

《書評》

宮崎修行著『統合的環境会計論』創成社刊（2001）

山 上 達 人（奈良産業大学）

最近、地球環境問題の重要性とともに、「環境会計の構築」が喫緊の課題となっている。しかし、巷間溢れる類書には、いわゆる「実務解説書」が多く、その大半は、環境省の「ガイドライン」などの説明に終始している現状にある。

このようなとき、この領域の新進気鋭の宮崎修行教授の力作『統合的環境会計論』が出版された。この書は、1000ページにも及ぶ大著で、環境会計の重要領域を網羅し、文献研究・事例研究の両面にわたっての、画期的な文献である。

本書の特徴は、①綿密な文献研究と地道な実証研究に支えられた「環境会計の集大成」にもみられるが、一番の特徴は、②「伝統的・貨幣的」環境会計と「革新的・係数的」環境会計の両領域をふまえて、それらを「環境効率指標」（エコ・エフィシアンシー）で「統合」しようとした点にある。そしてさらには、③これらの方法論の基礎に、「社会経済的合理性」概念をすえて、統合化の理論的支柱としたことである。

筆者は、かねてから、「環境会計体系」の構築を、「環境」会計と環境「会計」の「峻別と連携」の方向に求めていたので、本書の立論には共感するところが多い。

I 本書の目次構成

本書の全体像を知るため、はじめに、目次構成をみておこう。大きく、次のような構成をとっている。

- 序 章 本書の課題と構成
- 第 I 部 環境会計の成立と統合的環境会計の必要性
 - 第 1 章 地球環境問題の特質と会計の役割
 - 第 2 章 環境会計成立の基礎とその社会的必要性
- 第 II 部 伝統的・貨幣的環境会計の理論と応用
 - 第 3 章 環境原価計算の成立基盤とカテゴリー
 - 第 4 章 内部的環境原価計算の意義と構造
 - 第 5 章 外部的環境原価計算の意義と構造
 - 第 6 章 環境効用・原価計算の意義と構造
 - 第 7 章 環境原価計算の実践的形成

第Ⅲ部 エコバランスを使用する係数的環境会計の理論と応用

第8章 エコロジー簿記の提唱とその展開

第9章 地方自治体公共政策へのエコロジー簿記の応用

第10章 環境影響評価係数としての等価係数の改良（1）

第11章 環境影響評価係数としての等価係数の改良（2）

第12章 企業エコバランス理論の精緻化と実用化

第13章 企業エコバランスの作成事例

第14章 企業エコバランス理論の批判的検討

第Ⅳ部 統合的環境会計の理論構築と応用可能性

第15章 統合的環境会計の基本構造

第16章 統合的環境会計の企業実践

結章 統合的環境会計の多様な可能性を求めて

そして、最後に、別表（1～3）と補章が付録されている。

補章1 わが国環境先進企業の統合的環境会計の取り組み

補章2 フロー原価計算の展開—ドイツ・オーストリアにおける新しい環境会計の提唱

上の目次構成からも分かるように、環境会計の一方の類型（第Ⅱ部）に、ドイツの環境原価計算をおき、他方の類型（第Ⅲ部）に、スイスなどのエコバランスをおいて、これらの統合化の方向に新しい環境会計の構築を模索している。なお、ここでは、紙幅の都合で「統合化」の立論をめぐる特徴に絞って、論評することとする。

Ⅱ 本書の方法論的特徴：「統合化」

前に述べたように、本書の特徴は、環境会計の現状を、制度会計的（伝統的）な「貨幣値で捕捉する」環境会計と、自然科学的（革新的）な「物量値で把握する」環境会計の二つに類型化し、これら両者の批判的検討のうえに立って、これら両者を「エコ・エフィシェンシー」（環境効率指標）で「統合」しようとした点にある。そして、前者の典型を、ドイツの「環境原価計算」に、後者の典型をスイスなどの「エコバランス」に求めている。これらの「環境原価計算」や「エコバランス」については、著者が長年研究してこられた領域であり、これだけでも、優に一冊の著書の値打ちがあるが、その紹介は省略し、内容は目次で補って欲しい。

地球環境保全問題は、地球の持続的な発展のため、環境負荷をできるだけ少なくすることにある。そして、環境会計は、そのために、個々の企業の環境負荷を測定・開示することにある。問題は、環境会計の視座と環境負荷の測定方法にあるが、環境会計においては、企業の《社会的存在と個別的存在》としての二面性に立脚して、これら両者の観点から問題解明にあたることが肝要である。環境会計の特質は、これら二つの領域の統合にあるからである。

「伝統的・貨幣的」環境会計は、主として、企業の個別的存在の視点（収益性）から主題の解明を行おうとするもので、測定タームとしては、貨幣値によって行われる。いわば、《環境「会計」》の領域で、本書では「環境原価計算」が代表として取り上げられているが、制度会計の枠内での環境問題の解明である。これに対して、「革新的・係数的」環境会計は、企業の社会的存在の視点（社会性）から主題の解明を行おうとするもので、ここでは、物量値さらにはそれを一元化した係数が用いられており、いわば《「環境」会計》の領域である。そして本書では、その代表として、「エコバランス」がとられているが、この類型は、ほぼ完成した方式として定着している。

現状では、一方で他方をカバーするような試みも行われているが、両者はもともと視座・方法を異にするもので、環境会計は、これら両者の接点に立つものであるから、両者それぞれの内容を豊富にし、これらの安易な代替には慎重でなければならない。

というのは、「伝統的・貨幣的」環境会計による「企業の環境保全問題」の把握は、究極的には、収益性原理（資本の論理）に規制されることとなり、他方、「革新的・係数的」環境会計は、「企業の環境保全問題」の捕捉にあたっては、社会性原理（社会の論理）が全面に表れ、個別企業の収益性目的からは距離があることとなるからである。

上のことから、本書における両者の「統合的観点」は、至当な立論として高く評価されるべきであり、例えば、シャルテッガー(Schaltegger, S. and Burritt, R., Contemporary Environmental Accounting, 2000) や、ミュラー (Müller, K. and Sturm, A., Standardized Eco-Efficiency Indicators)、あるいは「世界環境経済人協議会」(WBCSD) などの主張も、その意味で注目に値するものと考えられる。

Ⅲ 統合型環境会計の類型と事例

ついで、「統合的環境会計」の基本類型や内外の事例についてみてみよう。

本書においては、これら両者の「統合」をシャルテッガーの理論に依拠しながら、「エコ・エフィシェンシー」に求めている。もともと、シャルテッガーは、会計システムやステークホルダーとの関連からアプローチしているが、その「統合」の方向は同じである。本書では、環境報告書に見られる種々の事例から、「統合」の型を類型化し、「完全統合型」として、シャルテッガーの《付加価値他（貨幣値）／環境負荷（物量値）》をもとに、さらにそれを、「環境コストを考慮するか」・「考慮しないか」に細分している。

そこで、外国企業の事例として、スイスのロッシェ社（完全統合型）が挙げられている。同社の「エコ・エフィシェンシー比率」（EER）は、《売上高／環境負荷単位×環境保護のための支出額》で捕捉されている。他方、わが国企業の「完全統合型」として、おなじみのリコーの「環境改善指数」（EEI）《環境負荷削減量／環境費用総額》と、「環境負荷利益指数」（エコイン

デックス)《売上総利益/環境負荷総量》が挙げられている。そのほか、国外・国内の企業の環境報告書から、多くの事例が類型化されており、示唆に富んだ内容となっている。

なお、ここでは、ロッシェ社の「環境コストを考慮した」完全統合型が完全形態として評価されているが、ここで「環境コスト(環境保護のための支出額)」を関係値にもってくることは、「統合的」環境会計論の立場からは、理論的にみて問題が残りそうである。分母(「環境」会計→物量値)と分子(環境「会計」→貨幣値)、それぞれの捕捉体系を精緻化し、これらを全社的に体系化し、複眼的な評価を行うことが重要と考えられる。すなわち、《「環境」会計と環境「会計」》の「峻別と連携」の視点が重要であり、「統合」とはそういう意味ではないかと思われる。

IV 本書の方法論の基礎：「社会経済的合理性」

最後に、本書の「統合的」環境会計論の立論の基礎についてみてみよう。前に指摘したように、本書では、「社会経済的合理性」が、その方法論的基礎となっている。そして、ヒルの学説によりながら、社会文化的合理性、技術的合理性(有効性)、経済的合理性(効率性)、政治的合理性の四つの次元から「統合的環境会計論」の構築の必要性を主張している。

どのレベルでの理論を方法論的基礎とするかは相対的な問題であるが、個別企業が存在する諸次元を捕らえて、その観点から総合的に「統合的」環境会計論の立論の基礎としていることは、重要な見解といえる。しかし、やはり、ここでは、企業の本質、前にみた《社会的存在と個別的存在》としての二面性が一番の基礎であり、このことから、諸次元の「社会経済的合理性」が要求されると考えられる。また、「アカウントビリティ理論」についても、環境会計にとっては社会的な客観的な枠組みであるので、「正統性理論」や「ステークホルダー理論」とは次元の異なる本質論として、議論することが重要かとも思われる。

すなわち、環境会計においては、企業のもつ二面性から、関係対象の領域では、典型的には、「市民社会」と「証券市場」、測定タームの領域では、本来的には、「物量値評価」と「貨幣値評価」が問題となり、その構築にあたっては、これら両者《「環境」会計と環境「会計」》の「峻別と連携」が重要視されるものと思われる。

*

以上、本書の内容を、主として、その「方法論の特徴」に焦点をあてて紹介したが、本書は、質量ともに充実した近來まれに見る労作であり、学界・実務界に裨益するところ大と考えられる。最近の「実務解説書」の氾濫のなかにあつて、諸機関の「ガイドライン」などをリードする理論書として、また将来の環境会計の在り方を示した、文字通りの環境会計の「記念碑的文献」であると評価することができる。

いま、本書の特徴を再掲すれば、次ぎのようである。

①環境会計を、「伝統的・貨幣的」環境会計と、「革新的・係数的」環境会計に類型化・整理したこと。

②両者について、綿密な文献研究と詳細な実証研究にもとづいて、その内容を紹介し、それぞれの問題点を指摘したこと。

③両者の「統合」を、環境会計の理論的体系化の方向と考え、「エコ・エフィchanシィ」（環境効率指標）をその中核においたこと。

④「統合的」環境会計の事例について、内外企業の環境報告書を類型化し、その特徴を明らかにしたこと。

⑤「統合環境会計論」の方法論的基礎に、「社会経済的合理性」概念をすえたこと。などが挙げられる。

最後に、この膨大な大著を纏められた著者の並々ならぬ努力に、深い敬意を表したい。

（2002. 3. 31）