情報化技法としての環境会計の考察—」(『研究年報』第6号、神奈川大学経営学研究科紀要、平成14年3月)を参照のこと。
- 2) 平成13年10月に開催された、日本社会関連会計学会第14回大会(於:神奈川大学湘南ひらつかキャンパス)の、初日の記念講演において、山上達人先生はこの分類を、「環境『会計』と『環境』会計に分類する」という言い方で説明された。
- 3) なお、富士通は環境報告書・2001年版で、同社が今後、非貨幣情報も包含した形態へ、環境会計情報を発展させていく旨を記載している。
- 4) 筆者が行った環境会計の講演において、聴講者から「環境会計の構築者・実施者は、会計を理解していなければならないのか?」という質問を受けたことがある。この事例は環境会計の構築者・実施者の全てが会計領域に通暁しているわけではないことを示す証左となるであろう。このことは、外部の環境会計情報の利用者においてはなおさらと言える。
- 5) 開示に用いる具体的なフォーマット案については、前掲・高瀬智章稿「環境保全活動会計の提唱と構築—環境保全活動情報化技法としての環境会計の考察—」を参照のこと。
- 6) 西沢脩著『日本企業の管理会計—主要229社の実態分析—』(中央経済社、平成7年10月)によれば、日本企業における標準原価計算の普及率はかなり高い。同著p.49に記載された原価管理のための会計技法の

調査によれば、諸技法等の中で標準原価計算を実施していると解答した企業は回答企業126社中78社、61.9%に達している。また、標準原価計算を用いなくなった企業であっても、過去に導入したことがあるならば、環境会計の担当者等が同技法の概念を理解することは容易であると筆者は考える。

- 7) 本稿はあくまでも、標準原価計算の概念を環境会計に適用することの有用性を考察するものであって、標準原価計算の方法論全てを適用するわけではない。例えば標準原価計算における標準原価は、基本的に数年単位で使用可能な「標準（≒目標）」であることが求められる。しかし環境保全活動上設定される目標は、状況に応じて每期適切な目標に変更することが望ましい。このように、厳密な標準原価計算との差異はあるが、比較を目標・実績間で行うこと、そして目標と実績の差異が小さいほど良好な結果であるという考え方をを用いるという点において、標準原価計算思考の環境会計という呼称を用いている。
- 8) 目標と実績に関するこれらの諸点を実務面に反映させる際には、目標設定者と実施者を分離してそれぞれを別個に評価するといった、業績評価面の考慮も検討する余地があると筆者は考える。
- 9) 指標を用いることの最大の有用性は、指標の実際値が予測値を下回った時に発揮される。環境保全活動によらない環境負荷の削減といった効果が生じた場合に、その原因を示すことが可能となるからである。なお、指標の実績値が予測値を上回ったならば、環境保全活動の目標値等を比例的に増大させても良いということでは、必ずしもないという点にも注意が必要である。文中の例で説明すれば、指標の実績値が予測値の1.2倍となったことで、環境負荷発生量も1.2倍まで許容されるわけでは必ずしもない。これは、環境保全活動は内容によって重要性が異なるためである。外的な強制要因が存在する環境保全活動では、組織の通常活動量を減少させてでも、目標値を達成しなければならない場合もある。環境会計もこの点に対応した、重要性・目標達成必要性ごとに分類して関連情報を開示するフォーマットの構築・実施を考慮することが望ましいと、筆者は考えている。重要性を基準とした環境保全活動分類に基づく序列を用いた環境保全活動会計のフォーマットは、前掲・高瀬智章稿「環境保全活動会計の提唱と構築—環境保全活動情報化技法としての環境会計の考察—」を参照のこと。
- 10) 標準原価計算における標準・実績比較はコスト面であることを考えれば、投入（犠牲）面で目標・実績比較を行うフォーマットこそ標準原価計算思考の環境会計にふさわしいという見方もできる。投入（犠牲）面を詳細化したフォーマット案は、前掲・高瀬智章稿「環境保全活動会計の提唱と構築—環境保全活動情報化技法としての環境会計の考察—」を参照のこと。

（参考文献）

<雑誌論文>

高瀬智章稿「環境管理会計に関する一考察—非制度会計的アプローチと実践に関する考察—」（『研究年報』第5号、神奈川大学大学院経営学研究科紀要、平成13年3月）

高瀬智章稿 木下照嶽監修「標準原価計算的思考を用いた環境会計技法の有用性に関する一考察」（神奈川大学経営学研究所・企業経営と環境研究会『企業経営と環境』平成13年3月）

高瀬智章稿「環境保全活動会計の提唱と構築—環境保全活動情報化技法としての環境会計の考察—」（『研究年報』第6号、神奈川大学経営学研究科紀要、平成14年3月）

<著書>

Cooper, Robin. and Kaplan, Robert. S., :Measure Costs Right :Make the Right Decisions, in: Harvard Business Review, September-October, 1988

Staubus, G. J., :Activity Costing for Decisions - Cost Accounting in the Decision Usefulness Framework,

Garland Publishing, Inc., 1988

木下照嶽・中島照雄・柳田仁編著『文化会計学 ―国際会計の一展開―』税務経理協会、平成10年5月

小林哲夫著『現代原価計算論―戦略的コスト・マネジメントへのアプローチ―』中央経済社、平成5年7月

阪智香『環境会計論』東京経済情報出版、平成13年6月

櫻井通晴『間接費の管理―ABC/ABMによる効果性重視の経営―』中央経済社、平成7年10月

西沢脩著『日本企業の管理会計―主要229社の実態分析―』中央経済社、平成7年10月

平松一夫・谷口(阪)智香 訳『カナダ勸許会計士協会 環境会計 ―環境コストと環境負債―』東京経済情報出版、平成7年4月

ルディ・ミュラー・ヴェンク著、宮崎修行訳『環境指向経営のためのエコロジカルアカウンティング』中央経済社、平成6年5月

山上達人・菊谷正人編著『環境会計の現状と課題』同文館、平成7年4月

<学会・諸団体・機関刊行物>

Bundesumweltministerium & Umweltbundesamt (Hrsg.): Handbuch Umweltbundesamt

(ドイツ連邦環境省および同環境庁『環境原価計算ハンドブック』、平成7年)

環境省編『事業者の環境パフォーマンス指標 ―2000年度版―』平成13年2月

環境庁編『環境会計ガイドブック』環境庁、平成12年3月

※『環境会計ガイドブック』発行当時、環境省は省庁改変前であり、環境庁であった。

環境省編『環境会計ガイドブックⅡ』環境省、平成13年5月

企業各社の環境報告書(社名は略す)

その他