

**Vol.15**

2003 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

## 記念講演

会計責任・環境保全・価値創造

—企業社会関連会計の〈ありよう〉小考— …………… 飯田 修三 …… 1

## 研究論文

環境会計の新体系試案 …………… 阪 智香 …… 23

環境会計手法の類型化

エコ・エフィchanシー概念をめぐって …………… 宮崎 修行 …… 33

環境会計の拡張可能性 …………… 國部 克彦 …… 43

エコ効率の向上に向けた財務パフォーマンスと環境パフォーマンスの結合

…………… 湯田 雅夫 …… 55

自治体の環境会計の現状と課題 …………… 石津 寿恵 …… 67

非営利組織体の会計

～介護施設を例として（第1年度：中間報告）…………… 大原 昌明・飯野 幸江  
川島 和浩・石津 寿恵 …… 79

---

## 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 15

December, 2003

---

## Commemoration Lecture

- Accountability, Environmental Preservation and Value Creation  
..... *Shuzo Iida* 1

## Articles

- A Draft of New Environmental Accounting System  
..... *Chika Saka* 23

- Categorization of Environmental Accounting Methods  
-Focused on Eco-efficiency Concepts-  
..... *Nobuyuki Miyazaki* 33

- Extendibility of Environmental Accounting  
..... *Katsuhiko Kokubu* 43

- The Link of financial and environmental performance to improve eco-efficiency  
..... *Masao Yuda* 55

- The Current State of Problems with the Local Self-Governing Body's  
Environmental Accounting  
..... *Toshie Ishizu* 67

## Study Group

- A Study of Accounting Not-for-profit Organization (Part 1) :  
A Focus on Nursing and Personal care Facilities  
..... *Masaaki Ohara* 79  
*Yukie Iino*  
*Kazuhiro Kawashima*  
*Toshie Ishizu*

---

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

# 会計責任・環境保全・価値創造

—企業社会関連会計のくありよう>小考—

飯 田 修 三 (兵庫大学)

## I はじめに

[会計] について小考する意向を副題してはいるが、ここでは[会計] 概念自体について根本的に再考しようとする改まった意図などは、さらさらない。さりとして、それに不干渉ではすまされまい。すでにひどく込み入ってきた「企業と社会」関連のさらなる進展・深化は、いよいよ企業[会計] のいろいろな社会関連性を濃化・重化させて止まないであろう。<sup>1)</sup>

「企業と社会」の関係悪化の、いまどきの象徴的かつ致命的ともいえる一事象(自然環境の劣化)が、皮肉なことに、なににも勝る教材となって、あのく企業社会関連会計>を産生したのは「知れた事」である。いよいよ企業環境会計の登場である。

かくしては、企業会計への大きい改新の役割期待が、いやがうえにも広がり高まる道理であろう。わずか半世紀の間に、そのような期待に応えて機能する企業社会関連会計の開発・改良・実用は、まことに目をみはるばかりの進捗ぶりをみせてきたのである。ここはひとたび、かかる異相・奇相をとった企業会計のくありよう>を再思してみるとしよう。現代企業会計の改進をさらに図るべき、いままさに好機到来である。<sup>2)</sup>

この小文の表題につらねた3題は、いずれも現代企業の企業会計理論における重要命題である。研究対象とした新しいものから古いものに遡るという格好である。いま企業社会関連会計のくありよう>を開題するにさいして、それらの3題をつらねて新しい企業会計思考の視点をつらぬくように努めてゆきたい。<sup>3)</sup>

ちなみに、まずは企業会計の会計責任(会計的アカウンタビリティ)論であり、ついで当の会計責任の最新版(グリーン・アカウンタビリティ)にもとづく企業環境会計論となり、古くは経済成長の「申し子」然として通行した企業付加価値会計論であった。昨今ふたび劣悪経営の「反面教師」として価値創造指向を唱導し、まるで生き返ったかの企業付加価値会計論の現在である。現下の「企業経営のサバイバル」には「企業付加価値会計のリバイバル」がうまく適合する、ということだろうか。

あらためて従来の小考の諸所について自己点検してみれば、その正確さ・適切さを主張しきる自信はあまりない。さらに自己評価をまでするとなると、必ずしも小見の条理や論結の明快・透徹は保たれず、じつに内心忸怩たる思いである。そういう「飯田・企業社会関連会計論」史

略の、それも一部にしかすぎない本稿である。<sup>4)</sup> つぎには、まず斯論の考究にあたって持してきた基本的なスタンス、すなわち企業会計としての伝統と異端の対立 (= 融合) 関係の把握について略言してはじめるでしょう。

## II 企業の社会関連志向と企業会計の転生

「企業と社会」の関係は、いよいよ深まり纏れる状況下に立ちいたった。つれて、企業による広狭の社会関連活動を会計対象として写像する小さなさざなみも、しだいに大きなうねりと化した。そのように「会計する」という独自固有の〈ありよう〉は、すでに企業社会関連会計の諸種に明らかである。もっとも、それは現行制度会計の旧套とは乖離または背反するところが少なくないのは当然のことであろう。

周知のように、企業社会関連会計として「会計する」うごきは、たかだか半世紀あまりの履歴を有するものでしかない。それでも、少しずつ徐々にであるが、極超長の会計史を綴ってきた「正統」を自認した「会計する」うごきにすら、それはもろもろ微妙な影響を与えつつあるようにみうける。<sup>5)</sup>

上述のように「事とする」類の会計思考は、もともと伝統的なそれとは「似ても似つかぬ」ものを内包している。企業会計としては異端的部分を帯びていて、一見するとじつに異様・異型とも、さらにきわめて異質のものとさえ思わせる社会関連会計たるに相違はない。

しかし、そこはよくしたもので、いくたの会計環境の激変に晒されゆくうちに、やはりそれへの応変が進みゆくことになる。いまでは企業会計思考における伝統と異端が擦り合わされ、実際また現行制度会計との馴染みも少しずつ深まりつつある。そうした伝統と異端の相互乗り入れなどが向後もつづくであろう。

会計アカデミズムの世界における先進・急進の兆しならば普通にあるが、会計プロフェッショナル (職業会計人) の世界にみる現行制度会計と社会関連思考の連係指向の走りは「会計の進化」にとっての貴重なクライテリアとして注目しなければならない。

なににしても、異端の会計思考を土台として出立した企業社会関連会計である。とはいえ、とにかく異端的であろうと、それは立派に「わけあり」の生い立ちにある。後述するように、それ相応諸様に「会計する」企業社会関連会計の進みで、ここまできている。そして、その後景をなしていたところの諸事情・諸事由が、このいまもお跡形なく消え失せているわけではまったくない。

企業社会関連会計の諸種もまた生まれるべくして生まれてきたようである。その出生の事情・事由は不変ではありえず、その再生・交代・累増は絶えないであろう。それどころか、折々まったく新たな発生もみうけられる。そんなこんなで、上述のような伝統と異端の相克・対立は、ひょっとしていつかな終息すべくもないかもしれない。<sup>6)</sup>

節々では企業社会関連会計の展開にはずみをつけるモメントが大きくクローズアップされる。ちなみに、つぎのような場合がある。あるときは、生産効率（生産性）と成果配分（分配性）の関係把握にもとづいた情報活用への有益な会計的関与が、そのモメントとなった。そして、またあるときは、利益効率（収益性）と環境保全（公益性）の関係状況について有効に情報化する応分の会計的貢献が、そうであったのである。

もとより、伝統的会計思考を体現する現行制度会計の確然たる存立は、いわずもがなのことである。企業の本性、とりわけ経済的組織体の特質にねざした、その正統・安泰・重厚は、ただの平板なイデオロギー的批判に対して十分に耐えることができるであろう。とすれば、伝統的会計思考の、したがってまた現行制度会計の堅韌は、とうていゆるぎ弱まらないだろう。

それにもかかわらず、伝統的会計思考に対して結構きついゆさぶりをかけることになりうる異端的会計思考が入り交じってきたとなれば、じつに容易ならざる会計事情とまともにうけとめるむきも出よう。もちろん、対極的にきびしい批判言も聞かれる。たとえば、そのような突出を「噴飯もの！」呼ばわりして憤慨したり、また「<似而非>会計！」と目して蔑視するむきも出てこよう。

いずれにしろ、そのような事態の推移は歴史ある企業会計思考に生じた前代未聞の展開といつてよかろう。確かにそうではあるのだが、企業〔会計の本質〕たる財務会計（制度会計）の正統性をなんら傷つけはしない。企業会計史上の道統を塗り替えるものでもなければ、またその会計史の伸長的展開を無意味に抑制したり不当に惑乱したりするものでもないのである。

現行制度会計を中心とする現代企業会計は社会関連会計思考の浸透がつづく現段階で、まだまだ検査未了の個所または整備不良の部分を残している。しかし、そのような進みようは、名実あいともなう〔現代〕企業の現代〔会計〕となりゆく一里程のものともてよかろう。

もつというならば、現代企業会計としての社会関連会計の現在状況は<良性混迷>ないしく一過性混濁>の途中経過であるといえなくはない。企業社会関連会計の、いまだ斑もようの全容は、またモザイク状あるいはアナキー様と形容しても、それほど誇張・過激にはならないであろう。

企業会計としては一見して異様・異型・異質のものと思わせる社会関連会計に違いはない。しかし、そこはよくしたもので、いくた会計環境の激変に晒され過ぎゆくうちに、いまでは企業会計思考における伝統と異端の間の交渉や交流は、けっこう進んできているといえるだろう。実際、なんとか両者は擦り合わされ、うまく馴染んでもきている、と観察できる。

あの強靱な現行制度会計のなかにすら、多様な社会関連性を内包する異端的会計思考の侵襲をうけはじめつつある部分や領域が、微妙ながら、うかがい知られるようである。そのように流入した社会関連会計思考の受容あるいは体内化は、それこそ極超長の会計史上に突然出来した、たかだか一変化にすぎないかもしれない。ではあろうが、このような継起的前進的な変化は、おそらく不可逆的とみてよいのではなかろうか。<sup>7)</sup>

後述するとき企業社会関連会計の〈ありよう〉を洞察するかぎりにおいて、卑見はつぎのようになる。すなわち、現代企業の企業会計なるものは、あまねくその〔企業〕の社会関連会計ではなからうか、と愚考する。

極論であろうが、あえていうと、つぎの通りである。あの厳然とした制度会計すら、まこと企業の社会関連性から自由でありえない。それゆえに、広義に規定しうる社会関連会計の範疇たることも排除できないはずである。ただし、「厳然とした」とはいえ、所詮、企業会計は「経験の蒸留」たる「アート」(G.O.May)であり、もともと柔構造のものとしてあるのである。<sup>8)</sup> 企業の本性に逆らう、ないし逸れる企業会計の自由奔放なくありようなどあるべくもない。

ここまできた現代企業の企業会計は、はたしてどのような会計計算目的のもとに、いかなる形振り(計算体系・計算構造・計算方法など)のものとして、またどういう会計機能の遂行をはたすものか。すでに企業会計の〈ありよう〉は、まったく旧態依然の会計形式で、またすっかり旧套墨守の会計内容でもってすませるほど安穩な事情下にはないことに反応する。

現行制度会計に伍して、早くも固有の企業社会関連会計の、後述するあれこれが進発して、それなりに占めた地歩を固めてきている企業会計の諸事情が、なににもまして有力な言明となっているのである。有意義に制度会計をも包摂した広義の企業社会関連会計の内実がともなうようになれば、そのままで有意義な現代企業会計としての新生ないし転生と認識できよう。

やや安直な論法・まま粗笨な仕様でもって、あらかた既述したような会計学研究(学問遍歴)に終始してきた。いまにして思えば、ほんとうに「汗顔の至り」と深く自省するほかない。ではあるが、社会関連会計思考を巧みに吸収同化する、そしてその〔現代〕性を少しでも滲出させる、さらにはできるだけはっきり表出させる現代企業会計の構築または更生に努力してきたつもりである。

企業会計に〔現代〕を冠する微妙な含蓄とともに、制度会計を巻き込んで企業社会関連会計を措定しようとする少々やっかいな思念でもって、やっどこまで辿りついた。この間、新しい企業社会関連会計の会計思考の「生まれ出ざる悩み」も小さくはなかったが、むしろ現代企業〔会計の大枠〕のもとでの多くの〔生まれ変わる苦しみ〕の、なんと大きかったことか。

現代企業の〔現代〕性は、いましも強められた「企業と社会」の関係状況に由来して表出する。いまや多数・多様・複雑な、それでいて不可逆的に深まりつづける多様な社会関連に巻き込まれざるをえない現代企業である。くわえて、それへの対応の良否・巧拙が、いまやことによっては〔現代〕企業の盛衰を決めてしまいかねない。企業内外から求められる社会関連情報の出力機構としての企業社会関連会計の貢献は、まったく他をもって代えがたいほどである。

財務会計であろうと管理会計であろうと、上述のような現代企業の企業会計は、ひとり「資産=資本」関係の変化についての関連情報を出力するだけの会計メカニズムであってよいものだろうか。しだいに、そのような情報出力の保持水準では不適応・不十分のそりを免れにくくなりゆくのは明らかである。とりわけ制度会計の基本構造などは不易と覚しいとすれ

ば、超長期の伝統をもつ頑丈な財務会計にとって、この問題はなかなか重苦しい。

実際、いまでは広く現代企業の社会関連をも会計対象として、よりいっそう会計内容を改新するような現代企業会計の新生ないし更生することが求められている。これに応じるべき現代企業会計というものは、如上の意味において、まことく企業社会関連会計と規定してよいし、またそうしなければならないであろう。ここに立ちいたっては、企業会計の〈ありよう〉の変化、それに必随する会計内容の相応する変容をきっちり認識するに如かずであろう。

そういう経過となった以上、やはり企業〔会計〕の定義を相応に修正する必要も生ずるはずである。その〔会計〕はまず素朴な原初的定義をすると、すなわち企業における単なる「ゼニ勘定」「損得計算」である。もっというならば、受託（調達）した企業資本の運用（＝経営財務）と結果（経営成果）に関する、いわゆる財務情報の報告責任をはたすことが〔会計〕である。企業〔会計の本質〕は財務会計・損益会計の2つの必須要素で成ると考えられるゆえんである。<sup>9)</sup>

本論としては、一般的に〔会計〕の概念内容それ自体を詮索することに格別の深い関心はない。しかし、ここに主題・副題を掲げるかぎりには、私的企業の「資産＝資本」関係の変化（投下資本の姿態変化）を捕捉するところのみ企業〔会計の本質〕をみるに止むのは、いかにも視野が狭いのではないかと考える。

上記の〔会計の本質〕観は、元来、伝統的な企業会計思考において普遍的であつた。企業会計の生い立ちに即して「会計する」となれば、会計内容がその〔本質〕に規定されるものたるのは不思議ではない。次段からは、主題する3つの命題の関係を重視しつつ、現代企業の会計思考を思案して、企業社会関連会計の〈ありよう〉を概観し、これについて一考をめぐらしてみよう。

### Ⅲ 企業社会関連会計の〈ありよう〉の変化

#### 1. 企業会計における伝統と改進

いまでこそ世上一般の強い抵抗感もあまりなしに、ここまできて吾人一統はさほど気がねもせず、〈企業社会関連会計〉の新称を持ち出すことができる。先駆けて異端的な企業社会関連会計論を主張した少数派では、ありていにいって、いくらか肩身の狭い思いがしないでもなかった。

ちょうどそのころ（1950年代）のこと、まだまだ少数意見に止まっていた企業付加価値会計について、その基本的な計算原理をも含んだ基礎理論を組み上げて、かなり精力的に説き出したのである。<sup>10)</sup> 初期の企業社会関連会計といえは、もっぱらこの企業付加価値会計を意味していたのである。

激しい時代の移り変りとその時局下における企業経営の切迫感・切実感・危機感の亢進を訴えて、いかに高く〈企業社会関連〉の会計思考を謳い上げようと、長らく容易には企業会計の



範疇として広く認知をうけるにいたらなかった企業社会関連会計である。この会計思考や会計原理のかなり新奇な形質に想到すれば、それはそうかもしれない。

それどころか、「いったいぜんたい、それは企業の〈会計〉なのか、それとも別物なのか？」と素朴な疑いを投げかけられ、ときには新説について度外視ないし無頓着さながらの体で「論外の沙汰」などと嘯かれたりもしたのである。

さらに、なおも未決着の問題が残存する。すなわち、企業の会計体系における企業社会関連会計の位置づけ、これである。その巧妙な体系化を図るための軸心をどのように定立するのか。これの理論化が、まずもって難航するに違いない。

思うに、然くそれほどの難題となる基本要因は、なんといっても、企業会計の「企業の概念」規定や「企業の本質」観のくもつれ>やくよじれ>であろう。「企業とは、なにか」に関して意見が分裂していれば、おそらくは企業会計の軸心がしっかりと定まらないだろう。また、「企業を構成する基本的要素」の捉え方に精粗が所在する見方の混在に引きずられてしまうと、会計体系内における秩序ある整理が難渋するであろう。

いまだに企業会計の伝統（正統）からすれば、その改進（異端）に対して「そちらはそちらで、ご勝手ご自由に」といった素っ気ない距離の取り方、あるいは頑なにも「もともと生まれ育ちが違う」などといったけじめの付け方をするのが一般的であった。そして、当初の相互関係は、やはりとげとげしいものであった。それでも、いろいろ相互の交渉が積み重なるにつれて、ぼつぼつ関係改善がみえはじめたようである。<sup>11)</sup>

上述のようなゆきや追いつきが追い風となって「伝統と改進」の頻繁な行き来が重ねられるうちに、しっくりと「伝統の改進」も進行してゆくに違いない。その行程はある種の〈永続革命〉であろう。当然、先進的なわが社会関連会計学派は、そのような進みを弛みなく促しつつける任務を自覚する。新時代における企業の会計責任を絡ませて、今日にいたるまでの「行き来」と「進行」を少しく回顧してみよう。

かえりみると、ほぼ半世紀の間における企業社会関連会計の様態変化の諸相には、ごくわずかだが、飯田〔会計学研究〕の小さな足跡がついている。斯論の先達と後継によって蓄積されてきた多大の業績には、かなり難解な「様態変化」の解析が納められている。以下、それらの再習もかねて、企業社会関連会計の〈ありよう〉にみられる主だった移変を略解するとしよう。

## 2. 企業の損益会計と付加価値会計

企業会計の基本的特質は、自明のように、企業の〈損益会計〉たるところに存する。この意味では、企業損益会計こそは〈企業会計そのもの〉である、とあってよい。別言すれば、企業の最も中心的な経営目標とかかわらせて、過程としての利益稼得と結果としての稼得利益について「会計する」ところの〈収益性会計〉と称えらるべき本性のもの、これこそ企業の企業会計である。

生まれながらにして〈収益性会計〉の特性を具有して失う（拭う！）ことなどあるまじき〔企

業] 会計ではないのか。さきざきも、おそらくこのことはうごくまいと診る。それを生成させた根本の根本は、いくた諸様のくまぎれ>やくあや>をみせる諸現象の本質でみるならば、もっぱら収益志向でつらぬかれる企業の経済的活動である以外にないのである。簿記技術を適用し、それを対象として情報出力する企業会計である。

企業会計の対象となる経済的活動は、ほかでもない「資産＝資本」関係の変化、すなわち個別資本の形態変化（資本の増殖運動）である。「資本の増殖」が企業目的か管理手段かの区別は問わずにおこう。企業資本の所有関係が、どのようなものであろうと（私的資本・公的資本のいずれであろうとも）、投下資本の維持や増殖と完全に絶縁できるわけがない。あまねくステイクホルダーは「資本の増殖」に無関心でありうるわけがないし、また「資本の維持」を不問に付しうるわけもない。<sup>12)</sup>

当然のことであるが、広く企業の内外において、資本増殖あるいは資本維持の成否に一喜一憂するわけである。個別企業の利益稼得であろうと、はたまた損失発生であろうと、多様なステイクホルダーが、ほとんど例外なく大なり小なり関心をよせる。とりわけ投資家やその集団が同様の状況にきつく神経質であること、くどくいうには及ばない。

個別企業のステイクホルダーが、それぞれの関心から企業損益の有無・大小に目を向けるのは、あたりまえである。直接的にか間接的にか、そのステイクホルダーには損益状況の好悪で決まる経済的利益が絡んでくるからである。だが、個別企業の発生損益は、大きくみると、一国社会における国富の増減に相当する。これについても言明しうる企業会計総体のくありよう>に、なおなお切なる望みをかけたい。<sup>13)</sup>

上述のように、企業損益に関する会計情報の重要性の大きな広がりを理解するならば、いっそう関係情報ニーズが高まるのは必然とも自然ともいえよう。如上の「会計する」機能を基軸から外してしまえば、企業会計の基本的特質は失われたも同然であり、少なくとも薄められてしまう。[企業] 会計の明確な同定は難航するだろう。企業損益会計は、文脈において、いかほどゆるくとも、とにかくく排他的>である以外にない、と考えるゆえんである。<sup>14)</sup>

もし企業損益に関する会計的言明の内容が、ときに決算政策や経理操作などのために不正・不明・不適となることがある。こういうケースは埒外である。企業損益会計の資質不良・機能不全・権威失墜などなど、あらゆる非難や罵声を浴びてもやむをえない。だが、それでは十全な会計責任の遂行は覚つかなくなる道理である。さらにいうと、適切適合いいうる会計責任をはたすのが難しくなる。そもそも会計責任の「会計」内容に問題があるのだから、企業「会計」の認識を改め深めることを要するわけである。

かくて、いっそう十全に会計責任をはたせる工夫をすることが大事であって、損益会計の会計計算（＝収益性の追求活動の写像）において、またく別様>に「会計する」（別角度から描写する）のも、企業行動に対して啓発的であり、また企業人・経営者にとって開明的であらうと考える。

このようなく別様>志向にマッチする新工夫、それが「生産性会計」（生産性測定可能な会計）としての企業付加価値会計なのである。現時、これは企業社会関連会計の一類となっている。さきがけていうならば、ごく初期（1940年前後）の飯田・会計学研究は、その種の企業社会関連会計をテーマとして始められた。<sup>15)</sup> もっとも、当時、企業社会関連会計という呼称は生まれていなかったのである。

企業損益計算でもって道統をつらぬく会計思考、これはこれとして企業会計の、いわば正統にして不易のものであると考える。新たに社会関連の会計思考と関係づけるという努力のなかで台頭した新種が周知の企業付加価値会計である。企業社会関連会計の原初的形態の一種類であって、ことに生成後の一時期、この付加価値会計の理論的研究は、その否定論をも巻き込んで、ずいぶん盛行していた。

そういう新種の会計思考の固まりきらないうちは当然のなりゆきか、企業付加価値会計を唱える所説は多様である。企業付加価値会計の基礎理論と基本技法の両分野では、いろいろな論者がいろいろと論究していた。卑見の場合は、あくまで企業損益は「これはこれとしてあるべきもの」でありつづけ、なにも企業付加価値でもって「代替・代位されはしない」し、またそのように「さるべくもない」と考える立場で一貫してきた。<sup>16)</sup>

そういう立論で進めるなかに会計責任を差し込むと、どういうことになるだろうか。もしあくまで伝統的な「財務会計責任」を固執するならば、まるで付加価値会計の出番はなかろう。しかし、本来的な企業損益の<生成と配分>と、また企業付加価値の<創造と分配>の両側面からいっそう情報の豊富化することは、現代企業の会計責任の遂行を充実させるに違いない。今日の<社会化された>企業にふさわしい会計責任の拡充された概念内容に適應することに、なにがしか裨益するであろう。

飯田・企業付加価値会計論の文脈において、斯論を展開する3つの基点それぞれについて略言しておこう。<sup>17)</sup>

(1)まず、その1つは個別企業における稼得利益の基底である<価値創造（価値付加）を写像する>ことである。このように唱導する卑見のポイントは、どういうものか、それが大事な問題である。この価値創造こそ、いわば最も素姓のよい利益の源泉をなして、本来の利益原資とはそうであるに如くはない。そこのところに、企業付加価値を「会計する」古典的意義も現代的含蓄も存するようである。

もっとも、企業における利益稼得の全過程は実際にきわめて幅広く、企業損益計算の総行程に入りくる利益種類は制度化された区分により数種にまたがる。しかも、費用・損失の諸項目の裁量的な区分変更などによる損益計上が可能である。極言になるが、「黒字であれば、なんでもよい」「利益が出れば、それでよい」のである。それが堂々と罷り通る日常性のなかで安堵するのも、格別に不可解とはいえない。

利益内容の問題を別とすれば、小見としては上述のところにまんざら無理解ではない。「それ

はそうである」とみるのだが、「それはそうでもない」のである。近ごろよく聞く企業経営者の繰り言や反省言がある。ポストバブルの長期大不況に懲りて、「売上はそこそこあるのに利益が出ない」と嘆息を漏らし、やっぱり「本業からの利益稼得こそ大事である」との反省しきりである。このようなしだいは、一時の企業付加価値会計の下火から脱して、その回生へのうごきへ繋げるのだろうか。<sup>18)</sup>

(2)つぎの2つ目の基点は<生産性測定可能な会計>へ接近するところに置かれる。企業会計が企業の収益性測定を本分とする計算体系たることは分明である。企業収益性の水準と変化を情報化する損益計算の重みについては、なまじい縷説を要しない。では、企業次元における生産性測定という新しい役割期待を企業会計にかけようとするのは、どのようなわけがらによるものなのか。

わが国の経済運営の困難とともに、わが国の企業経営が難渋するのは、もはや利益内容のいかんを吟味する余裕も乏しい〔利益枯渇〕からの脱却である。どこに生き残りの活路を求めるのか。経済成長の最盛期のような経営の舵取りは、もう通用すべくもない。この反面教師に背くならば、悪くすると命取りになるだろう。

では、向後における企業<生き残り>策を立てる要諦は、どうなのか。<深い生産性意識><強い生産性志向>のもと<確たる生産性向上>による〔利益源泉〕の探索・開発・創成に賭けるより他に道はなかろう。この道をゆくうちに多くの〔利益機会〕の発見・捕捉・活用に成功するのである。さてこそ、まずは個別企業の<生産性測定可能な会計>となる方向の有理を模索しなければならなくなる理屈ではないか。

そこで、投入/産出比の生産性測度の、まずは産出高の測定法の工夫が、その<会計>理論の課題である。個別企業の次元における産出高は、市場からそこへ<吸い上げた>モノ（前給付費用）>と、そこから市場へ<吐き出した>モノ（総産出高）との差額で測定するのが最も合理的と考える。その差額こそ付加価値である。これはまた、生産的に消費された「前給付」に<モノ>作りの過程において付加された（創出された）価値部分を付加価値と定義することもできる。

企業付加価値を企業次元の生産性測度として独自に会計情報化する、しかして収益性追求の基底を明らかにする企業会計としての言明能力を向上する（会計情報の拡大・情報内容の致富）斬新なうごきなのである。会計メカニズム固有の作動能力というより、会計情報について不信・不審が弥漫したことが大きいようである。実際、決算での計上損益の実質や実体について、かねがね懐疑の念と驚愕の体を隠せなかったのではないか。

あのバブル期には容易に浮利を追いえて、また安易に巨利を貪りえて、すっかり正常な利益感覚・正当な採算意識を麻痺させてしまったのか。下って、ポストバブル期には巨額損失の発生という憂き目にあい、さらに膨大な損失累積に打ち拉がれるしまつなどあり、さながら茫然自失の体もあつたらうか。ある意味では、企業損益会計の道統を誇るせつかくの言明も、つい

に面目を失いかけているというところか。

(3) 3つ目の基点は、すぐれて現代的なく成果配分に適合理的な関連情報>を出力できることである。現行制度会計にみるように、企業損益会計の大事な機能は、なにもまして配当可能利益の測定把握である。この観点からみれば、会社株主への限定された「経営成果の配分」状況についての会計情報を出力する一種である。株式会社の企業会計として、それ相応に対株主の利益配分関連をのみ明らかにする会計として通行しても、なんら不思議ではない。

しかし、損益測定のための総計算行程にこもごも現れる利益源泉は、結局のところ、配当可能利益へ収斂してゆく定めにある。企業資本の委託者、また法制上の企業所有主であるところの株主へ利益源泉からの主流がゆきつくという筋は、なんら不当でも非理でもないだろう。たとえ個別企業の資本の所有関係が、純粹に私的であろうと公的であろうと、はたまた半官半民の形態であろうと、一様に前出の「定め」にしたがう主流が大きく変わるはずはなかろう。

さりとて、つねに株主への利益配当に〔専用〕の源泉であることもない。現実には源泉の柔軟な使い様ができるのである。たとえば、従業員に対する賃金原資として、また経営規模の拡大資金として、さらに企業自体の内部留保として処分することの他にも、いろいろと利益源泉の活用は可能である。しかして、これらの処分と活用の決定は、トップマネジメントが企業内部や四圍の諸事情を勘案して裁量しうる事案なのである。<sup>19)</sup>

要するに、上掲のような諸事例は株式会社に独自固有の利益配分(株主配当)とは異なるようだが、最広義における経営成果の配分であるといえるであろう。ただし、そのような成果配分は、もちろんトップマネジメント裁量権の発動として賢明にバランスをとれるように案配しないとイケない。

企業損益会計の関係情報を加工(分割・再編)するなどしてゆけば、現代的な経営成果の配分状況を把握できないというわけではない。しかし、前出のような諸種諸様の配分成果は、臨時・特別の場合を除くと、普通・一般には企業付加価値たる配分原資を本元とする他に出所はない。しかも、旧価値(前給付費用)ならぬ創造された(創発する)<sup>20)</sup>新価値で満たされた配分原資である。これ以外には、これに優に勝るほどの配分原資があるだろうか。

まさに現代企業の内外から大切な分配状況(分配性)の良否を分析する拠り所となる指標、すなわちステイクホルダーもろもろの各付加価値分配率である。とはいえ、これら分配関係の諸指標でもってする分析は、そう安直には進められない。

ここにこのようにいうわけは、経営成果の配分に際しては、その配分成果の定性を析出し、企業付加価値の生成・稼得状況(生産性)とのかねあいに無頓着ではすませないからである。実際、この「かねあい」が悪いままだと、このかぎりでの「放漫経営」に墮してしまふ。また「かねあい」を下手につけると、ついには「破綻経営」に傾くのだから、これは厄介である。

かりに分配性と生産性の両水準の不釣合ないし不釣合な変動(両方の変化の不調和)があったとしよう。それにもかかわらず、いたずらに無為のまま、または不合理な対応をなすだけで、

そうした不具合の看過あるいはその上辺を糊塗するに止むならば、どういう拙い事態を招くことになるのであろうか。両者間のアンバランスの無視・軽視、その果ての放置は、遅かれ早かれ、企業維持・経営遂行は否応なしに強弱の咎めをうけるだろう。

そういうしだいと化してしまえば、可及的に早期の是正や改善をするよう迫られる羽目に陥るであろう。<sup>21)</sup> かくては、企業付加価値の分配性と生産性のバランスを巧みにとることを要する事態である。両者が著しく乖離する経過や乖離した結果は、なるべく避ける努力を払うことである。中期的には少なくとも前者の水準とその変化が後者のそれらと同調するように図らうのが、その場合の要諦である。

個別企業の次元における経営成果（＝経済価値）をめぐる分配問題は、やはり会計情報にもとづく解法を基本としてゆくの、やはり便宜・適切・妥当である、と考えられる。その問題への対応には、好便にも、より適合的適応的と覚しい会計操作が可能な企業付加価値会計が大変に役立つのである。

なににもまして、現代の経営成果の分配は、その多面性・多様性を特徴とする。（なににも金銭的な成果配分につきるものでもない。）ましてや、それをシステム化するという段になると、さらに公明性・公開性・持続性をも深慮しつつ、この成果配分の円滑な実施をはかる必要があるだろう。ここにおいて、成果配分に直接タッチせしめられる企業付加価値会計を通じた会計責任の履行問題が俎上に上ることとなる。

元来、「人間の物欲に障る」「人情の機微に触れる」「人間のモラルに影響する」など、なにしろく微妙きわまる配分>問題である。ここでの成果配分の主体は、自明のように、経営サイドにある。とするも、なにぶんにも配分の相手（客体）のあることである。配分主体の側が配分をうける被配分客体の側に、とにかくただ経営成果を分与してしまえば、それで万事ことなく万全を期しようというものでもなかろう。

もとより、成果配分の結果も小事ではないが、その一連の経過（関係情報の流れ）が大事なほうというまでもない。<sup>22)</sup> できるだけ円滑・平穩に、少しでも成功裡に、諸様の成果配分を進めようとするのは自然であり、また当然のことでもある。ここにおいて所要というよりは、必須の情報開示は「拡充された会計責任」を発現するものとなる。

その「拡充された」は、周知のように、スチュワードシップの解除にともなう旧套的な（対資本出資者の）会計責任概念を「拡充」する謂にほかならない。そして、その範囲は「企業の社会化」につれたステイクホルダーの拡大によって決まってくる。もしステイクホルダーと企業の関係（＝企業の社会関連）が変貌するならば、「拡充された会計責任」概念もまた、それに相応した変化を遂げるに違ひなかろう。<sup>23)</sup>

上述したところは、企業付加価値という経営成果の配分に会計的に貢献する企業社会関連会計のくありよう>の1つである。これをとくにく企業付加価値分配性会計>と呼称してよい。現代企業の企業会計のなかに滲出させるべき、また滲出させることができる〔社会関連思考〕

としての成果分配をその分に応じて担うに足るものである。<sup>24)</sup>

しかしながら、今日の成果配分なるものは、そもそも「宛行扶持(あてがいぶち)」になじまない。それに際しては、ステイクホルダーに対する説得をこころみ、その納得をうる努力を欠かせないであろう。<sup>25)</sup> そういう説得の手段・納得の契機をなすものは、独自に出力される分配状況の関連情報と内外へのタイムリーな情報開示である。

このようにして企業社会関連会計の〈ありよう〉としての会計責任をはたすことが必須となろう。そうならなければ、現実組織内部の一体感など培われるはずもなく、内外のステイクホルダーの信頼感も育ちにくいし高められもしないであろう。そのような始末では真に成果配分の実を上げることは、とうてい容易ではない。<sup>26)</sup>

いずれにせよ、現代企業の経営成果の配分というものは、やはりこれまで述べきいたった[公平と公正]を確保する諸策を必要とする。そして、この諸策の実施によって成果配分の成功が期せられるのである。このあたりのことに十分介意して有力な[分配性]会計としての企業付加価値会計の優性を活かすに如くはないと考える。

企業社会関連会計のあるべき〈ありよう〉の一面が、経営成果の配分に関して応分の会計責任をはたすところに存する。付加価値[分配性]会計には、そのように機能する資性が具わっているのである。ことに個別企業の次元における成果配分の関係処置に際して、ただ「依らしむべし」では拗れるばかりであろうし、その関係情報を厳に「知らしむべからず」では揉めるのみである。

とにかく、複雑にして微妙きわまる経営成果の配分となるのが通例である。成果配分をめぐるステイクホルダーの利害関係は、こととしいによっては、〈二律背反〉もどきの、または〈自己矛盾〉まがいの様相を呈するであろう。企業付加価値会計による会計責任の履行が非常に重くなること、まことにみやすい事理である。

### 3. 企業付加価値会計論の今昔の差

もう昔話に入るが、企業社会関連会計の草分けたる企業付加価値会計は、舌鋒もするどく「〈不可価値会計〉である！」と論断された。それ以後、斯論は名実ともに後退・沈滞の20年を過ごしたろうか。もちろん、企業付加価値会計の実践面にも目立った進展がほとんどなかった。それが近年にいたってどうであるか。俄然、多くの企業経営者や現場管理者の口の端に付加価値という言葉が上ぼりはじめたのである。

その大まかな事情はこうである。わが國がポストバブル期に入って現れた出した「市場の飽和」「利益機会の減少」「稼得利益の縮減」「損失の拡大・累積」などである。ここにおいて新しく唱えられた経営志向(business-oriented)のうごきがある。すなわち、企業「付加価値の追求」を向後の経営志向の重点とすることである。折りから、トップマネジメントが高調したモットー、すなわち「これからは営業利益(業務純益)を重視する経営の舵取りに努める」とも符合するところがある。<sup>27)</sup>

それで、今次みられた企業付加価値の再現に接してみて、いくぶん唐突にみえるし、やや異な感じがしないではない。いってみれば、企業収益性の向上のための付加価値〔経営志向〕を意識する企業〔付加価値思考〕にほかならない。簡単にいって、利益稼得の目的達成に資する付加価値追求、これ以外のなにものでもない。「付加価値をつけることが今後の企業経営にとって至要である」という趣意が多くのトップマネジメントから「異口同音」で唱えられたのは、前述のような経営困難の長期継続という事情による、とみてよいであろう。

すでに20世紀の半ばあたりには、企業付加価値会計を名乗る会計思考の新しい波が、あちこちからつぎつぎと寄せきたりはじめた。「社会のなかの企業」を観念する潮流に乗って、「企業と社会」の関係を重視する<新進>企業会計の台頭するなかで、企業社会関連会計の、いうなれば走りとても例えられる企業付加価値会計であったのである。

会計アカデミズムにおける限定された〔市民権〕獲得(?)と認識してよかろうが、初期の企業付加価値会計の理論は相当もてはやされた。レーマン(M.R. Lehmann)『創造価値計算論』(1954年)への傾倒を嚆矢として、斯論の支持・同調は、わりと順調に広がったのである。

イギリス・ドイツ・日本の会計アカデミズムにおいては、少なからず交錯する「付加価値論争」があり、いくたの紆余曲折もみられていた。また、それぞれの産業界・実務者集団のなかでは、付加価値計算・付加価値分析の基本技法や活用方法をめぐる工夫の試行錯誤が盛んになされていたのである。

企業付加価値会計の主張者は決して少なくなかったし、その追従者・同調者もかなりの数に上るけれども、他方には懐疑派や強硬な批判派もけっこう存在したことはいうまでもない。これはこれで、あるいは一種の[会計革命]にも匹敵する大きな出来事であったにちがいない。<sup>28)</sup>

### Ⅲ 環境関連志向・付加価値志向・収益性志向の連接

「未必の故意」であろうがなかろうが、また全然不可測の事態であろうと、企業活動による社会的費用の発生という惨害の結末がもたらされれば、現今における「企業と社会」の関係状況からして、どういうことになるのか。どうにもこうにも、それについての有責から逃れる弁解の余地は当の企業には絶対ない。

ところが、である。上述のようなく負の社会的インパクト>その他を結果的に慮外とする、はたまた黙殺同然で看過してしまう利益追求過程が、しっかりと企業損益会計によって写像化され、平然と罷り通ってきているのである。しかして、それでもって「知らせる義務」は果たされ(会計責任の遂行)、それをうけてステイクホルダーの「知る権利」は満たされたことになる(会計責任の追及)。かくては、この一件落着である。

いまから思えば、それはずいぶん不可解なことかもしれない。しかし、そのようにして損益状況に関する<個別企業の会計責任>をそれなりに果たすことはできる。古来そのように実行



してきたのは別に不自然でもなんでもなかろう。とにかく明確な財務会計責任の所在は明白きわまる。だから、損益会計関連情報の開示による対出資者の会計責任の遂行は、なんの問題も起こさない無事平穩である。

自然環境の激甚な劣悪化（巨額の社会的費用の発生など）をきたすまでは、うまい具合に自然生態系の損傷・破壊と回復・復元の良循環が保たれていた。換言すれば、エコノミーとエコロジーのせめぎあいが、なんとなく自然に和解して納まっていた。さらにいえば、自然環境容量に相当の余裕がある間は、〈モノ作り〉の生産的消費も〈モノ遣い〉の絶対的消費も自然生態系のバランスを壊さずにすんだだけのことである。

上述のような場合は、企業会計の従前にならった会計的言明が無意味であるとか、またそのままを通した会計責任の遂行が無責任であるなどと指弾されるほどではない。しかるに、「企業と社会」の関係の「予定調和」もどきであろうと、それがひとたまりもなく崩れるしだいとなつては、伝統ある会計的言明を鵜呑みにする、また由緒ある財務会計責任の遂行を信認してしまうごとき「脳天気」をつづけられるわけがない。

当代の自然破壊の惨状、今後の予測される惨害発生は、取り立てて社会的文脈から〈こと〉の善悪を問うというような次元の問題ではすでにない。いやしくも即応すべき環境保全・環境改善に怠慢であったり、それらの黙過・黙殺に終始するならば、この〈こと〉が個別的問題としてゴーイングコンサーンを終止形に嵌め込むことになる蓋然性は、けっこう高いのではないだろうか。

いかほど生産単位体たる企業の経済的意義が重大であろうと、そして、どれほど経済組織体たる企業の経営的意義が広大であろうと、劣化した自然環境の復元・改善、自然資源の保護などを直接・間接の社会的企業責任と指定することは、もはや固い社会的合意となっていて、そうやすやすと緩みはしない。

このような社会的責任の積極的負荷が、広く企業の経営理念に謳われているのは当今の事実である。さらには、とりわけ公害関連の社会貢献へのコミットメントについては、いくらかの温度差がついているものの、ついには企業活動の日常性に良い意味で巻き込まれた、またはその方向性の確認はつけられたとみてよかろう。

「まるで止め処もない」といえば、大袈裟だろうか。だが、「宇宙船地球号」の一大危機は絵空事などではなく、いつかな凋みそうにない。いまだに“creeping pollution”のシャットアウトもできていない。また、その性質上、進行の抑止は容易ではない。原価節減にも利く「ゼロエミッション」への懸命な企業努力も払われてきたが、例の「総量規制」の困難も与って、その捗りは必ずしも芳しくない。

企業制度と企業体制の存続が掛かる対環境問題の不安は、いつかな尽きそうにない。それでも、さすがにただいまの限界状況にきて、それこそ〔大変〕と認識する大勢で固まった。どうやら企業は環境関連志向を明確に打ち出し、賢明にもすべからず経営遂行のなかで具現する「こ

こ一番！」の選択に出たのである。

収益性志向に多面多重の環境制約が課せられることになろうと、ゴーイングコンサーンの破綻回避を至上とする企業には耐忍できる、それは辛抱である。さらにまた、付加価値志向を統合する (integrate) 収益性志向を採ろうと、そのような事情に変わりはない。統合する究極の利益志向は、なにほども失調しないからである。

みずから招来した「大難を小難に逃れる」という懐の深い人間の知恵のみせどころが、上述のところにあつたのである。それでも、熾烈なサバイバルゲームであればこそ、なんとかして生き残りを賭して「小難に逃れる」苦渋満面の生きざまをみせる。してみれば、公私の企業「資本の論理」はくやわ>ではないが、生きとし生ける「人間の論理」はそれ以上にくやわ>ではないのが救いである。

企業会計の資本金会計・損益会計たる基本的特質を持しながらも、ついにその会計的言明の限界は、そして会計責任の限度も露にされた。客観的には環境悪化の元凶(?)の一味につらなる企業であろう。それでも、ここまでくると、まずは具体的な環境改善・環境保全のための費用(支出)支弁を、しかるべく再整理した会計的言明を通じて明らかにすることになる。これすなわち、企業環境会計の第一歩にほかならない。

顧みると、企業環境会計に関する公的「ガイドライン」の版が重ねられ、また諸種の機関による企業環境会計への支援がなされ、じつに多くの企業から『環境報告書』が開示されるなど、多くの貴重な経験を積んできたのである。

いまでこそ洗練かつ精巧のメカニズムを内蔵した企業環境会計にまで成ってはいいるが、そのはじめは、ごく単純素朴な形式と内容のものに過ぎなかった。企業環境会計と呼称しうるものかどうかは別にして、またそのメカニズムの未整備・未完成であるか否かは措いて、とにかく環境関連志向の観点から企業損益計算に施す一種の修正計算といえる程度のものであつた。

たとえそうであるにせよ、個別企業の収益性追求が反社会的ないし非社会的でもありうるという現実に鑑みて、企業損益会計の会計的言明をつねにそのまま通行させ、ただ単にそれでもって会計責任の遂行を単純に許容しうるはずがないではないか。

「社会的費用の無視・黙過」の自省、それに対する批判の取り込み、また測定把握の可能な限られた「公害関連費用の表示」へと、そろそろ一步を踏み出した企業環境会計であつた。当節における『環境報告書』の開示の大盛況を目の当たりにして、「隔世の感」を禁じえない。

如上のところは、まずは環境関連志向の成果のく自己評価>を行ない、やがてそれを含めてく第三者評価>に委ねるため、「拡充された会計責任」の遂行を企業内外に向かつてなすべきこと、これの十分な確認に費やされたわけである。企業環境会計の導入の妥当性・正当性・合理性などに関する根本的な疑念の表明が、いまなお会計アカデミズムの一角には見出されるからである。「根本的な疑念」が少しずつ晴らされつつあるとはいへ、である。

「会計の本質はく会計責任>にある」ともいわれる。会計責任とは、そのように規定される

くらいの重みを持つ会計上の概念なのである。かくして、その〈会計責任〉を元にして企業環境会計の定立を固める一法を採ったゆえんである。〔財務〕（と冠する）会計責任になぞって、ここは〔環境〕（と冠して）会計責任としよう。いっそ〈グリーンアカウンタビリティ〉と定式化してもよい。<sup>29)</sup>

どちらにしても、企業活動（企業行動）が自然環境に与えた正負のインパクトに関する「説明・報告の義務」である。この「正負のインパクト」の認識・測定・伝達とつらなる会計の精度の向上は、まだまだ今後の研究開発に俟つところが多いといえ、企業環境会計のプレゼンスを鮮明化・強靱化する基をなすのである。

では、そのような環境会計責任・グリーンアカウンタビリティは、そもそも個別企業の負うべき義務なのか否か。進んでいえば、およそ企業に環境〔会計責任〕なる責務が所在するものかどうか。もし義務ではなくて、もし責務がないなら、そもそも会計責任はないことになる。とすれば、企業環境会計には「有るか無きか」まるで薄弱なレーゾンデートルしかないことになろう。

しかるに、企業内外に向けて明白な「説明・報告の義務」がある場合はある。企業活動の経過と、もたらされた結果に関する「説明・報告の義務」の所在するときである。企業資本の受託責任に由来する『年次報告書』の開示は〔財務〕会計責任の遂行である。いうまでもなく、企業組織化の主要な財務面は企業資本の委託・受託である。そして、ここの受託責任の解除のための一手段が、その資本委託者に対する会計責任の遂行である。

しからば、企業の環境会計責任・グリーンアカウンタビリティの場合は、どうなのか。既述のように、企業〔会計〕を企業資本の管理運用に関わるところのみに狭く限定して捉えるのであれば、環境関連の〔会計〕責任は、頭から否定されないまでも、その所在は不鮮明きわまる。ひいては、企業環境会計の〈ありよう〉の展望を不透明なものとすることになるであろう。

しかし、現代企業にとっての環境問題は、一手の応手を誤り、対応の一步に後れをとるならば、「自らの首を自ら絞める」という重苦しい展開に追い込まれる可能性は大である。もっぱら企業活動に起因する「負の社会的インパクト」は、必ずや多数多様なステイクホルダーの「知る権利」意識を刺激せずに措かない。産業公害拡大の学習効果の累積は、まず間違いなく、まずは企業に対する会計責任の追及を迫らせることであろう。

もつとも、長期の大不況・事業の大不振に紛れてしまって、ステイクホルダーの「権利」意識がやや薄弱になることもないではなからう。また、企業の方でも、環境会計責任の「義務」感覚が麻痺したり鈍化したりするかもしれない。<sup>30)</sup> だが、わが国企業は先年来の苦境下になりながら、小輩の調査や資料収集などで判明しているが、むしろ企業環境会計の導入・実施は漸進しつつあるのである。環境会計責任の前途の心配が杞憂であるなら幸いといわねばならぬ。

企業会計における伝統的な〔財務〕会計責任の場合、その所在については、いわずもがなである。だが、あえて言及しておく、こうである。すなわち、そのような会計責任の特徴は、

いうならば<生得的>である。企業組織化における企業資本の投下時点から、つまり企業組織体の生成とともに所在する〔財務〕会計責任なのである。追言しておこう。生まれながらにして、企業はこの種の会計責任を負っている。

それでは、企業環境会計における〔環境〕会計責任に関して、つぎはその所在を考える順序となる。周知の通り、企業環境会計の会計形式・会計内容は、いまのところまったく不揃いに近い。それらが不揃いであろうとなかろうと関係なく、環境会計責任の所在は不明でも不審でもないのである。

環境会計責任論の小括として〔環境〕会計責任の所在を根本的に考えてみることにする。少しだけ「まえおき」をしておこう。ただし、通説にある〔財務〕会計責任を引き合いにして追言しよう。

まず、〔財務〕会計責任が企業に所在することは大方が自明のことと認める。そして、それは所在するがゆえに遂行される定めにある。しからば、なにゆえ「自明のこと」なのか。それは企業という資本組織体の誕生にともない、いわば胎生しているものだからである。

要するに、このような〔財務〕会計責任は、とくに企業金融あるいは経営財務に関連して、企業が内外に対して負うべき説明・報告責務にほかならない。しかし、企業資本の投入・集中・集積とともに重みを増し、また資本の所有関係の複雑化につれて幅を広げゆくことになる、それである。証取法から窺えるような会計責任は、そういう内変をば遂げた〔財務〕会計責任なのである。

その点で、〔環境〕会計責任の所在は少しく別の事情でもって明らかにできるものとする。もっとも、さきと類似の論法により、たとえば<公共財の受託責任>を宛ててする説明も通じると思われる。だが、<公共財の委託>を規定するのが少し苦しくはないか。無数の公共財について「当事者適格」を認定する困難がありそうである。

如上の説明の限りでは少々無理なような気がする。そこで、こう考えれば、どうであろうか。「くたばれGNP！」ものかわ、大量生産して大量消費させて、個別企業も企業体制もさながら得意顔であった。ありていにいって、まこと多様で多岐な多数の「負の社会的インパクト」を出来せしめたのは、じつに冷厳で冷酷な目前の現実ではないか。

あえて直言しておく、こうである。その原因者がどのように取り繕っても、人命損傷・環境破壊などの惨憺たる限界状況についての「説明・報告の義務」は免れえない。会計的であろうがなかろうが、とにかくそれを履行する責務が、そう勝手簡単に自然消滅することなどありえない。とうてい大義の立つべくもない<説明の忌避><報告の放置>や、それらの遅滞・怠慢など決して許されはしない。<sup>31)</sup> これこそが企業の〔環境〕会計責任の歴然たる所在を示す明証となるのである。

上来、〔環境〕会計責任の所在をみすえて、ほぼ確認できる〔企業〕環境会計の定立に言及してきた。学界・業界・官界こぞって企業環境会計の始動・前進・展開に注力できたのは幸いで

ある。それは予想以上の盛行ぶりをみせるが、まさか「ファッション」ではあるまい。それでも、日頃、一抹の前途不安を禁じえない。あい変わらず社会的>会計責任の基礎理論的研究にこだわっているゆえんである。いましばらく、それでゆくつもりである。

#### IV おわりに

企業環境会計と企業付加価値会計は、ともに企業社会関連会計のあるべきくありよう>を体現している。この小文では、現代企業の会計責任の所在確認を進めながら、それら両種の企業社会関連会計のあるべきくありよう>によせて、いささか論究に努めてきたわけである。

どうやら新しい企業社会関連会計が積んできた少なからぬ実績が、会計アカデミズムにおける挙績の大層な上乘せにも支えられて、じわじわ現行企業会計の実体に浸透してゆきそうな気配である。どちらかといえば、保守的な企業会計である。とりわけ、その制度会計はそうであるから、かかるうごきを加速・加重させるであろう会計アカデミズムの若手俊英に期待するところ、きわめて大である。<sup>32)</sup>

そうこうするうちにも、企業の制度会計と環境会計との間の、比喩的にいうならば親身な干渉>く手厚い交渉>などが継続していこう。「社会化された企業」の制度会計すら社会関連会計の基本思考に同調・同化する部分が出てくるのではなからうか。これが企業の管理会計であるならば、もっとフリーハンドでの進出・進化が可能であると信ずる。

#### 注

- 1) それもこれも、企業会計の[会計]が問題化する以前に、どだい現代[企業]の本質観なり概念内容を新たに重く問題視することに淵源している。「企業の社会化」あるいは「社会化された経営」などの粗笨な変形(日本的経営など)は、とっくの昔から見参している。この「社会化」の進行は、いまや環境問題の深刻化につれて極限にまで立ちいたっている。となれば、企業の企業会計である以上、その[会計]が旧態依然たるさまを持しつづけるはずがないではないか。
- 2) 20世紀の後半、社会関連会計思考を体現するいくつもの部類が、さまざまな会計構造を具して、それぞれ会計情報としての効力と精度の高低を競ってきている。会計の常識人が、その[常識]の打破を目にして啞然ないし憤然たる面持ちとなるほどの企業会計の変容・変質である。企業会計史上、これ以上の画期的な出来事といえるものは、おそらくなかったのではなからうか。
- 3) 小輩の40年あまりに及んだ会計学研究の内容は、いったいどのようなものだったか。かえりみると、本論に表題した3つを主題とするもの以外には、じつはさほどめぼしい研究成果があまりなかった。その大方は、多かれ少なかれ企業社会関連会計の会計思考と会計実践にかかわった研究成果で占められていたわけである。
- 4) この小稿は、2002年度「日本社会関連会計学会・全国大会」(奈良産業大学)における公開講演の演題「会計責任・環境保全・価値創造」(飯田)の趣旨をまとめたものである。ただし、本誌所載の論文とするため語用・表現にかなりの修正と加筆を施した。

- 5) もともと両様をとる固有のうごきに、あたかも混ざり合うような、ないし擦り合わさるようなところすら出来はじめたのである。表題に掲げた「環境保全」「価値創造」に關係する企業会計のくありよう>は、ゆっくりゆっくり制度会計に親和するようすを呈してきたのではなからうか。
- 6) 思うに、そのような数々の「せめぎあい」の連続・断続こそが、企業社会関連会計の普及化・活発化や、さまざまな先進・発達を遂げさせる素因や、そのさらなる革新へいたる原基をなすのである。そのように、つねに大小の矛盾を抱えながら、しばしば強弱・抑揚をつける、またはやりすたりをみせるうごきの企業社会関連会計である。そのようにみてゆくと、極論になるであろうが、企業社会関連会計の更新は、およそ無限の広がりて日々つづく、というものである。
- 7) 広狭両義の企業社会関連会計の基本思考は必然の生成ともいえるだろう。伝統的な企業会計の限界外における独自のプレゼンスには、なかなか重大な意義がある。いまや企業社会関連会計を生成せしめた素地は、もはや容易なことではゆるぎそうにはないようである。いわんや企業社会関連会計の崩壊などの想定は無用である、と断じてよからう。
- 8) 考えてみれば、企業会計が企業の会計である以外にないのは当然である。企業の本性と齟齬するような企業会計のくありよう>はないだろう。もともと俊敏で適切な環境適応という融通無碍や臨機応変は、まさしくゴーイングコンサーンたる企業の本性の一面を成すものである。とすれば、その企業会計のゆくえのくありよう>もまた、とことん既定的・固定的でありうるわけがないではないか。
- 9) 安藤英義「会計と統計の間—統計と区別される会計の本質—」森田哲彌先生還暦記念論文集刊行委員会編『会計学研究』中央経済社、1993年、I章、参照。
- 10) わが国における企業付加価値会計論の「事始め」に従事したのは、小輩に前後して阪本安一・青木脩・山上達人・小川洌・中原章吉・鎌原英訓(旧・日本生産性本部)などの先輩諸賢であり、それぞれ精力的に活動されてきた。ちなみに、日本社会関連会計学会編『企業情報ディスクロージャー事典—社会関連会計の指針—』(中央経済社、1991年) V・5に所載された「わが国の社会関連会計・付加価値会計」(鈴木一成稿)を参照されると、初期のわが国における斯論の水準概況を知ることができよう。
- しかし、1970年代を過ぎ、その後の20年間ほどは斯論の沈静期であった。ところが、ここ数年来、企業会計・経営分析の分野というよりは、むしろ経営戦略の分野において「付加価値経営志向」が大いに取り沙汰されるにいたった。この上は、企業社会関連会計としての付加価値会計における「経営付加価値志向」の具現の成否が、ほどなく斯論の「鼎の軽重」を問うことになりそうである。
- 11) そうこうするうちに、企業会計の〔伝統と改進〕は、やっとな全面的な離れ離れを解消する、そして部分的または領域的にも〔伝統の改進〕への進みとなりゆくこととなる。このような現代企業会計の変容がじわじわと進展してゆくにつれて、むしろ後者の〔改進〕の方が〔伝統〕を引きよせて同化してしまうことにもなるか。いずれにしても、〔伝統と改進〕の隔壁は、しだいしだいに柔らかくなり、または低まりゆくとみとおして、さほどの目違いにはなるまいと信じる。
- 12) 企業資本の増殖運動の担い手というのは、いろいろと大いに罪業深い、なにさま生身の人間に違いないのである。これは明白に生々しい現実の事実である。なにも恣意的に曖昧化したり、あるいは変に隠し立てなどしたりする必要はさらさらない。
- たとえ公有企業の企業会計であろうと、きわめて世俗的なくどろどろした採算計算>の徐外例とすることは不能である。また、半官半民の「第三セクター」企業であるならば、なおさら採算計算の無視同然をつづけられる道理がない。純然たる私的企業の利益追求と同類とはならないにせよ、少なくとも採算無視のゴーイングコンサーンは成り立たない。
- いずれにしても、要は、採算意識・原価意識のもとに企業利益を上げうる程度に効率的・効果的である

ことを要する。このことを排除・忌避・拒否するような企業経営は、その維持存続をすら絶たれることを覚悟しなければならないであろう。

- 13) 単に個別企業の次元でだけでなく、さらには国民経済の視点からも、企業損益会計の出力情報の有意性をわきまえておきたい。まるきりの〈あぶく〉ではない、まるで〈真水〉ともいえるような、なるべく〈純なる〉企業利益に収斂する経過についての会計的言明が発せられること、これこそ現代企業会計に対する大いに大切な要求水準であると、かねてより考え巡らせてきた。
- 14) もっぱら企業損益会計を通じる従来の会計的言明は、未来永劫という自信はないが、いつかなその必要性は消失しないと考える。ただ、企業（経済組織体）がコペルニクス的な変性をみせれば、また話は別である。とはいえ、損益関連の会計情報の必須性は持続されるとみる。〔現代〕を冠すると否とにかかわらず、厳然たる企業会計のプレゼンスは、やはりそこにこそ見出されなければならない。
- 15) 拙稿「東独における労働生産性計算方法－リヒターの比較係数による生産量指数算出の問題を中心として－」（木村和二郎編著『生産性会計』税務経理協会、1960年、10章）をみられたい。
- 16) 「社会責任会計としての付加価値会計」と題した「結言」（拙著『付加価値会計の基礎理論』森山書店、1978年、247ページ）において付加価値会計は「損益会計に対する有能なレフェリーとして機能する」との見解を公にしていたし、とくにそこには〔企業〕の付加価値会計論である点にこだわりがあった。
- 17) すでにこの小文のなかで示唆してはいるのだが、あくまでも企業付加価値会計は企業の企業会計としての枠組（企業の会計体系）のなかに位置するものとする。直截的にいえば、それとは不羈の別物でもないし、その枠外に存する疎遠なものでも、じつはないのである。企業の損益会計と付加価値会計は、いうならば「不即不離」で絶ちがたい、いわば「主・副」の関係にあるとみてよかろう。
- 18) 1990年ころから、「経済的付加価値(economic value added, EVA)」という新概念を企業経営の目標に組み込もうとする産業界の動向がみられ、これを「無関心ではおられない状況」と把握する付加価値会計論者たちが現れてきた。これらのうごきの評価に関しては予定の拙稿において論及するつもりである。水野一郎稿「付加価値会計の現代的展開－EVAとスループット会計に即して－」（奈良産業大学『産業と経済』第18巻第1号、所収）を参照されると、前述のような新動向の概要が明らかになるであろう。
- 19) このような利益源泉の分割処分のしわ寄せが、ことによっては、株主配当の圧縮につながってゆくかもしれない。もちろん、それとは逆の推移も十分ありうる。ちなみに、いわゆるリストラ効果（ヒトとモノの削減）が、逆境下に増益へ漕ぎつき、株主配当の源泉確保に貢献するなどが、それである。

本来的にいちばん肝心なのは、やはり株主配当としての利益配分である。しかるに、そうであるはずのところ、「賃金原資」「拡大資金」「内部留保」などを先決し（利益源泉の先取り）、あるいはそれらと株主配当とのバランスを勘案し、株主配当にまわす利益源泉を確定する裁量的経営が現実にはありうるであろう。もっとも、やたら喧しくなってきた「株主と企業統治(corporate governance)」問題の先鋭化・深刻化につれて、企業損益会計の權威のゆりもどしがくるかもしれない。
- 20) 永田晃也編『価値創造システムとしての企業』学文社、2003年、第1章、参照。
- 21) もう昔話になった。賃金分配における「生産性基準原理」適用をめぐる争論の沸いたことがある。企業付加価値とその生産性をベースとするこの「原理」は、経済論理的には合理性があると考えられる。ところが、戦後一時期のとげとげしい賃金闘争は、「風前の灯火」と化した経済・経営と大不況の嵐に吹き消された格好である。生産性と分配性のバランスが自然と復元された、ということか。企業付加価値会計が分配性問題に関わりうるだけの資質を具えていることを高唱した卑見である。およそ基本的な「会計の特質」とこの分配問題は、じつは究極のところで分かちがたいようでもある。この点からいうと、〈対労働〉の分配問題の深刻化を契機にして企業付加価値会計の台頭したことを強調すべきかもしれない。つ

まり、企業付加価値会計の成立動機にこそ、その本質を捉えなければならない、ということである。

- 22) その相手側に受信される分配関係情報は、ただに整然と合理的であれば「万事よし」とも、さらには経済的（貨幣的）であれば「十分とみる」ばかりではない。もちろん、＜経済的利害＞の確認と耐忍に繋がるであろう。しかしまた、＜微妙きわまる＞神経に触るであろうし、さらにはく機微を探りにくい>心奥にも響くであろう。
- 23) たとえば、高名で古典的なレーマン「創造価値（付加価値）計算論」を聞けば、労働・資本・公共の3つの利害関係が挙げられている。このような社会関連の3種それぞれの自立と相関は、これからもそうは変わるものでもない。これら3種に分かれる企業付加価値の分配関係が、その創造価値計算によって明らかにされ、さらにそれを活用して分配関係の予定なり計画なりが立てられるはずである。
- しかし、労使関係の激変容・資本所有の混成模様・公共関連の様相変幻など、いまだきざろろ変化不絶の「不透明な時代」下では、いつなごき分配関係を一変させるとどんな時変が生起するやも計りしれない。そのような場合にこそ、企業付加価値会計の分配関係情報は余計に有用となるはずである。
- 24) 成果配分にいたる手順を踏むという経過が、じつはその結果に勝るとも劣らないほどの肝要事なのである。もし合意としての成果配分システムが運用されているならば、なおさらそうでなくてはならない。
- 25) 企業会計の領域でいわれる会計責任は、あい変わらず、企業資本の出資者への財務会計的な「説明・報告の義務」を中心とするものである。このような考え方は依然として根強く支持されている。企業〔会計〕の固くて狭い限定を前提にして「それしかない」「それ以外にはない」とみる向きが、いまだに跡を絶たないのは事実である。だが、現状を直視すると、いささか時局認識または時代感覚がずれているのではなからうか。
- 26) しばしば＜自己矛盾＞をも露呈する、あるいは折りにステイクホルダーが＜二律背反＞の権利要求をさえる、そのような「利害輻輳点」としての現代企業である。諸様をみせつつ時には暗礁にも乗り上げかねない現実の経営成果の配分ではある。外見的には明瞭な成果配分の体をなしていなくとも、その実質を具有することはありうる。
- 27) 1つのうごきは、「スーヤーネン企業付加価値会計」以来といえるであろうが、珍しいアメリカ発の企業付加価値会計が「商標登録」とともに唱導されたのである。さきに短く注(18)で記した「経済付加価値(EVA)」が、それである。後者の所論は別の機会をえて論及するつもりであるけれども、とりあえず、ごく短くコメントしておこう。年来、小見などにおいて主張してきた付加価値思考や付加価値志向とは本質的には異なるものであると。
- 28) 企業の経営成果としての＜真贋＞をめぐって勃発した「付加価値論争」は、あまり生産的なものとはならなかった。また、＜企業利益 vs. 企業付加価値＞の綱引きに参入するあれこれの議論は、どちらかといえば、一方的な肯定ないし否定に終わがちで、なかなか決着のつかないまま、いつしかほとぼりも冷めてしまった、という具合であった。
- 29) 飯田修三・山上達人編著『現代会計とグリーン・アカウンタビリティー環境会計の理論と展開』森山書店、1998年。それにつけても、ここのグリーンアカウンタビリティを本書の表題に入れるかどうかで大いに腐心したことを思い出す。というのは、類書や関係論文の題名などには、この「グリーンアカウンタビリティ」の語用が、ほとんどなかったからである。
- 30) 考えてみれば、奇妙なことには、経済社会の不活発・企業経営の不活性は、一面、自然環境の破壊活動の一時低下でもある。ある意味では、その限りにおいて、それが＜主体性のない＞自然環境の保護になっているともいえるか。まことに皮肉なことである。
- 31) いうまでもなく、確かに少なからぬ「正の社会的インパクト」をも与えてきた企業社会ではある。それ



ほどの貢献すらなさないのでは、とてもとても企業社会は持つわけがないのである。だが、そのような他を益する利益（りやく）が、これまた一切「罪障消滅」の護符になるはずもなからう。

- 32) 本稿を脱稿する直前に学兄・山上達人監訳『会計とアカウンタビリティー企業社会環境報告の変化と挑戦―』（白桃書房、2003年）をありがたく落掌した。本訳書の原本は高名なR・グレイ＝D. オーエン＝C. アダムスの編著である。あとわずかの勉学年限しかないが、大いにご高教をえたいものである。未筆ながら、ここに記して監訳者および共訳者の諸氏に深い謝意を表するしだいである。

# 環境会計の新体系試案

阪 智 香（関西学院大学）

## I わが国における環境会計の特徴と課題

### 1. わが国における環境会計の特徴

わが国における環境会計の発展の契機となったのは、環境省（当時環境庁）が1999年に公表した「環境保全コストの把握及び公表に関するガイドライン（中間とりまとめ）」である。以後、環境会計理論・実務の進展に合わせるかのようにガイドラインは適宜改訂され、内容の拡充が行われてきた。最新のものは2002年3月に「環境会計ガイドライン2002年版」（以下「ガイドライン」）として公表されている。これらのガイドラインの公表を契機として多くの企業が環境会計に取り組み始めた。環境省が実施した2002年度の「環境に優しい企業行動調査」によれば、環境会計情報を開示する企業数は474社、開示していない企業も含めた環境会計導入企業数は573社にのぼっている。また、実際に環境会計を開示している企業の90%以上が「ガイドライン」を参考にしており（梨岡，2003，p.184）、これはわが国における環境会計の大きな特徴ともなっている。

### 2. 現行環境会計の課題

#### (1) 比較可能性の限界

確かに、「ガイドライン」に基づく環境会計は、環境報告書や環境パフォーマンス指標に関する指針と共に、その独自の枠組みの中で、完成度を高めつつある。また、情報利用者が、企業によって公表された環境会計情報を比較しようとする場合には、できるだけ多くの企業が「ガイドライン」に沿って環境保全コストや効果を算定し、そのフォーマットに準じて開示がなされる方が都合がよいと考えられる。このような考え方は、基本的に、財務会計情報を比較・評価する際の方法が念頭に置かれている。例えば、損益計算書や貸借対照表では、企業が同じ構成要素やフォーマットを用いており、各構成要素を比較することで、企業の収益性・成長性・安定性等の特質を明らかにすることができる。

ただしこのような分析が成り立つのは、財務会計では、全てのキャッシュインフローとキャッシュアウトフローが、期間帰属が異なりこそすれ、いずれかの期間の費用・収益に反映されるという前提があるからである。これに対して環境会計では、企業によって環境コストや効果に含められる項目や算定範囲が異なり、期間を通じてその差異が解消されることはない。また、

算定手法に関する様々な試行錯誤がなされており、数値が実績を表す以上に大きくふれることも多い。したがって、環境会計の公表数値を用いて比較分析しようとしても、少なくとも現時点では、それから得られる示唆は限定されると言わざるを得ない。

## (2) ストック情報の欠如

環境会計の再考にあたっては、フローとストックという会計上の極めて基本的な概念に基づくことが重要であると考えられる。「ガイドライン」に基づく環境会計は、環境活動のコストと効果を示そうとするものであり、フローの計算に依拠している。投資の金額が開示されているが、それは資産計上されたストック情報を表すものではなく、あくまで、当該年度に支出された金額（キャッシュアウトフロー）の一部を示しているにすぎない。また、企業が抱える環境負債も開示されていない。

翻って財務会計は、簿記を介したストックとフローの連携に基づく包括的なシステムをもっている。さらに、FASBやIASBの概念フレームワークの公表を1つの契機として、フロー計算を重視した費用収益アプローチから、ストック計算を重視した資産負債アプローチへとシフトしてきている。このような中で、環境会計ではフローの側面しか明らかにされないということが、様々な弊害を生む可能性がある。

例えば、収入・支出のみに基づき、ストックとの有機的関連を欠いていたこれまでの自治体等の会計が、結果として、意図せざる債務の増大を招いてしまったのではないだろうか。さらに、その債務は長くオフバランスの状態にあったために、その存在に気付かず結果として事態を悪化させてしまった。フロー概念のみに基づく環境会計においても、同じような問題が起こる可能性がある。事業活動の中から環境活動を取り出し、ある年度のコスト・ベネフィットのみを知りたいのであれば、フロー情報のみを捉える環境会計でも事足りるかもしれない。しかし、フロー情報のみから成る環境会計は、環境負荷の蓄積（ストック）を示すことができず、また、そのような問題があることさえ見えなくしてしまう。

もちろん「ガイドライン」では、コスト・ベネフィット情報だけではなく、環境負荷総量や環境負荷削減量といった物量情報の開示を求めている。言うまでもなく、企業は環境活動を単なるコスト削減のために実施しているわけではなく、環境負荷の削減を本来の目的としているであろうから、これらを開示することは重要なことである。加えて、物量情報に基づく金額換算額を社会的ベネフィット等として開示する動きもある。しかしながら、ストック情報とフロー情報の関連が体系的に整理されていないことによって、環境会計におけるこれらの様々な試みが、かえって環境会計の構造を曖昧にしている可能性もある。環境会計にストック概念を取り込むにあたっては、現行の環境会計に単に新たな項目を追加するだけでは問題の解決にはならないのである。

## Ⅱ 新たな環境会計体系の試案

### 1. 新たな環境会計の必要性

製造業であれサービス業であれ、今日の大多数の事業活動は、その遂行によって必然的に環境負荷を伴う。企業はそれを謙虚に認識した上で、事業活動に伴う環境負荷をできるだけ減らそうと環境活動を行っている。企業が公表している環境報告書においても、例えば、事業全体の環境負荷を自然の回復力の範囲内に近づけるための活動を推進する、などといった記述がなされている。このような環境活動の主たる目的は、事業活動に伴う環境負荷をいかに削減したか、である。したがって、一定期間における環境負荷削減量が成果であり、それに費やしたコストがその成果を得るための犠牲となる。この場合、少ないコストでどれだけ多くの削減量を達成したか、が1つの判断基準となる。それと同時に、当該環境保全活動がもたらしたコスト削減額も重要な関心事であり、コストと対比して開示されることとなる。「ガイドライン」は、このような情報開示を念頭に置いている。つまり、環境保全コストの算定に差額コスト概念や按分による集計方法を採用など、事業活動における環境活動部分を取り出して、その上で、期間対応を重視し、環境負荷削減量または環境コスト削減額と、それを達成するために必要となった環境コストが開示される。また、環境保全コストの分類などは、主として製造業を念頭においたものとなっている。

製造業の企業が環境活動のみを取り出してそのコストと効果を示そうとするならば、このような「ガイドライン」の枠組みまたはその延長線上で環境会計を組み立てることにさして大きな違和感はないであろう。ただし、環境活動の初期段階ならばともかく、環境の観点からの持続可能性を考慮した幅広い活動が行われるようになれば、「ガイドライン」の枠組みでは評価できない部分も生じてくる。さらに、自然環境を積極的に豊かにする、または、失った自然環境を取り戻すような活動が、主たる事業活動の中で重要な位置づけを担っているような場合、あるいは、自治体等における環境活動を評価しようとする場合には、環境負荷削減量とそのコストを捉えるだけでは当該環境活動の重要な要素が欠落してしまうこととなる。このような活動を評価する場合、「ガイドライン」とは別の観点から環境会計を組み立てる必要がある。

そこで、環境会計にストックの概念を取り入れることを考案する。つまり、創造した環境価値の蓄積を「環境資産」として、逆に、当該活動の中で環境負荷を生じさせている部分があればその蓄積を「環境負債」として評価・開示するのである。なお、「ガイドライン」の中で、「今後の課題」として、「…環境ビジネスへの応用…について、今後の実務、研究の進展に対応し、本ガイドラインを改訂していく必要があると考えます」と述べられているが、この環境ビジネスとは、環境問題に関係する環境配慮設備の製造・販売や環境コンサルティング等を含むものであり、本稿で言及しようとしている環境創造・再生によって環境価値そのものを高めようとする活動とは異なる。

次節以降では、ストック概念を取り入れ、かつ、フロー情報との連携を図ることで、自然環境の再生・創造を含む環境活動を評価しようとする新たな環境会計の体系を提案したい。なお、この考察は、既存の財務会計の枠組みにとられない環境会計を提案するものであり、持続可能な企業経営に向けて、従来型の事業評価を再考するきっかけとなることを願うものである。

## 2. 新たな環境会計体系試案

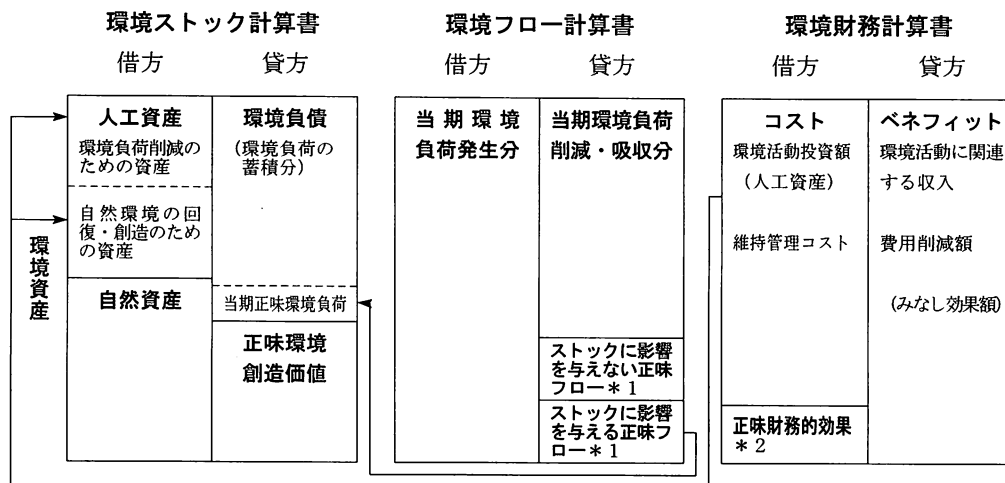
事業活動が創造・再生した環境価値をストックとして評価し、かつ、当該事業活動の環境負荷をフロー情報として評価した上で、両者の連携を試みた新たな環境会計の構成要素として図表1を提案する。

図表1 新たな環境会計体系における3つの計算書とその構成要素

計 算 書	構 成 要 素
<b>環境ストック計算書</b> ストック情報 (一定時点の価値の表示)	環境資産 { <ul style="list-style-type: none"> <li>人工資産 {               <ul style="list-style-type: none"> <li>環境負荷削減のための資産</li> <li>自然環境の回復・創造のための資産</li> </ul> </li> <li>自然資産</li> </ul> <li>環境負債…環境負荷の蓄積分</li> <li>正味環境創造価値…環境資産－環境負債</li>
<b>環境フロー計算書</b> フロー情報 (期間対応)	{ <ul style="list-style-type: none"> <li>当期環境負荷発生分</li> <li>当期環境負荷削減・吸収分</li> </ul>
<b>環境財務計算書</b> 当該環境活動の財務計算	{ <ul style="list-style-type: none"> <li>コスト…環境活動投資額・維持管理コスト</li> <li>ベネフィット…環境活動に関連する収入・費用削減額 (みなし効果)</li> </ul>

この環境会計は、環境ストック計算書、環境フロー計算書および環境財務計算書の3つの計算書から構成されている。これら3つの計算書の連携関係は、図表2のように示すことができる。各計算書の概要や構成要素の評価の考え方については次節以降で述べる。

図表2 環境会計における3つの計算書の連携関係



- \*1 もし、環境フロー計算書の借方「当期環境負荷発生分」より貸方「当期環境負荷削減・吸収分」の方が多ければ、「正味フロー」は借方に生じる。そのうち「ストックに影響を与える正味フロー」は「当期正味環境負荷削減」として環境ストック計算書の環境負債を減少させることとなる。
- \*2 もし、環境財務計算書の借方「コスト」より「ベネフィット」の方が少なければ、貸方に生じる差額は「正味コスト」となる。

### Ⅲ 環境ストック計算書

#### 1. 環境ストック計算書の概要

環境ストック計算書は、環境活動において創造した環境価値を環境資産として借方に示し、同時に、当該活動によって不可避免的に生じた環境負荷の蓄積を環境負債として貸方に表示し、その差額として正味環境創造価値が導き出される構造となっている。なお、環境ストック計算書における借方の環境資産は、人工資産と自然資産から構成されている。さらに、人工資産は、資産の性質によって、環境負荷削減のための資産、および、自然環境を回復・創造するための資産等に区別することができる。

環境資産または環境負債の増減については、環境フロー計算書を経ずに直接増減するケースと、環境フロー計算書を経て増減するケースがある。例えば、生態系の回復によって確認個体種類数が増加し、自然環境が豊かになった場合には、直接自然資産が増加する。一方、年々の活動によって環境フロー計算書上で正味環境負荷が生じ、それがストックとして蓄積される場合は、環境負債の増加分として環境ストック計算書に振り替えられることとなる。

#### 2. 環境資産—人工資産と自然資産の概念

環境ストック計算書において、環境資産を人工資産と自然資産とに区別する考え方は、ピア

ス他の持続可能な発展の解釈の中で提唱されている概念に依拠するものである。Pears, *et al.* (1989, p.39) は、持続可能な発展を論じるにあたって、広義と狭義の2つの考え方を提唱している。持続可能な発展を広義に解釈すると、「現在の世代は、前の世代から受け継いだ人工資産と環境資産から成る富のストックを、自分が受け継いだときを下回らないように次の世代に引き継ぐべきである」とされる。一方、狭義に解釈すると、「現在の世代は、前の世代から受け継いだ環境資産のストックを、自分が受け継いだときを下回らないように次の世代に引き継ぐべきである」とされる。

なお、人工資産と自然資産については次のように述べられている (Pears, *et al.*, 1989, p.41)。人工資産は、資本投資を通じて生産プロセス、ひいては消費に直接に寄与し、消費は直接人類の福祉に影響を及ぼす。人工資産はまた、すばらしい建築物の建設を通じて人類の厚生にも直接寄与する。自然資本は、例えば石油や石炭のような自然資源が製造工程において果たしている役割を通じて、経済過程に寄与する。自然資産はまた、自然の風景や野生生物の鑑賞を通じて人類の福祉にも直接寄与する。ただし、人工の湖や森は自然的・人工的資産と考えることができ、人工的資産と自然資産の区別は厳密ではない。

ここで、環境を経済システムにサービスのフローを与える自然資産ストックとみなし、それが自然資産の本質的な経済的機能とするなら、経済システムの持続可能な発展とは、自然資産ストックのサービスと質を時間が経過しても維持することを前提として、経済発展がもたらす純便益を最大化することであるとされる。その上で、先の持続可能な発展についての2つの解釈における違いは、広義の解釈では、人工資産と自然資産は相互に代替可能と考えられ、人工資産と自然資産の両方の維持を強調するのに対し、狭義の解釈では自然資産の維持に焦点をあて、自然資産を減少させてはならないということである。狭義の解釈の根拠としては、自然資産の代替不可能性・不確実性・不可逆性・公平性があげられている。また、自然資産ストックを保全すべきだとする論拠として、生態系と経済システムは多様性に富むほどショックとストレスに対する復元性に優れているが、人工資産は自然資産の重要な特長である多様性に欠けることが多い、という点もあげられている。この他に、自然資産のストックが最小限の臨界点レベルを下回ると巨額のコストが発生するという、評価関数における不連続性の存在といった点もあげられている (Pears, *et al.*, 1989, pp.42-51)。

これらの人工資産と自然資産の性質と、代替可能性の限界を十分理解した上で、情報提供機能を有する会計の見地から、人工資産と自然資産の双方についてのストックの状態ならびにその増減の状況について明らかにすることが、環境会計における有用な情報の提供につながると考える。そこで次に、人工資産と自然資産の評価の考え方について若干述べておきたい。もちろん、どのような評価方法によるものであれ、多様な機能を持つ環境資産を貨幣評価した結果については、非常に注意深く解釈する必要があることに留意すべきである。

### 3. 人工資産の評価

人工資産は、資本投資を通じて形成されるものであるから、計上される金額は投資額の合計金額となる。この人工資産については、減価を考慮する必要があるが、財務会計上または税法上の画一的な減価償却に基づくのではなく、当該事業体にとっての価値を表すために、使用価値（事業体はその資産を継続的に使用することによって得られる価値）による評価を原則とし、必要に応じて減損を行う方法が望ましいと考える。

### 4. 自然資産の評価

#### (1) 自然資産に関連する会計－農業会計における考え方

自然資産の評価に関連するものとして、自然との係わりで財を供給する一次産業では、資産に増価を認めることが財務会計上行われている。農業会計では、販売を目的として家畜や林材の育成を行う場合や、搾乳や果実の収穫のために肥育や果樹の育成をする場合に、その資産の育成の完了に先立ってその価値の増加を増価増殖計算によって計上している。また、林業会計においては、生長量を収益として認識し、材木蓄積は時価を基準として評価している（吉田，2002，pp. 130-131）。

農業会計の財務会計基準としては、国際会計基準(International Accounting Standard, IAS)第41号「農業 (Agricultures)」が公表されており、2003年1月より発効している。IAS第41号が適用される範囲には、①生物資産、②収穫時点における農産物、が含まれている。そして、生物資産の公正価値が信頼性をもって測定できるという前提の下に、公正価値、つまり、市場価格または公正価値見積額によって評価される。ただし、当初認識時において、公正価値が信頼性をもって決定できない場合には、当該生物資産は、減価償却および減損累計額控除後の原価で測定される。また、公正価値変動によって生じた評価損益の取扱いについては、生物資産・農産物のいずれも、発生時に利得または損失として認識される。

IAS第41号で規定されている具体的な評価規準を環境会計にそのまま適用することは必ずしも適切とはいえないが、これは、多様性を有する生物資産や農産物を扱った初めての会計基準であり、それらの資産を公正価値評価（時価評価）して、その増価または減価を発生時の損益に含めるという考え方は、環境会計における自然資産の会計処理のあり方として大いに参考となるものである。その場合に重要となるのが、公正価値をどのように算定するか、という自然資産の価値評価の問題である。

#### (2) 自然資産の価値評価の諸手法

自然資産の価値を評価するにあたっては、現時点では、環境経済学において既に実践されている各種の手法を用いることになる。具体的には、損害費用回避法、間接代替費用法、ヘドニック価格法、仮想評価法 (CVM) 等である。ストック計算書とフロー計算書の厳密な連携を成立させる上でも、本来であれば全項目一貫した評価方法を用いることが望ましいが、現実的



には、手法によって評価できる範囲が異なるため、手法の混在はやむを得ないとした上で、項目毎に最も適切な評価方法を選択し、かつ、評価の重複等の問題を回避することが重要となろう。これらの手法の一部は、例えば岩手県環境会計等において、既実践され、環境会計の中に取り入れられている。

## IV 環境フロー計算書

### 1. 環境フロー計算書の概要

環境フロー計算書とは、借方に、事業活動から生じた一定期間における環境負荷分を、貸方に、一定期間における環境負荷削減および環境負荷吸収分を、いずれも物量データに基づき表示することによって、当該活動の循環型の度合いを示そうとするものである。

つまり、当該活動に関わる全てのフローを算定して、環境負荷の総量を借方に記録し、環境負荷削減・吸収分の総量を貸方に記録した結果、貸借がバランスしているならば、当該活動がゼロエミッションであると判断することができる。また、仮に、借方の環境負荷発生分が、貸方の環境負荷削減・吸収分を上回っているならば、当該活動は正味の環境負荷を発生させていることとなる。この正味環境負荷発生分については、性質上、発生したフローがストックとして蓄積するものと、発生したフローがストックとして蓄積しないものが存在する。そのうち、発生したフローがストックとして蓄積するものについては、その年々の正味フローが、環境負荷の蓄積として環境ストック計算書の環境負債に加算されることとなる。逆に、差額が借方に発生していれば、正味の環境負荷削減が行われたと判断することができ、そのうちストックとして蓄積される分だけ環境ストック計算書の環境負債が減少することになる。

なお、現実的な測定可能性を考慮するならば、当該活動の全てのフローを把握して、評価することは実務上困難であり、また、全てのフローを記載することが、環境問題への重要性等の観点から、必ずしも有用な情報の提供に結びつかないこともありうる。そこで、当該活動の環境配慮度を示すという観点から、ある基準となる環境負荷量と比較して、当該活動がその水準を超える環境負荷を発生している項目についてその超過分を環境フロー計算書の借方に、その水準より環境負荷が少ない項目について基準値からの削減分を環境フロー計算書の貸方に記録する方法も考えられる。

### 2. 環境フロー計算書における評価の考え方

環境フロー計算書の基になる考え方は、エコバランスやエコロジー簿記等にみられる、簿記会計の勘定計算形式を用いたインプット・アウトプット計算である。エコバランスやエコロジー簿記は、物質やエネルギーのフローを扱うものであり、単式簿記の形態をとっている。ここでバランスとは貸借対照表の形式をさすのではなく、計算表という意味であるが、勘定科目や年

次決算という概念や用語などは会計の手法を模範としている。

エコバランスとは、事業体の環境負荷を把握するために、天然資源の消費や物質・エネルギーの排出などについてのインプット・アウトプットの物量情報を提供するものである。さらにエコロジー簿記は、個々の環境負荷に等価係数を加重し、総環境負荷の集計・統合を行うものである。エコロジー簿記では、環境面からみた稀少性を示す等価係数の確定が重要なポイントとなる。環境面からみた稀少性とは、ある環境負荷の現在の大きさと危機的大きさとの関数で、技術的・自然科学的な基準によって算定される。この等価係数を用いることによって質的に相違する環境負荷の集計や比較が可能となるのである。エコロジー簿記を用いた決算書も作成されている（宮崎，2001，p. 411）。

環境フロー計算書では、このようなエコバランスやエコロジー簿記のインプット・アウトプット計算の考え方を取り入れ、まず物量データを算定し、その上で、物量データに基づいて経済的評価を行おうとしている。経済的評価、つまり、物量データから貨幣数値への変換は、ある種の等価係数の役割を果たすような、環境面から見た統一的視点からなされることが望ましく、またそれは、ストック計算書における環境資産や環境負債の経済的評価とも整合的であることが望ましい。そのため、現実的には、環境ストック計算書における自然資産の評価方法に準じて評価されることとなる。

## V 環境財務計算書

環境ストック計算書と環境フロー計算書で、創造した環境価値や環境負荷の状態とその変動を示すわけだが、環境創造活動といえども、その財務的側面を無視して活動を継続できない。そのため、当該活動を行うにあたって、どれだけの環境コストを要し、それに対してどれだけの財務的効果があったのかを示すことも有用である。これを示すのが3番目の計算書である環境財務計算書である。環境財務計算書の借方には、環境を創造・維持するために要した投資や環境負荷を削減するための投資、および、その維持管理コストを記載し、貸方には、当該活動によって得られた財務的効果である費用削減額や収入、場合によってはみなし効果額を記載する。環境財務計算書の貸借差額は、当該活動によって生じた正味コストまたは正味財務的効果とみなすことができる。

この計算書で提供される情報は、環境省の環境会計ガイドラインとも整合的であり、ほとんどの項目の内容や評価方法などは「ガイドライン」に準じて判断することができよう。

## VI 既存の環境会計と新たな体系に基づく環境会計の相互関係

最後に、既存のコスト・ベネフィット型のフロー情報に基づく環境会計と、図表2に示した

新たな体系に基づく環境会計との項目間の相互関係を図表3に示してみたい。

図表3 既存の環境会計と図表2の体系に基づく環境会計の相互関係

既存の環境会計（フロー情報）		図表2の体系に基づく環境会計	
環境コスト	投資	⇒	環境ストック計算書の人工資産 環境財務計算書の投資額（人工資産）
	維持コスト	⇒	環境財務計算書の維持管理コスト
環境ベネフィット	私的ベネフィット	⇒	環境フロー計算書の貸方〔環境負荷削減・吸収分〕 環境財務計算書の貸方〔収入・費用削減額等〕
	社会的ベネフィット	⇒	環境ストック計算書の自然資産 環境フロー計算書の貸方〔環境負荷削減・吸収分〕

既存のフロー型環境会計で環境コスト項目の「投資」として表されていた項目は、図表2の環境会計の体系の下では、環境ストック計算書の「人工資産」として示されると同時に、環境財務計算書の「投資額」として示される。環境コスト項目の中の維持コストとして表されていた項目は、環境財務計算書の「維持管理コスト」として示される。また、環境ベネフィット項目の「私的ベネフィット」として表されていた項目は、環境フロー計算書の貸方である「環境負荷削減・吸収分」に示されると同時に、それに伴う収入・費用削減額等が発生する場合にはそれが環境財務計算書の貸方「環境活動に関連する収入・費用削減額」として計上される。環境ベネフィット項目の「社会的ベネフィット」として示されていた項目については、環境ストック計算書の「自然資産」を直接増加させるものと、環境フロー計算書の貸方である「環境負荷削減・吸収分」として表されるものがあり、それぞれに計上されることとなろう。

以上、本稿で提案してきた新たな環境会計には、既に述べたような評価上の課題や、細部にわたる概念の整合性等の課題も多く残されているが、環境会計の新しい可能性として、既存の環境会計の改善と今後の発展のための議論のきっかけを提供できるものとなれば幸いである。

参考文献

梨岡英理子（2003）「日本企業の環境会計情報開示の現状と課題」、國部克彦・梨岡英理子監修，地球環境戦略研究機関関西研究センター編『環境会計最前線—企業と社会のための実践的なツールを目指して—』所収、省エネルギーセンター、175-196頁。

宮崎修行（2001）『統合的環境会計論』創成社。

吉田寛稿（2002）「環境会計における新たな評価方法の提言—生態ピラミッドを利用した資産評価の方法—」『千葉商大論集』第40巻第3号、109-133頁。

Pears D. W., A. Markandya and E. D. Barbier（1989）, *Blueprint for a Green Economy* (Earthscan Publications) . 和田憲昌訳（1994）『新しい環境経済学—持続可能な発展の理論—』ダイヤモンド社。

# 環境会計手法の類型化

エコ・エフィシアンシー概念をめぐる

宮崎 修 行 (国際基督教大学 I C U)

## 1. はじめに

20世紀の終わりから21世紀にかけて、種々のタイプの環境会計における機軸的概念として、「エコ・エフィシアンシー(eco-efficiency)」概念が急速に注目を集め、この概念を適用した「環境経営指標 (environmental indicator)」が環境報告書に掲載され、また環境格付やエコファンダのスクリーニングなどに応用されることが目につくようになった。

エコ・エフィシアンシー概念の提唱は、歴史的には30年ほども遡ることができるが、最近では世界環境経済人会議(World Business Council for Sustainable Development: WBCSD)が提唱したことで、大きな影響力をもつようになったことが知られる。

そしてそれは、環境経営の世界の90年代以降のキーワードになっている——しかし、企業レベルで考えることが困難なマクロ的・社会的概念である——「サステイナビリティ(sustainability)」を、ミクロ的な企業会計の世界の言語に翻訳したものとして、注目を集めている<sup>1)</sup>

一般的に、エコ・エフィシアンシーは、インプットとアウトプットの比率を意味する、いわゆる効率性 (efficiency) 概念の一種であり、さらに経済的効率性 (economic-efficiency) と環境効率性 (ecological-efficiency) を両立させるような複合的効率性 (complex-efficiency) と言われる。その意味で、これは環境経済的ないしは環境経営的効率性(economic-ecological-efficiency)と考えられる。

ただ、その意味する内容には相当の幅と多様性があり、これまで唯一の厳密な定義といったものは存在しない。種々様々な対象に関する、質的・量的両面の概念規定を包含する、またミクロ的(企業会計)にもマクロ的(国民経済)にも展開できる、応用と解釈の余地のある便利な概念と解釈されている。

本稿では、このようなエコ・エフィシアンシー概念について、ルディー＝ミュラー＝ヴェンク(Ruedi Müller=Wenk;「エコロジー簿記」[Müller=Wenk (1978, 1991); Braunschweig und Müller-Wenk (1992)]) やロブ＝グレイ (Rob Gray;「グリーン・アカウンティング」[Gray (1992) p.120; Gray et al. (1992) など参照]) とともに、この概念をもっとも早く環境会計に採り入れた、国際派の環境会計学者のシュテファン＝シャルテガー (Stefan Schaltegger;「エコロジー会計」[Schaltegger und Sturm (1992); Schaltegger et al. (1996); Schaltegger and Buritt (2000) p.361; 宮崎監訳 (2003)]) の所説に基づいてその骨子を紹介し、つぎに、主要な「3つのタイプの環境会計手法」における、この概念の応用形態を比較することにする。

## 2. エコ・エフィシャンシー概念の提唱

早くからエコ・エフィシャンシー概念を環境会計に応用することを考えたシャルテガーによれば、「エコ・エフィシャンシーとは、付加価値(value added)と環境負荷(environmental value added)の間の比率、あるいは経済的パフォーマンス指標とエコロジカルなパフォーマンス指標との間の比率である [Schaltegger et al. (1996) p.213]」。

そこで、「エコ・エフィシャンシーの改善には、伝統的会計に由来する経済的情報(利益、費用、収益、原価、環境コストなど)とエコロジー会計(eco-accounting)に由来する環境情報(排出量、資源利用などの環境負荷)を統合することを必要とする [Schaltegger et al. (1996) p.213]」ことになる<sup>2)</sup>。

しかし、このエコ・エフィシャンシー概念は、具体的な会計として設計しようとする、いくつもの変種(派生的・具体的手法)があることが分かる。以下、これらを3つの主要タイプに分類して論じよう。

## 3 3つのエコ・エフィシャンシー概念

### 3. 1 経済/環境パフォーマンスの分離アプローチ：<<絶対主義>>の主張

経済領域(企業利潤追求目的)のパフォーマンスと環境領域(自然環境保護目的)のパフォーマンスは、少なくとも概念上は、それぞれ別個・独立の領域でのパフォーマンスと考えることができる。

そして、この場合は通常、経済領域のパフォーマンスは「貨幣数値」で、環境領域のパフォーマンスは「物量数値」で把握するのが自然である。

そこで、この両者のパフォーマンスを別個に把握して、(内部・外部)ステイクホルダーには、各々の元々の属性(測定単位)で測定結果を対比的に(=分離して)示すことによって、意思決定に有用な資料を提供する、という<<絶対主義>>の立場が主張される。

この立場は、ドイツ環境省/環境庁のハンドブック『環境原価計算』[BUM und UBA(1996); 宮崎監訳(2000)]で——また、数々の論者によってこれまで頻繁に取り上げられているのでここでは再論しないが、わが国環境省の1999年から2002年に至る環境会計の多くの(改訂)ガイドラインや(改訂)ガイドブックで——基本的に採用されている姿勢である[環境省(庁)(1999), 環境省(2000); 環境省(2001); 環境省(2002) 参照]<sup>3)</sup>。

#### (1) 経済面のパフォーマンス(エコノミック・エフィシャンシー)の算定

「環境原価計算」で実際に掲げられている例では、なんらかのまとまりのある環境保護措置(=投資プロジェクト)を想定し、そこでの総キャッシュフロー(=インフロー+アウトフロー)を把握し、それを(割り引くことなく)対比する、という、すなわち環境面を分離することなく環境保護措置の実施や環境投資に関わるプラス・マイナスの総額を把握するという、単純な方法が想定されている(したがって、基本的に差別コストである環境コストや(環境)ベネフィッ

トを、特に識別して算定する必要はない。

## (2) 環境面のパフォーマンス (エコロジカル・エフィシアンシー)

環境面のパフォーマンスは、上記のような環境投資プロジェクトが実施される以前の環境負荷の物量数値と、環境投資が実施された以後の環境負荷の物量数値を、それぞれの環境負荷の項目、例えばCO<sub>2</sub>発生量、固形廃棄物や石油消費量などについて、単純に比較する。

## (3) 総括

以上の結果を総括すると、つぎのようなメリットとデメリットが挙げられる。

<メリット>環境側面と経済側面を明瞭に分離。純粋に環境面からの分析と純粋に経済面からの分析が可能。

<デメリット>環境投資の経済的効率性だけを見ても、合理的判断が不可能。環境負荷数値が専門家以外に判断困難。各種の環境負荷の総合的判断が不能。会社のトップ・マネジメント(役員クラス)が一般に物量数値に無関心。

## 3. 2 環境経営指標による統合的アプローチ：<<相対主義>>の主張

以上のような、経済側面と環境側面を完全に切り離して把握し解釈する手法に対して、経済面の効率性と環境面の効率性の両者を組み合わせた効率性としてのエコ・エフィシアンシー数値を把握し、これを積極的に環境経営改善に利用する立場が存在する。

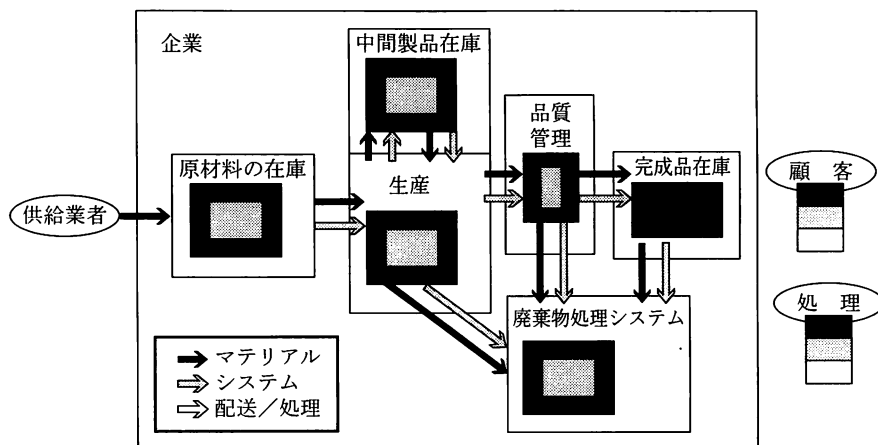
これは、今日では企業目標のレベルでも、組織のレベルでも、また実務的改善のレベルでも、「経済面」と「環境面」は密接に関連しており、さらに、一般的に言って、企業の環境保護のレベルや環境保護推進の程度は、環境負荷数値の<絶対的レベル>よりも、むしろ、売上数量や売上高に代表される経済的パフォーマンスとの<相対的レベル>での比較において最大の意味を発揮する、という<<相対主義>>を主張する認識が浸透してきたからである。以下に、その内容を簡単に述べる。

### (1) 経済面のパフォーマンス

一般的に言って、各種の制度的に作成・公表される財務諸表や、企業内の財務諸表作成のための源泉資料から得られる、経営成果の指標(当期純利益、経常利益、売上利益などの各種の利益、付加価値、売上高、キャッシュフロー、自己資本利益率：ROE、株主価値など)により測定する<sup>4)</sup>。

### (2) 環境面のパフォーマンス

相対的な環境経営指標を作成するには、なるべく(1)経済面のパフォーマンスと<親和性>があった方が便利である。そこで、環境経営指標による統合的アプローチにおいては、通常、<統一的(ないしは、分野的統一性をもつ)ウェイトイング・ファクター>によって物量数値をウェイトイング(重みづけ)する定量的・係数的エコバランスを使用して評価し、環境面のパフォーマンスを、総合的かつ一義的に評価・判定する。



図表1 フロー原価計算の構造

(出所) Strobel, M. and C. Redmann (2000) p.8; 中畠、水口、國部、大西 (2001) p. 11; 宮崎 (2001) p.784.

この際使用されるウェイトニング・ファクターとしては、RE (Rechnungseinheit 等価係数)、UBP (Umweltbelastungspunkt : EIP = Environmental Impact Point 環境負荷単位)、EP (Eco-Pointエコポイント) など、種々のものが存在する。

(3) この両者の突き合わせ

極大化原理：エコ・エフィシアンシー＝利益（売上高：円、ドル）／環境負荷（EP）

極小化原理：エコ・エフィシアンシー＝環境負荷（EP）／利益（売上高：円、ドル）

(4) 総括

<メリット>情報入手が容易、意思決定の総合性・一義性。経済面と環境面に平等の1：1のウェイトニング。環境改善程度が理解しやすい。近年のウェイトニング・ファクターの信頼性向上。環境負荷数値の加算可能性と比較可能性。

<デメリット>環境面と経済面の評価の混入。経済数値と環境数値の算定範囲・期間・主体などの相違。ウェイトニング・ファクターの客観性・信頼性への疑問。概念の多様性<sup>5)</sup>。

### 3. 3 フロー原価計算による両立的アプローチ：<<還元主義>>の主張

1990年代に入って、ドイツ(アウグスブルクの環境マネジメント研究所 Institut für Management und Umwelt : IMU)やオーストリア(ウィーンのエコロジー経済研究所 Institut für ökologische Wirtschaftsforschung : IÖW)において、マテリアル・エネルギー・フロー志向の「新しい原価計算」としての「フロー原価計算」が提唱されるようになった [Strobel and Redmann (2000) およびBMUJF (1998)などを参照]。

この新しい環境会計では、<製品>と<廃棄物>に向かうマテリアル・エネルギーのインプット・コスト算定を、マテリアル・エネルギー・フローを忠実に跡づけることを通して行う。そ

して、それにより、〈廃棄物〉となってしまう巨額のインプット・コスト（主に、原材料費からなる原価）を正しく算定し、この削減可能性にマネジメントの注目を導く（図表1参照）。

(1)その結果、〈廃棄物（ロス）〉になってしまうマテリアル・コストを、精密なプロセス改善を通して削減することに努力が払われることになる（＝経済面：エコノミー改善）。これは同時に、(2)インプット・マテリアル購入量を抑制し、これがエネルギーや資源の購入量・消費量を削減し、さらにアウトプットの大気汚染物質、水質汚染物質の削減を促す（＝環境面：エコロジー改善）。

ただし、フロー原価計算では、以上の効果の内の後者(2)の環境改善も、通常はすべて貨幣（原価）数値で表現されるので、この計算方式は、貨幣価値による単一的評価を志向する〈還元主義〉と考えることができる。

#### (1) 原価計算上の特徴

「物量的エコバランス（マテリアル・エネルギーフローの一覧表）」を基礎に、「マテリアル・エネルギー・フロー志向の原価計算」を実施する。これは、マテリアル・フローに忠実に従って、全原価を跡づける試みである。

フロー原価計算には、原価計算制度としては理論的レベルおよび実務レベルの双方で数々の難点が指摘されてきているが<sup>6)</sup> その計算構造の本質は、〈原価計算：原価計算のマテリアルフロー志向への変容・修正〉ではなく、その反対に、〈エコバランス：エコバランス（＝マテリアルフロー）の貨幣評価〉と考えるのが妥当ではないか<sup>7)</sup>。

#### (2) 総括

〈メリット〉従来軽視された廃棄物の重要性を見直し、投入原材料費の大幅削減を図る、経済性向上の努力がそのまま環境保護推進になる、投入原料費削減という経済性原理を表に掲げ、不況下でも環境保護を推進できる、リストラ、失業問題発生、ネオナチ、民族対立などにつながる労務費削減の聖域に踏み込まず、また投資遅延による国際競争上のデメリットにつながる経費削減にも踏み込まない

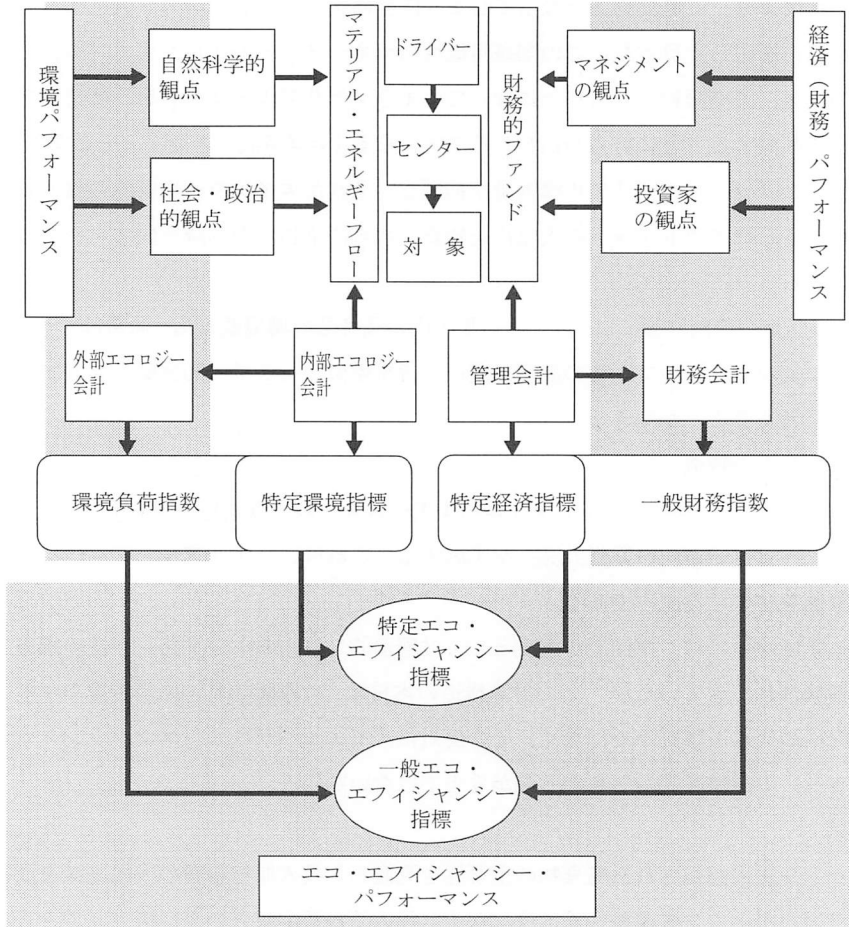
〈デメリット〉経済性偏重の環境会計、原料費削減を狙った従来の原価計算の部分的変更、インプット原材料費削減の余地が実際は少ない、組立産業など廃棄物発生が少ない産業では、フロー原価計算のメリットは活用できない

### 4. 各種のエコ・エフィシアンシー概念の柔軟な利用

以上、エコ・エフィシアンシー概念に関して、種々の異なる定義と応用形態があり、それが現実の環境会計実践において異なる意味合いで利用されていることが分かった。

さて、シャルテガーによれば、エコ統合的戦略マネジメントの「実質的 (factual)」(強調は原書) 目標は、企業活動の財務的およびエコロジカルな測定尺度を統合し、それによって「組織の持続可能な成長 (sustainable growth)」を達成することである [Schaltegger et al. (1996)]





図表2 エコ・エフィシアンシーの全体構図

(出所) Schaltegger and Buritt (2000) p. 361; 宮崎監訳 (2003) p. 447.

	全般的企業エコ・エフィシアンシー	一般的エコ・エフィシアンシー指標	特定エコ・エフィシアンシー指標	
			アウトプット	インプット
目的：経済的パフォーマンス数値の改善(分子)	▶利益 ▶株主 ▶	▶純利益 ▶	▶製品Xの売上高 ▶	▶労務費 ▶
エコ・エフィシアンシー指標の可能なリンク	①	②	③	④
目的：環境パフォーマンス数値の改善(分母)	▶環境負荷 (EIA) ▶NPEIA	▶地球温暖化への寄与 ▶	▶CO <sub>2</sub> 排出 ▶	▶石油消費 ▶

EIA = 環境負荷 NPEIA = 正味純現在環境負荷

矢印は、エコ・エフィシアンシー指標を生じる可能なリンクを示す。広い幅の矢印は、与えられた組み合わせが、有効な指標を生じる可能性を示す。(広い矢印ほど可能性が高く、狭い矢印ほど可能性が低い)。

図表3 種々のエコ・エフィシアンシー指標の関係

(出所) Schaltegger and Buritt (2000) p. 362; 宮崎監訳 (2003) p. 449.

p.218] <sup>8)</sup>。

そしてさらに、「経済的効果とエコロジカルな効果の統合とウェイトの「政治的な」(強調は原書) 目的は、種々のステイクホルダーの要求を取り込み、またそれを満足させることにある [Schaltegger (1996) p.218]」と主張する。

そこで、環境負荷数値とともに、エコ・エフィシアンシーの値を構成する経済数値は、情報の必要性和ステイクホルダーの目的に応じて、売上高、収益、貢献利益、正味現在価値 (NPV) など種々の大きさによって測定される [Schaltegger (1996) p.218]。すなわち、サステイナブル・ディベロップメントを促進しつつ、その際に同時に、種々のステイクホルダーの要求満足のバランスを取るためには、各種のバラエティーに富んだエコ・エフィシアンシー指標の適時で柔軟な利用が有用とするのである。

そこで、以下に簡単に、各種のステイクホルダー・グループとの関わり合いにおける種々のエコ・エフィシアンシー指標の位置づけと有用性について、シャルテガー&バーリット [Schaltegger and Buritt (2000); 宮崎監訳 (2003)] によって紹介する。

#### (1) 「財務パフォーマンス＝環境パフォーマンス」とエコ・エフィシアンシーの構図

まず、エコ・エフィシアンシー概念の全体構図を、シャルテガー&バーリットによって展望しよう (図表2)。ここで示される、特定エコ・エフィシアンシー指標と一般 (全般) エコ・エフィシアンシー指標というカテゴリーは、図表3では、より具体的にステイクホルダーの別に分析される。

#### (2) 経済パフォーマンスと環境パフォーマンスの結合形態

さて、これが本稿のひとまずの結論となるが、企業内ハイアラキーの階層別 (トップ・マネジメント、ミドル・マネジメント、ローワー・マネジメント) に、以下のように、<<絶対主義>>、<<相対主義>>および<<還元主義>>の、種々異なるエコ・エフィシアンシー公式を使用すべきである。

##### 1) トップ・マネジメント (役員) : リンク1に対応

エコ・ファクター使用の係数的エコバランス情報 (企業の全環境負荷) + 利益、株主価値など : <<相対主義>>

\*この領域では、貨幣数値に敏感な役員走を考慮すると、フロー原価計算による貨幣数値が有用なことも考えられる : <<還元主義>>。

##### 2) ミドル (トップ) ・マネジメント : リンク2に対応

エコ・ファクター使用の係数的エコバランス情報 (カテゴリー別の環境負荷、例 : 地球温暖化やオゾン層破壊への寄与) + 収益、フリー・キャッシュフロー、売上高、売上原価など : <<相対主義>>

##### 3) ローワー (ミドル) ・マネジメント : リンク3とリンク4に対応

物量的エコバランス (CO<sub>2</sub>排出量、廃棄物発生量など) + 製品ごとの収益、労務費 : <<

(相対化された) 絶対主義>>

\*この領域では、CO<sub>2</sub> 排出量や産業廃棄物発生量などの、絶対数値が、むしろ重要となることが多い:<<絶対主義>>。

## 5. まとめ

エコ・エフィシャンシー概念の探求とその具体的展開は、これまでの10年間において飛躍的な発展を見たが、その利用はまだ発展途上にある。今後、エコ・エフィシャンシーは統合的環境会計の基礎としてのみならず、環境志向的投資(エコファンド、エコバンク)や環境格付など、様々な応用が考えられる。これらの種々の利用法に向けて、概念のさらなる精緻化と、具体的意思決定目的のための目的適合性向上が必要である。

とりわけ、企業トップの環境志向的意思決定に適合する、一般的エコ・エフィシャンシー指標作成のため不可欠なエコファクター作成が望まれる。

現在、わが国では科学技術振興事業団/環境経営学会/日本環境格付機構の社会経済重点プロジェクト(日・スイス・独・米国際共同研究)として、スイス環境庁やドイツ、ブッパター研究所、ベルリン・サイエンスセンターなどを始めとする20団体ほどの国内外の指導的環境経営組織の支援を受けて、JEPiX(Environmental Policy Priorities Index for Japan: 環境政策優先度指数、日本版)[Miyazaki, Siegenthaler, Shinozuka, Kumagai, Nagayama(2003); 宮崎, ジーゲンターラー, 篠塚, 熊谷, 永山(2003) www.jepix.org]が完成し、エコロジー会計(通常、わが国では「環境パフォーマンス評価」と呼ばれる)の基礎がこれでやっと整った。

これから、JEPiXを利用するエコロジー会計が、どのように統合的環境会計を推進できるか、環境会計は今新たな重要な局面にさしかかっているとと言えるだろう。

### 注解

- 1) より正しくは、トリプルボトムラインの3要素の1つである、社会責任的側面を考慮せず、しかも、いわゆる「弱いサステナビリティ(weak sustainability) = 環境負荷の絶対量減少を主張しない形態のサステナビリティ」を前提とするケースである。
- 2) 「エコロジー会計」は、シャルテガーが主張するEcological Accountingの訳語であり、いわゆる「環境面識別会計(Environmentally Differentiated Accounting)」が、貨幣的環境会計を指すのに対して、外部不経済(外部費用)を環境負荷要因(Environmental Intervention)や環境負荷(Environmental Impact)を物量数値で表示する、あるいは、さらに係数数値で評価する革新的環境会計を意味する[Schaltegger, S. and R. Burritt(2000); 宮崎修行監訳(2003) 参照]。エコロジー会計は、環境アカウンタビリティを基底におかれる山上達人教授の説かれるところの<<「環境」会計>>であり、また同様に、環境面識別会計は<<環境「会計」>>であろう[山上(2002)]。
- 3) ただし、環境省(庁)のガイドライン/ガイドブックは、学術書ではなく一般への啓蒙普及のためのパンフレットなので、一貫した理論を求めることには無理がある。報告目的も、初期の外部報告目的から、数次の改訂を経て、およそ考え得るすべてを盛り込んだような内容になっている。

- 4) シャルテガーとパーリットは、これらのうち、最近では株主価値 (Shareholder Value) をもっとも重視している [Schaltegger, S. and R. Burritt (2000) pp.204-226; 宮崎修行監訳 (2003) pp.238-278参照]。
- 5) わが国主要企業が作成・公表する、多様な統合数値とそのネーミングについては、川村 (2002) p.38参照。
- 6) 本稿では詳論を避けるが、詳しくは、2002年度9月日本会計研究学会全国大会における拙報告[宮崎(2002) pp.134-135参照] で議論された。
- 7) ベルト＝ワーグナー教授自身の話であるが、物量的エコバランスがシニア・マネージャー、役員クラスに興味を引かず、意思決定有効性をもたないために、物量的エコバランスの貨幣評価を発想した、ということである。
- 8) ここで、「持続可能な成長」とは、「環境負荷一定のもとでの、あるいは減少局面での経済成長」をさす [Schaltegger et al. (1996) pp.122-123参照]。

#### 引用文献

- Braunschweig, A. und R. Müller-Wenk, (1993): *Ökobilanzen für Unternehmen — Eine Wegleitung für die Praxis* —, Bern, Stuttgart, Wien. (宮崎修行訳『企業のエコバランス —— 環境会計の理論と実践 ——』、白桃書房、1996年)
- 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)
- BMUJF (Bundesministerium für Umwelt, Jugend und Familie) (1998): *Entwicklung eines methodischen Ansatzes zur Ableitung von Umweltkosten aus dem Betrieblichen Rechnungswesen*, Wien.
- Gray, R. (1992) : *The Greening of Accountancy, The Profession after Pearce*, London. (菊谷正人 他訳『グリーン・アカウンティング』、白桃書房)
- Gray, R. et al. (1992) : *Accounting for the Environment*, Princeton / London.
- Miyazaki, Siegenthaler, Shinozuka, Kumagai, Nagayama (2003): *JEPiX, Sustainable Management Forum / Sustainable Management Rating Institute* (宮崎、ジーゲントラー、篠塚、熊谷、永山 (2003) : JEPiX、科学技術振興事業団/環境経営学会/日本環境格付機構 www.jepix.org 参照)。
- Müller-Wenk (1978) : *Die ökologische Buchhaltung — Ein Informations- und Steuerungsinstrument für umweltkonforme Unternehmenspolitik* —, Frankfurt / New York (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、1994年)
- Müller-Wenk (1991): “Ökologische Buchhaltung — Eine Einfühlung —”, in: Simonis, U. E.: *Ökonomie und Ökologie — Auswege aus einem Konflikt* —, Karlsruhe, 1991 (宮崎修行訳『エコノミーとエコロジー —— 「環境会計」による矛盾への挑戦 ——』、創成社、1995年)
- Schaltegger, S. and R. Burritt (2000) : *Contemporary Environmental Accounting — Issues, Concepts and Practice* —, Greenleaf. (宮崎修行監訳、倉阪智子/東健太郎協力、ICU環境会計研究会訳 (2003) 『現代環境会計 —— 問題・概念・実務 ——』、五紘舎)
- Schaltegger, S. und A. Sturm (1992): *Ökologieorientierte Entscheidungen in Unternehmen — Ökologisches Rechnungswesen statt Ökobilanzierung: Notwendigkeit, Kriterien, Konzepte* —, Stuttgart/Wien.
- Strobel, M. and C. Redmann (2000): *Flow Cost Accounting — Cutting costs and relieving stress on the environment by means of an accounting approach based on the actual flow of materials* (中島道靖、

水口剛、國部克彦、大西靖訳『I MUのマテリアルフローコスト会計』神戸大学大学院経営学研究所Discussion Paper 2001.2, 2001年)

川村雅彦(2002):「環境経営指標」の時代へ——環境負荷と経済価値のバランスから環境経営を評価——  
『ニッセイ基礎研所報』ニッセイ基礎研究所、26巻、2003年1月。

環境省(庁)(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)』と、これに続く諸改訂版。

環境省(2000):『環境会計ガイドブック』。

環境省(2001):『環境会計ガイドブックⅡ——経営管理への更なる活用に向けた内部機能の検討』。

環境省(庁)(2002):『環境会計ガイドブック2002年度版——環境会計ガイドライン 2002年度版の理解  
のために』。

山上達人(1996):『環境会計の構築』、白桃書房。

山上達人(1999):『環境会計入門』、白桃書房。

山上達人(2002):「社会関連会計・環境会計の現状と課題——21世紀における「社会と会計」について——」  
『社会関連会計研究』、日本社会関連会計学会。

山上達人、菊谷正人編著(1995):『環境会計の現状と課題』、同文館。

國部克彦、中島道靖(2002):『マテリアルフローコスト会計』、日本経済新聞社。

宮崎修行(2001):『統合的環境会計論』創成社。

宮崎修行(2002):「フロー原価計算の理論的考察」『日本会計研究学会第61回大会研究 報告要旨集』。

本稿は、日本社会関連会計学会第15回全国大会:統一論題「環境会計の体系化を考える」(2002年10月26日、於奈良産業大学)の内容に、加筆修正したものである。

# 環境会計の拡張可能性

國 部 克 彦 (神戸大学)

## 1. はじめに

日本では、1999年に環境庁（現・環境省）が、「環境会計ガイドライン（中間とりまとめ）」を発行して以来、環境会計を導入する企業が急速な増加傾向にある。環境庁は2000年に正式な環境会計ガイドラインを発行し、環境省となってからも、2002年に同ガイドラインの改訂版を公表した。

環境省の環境会計ガイドラインは法的拘束力をもっていないが、日本における環境会計の指導指針として大きな影響力を保持している。また、同省が別に発行している「環境報告書ガイドライン」でも、自主的なガイドラインながら、環境会計情報を環境報告書に掲載するように求めている。

しかしながら、環境会計が企業経営に十分に生かされているかという点、まだ多くの問題が残されている。本稿では、日本企業において環境会計が有効に活用されているか否かを検討した上で、外部情報開示目的だけでなく、内部管理目的に環境会計を活用するためには、環境会計を拡張する必要があることを論じる。

## 2. 日本企業の環境会計実務が直面している問題

日本企業における環境会計実務に関して、筆者はこれまで多くの調査研究を行ってきたが、本節ではその結果の一部をもとに、日本企業の環境会計が抱える限界を明らかにすることにした（國部, 2003a, pp.177-181）。

日本での環境会計の現状に関して、國部・梨岡（2002）は、東証1部上場企業（1,430社：2000年9月現在）を対象に、2000年1月から12月の期間に発行された環境報告書の送付を依頼し、回収された報告書をもとに環境会計情報の開示分析を行った。

その結果、回収された環境報告書は257社で全体の2割に満たない数字であったが、その中で何らかの環境会計情報を開示している企業は184社にのぼり、環境報告書発行企業の中では70%以上が環境会計情報を開示していることが明らかとなった。したがって、環境会計の導入・開示は、環境報告書の発行とほぼ同時に普及しつつあるといえる。

國部・梨岡（2002）では、これらの環境会計情報開示企業がどの程度環境省ガイドラインに準拠しているか否かも調査した。環境省ガイドラインの特徴は、環境保全コストを6分類していること、環境コストの計上を費用額と投資額で別掲して計上するよう要求しているところにある。同論文は、この2つの視点から環境省ガイドラインの影響度を分析した。

その結果、國部・梨岡（2002）は環境省ガイドラインに準拠して環境保全コストを6分類している企業が全体の過半数を超えていることを明らかにした。また、コスト分類の準拠基準をもたない企業は、大半が投資額のみの開示のような初歩的な段階の情報開示にとどまっているため、今後はこのような企業も環境省型の分類基準を参考にしていく可能性が強いと推察している。

さらに國部・梨岡（2002）は、環境保全コストの計上方法についても分析し、費用額と投資額を別掲して計上する環境会計ガイドラインに従う企業がほぼ6割であったことを示した。一方、費用と投資額を合算して、キャッシュフローベースで開示している企業は約5%にすぎず、環境保全コストの計上方法に関しても、環境省ガイドラインの大きな影響が認められた。

このように環境報告書における環境会計情報の開示においては、環境保全コストの分類および計上方法のいずれにおいても、環境省ガイドラインの強い影響が見られた。それでは、次に、環境会計が企業内部でどのように実践されているのかをみてみよう。

斎尾・國部他（2002）は、東証一部上場企業を対象に、2001年10月現在で環境会計情報を開示していることが確認できた216社に対して環境会計の企業実務についてアンケート調査を行った。

環境会計の機能は、先に示したように、外部への情報開示目的（外部環境会計）と企業の内部管理目的（内部環境会計＝環境管理会計）の2つがある。斎尾・國部他（2002）の調査では、環境会計の目的に関しては、外部情報開示を重視する企業が43%、どちらも同じとする企業が36%、内部管理を重視する企業が19%という結果で、内部管理よりも情報開示目的がより重視されている傾向が明らかになった。この点に関しては、明らかに、環境省ガイドラインが外部情報開示目的を重視している点が、影響していると考えられる。

それでは、環境会計導入によって得られた効果にはどのようなものがあるだろうか。図表1にその結果を示した。

図表1 環境会計導入により得た効果

(n = 159)

自社の環境コストが明確になった	136社	85.5%
情報開示によって企業イメージが向上	89社	56.0%
社内の環境問題に対する意識が高揚	87社	54.7%
環境関連の内部管理に役立った	57社	35.8%
環境関連の予算獲得が容易になった	12社	7.5%
現時点では不明	12社	7.5%
環境部門の社内的地位が高まった	11社	6.9%
その他	4社	2.5%

出所：國部（2003a）p.180；斎尾・國部（2002）p.11.

環境会計導入の効果として、最も多くの企業があげていることが「自社の環境コストが明確になった」ということで86%である。これは、環境会計が環境コストの測定を基礎とする手段である以上、当然の結果であろう。その次に多くの企業が認める効果は、「情報開示によって企業イメージが向上した」というもので、56%である。一方、「環境関連の内部管理に役立った」と回答する企業は36%に過ぎず、内部管理面への役立ちは不十分であることが示された。

それでは、企業は内部管理にどのような環境会計を利用したのであろうか。斎尾・國部他(2002)によると、「公表用ベースの環境会計そのもの」を内部管理に利用した企業は43%、「公表用ベースの環境会計を応用」した企業は29%であり、内部管理のためのオリジナルな「公表用とはまったく違う環境会計」を利用している企業はわずか5%に過ぎなかった。したがって、「公表用ベースの環境会計」（その多くは環境省のガイドラインに準拠している）が企業の内部管理目的には必ずしも適格的ではないことが理解できる。

これらの調査結果は、われわれの研究の一部に過ぎないが、それでも日本企業の環境会計実務に関する重要な側面が浮かび上がってくるであろう。その特徴をまとめると以下のとおりである。

- ①日本企業の環境会計実務では、外部情報開示目的が内部管理目的よりも重視される傾向にある。
- ②外部情報開示のための環境会計（環境報告書での環境会計情報開示）においては、環境省の環境会計ガイドラインの影響が強い。
- ③環境会計は、企業の内部管理目的にはあまり役立っていない。
- ④多くの企業は、公表用ベースの環境会計（すなわち外部環境会計）を内部管理にも利用している。

日本企業の環境会計情報開示（外部環境会計）が世界的に見て非常に進んだ段階にあることは明らかであり、この側面では大きな実績をあげていることは間違いない。しかし、環境会計が環境に配慮した企業経営を支援する手段となるためには、情報開示の手段としての外部機能のみならず、企業内部の管理をサポートする内部機能の充実が不可欠である。

それにもかかわらず、日本企業では、環境会計は外部情報開示面ほど内部管理面には十分活用されていないという問題点が明らかになった。その原因に関しては、さまざまなものが考えられるが、その最大のもは日本企業が対象としている環境コストの範囲に問題があると思われる。この点について節を改めて検討しよう。

### 3. 環境コスト概念と拡張可能性

日本企業が、環境会計を企業の内部管理に生かしきれていない原因のひとつは、前節で明らかにしたように、外部報告用の環境会計をそのまま内部管理に使用していることにある。外部報告用の環境会計として、多くの日本企業は環境省ガイドラインに準拠しているので、これは



環境省の環境会計ガイドラインの内部管理目的への適用面での限界であると理解してもよい。

その限界の最も大きな原因は、対象とされる環境コストの範囲にある。外部環境会計においては、ステイクホルダーへの情報開示が目的であるから、情報ニーズに適合することが求められる。ステイクホルダーの情報ニーズにはさまざまなものが存在するが、環境会計に関する基本は、環境保全のために企業がどれだけ努力をし、その効果がどれだけあったかを示すことである。この企業努力を表すものが外部環境会計における環境コストであり、その内容は必然的に環境保全コストとなる。

その結果、環境省の環境会計ガイドラインでは、環境会計の目的を、「事業活動における環境保全のためのコストとその活動により得られた効果を認識し、可能な限り定量的（貨幣単位又は物量単位）に測定し伝達する仕組み」（環境省、2002、p.3）と規定し、環境保全コストとその効果を対象とすることを明記している。そして、環境保全コストは、「環境負荷の発生の防止、抑制又は回避、影響の除去、発生した被害の回復又はこれらに資する取組のための投資額及び費用額とし、貨幣単位で測定します」（環境省、2002、p.6）と定義している。環境省ガイドラインでは、上記のような定義に従って、環境保全コストを6分類（その他項目を入れると7分類）しているが、その内容は、原則として環境保全のために投下したコストを細かく分類したものである。

外部環境会計が環境保全コストを対象とすること自体は、外部情報開示を目的とする会計として当然のことであるが、同時に、このような環境コスト概念は内部管理面では大きな限界がある。その理由は2つある。第一の理由は、環境保全コストが企業の全コストに占める割合が、環境保全圧力の高まりによって増加傾向にはあるとはいえ、まだまだ極めて小さいことであり、第二の理由は、環境保全のためのコストではないが、環境にかかわる重要なコスト項目が対象とされていないことである。

環境会計を外部情報開示目的だけでなく、内部管理目的にも活用するならば、環境コスト概念の拡張は不可欠である。欧米の環境会計は、内部管理目的の環境管理会計を中心的に発展してきたが、そこでは、環境コストの範囲は意思決定目的に応じて大きく拡張されている。

環境コスト概念の拡張に関しては、すでにいくつかのモデルが示されている。最も有名なものはアメリカ環境保護庁(USEPA)が1995年に発表した環境コスト分類である(USEPA, 1995)。これは、USEPAが設備投資意思決定（特に、公害防止設備の投資決定）に有効なコスト分類方法として、示したものである。

USEPAのコスト分類の特徴は、コストを、①伝統的コスト、②隠れている可能性のあるコスト、③偶発コスト、④イメージ・関係づくりコスト、の4つに分類し、それぞれの内容を詳しく列挙した点にある。伝統的コストとは設備投資決定において、通常考慮されるコスト項目を指し、隠れている可能性のあるコストとは、投資意思決定においては通常考慮の対象とされてこなかったが、環境面で重要なコスト項目を指す。これらは、事前コストと事後コスト、規制

遵守コストと自主的コストに分けられる。

伝統的コストと隠れている可能性のあるコストは企業コストの範囲内であるが、偶発コストとイメージ・関係づくりコストは、必ずしも企業コストとして認識されていないものも含まれている。たとえば、公害防止設備を導入することによって、将来の遵守コストが削減されたり、企業イメージが改善されれば、それらは投資によるコストの削減（すなわちベネフィットの増大）として認識されるのである。

USEPAのコスト分類は公害防止設備投資決定への利用を念頭においたものであったが、より一般的な観点から環境会計のための環境コスト概念を整理したものに、UNSDSの分類がある。UNSDSは「環境コスト/支出・収益/利益表」（以下、「環境コスト一覧表」と略）として図表2のようなコスト分類を示している。

図表2 UNSDSの環境コスト/支出・収益/利益表

環境コスト・支出カテゴリー	環境媒体	気大 候気	廃 水	廃 棄物	地土 下 水壌	震騒 動音	景多生 様 観性物	放 熱	そ の 他	合 計
1. 廃棄物および排出物処理										
1.1 関連設備の減価償却										
1.2 維持及び運転資材・サービス										
1.3 人件費										
1.4 手数料、税、課金										
1.5 罰金、科料										
1.6 環境負荷の保険										
1.7 浄化・修復の引当金										
2. 公害防止と環境マネジメント										
2.1 環境マネジメントのための外部サービス										
2.2 一般環境マネジメントのための人件費										
2.3 研究開発										
2.4 浄化技術への追加支出										
2.5 その他の環境マネジメントコスト										
3. 非製品アウトプットの材料購入価格										
3.1 原材料										
3.2 梱包										
3.3 補助材料										
3.4 運転資材										
3.5 エネルギー										
3.6 水										
4. 非製品アウトプットの加工コスト										
Σ 環境支出										
5. 環境収益										
5.1 助成金、賞										
5.2 他の収益										
Σ 環境収益										

出所：UNSDS (2001) .p.19.

UNSDは、環境コストの構成要素を、①環境保全コスト、②廃棄原材料費、③廃棄物配分資本・労務費の3つに大別する。「①環境保全コスト」とは文字通り環境保全のために投下したコストを指し、「環境コスト一覧表」では、「廃棄物および排出物処理」と「公害防止と環境マネジメント」に分けられている。

「②廃棄原材料費」とは、最終的に廃棄物となった原材料費を指す。「環境コスト一覧表」では「非製品アウトプットの方法購入価値」がこれに相当する。非製品アウトプットとは、製品にならずに排出されたものを指し、廃棄物や環境への放出物が相当する。これは、環境保全のためのコストではないので、一般に外部環境会計では認識されないコストであるが、原材料費（エネルギー費を含む）はもともと自然資源から採取されているので、その廃棄される部分を削減することは自然資源の保全につながる。したがって、環境管理会計の対象として考慮されるべきコスト項目となるのである。

「③廃棄物配分資本・労務費」とは、廃棄物に配分される資本費（減価償却費）と加工のための労務費を指す。「環境コスト一覧表」では、「非製品アウトプットの加工コスト」として示されている。これらのコストは、原材料費と違って一般に間接費であり、廃棄物に計算的に配賦される部分である。これらを環境コストとして識別するか否かは議論の分かれるところかもしれないが、後の章で詳しく述べるように、より精密な環境コスト管理を指向するためには、間接費の適切な配賦が重要な課題となる。

UNSDの「環境コスト一覧表」では、これらの3種類のコスト項目（表の上では4つに区分）に環境収入を追加し、さらに環境媒体とむすびつけて、表示するところに特徴がある。環境媒体とはどのような媒体（メディア）を通じて汚染物質が企業外に放出されるか意味し、具体的な公害問題と一致する。これらのセルに金額を記入することで、各企業にとってどのような環境問題が重要であるかが明らかにされる。

UNSDが示す環境コストの範囲は、環境省ガイドラインに比べて、廃棄物コストをその対象に含んでいるところに特徴がある。このようなコスト概念に基づく原価計算は廃棄物原価計算と呼ばれる。廃棄物原価計算は、環境保全コストのみを対象とした原価計算（環境原価計算と呼ばれることもある）に比べて、環境コスト概念が拡張されているが、すべての企業コストを対象としているわけではない。製品に含まれる原材料コストや加工費が含まれていないからである。

原材料費やエネルギー費はもとをたどればすべて自然資源であり、これらは重要な環境に関連するコストである。そうであれば、廃棄物になる原材料費だけでなく、製品に体化される原材料費も環境コストとして検討することが必要となる。

環境管理会計における環境コストの概念の拡張方向はこれだけではない。製品販売後の使用段階で生じるエネルギーコストや廃棄・リサイクルコストも含むライフサイクルコストにまで拡張することもできるし、環境破壊という社会的コストにまで拡張することも可能である。こ

れらに関しては、ライフサイクルコストリングやフルコスト会計という手法が開発されつつある。このように、環境コスト概念は拡張可能であるが、次節ではこの点を筆者の視点から整理してみよう。

#### 4. 拡張された環境コストの理論的区分

これまでの説明で明らかなように、環境会計における環境コスト概念は拡張可能であり、環境コスト概念を拡張することによって、環境会計の有効性は飛躍的に向上することが期待される。

前節で説明した拡張された環境コスト概念は、以下のように、整理することができる。

- ①環境保全コスト
- ②原材料・エネルギー費
- ③廃棄物に関わる加工費
- ④製品に関わる加工費
- ⑤製品使用時のエネルギー費
- ⑥廃棄・リサイクル費
- ⑦環境負荷（社会的コスト）

このうち「①環境保全コスト」のみが環境省ガイドラインの対象である。これは、環境コストのひとつの中心概念であることは確かであるが、拡張された環境コスト概念からみれば、ごく一部の領域のみを対象とするにすぎない。

これに対して「②原材料・エネルギー費」は、環境保全のための投下された特別な場合を除いて環境保全コストとはならないが、先に述べたように、すべての原材料およびエネルギーは、自然資源をその源とするため、それが枯渇性資源か再生可能性資源かの違いはあるとしても、重要な環境関連コストである。換言すれば、原材料費やエネルギー費を環境の観点から管理することによって、環境管理会計の可能性は大きく拡張されるのである。

「③廃棄物に関わる加工費」は、UNSDSの分類では、「廃棄物配分資本・労務費」に相当するもので、伝統的な原価計算では考慮されていないものの、廃棄物もひとつの「製品」と考えた場合に、廃棄物に配賦されるべき減価償却費や労務費を指す。

「④製品に関わる加工費」に関しては、これを環境コストとするか否かについて異論が存在する。その内容は、製品に配分される減価償却費や労務費であるから、直接的には環境と関係のないコストである。しかし、伝統的な原価計算の枠組みを超えて、廃棄物にまで加工費を分配するとするならば、自動的に製品に配分される加工費は少なくなり、「製品に関わる加工費」も環境会計の計算方法の影響を受けることになる。したがって、他のコスト項目に比べて環境への関与は間接的ではあるが、加工費の配賦を環境の観点から変更する場合に影響を受けるコストとして、環境会計の検討対象に含まれるべきコスト領域である。

上記①から④までが企業内で発生するコスト（企業コスト）であるが、⑤以降は、企業外部で発生する。「⑤製品使用時のエネルギー費」と「⑥廃棄リサイクルコスト」は、製品の使用・廃棄時に発生するコストで、一般にライフサイクルコストと呼ばれるものである。

最後の「⑦環境負荷（社会的コスト）」は、原材料の採取・輸送・製造・使用・廃棄の各段階において、自然環境へ放出された環境負荷を指し、これは製品の使用からベネフィットを得る人とは無関係の第三者に悪影響を与えている。この部分は、外部不経済としての社会的コストであり、適切な金額評価は困難であるが、社会的には発生している損害を意味する。社会的コストの低減は環境会計の究極の目的であり、社会的コストまでを含んだ環境会計は、フルコスト会計と呼ばれる。

さて、環境コストの概念は、このように環境保全コストから社会的コストにまで拡張可能であるが、単にコスト概念を拡張しただけでは実際に活用することはできない。これらのコスト概念を反映させた環境会計手法が開発されねばならない。ライフサイクルコストリングやフルコスト会計は、上記の⑤以降のコストまでを対象とする手法で、欧米を中心に手法の開発が行われているが、まだ標準化される段階には至っていない。

また、これらの手法は、企業外部のコストを対象としており、企業内コストの計算に関しては、十分な考慮がなされていない場合が多い。したがって、企業経営への有効性の観点からこの問題を見るならば、むしろ①から④を対象とする環境会計（環境管理会計）手法を構築し、それを基点として企業外コストの範囲にまで対象を拡張していくことが望ましい。

このような観点から既存の環境会計手法を検討するならば、現状では、マテリアルフローコスト会計がもっとも大きな可能性を保持していると考えられる。次にこの点を検討しよう。

## 5. マテリアルフローコスト会計の拡張された環境コスト概念への適用可能性

マテリアルフローコスト会計は、1990年代後半にドイツの環境経営研究所（IMU）でそのオリジナルとなるアイデアおよび手法が開発され、国連持続可能開発部の環境管理会計プロジェクトのワークブックでも、環境管理会計の主要手法のひとつとして紹介されている（UNSD, 2001）。さらに日本でも、経済産業省の環境管理会計プロジェクトで主要手法のひとつとして調査研究が実施され、4社へ導入実験が試みられ、大きな成果をあげている（経済産業省, 2002；中島・國部, 2002）。

マテリアルフローコスト会計は、製造プロセスをマテリアル（原材料）のフローとストックの流れとしてとらえ、物量センターと呼ばれる測定ポイントごとに、マテリアルの素材別に物量情報と金額情報が追跡するシステムである。マテリアルフローコスト会計では、コストは原則として、①マテリアルコスト（材料費およびエネルギー費）、②システムコスト（主に人件費や減価償却費などの加工費）、③配送・廃棄物処理コストの3つに分類され、これらの3つのコストを物量センターごとに測定する。

マテリアルフローコスト会計の具体的な内容に関しては中篇・國部(2002)に譲ることとし、ここではマテリアルフローコスト会計の最終成果物であるフローコストマトリックスをもとに、環境コストの拡張可能性の問題を議論することにした。図表3は、日東電工のフローコストマトリックスである。

図表3をみれば明らかなように、物量センターごとに、マテリアルコスト、システムコスト、

図表3 フローコストマトリックス (日東電工)

物量センター 投入	フローコストマトリックス (日東電工)							
	溶解	バッチ配合	塗工・加温	原反(ストック)	切断	検品・包装	製品管理	
マテリアルコスト	¥471,118	¥328,850	¥10,896,332	¥2,930,028	¥2,682,345	¥864,503	¥0	¥18,173,177
システムコスト	¥67,658	¥133,200	¥2,122,498	¥0	¥1,199,574	¥133,286	¥0	¥3,656,216
用投関連コスト	¥12,950	¥1,781	¥487,581	¥0	¥19,521	¥2,169	¥0	¥524,002
小計	¥551,726	¥463,831	¥13,506,411	¥2,930,028	¥3,901,440	¥999,958	¥0	¥22,353,395
マテリアルロス								
マテリアルコスト	¥0	¥0	¥42,389	¥1,114,879	¥4,634,000	¥0	¥0	¥5,791,268
システムコスト	¥0	¥0	¥10,643	¥133,453	¥417,169	¥0	¥0	¥561,266
用投関連コスト	¥0	¥0	¥781	¥30,657	¥6,789	¥0	¥0	¥38,226
廃棄物処理コスト	¥0	¥0	¥37,833	¥38,057	¥319,243	¥0	¥0	¥395,132
小計	¥0	¥0	¥91,646	¥1,317,046	¥5,377,201	¥0	¥0	¥6,785,892

	マテリアルコスト	システムコスト	廃棄物処理コスト	小計
良品	¥12,381,909	¥3,580,726	¥0	¥15,962,635
マテリアロス	¥5,791,268	¥599,492	¥395,132	¥6,785,892
小計	¥18,173,177	¥4,180,218	¥395,132	¥22,748,527

物量センター「原反(ストック)」のマテリアル投入分があるのは、当期の期末在庫量が期首在庫量より少ないので、その在庫分が当期の投入分と考えられたからである。

用役関連コスト、廃棄物処理コストが、インプット（投入）と廃棄物（マテリアルロス）に分けて算出されている。なお、用役関連コストとはエネルギー関連コストを指し、日東電工の事例ではマテリアルコストとは別に集計している。

これらのコストは工程で発生するほぼすべての企業コストを対象としている。もちろん、間接部門に関するコストについてはこの計算の中に含まれていないものもあるが、これらについては、間接費の配賦方法を変更することで、マテリアルフローコスト会計の枠組みに組み入れることは可能である。したがって、企業コストに関しては、理論的にはすべての要素を取り組むことのできる体系を保持しているということができる。ただし、すべての企業コストをマテリアルフローコストの枠組みに取り入れることが企業経営にとって有効かどうかは別の問題である。

図表3では、企業機密の関係から、マテリアルの物量単位での移動量は示されていないが、実際のマテリアルフローコスト会計では、物量センターごとにマテリアルの物量情報が示される。また、物量センター単位で、大気や水中への廃棄物量も計算するならば、各センターでの環境負荷情報も追加することができる。さらに、これらの環境負荷情報を金額情報として社会的コストに変換して、フローコストマトリックスへ追加することも理論上は可能である。

社会的コストの金額をマテリアルフローコスト会計上でどのように利用すべきかについては、まだ十分な検討は行われていないが、ここで重要なことは、マテリアルフローコスト会計が社会的コストを包含する可能性をもつということである。このことは、マテリアルフローコスト会計の拡張可能性として重要な特徴である。

それでは、ライフサイクルコストに関してはどうかであろうか。図表3で示したものは、日東電工の粘着テープに関する情報であるが、この粘着テープは他の企業に納入され電機製品の部品として使用される。そこで、この納入先の企業において、マテリアルフローコスト会計が実施されれば、製品ライフサイクルにおけるマテリアルフローコスト会計は拡張されることになる。この拡張の方向性は出荷された製品の将来だけでなく、企業が仕入れる部材の加工過程についても適用可能である。

このようにマテリアルフローコスト会計は、企業間で連結可能なものであり、その意味でサプライチェーン全体に拡張することが可能である。ただし、家庭など製品の使用段階にまで拡張することは現実的ではないかもしれないが、廃棄・リサイクルのプロセスには十分適用可能であり、この点で包括的なライフサイクルコストリングへの発展可能性を秘めている。

マテリアルフローコスト会計は、これまでの検討から明らかなように、拡張された環境コスト概念に対して、高度な適用可能性をもっているということができる。このことは、直ちにマテリアルフローコスト会計の適用範囲を拡張せよということの意味するのではなく、経営上の必要に応じて、検討できる可能性を示すものである。いくら経営上の必要性があっても、その手法に適用可能性がなければどうしようもないのであり、その点でマテリアルフローコスト会

計は大きな可能性をもっているのである。

## 6. むすび

環境会計は実務であるから、それを利用する人々にとって、有効でなければならない。環境省の環境会計ガイドラインは、環境会計情報の外部開示の面では大きな成果を上げたが、企業の内部管理の面では限界があった。その限界の大きな理由は、環境コストの範囲が環境保全コストに限定されていることにある。

環境会計を企業経営の手段と見る環境管理会計の立場から見れば、環境コスト概念は大幅に拡張可能である。原材料費やエネルギー費も重要な環境コストであり、廃棄物へ配分される間接費も環境に関連するコストと見れば、企業コストの大部分は環境会計の視点から考察可能である。さらに、ライフサイクルコストや社会的コストへも拡張することが重要な課題として浮上している。

このような拡張された環境コスト概念も、それを現実に測定し経営に活用するシステムがなければ、結局は机上の理論にすぎない。この点に関して、マテリアルフローコスト会計が大きな適用可能性をもっていることが明らかにされた。環境会計の有効性を高めるためには、環境コスト概念の拡張が必須であり、マテリアルフローコスト会計はそのための重要な手段のひとつとして、一層の展開が期待される。

### 参考文献

- 環境省 (2002) 『環境会計ガイドブック2002年版～環境会計ガイドライン2002年版理解のために～』環境省。
- 経済産業省 (2002) 『環境管理会計手法ワークブック』経済産業省。
- 國部克彦・梨岡英理子 (2002) 「日本企業の環境会計情報に関する現状分析」、『会計プロGRESS』第3号、65－76頁。
- 國部克彦 (2003a) 「環境会計の現状と課題－企業経営に役立てるためには何が必要か－」貫 隆夫・奧林康司・稲葉元吉編著『環境問題と経営学』所収、中央経済社、175－190頁。
- 國部克彦 (2003b) 「環境会計」吉田文和・北畠能房編『環境の評価とマネジメント』所収、岩波書店、97－124頁。
- 斎尾浩一朗・國部克彦・梨岡英理子・今井伸一 (2002) 「環境会計実務の現状と課題：環境会計導入企業へのアンケート調査を通じて」『IGESディスカッション・ペーパー』No.11、(財)地球環境戦略研究機関。
- 中嶋道靖・國部克彦 (2002) 『マテリアルフローコスト会計』日本経済新聞社。
- UNSD (2001) *Environmental Management Accounting Procedures and Principles*, United Nations.
- USEPA (1995) *An Introduction to Environmental Accounting as a Business Management Tool: Key Concepts and Terms*, USEPA.





# エコ効率の向上に向けた財務パフォーマンスと 環境パフォーマンスの結合

湯田 雅夫 (獨協大学)

## はじめに

環境会計は突然生まれたものではない。その原型は、1960年代から1970年代にかけて欧米の国々で展開された社会関連会計にまでさかのぼることができる。当時の社会関連会計は、広範な企業の社会関連活動について、主として社会コストを測定し、開示することを目的に研究実践された。企業に求められる環境保全活動は、地域限定の公害問題から次第に地球規模での環境問題へ移行するに伴い、エンド・オブ・パイプ思考を改め、ライフサイクルアセスメント思考へ変化した。社会関連会計の領域においても、この社会的要請の変化に対応し、環境に特化した環境会計が要請されてきた。地球環境問題が顕在化して久しい。地球環境問題は、人類の活動による環境への負荷が生態系の持つ復元能力の限界を超えたことで発生している。地球環境劣化の傾向は、今後の発展途上国の人口爆発と経済発展に伴い、一層進行する。人類の叡智を結集して、地球環境劣化の進行を食い止め、人類の活動を地球の環境容量の範囲内に留める必要がある。本稿は、今日、ややもすると安易に用いられかねない「持続可能な発展」概念について、その先行研究をひも解きつつ、ドイツにおける環境会計の視点から環境会計の過去、現在を考察し、将来について展望する。

## I 社会関連会計の目的と研究領域

企業の社会関連会計情報を開示する現象は、一般国民を包摂する利害関係者からのさまざまな企業責任追及の結果生まれてきた。企業の社会的責任が声高に叫ばれるようになったのは、1970年代に入ってからであり、その直接の原因は、企業の経済活動によってもたらされる外部不経済が人類の生存そのものを脅かすほど深刻になったことである。

企業に対する内外からの風当たりが強まるにしたがい、社会のなかの企業として生き残るために、企業は新たな対応を求められた。この対応のなかで、企業は、社会の多面的な要請に応じていくうちに、経営目標そのものを従来の単一目標観から多面的・複合的目標観に移行せざるをえなくなり、経済優先を放棄した。この現象は、遅くとも1970年代の初めまでに、西側先進各国で確認されている (Faltlhauser, 1978年, p15.)。

ドイツ（当時の西ドイツ）では、アメリカ企業の社会報告に影響されて、それまでの従業員関連のみの情報内容から脱皮したより広範の社会関連情報を開示する企業が現れるようになった。その最初の企業はシュテアク社である。シュテアク社の社会関連情報開示以降、社会の変化に対応していかなければ企業の発展はありえないとの認識が、次第にドイツ企業、とくに大企業の経営管理者の間に広まっていった。

そうした中で、ドイツ化学工業協会経営経済委員会は、『社会のなかの企業研究グループ』を立ち上げている。同研究グループが1974年に発表した報告書「社会のなかの企業」は、企業主導の立場から当時の西ドイツの社会関連会計実践企業が作成・開示する社会関連会計情報の内容にひとつの重要な影響を与えた。（Betriebswirtschaftlicher Ausschuß des Verbandes der Chemischen Industrie, 1975, p161ff）。

『社会のなかの企業研究グループ』は、企業の社会的機能の変化に着目した。企業の基本的目的は、社会の必要に奉仕し、社会を満足させることである。永らく、企業は、この義務を果たすために、財とサービスを求める人々の必要を満たし、雇用を創造し、購買力を提供するとともに、国家の富のほとんどを生産してきた。この経済的機能を効率的に果たすに当たって、変化する社会的価値や優先順位（環境保全、雇用問題、従業員対策、公正な取引、製品の安全性など）に対し、細心の注意と考慮を払うことも必要となった。

企業活動の社会的側面におけるこうした関心の高まりやその種の議論を通じて、企業活動の社会的要素を記述し、その数量化および判断に適合する基準を開発する研究が進められた。『社会のなかの企業研究グループ』の見解では、この社会関連会計の研究領域としてつぎの2つをあげているが、いずれの研究領域も現状では極めて困難である、と述べていた（Betriebswirtschaftlicher Ausschuß des Verbandes der Chemischen Industrie, 1975, S.161）。社会関連領域全体について金額表示と複式記帳を維持することができないからであった。

- (1) 企業活動が社会環境と自然環境に及ぼす影響を把握し、評価する基準を開発すること
- (2) 企業の計画策定プロセス、意思決定プロセス、および管理プロセスに社会経済原理を導入した新しい社会関連経営経済学（著者注：経営経済学は会計学を包含する）を示すこと

当時のドイツ企業による環境情報は、シュテアク社のゾチアルピランツにみられるように、①研究開発費と②現有設備の環境保全対策費が計上され、その社会的便益については、①に対しては「エネルギー供給確保と環境負荷削減」が、②に対しては「悪臭騒音の防止」が言葉で示されていた。次第に、社会的便益の表示は、言葉による説明から物量データの表示へ変化した。この時代の環境情報は、企業活動全般にわたるあらゆる環境負荷が対象ではなく、法的強制による対処措置が中心であり、企業のPR手段として活用された。

1986年のチェルノブイリ原発事故とザンドツ社の倉庫火災に伴うライン河汚染事故は、企業の環境保全活動に対する根本的考えを一変させた。それまではエンド・オブ・パイプ思考が中心であった。二つの事故は、事故発生後の対応では人的被害を含め環境被害の拡大を食い止め

る術がないことを明らかにした。事故を未然に防ぐことが重要であり、事前の対応あるいは予防措置を中心とするビギン・オブ・パイプないしライフサイクルアセスメント思考が重要視されるようになった。

## II 持続可能な発展における環境会計の目的

### 1 経済と環境の対立から両立または共生へ

地球環境問題が顕在化して久しい。地球環境問題は、人類の活動による環境への負荷が生態系の持つ復元能力の限度を超えたことで発生している。人類は、産業革命以降、①化石燃料の大量消費、②科学技術の進歩、③大量生産・大量消費・大量廃棄文化などを推し進めることで、経済を飛躍的に発展させた。

経済は大いに発展したが、その一方で、地球環境は劣化の一途を辿りつつある。①地球温暖化、②オゾン層の破壊、③酸性雨、④森林減少、⑤生物多様性の減少、⑥砂漠化、⑦有害廃棄物の越境移動、⑧海洋汚染、⑨開発途上国の環境問題は、その現象を代表するものである。

これまで、経済と環境はトレードオフの関係にあるとみなされてきた。少なくとも、これまでの経済成長優先社会を継続できないことは、多くの人々が共通に認識している。そうした中で、次第に、経済成長と環境保全は対立するものから、両立するもの、あるいは共生するものへ変えていかなければならない、との議論が持ち上がってきている。

### 2 経済と環境の両立または共生の考え方

経済と環境の両立または共生を推し進める代表的論者に、レスター・ブラウンがいる。彼は、「環境的に持続可能な経済」を提案している(レスター・ブラウン著、福岡克也監訳、北濃秋子訳、2002、p5)。レスターは、コペルニクスの転回を援用して、「経済は世界の中心ではない」、「経済活動がより大きなシステム・地球の生態系の営みと調和しなければならない」、「地球システムのサブシステムとして経済がある」との方向へ、考え方を根本的に構築し直すよう主張する(レスター・ブラウン著、福岡克也監訳、北濃秋子訳、p4～5)。レスターが主張する「環境的に持続可能な経済」は、環境の中に経済がすっぽり包み込まれる関係になることをいう。

ドイツの環境学の権威者E.U.フォン・ワイツゼッカー、そして共著者のA.B.ロビンズおよびL.H.ロビンズ夫妻は、これまでのように経済的富を一方向的に追求するだけでは、経済成長を持続させることができず、地球環境を破壊するだけである、と訴える(E.U.フォン・ワイツゼッカー、A. B. ロビンズおよびL. H. ロビンズ共著、佐々木健訳、1998、まえがき)。

そこで提案されたファクター4の意味することからは、新しい技術で資源の消費量を半分に抑え現在の富を二倍にする考えである。このファクター4を実現することで、ワイツゼッカー他は、社会の全構成員、たとえば個人や企業を豊にすることができる、と主張する(E.U.フォン・

ワイツゼッカー、A. B. ロビンスおよびL. H. ロビンス共著、佐々木健訳、1998、p19～20)。

そして、ワイツゼッカー他は、従来型の「売上が伸びることが豊さにつながる」考えを改め、文明と環境のバランスを回復する「エコ効率」によって豊さと環境負荷低減を同時に達成することができる、と主張する (E.U.フォン・ワイツゼッカー、A. B. ロビンスおよびL. H. ロビンス共著、佐々木健訳、1998、p17～34)。

### 3 生態系の持つ復元能力「環境容量」と地球環境の現況を示す指標

「地球の環境容量」を測定するのは困難であるが、ブリティッシュ・コロンビア大学が開発した「エコロジカルフットプリント」(EF)は、地球の環境容量を測定するひとつの尺度であろう。EFは、一人の人間が持続的な生活を営むために必要な食料供給、木材の供給、森林による二酸化炭素の固定化、エネルギー消費、水消費などを地球上の面積で表した地球環境容量であり、人類の経済活動が生態系を踏みつけている面積である(WWF、2002、p4～17)。WWFは、このEFを用いて、地球の環境容量を計算している。

WWFの「生きている地球レポート2002」によれば、私たち人類は、全人類平均で地球環境容量の1.2倍 ( $EF <ha/人> : 13.65 / 実際$ に供給可能な面積  $<ha/人> : 11.36$ ) の経済活動を行っている(WWF、2002、p21)。この事実を踏まえれば、現在よりも20%環境負荷を改善しなければならないことになる。しかし、急激に現状の人類の経済活動を20%も削減することは、事実上不可能である。そこで、環境負荷改善を地球レベルで強力に推進するために、国連の諸機関を中心に政治色の強い「持続可能な発展」概念が導入され、少なくとも速やかに地球の持続可能な発展に向けた第一歩を踏み出す次善の策が求められている。

### 4 我が国における循環型経済社会実現に向けたさまざまな取組

我が国の循環型経済社会への取組は、環境基本法を1994年に完全施行し、環境基本計画を効果的に実行に移すことで、促進された。循環型経済社会の形成は、地球環境容量の枠内に経済社会の活動量を収める、枠組作りである。

循環型経済社会は、①廃棄物等の発生の抑制、②循環資源の循環的な利用(再使用、再生利用、熱回収)の促進、③適正な処分の確保により、天然資源の消費を抑制し、環境への負荷が低減される社会である(循環型社会形成推進基本法第二条)。

2001年循環型社会形成推進基本法(基本的枠組法)が施行された。同法は、社会の各構成員に対して以下の責務を求めている。

- (1) 国は、基本的・総合的な施策を策定・実施する責務を有している(同法第九条)。
- (2) 地方自治体は、①循環資源の循環的な利用および処分のための措置を実施し、②自然的社会的条件に応じた施策を策定・実施する責務を有している(同法第十条)。
- (3) 事業者は、①循環資源を自らの責任で適正に処分(排出者責任)し、②製品、容器等の設

計を工夫し、引取り、循環的な利用（拡大生産者責任）を行う責務を有している（同法第十一条）。

- (4) 国民は、①製品を長期間利用し、②再生品を使用し、③分別回収に協力する責務を有している（同法第十二条）。

その後、廃棄物処理法（2001年）や資源有効利用促進法（2001年）が制定されるとともに、個別物品の特性に応じて①容器包装リサイクル法、②家電リサイクル法、③食品リサイクル法、④建設リサイクル法、⑤自動車リサイクル法の規制が実施された。

さらに、国が率先して再生品を調達推進するグリーン購入法が2001年に施行されている。この法律は、国だけではなく、地方自治体や一部企業へも浸透している。これら一連の法は、これまでの大量生産、大量消費、大量廃棄型の社会から抜け出して、物質循環を推進する循環型社会を構築し、省資源化に伴う環境負荷低減社会を実現するために生まれたものである。我が国においても地球環境の持続可能性に向けた本格的取組が開始された。

## 5 キーワード「持続可能な発展」

一連の地球環境保全に向けた国際的取組を考察すると、次第にそこに共通するキーワード「持続可能な発展」という用語が登場する。今日、この「持続可能な発展」という用語は、各方面で多用されているが、必ずしも同じ意味で用いられているわけではない。

森田・川島・イノハラは、地球環境経済政策の目標概念として「持続可能な発展」という概念がどのように用いられてきたかについて、詳細に分析している（森田・川島・イノハラ、1992,p 124~145）。以下彼らの論点を示そう。

- (1) 「持続可能な発展」概念を論じた文献は多数である。それを整理すれば、40を超え、多様な側面から環境と経済の両立の方向を提案している。
- (2) 「持続可能な発展」の定義は、①生物の多様性、②環境容量、③天然資源の保全といった自然環境の制約、④環境と経済の予見的配慮、⑤永続的な経済成長、⑥世代間の公平性、⑦南北間の公平性、生活水準の向上、⑧社会、人権、文化などの価値活動、という8つの観点からなされている。
- (3) 8つの多様な概念規定は、さらに「自然条件を重視した定義」、「世代間の公平性に着目した定義」、「より高次の観点からの定義」という3つに類型化して説明している。  
彼らのもうひとつの狙いは、持続可能な発展の度合いを計測する指標について、その検討の系譜を纏めている。
- (4) これらはマクロレベルでの指標開発であり、その指標のほとんどは、環境や自然資源の制約条件を経済指標に反映させて、経済活動を修正させることを目的としたもので、第一の類型「自然条件を重視して」持続可能な発展を評価するための指標である。
- (5) この開発には3つの流れがある。

- ・ 第一の流れ：物的な勘定体系の作成とその指標化
- ・ 第二の流れ：環境の汚染や劣化を経済的に評価し、GNPなどの経済指標を修正しようとする試み
- ・ 第三の流れ：自然資源の減価償却アプローチ

(6) もうひとつの指標開発は、環境のみではなく労働、医療、余暇等の総合的な福祉水準を貨幣単位で表示しようとする試みである。

一方、マイクロレベル領域の研究者では、シャルテガーがいる。彼は、企業の環境パフォーマンス測定には、標的としてすべてを包含する環境目標が欠かせないとして、「持続可能な発展」の他、「持続可能性」、「質的成長」、「持続可能な社会」の4つの概念を識別している(Schaltegger, 1996, p122; Schaltegger/Burritt, 2000, p46; 宮崎監訳, 2002, p33)。

シャルテガー他によれば、「持続可能な発展」は、地球の環境容量または特定の生態系にもとづく生態学的アプローチそのものと調和したものではなく、持続可能性の望ましい状況および持続可能な社会へ向けたプロセスを示すものである(Schaltegger/Burritt, 2000, p47; 宮崎監訳, 2002, p35)。環境会計もこの「持続可能な発展」の意味で進展している。

### Ⅲ 環境会計の体系

環境会計は、さまざまに論じられている。我が国における環境会計の先駆者であり権威者である山上達人は、環境会計には三つのタイプがあると指摘している(山上達人, 2002)。

- ①会計に重点を置いた環境「会計」
- ②環境に重点を置いた「環境」会計
- ③会計と環境両者を重視した「環境会計」

また、ヨーロッパ委員会の環境・風土プログラムに基づく最終報告(ECOMAC)は、企業の環境会計を四つに分類する(マッテオ・バルトロメオ他著、阿保栄司、矢澤秀雄、青木章通訳, 2000)。

- ①財務リスク報告
- ②社会会計報告
- ③エネルギーと材料会計
- ④環境関連管理会計

いずれの分類も、捕捉単位の違いにより貨幣単位で補足された財務データと物量単位で捕捉された非財務データを識別している。山上説は、財務データを重視する環境「会計」と非財務データを重視する「環境」会計に区分する。ECOMAC報告は、財務データを重視する財務リスク報告、環境関連管理会計と非財務データを重視する社会会計報告、エネルギーと材料会計に区分する。

また、シャルテガーは、「伝統的な企業会計」と「エコロジカル会計」の明確な違いを認識し

たうえで、「環境マネジメントのための環境会計」を提示し (Schaltegger, 1996, p1~20)、最新のブリットとの共著では、「エコ効率指標による統合」を企図している (Schaltegger/Burritt, 2000, p21~28; 宮崎監訳, 2002, p1~10)。「伝統的な企業会計」は山上説の環境「会計」に対応し、「エコロジカル会計」は、山上説の「環境」会計に対応し、さらに「環境マネジメントのための環境会計」および「エコ効率指標による統合」は山上説の会計と環境両者を重視した「環境会計」に対応する。

そして、今後の環境会計の発展方向として、山上とシャルテガーは、いずれも環境「会計」と「環境」会計の結合の方向性を示唆・提示している。最近の環境会計領域の研究実践は、エコ効率の向上を目指す研究実践が中心であり、山上ならびにシャルテガーの説を肯定している。以下、山上の分類に沿って論を進める。

## 1 環境「会計」

この環境会計のアプローチは、1980年代後半以降、主として、アメリカ、カナダ、イギリスで研究実践されてきた方法である。

我が国環境庁が公表した以下の二つの報告書も、このアプローチ方法を採用している。

環境庁「環境保全コストの把握及び公表に関するガイドライン」1999年

環境庁「環境会計システムの確立に向けて」2000年

この環境会計は、企業会計の枠の中で記録・計算・集計することができる。企業会計を学んでいる人にとっては、大変分かりやすい内容である。企業会計は、19世紀末から20世紀始めにかけて理論の基礎が確立し、1929年の世界大恐慌をきっかけにして、アメリカを中心に実務上の整備が進められて今日に至っている。

その時代的経緯からすれば、アメリカで始まった大量生産・大量消費・大量廃棄の経済社会で成熟・完成した会計が、企業会計である。企業会計の目的は、期間利益を算定することである。そして、この企業会計の目的を支えるものとして市場経済がある。市場経済の基礎である利潤動機自体が非常に有効に働いたことで、我々人類はさまざまな豊かさを手にすることができた。しかし、その一方で大規模な環境破壊を被った (E.U.フォン・ワイツゼッカー、A. B. ロビンスおよびL. H. ロビンス共著, 佐々木健訳, 1998, p232~233)。

今日の経済社会に求められているものは、地球環境の保全を目的とする循環型経済社会である。循環型経済社会の構築は、ゆがんだ市場をエコロジカルな側面から変革することを意図したものである (E.U.フォン・ワイツゼッカー、A. B. ロビンスおよびL. H. ロビンス共著, 佐々木健訳, 1998, p235ff.)。環境「会計」の精度向上は、これまで環境省が中心に進めてきた企業の環境保全活動を企業会計に反映させる仕組み作りや、経済産業省が進める環境管理会計の展開と共に、ワイツゼッカー他の主張する、ゆがんだ市場の変革が必須の条件である。



## 2 「環境」会計

この環境会計のアプローチは、主として、ヨーロッパの国々、とくにドイツ語圏諸国において研究実践されてきた。この種の環境会計の原型は、古くは、社会関連会計という名称の下で、1970年代はじめまで遡ることができる。

企業活動は、貨幣額で表現できるものと、貨幣額で表現できないものがある。「環境」会計は、企業活動に関連するエコロジカルな情報を知るために、貨幣額で表明できない部分を物量データで明示する必要性に着目して生れた。

「環境」会計は、エコ効率の向上を通じて環境コスト低減を追求するために開発されたもので、その測定・評価手段はエコビランツ（環境負荷計算）を用いる。環境負荷計算は、ストックとフローについてインプット側とアウトプット側で行われる（湯田,2001,p179ff.）。

### インプット側

ストック：不動産（土地、建物、倉庫）、施設設備（機械、電子機器、設備装置、駐車場）

フロー：循環材（原材料、半製品、製品、補助材料、燃料、紙、事務用品、包装材等）、水（飲料水、雨水、地下水、表流水）、空気、エネルギー（電力、石油、天然ガス、集中暖房、再生エネルギー）

### アウトプット側

ストック：不動産と施設設備の在り高、緑地と土地の在り高、建物の在り高、施設設備の在り高

フロー：製品（半製品、製品）、排水（数量、負荷）、排気（数量、負荷）、エネルギー放出、廃棄物（資源材、廃材、特殊ごみ）

シャルテガーは、この種の「環境」会計（ecological accounting）を持続可能な社会形成に向けた持続可能な発展プロセスを測定するひとつのステップであるとして、「エコロジカル会計」の必要性を述べている（Schaltegger,1996,p123）。

「環境」会計の課題は、①異なる物量単位の統合化、②物量単位を貨幣単位に換算・評価、③化学物質の毒性（内分泌かく乱物質、ダイオキシン等）の評価、④希少資源使用と再生可能資源使用の評価、⑤再生可能エネルギー使用の評価等と山積している。

さらに、今後の方向性として、マクロレベルで開発されている「第一の流れ:物的な勘定体系の作成とその指標化」に企業レベルで整備された「環境」会計を連関させる研究実践が重要であろう。当該研究は、企業—産業—国家—国連といった複数の連関と比較分析を可能にし、地球レベルでのエコロジカルな弱点分析に寄与することが考えられる。

## 3 会計と環境両者を重視した「環境会計」

会計と環境の両者を重視した「環境会計」のアプローチは、さまざまである。

(1) この環境会計のアプローチの研究実践は、シャルテガーとシュトゥルムが1992年の論文で提示した「エコ合理化進路法」に始まる。「エコ合理化進路法」は、企業会計とエコロジ

カル会計の統合を図る試みであった (Schaltegger/Sturm, 1992, p71ff.)。

- (2) ドイツで展開されてきた「環境」会計において、測定・評価手段エコピラントは、計算体系・コンテンラーメンを援用したものである。その結果、環境原価と環境負荷を組み合わせたエコ指標は、①企業活動全体、②製品、③排水、④排気、⑤エネルギー、⑥廃棄物の各領域において、自由自在に求めることが可能である (湯田, 2001, p142~143)。
- (3) ドイツで研究実践されている環境原価計算の4種類 (計画投資計算、環境保全原価計算、材料・エネルギー・フロー原価計算、外部環境保全原価計算)の中で、「材料・エネルギー・フロー原価計算」(たとえば、付加価値を生み出さない残余材を購買、製造工程、廃棄物処理等多面的な計算に活用される)は、物量単位と貨幣単位の組み合わせで実施される (Bundesumweltministerium/Umweltbundesamt<Hrsg.>, 2001, p505ff.)。
- (4) 環境「会計」と「環境」会計を統合する最新の研究実践は、エコ効率である。

#### 4 エコ効率

エコ効率 (eco - efficiency) には、基本的に2つの種類がある。

- (1) 第一のエコ効率は、「環境」会計の領域において整備されてきたもので、その代表的指標体系はドイツの環境省と環境庁において公表されている (Bundesumweltministerium/Umweltbundesamt, 2001, p543~560; 湯田, 2001, p226ff.)。このエコ効率は、材料やエネルギーや水の絶対数と給付関連指標との組み合わせで示される。

また、このエコ効率の類型として、山本良一が考案し、三菱電機で実践されている「ファクターX」がある。一般にエコ効率は、「製品性能÷環境負荷」の式で導かれるが、この式では、製品性能が革新的に向上した場合、環境負荷低減の程度が低くとも、見かけ上のエコ効率の値が大きくなり、環境負荷因子の寄与度が不鮮明になる (三菱電機, 2002)。三菱電機は、このような視点から、新旧製品におけるエコ効率の向上倍率「ファクターX」を提示、実践している。

- (2) 第二のエコ効率は、環境「会計」と「環境」会計の結合のなかで開発されている。

エコ効率の計算式は、たとえば、下記のとおりである。

$$\text{エコ効率} = \text{売上高} / \text{環境負荷}$$

「売上高」は、伝統的企業会計の「損益計算書」から得られる。「環境負荷」は、物質のフローとストックの計算である「環境負荷計算」から得られる。

「環境負荷」量は、①環境負荷の高い物質の投入量は削減し、②材料やエネルギーは再生可能なものを使い、③自然資源で枯渇するものはできるだけ使わずに、3 R (Reduce, Reuse, Recycle) を遂行することで減量することができる。

「売上高」の中身も問題になる。企業は、基本的に①再生可能な材料やエネルギーを使い、②自然資源で枯渇するものはできるだけ使わない、いわゆる「脱物質経済=サービス経済」に移行し、あるいは「エコプロダクツ」を提供することで、「売上高」の中身も地球環境に負担を

かけないものに変えることができる(山本良一,2000,p21.)。

エコ効率は、これら分母と分子のそれぞれの要素について、改革・改善を進めていくことで、総体として、エコ効率を高めることができる。

また、第二のエコ効率は、つぎの計算式で示すことができる。

エコ効率 = 環境負荷/付加価値(あるいは売上高)

この指標は、付加価値(あるいは売上高)を創出するために排出された環境負荷量を表すものである。

## 5 エコ効率指標の研究実践

エコ効率指標に関する研究は、最近活発になされている。海外の代表的なものは、環境省「事業者の環境パフォーマンス指標—2000年度版—」に詳しく示されている。

- (1) WRIの「メジャーリングアップ」(1997,<http://www.igc.org/wri/meb/measure/mup.html>)
- (2) NRTEEの「ビジネスにおける環境効率の測定」(1999, <http://www.renoufbooks.com>)
- (3) WBCSDの「環境効率指標と報告」(2000,<http://www.wbcd.ch/publications/orderinfo.htm#top>)
- (4) GRIの「経済的、環境的、社会的パフォーマンスを報告する持続可能性報告のガイドライン」(2000,<http://www.globalreporting.org>)

上記4報告のうち、四番目のGRIの報告は、環境のパフォーマンスだけでなく、経済と社会のパフォーマンスにまで踏み込んだものである。

また、エコ効率に関する研究は、OECDやエリプソン研究所でもなされている。

- (5) OECDの「エコ効率」(1998,ECO-EFFICIENCY)
- (6) エリプソン研究所の「エコ効率指標の標準化」(2000,<http://www.ellipson.com>)

さらに、GRIは、2002年に最新の「サステナビリティ・リポーティング・ガイドライン2002」を公表した。当該報告は、2000年「ガイドライン」の改訂版であり、経済・環境・社会の3つの側面に関わるパフォーマンス指標を一層整備したものとなっている。

企業による実践も進行している。我が国企業では、ソニー、三菱電機、三井化学、リコー、富士通、キリンビール、イトーヨーカ堂等の例がある。また、外国企業では、Xerox社、3M社、BASF社、Dow Europe社等の例がある(川村雅彦,2002,p37~38; OECD,1998)。

## おわりに

環境「会計」は、証券市場ないし企業の長期的維持へ向けた金融経済的情報を貨幣単位で表示する。「環境」会計は、生態系や地球環境容量の範囲ないし持続可能な社会へ向けたプロセスを物量単位で表示する。環境「会計」は、マクロレベルの第二の流れとの結合を、「環境」会計

は、マクロレベルの第一の流れとの結合を視野に入れつつ、二つの会計のさらなる発展が期待される。そして、マクロレベルの環境会計とマイクロレベルの環境会計の連関が進展していくであろう。

近未来的には、ワイツゼッカー他が指摘する「ゆがんだ市場」が徐々に是正されると伴に、並行して環境「会計」と「環境」会計の精度が高められていくことで、エコ効率の精度は向上していこう。そして、マイクロレベルにおける環境会計の究極の目的は、マクロレベルとの連関を踏まえつつ、個々の企業活動を地球環境容量との関係で明示することである。

#### 引用文献

- 川村雅彦『『環境経営指標』の時代へー環境負荷と経済価値のバランスから環境経営を評価ー〈要約〉』『ニッセイ基礎研究所報』Vol.26, Wed.25 Dec 2002.
- 環境省「事業者の環境パフォーマンス指標ー2000年度版ー」2000.
- 環境法令研究会編『環境六法 平成14年版』中央法規出版,2002.
- 経済産業省「環境管理会計手法ワークブック」2002.
- シャルテガー, S./バリット, R. 著, 宮崎修行監訳『現代環境会計 問題・概念・実務』五紘舎,2003.
- バルトロメオ, M./ベネット, M./ボウマ, J. J./ハイドキャンプ, P./ジェイムス, P./ワレ, F. d./ウォルターズ, T. 著, 阿保栄司/矢澤秀雄/青木章通訳『環境管理会計』生産性出版,2000.
- フォン・ワイツゼッカー, E. U./ロビンス, A. B./ロビンス, L. H. 著, 佐々木健訳『Factor4豊かさを2倍に、資源消費を半分に』財団法人/省エネルギーセンター,1998.
- 三菱電機「環境報告書」2002.
- 森田恒幸/川島康子/イサム・イノハラ「地球環境経済政策の目標体系」『環境研究』第88号, 1992.
- 山上達人「社会関連会計・環境会計の現状と課題ー21世紀における『社会と会計』について」日本社会関連会計学会『社会関連会計研究』第14号,2002.
- 山本良一「脱物質サービス経済は可能か」『環境新聞』2000.11.1.p21.
- 湯田雅夫『ドイツ環境会計 環境原価と環境負荷の統合に向けて』中央経済社,2001.
- レスター・ブラウン著,福岡克也監訳,北濃秋子訳『エコ・エコノミー』社団法人 光の家協会,2002.
- Betriebswirtschaftlicher Ausschuß des Verbandes der Chemischen Industrie e. V., Das Unternehmen in der Gesellschaft, in:Der Betrieb 31Jg.Heft 24, 16. Juni 1978.
- Bundesumweltministerium/Umweltbundesamt (Hrsg.),Handbuch Umweltcontrolling. München 2001.
- Müller, K. and Sturm,A., Standardized Eco-Efficiency Indicators — Report 1 : Concept Paper, Ellipson 2001.
- Faltlhauser, K., Unternehmen und Gesellschaft, Theorie und Praxis der Sozialbilanz, Erich Schmidt Verlag, Berlin 1978.
- GRI, Sustainability Reporting Guidelines, 2002.
- Lester R. B., ECO-ECONOMY Building an Economy for the Earth,2001.
- OECD, ECO-EFFICIENCY,1998.
- Schaltegger, S. und Sturm, A, Öko-Controlling als ökonomisch ökologisches Führungsinstrument. in:io Management Zeitschrift 61, 1992.

Schaltegger, S. with Müller, K. and Hindrichsen, H., Corporate Environmental Accounting, Wiley, 1996.  
Schaltegger, S. and Burritt, R., Contemporary Environmental Accounting, Greenleaf Publishing, 2000.  
WWF, Living Planet Report 2002, WWF International, 2002.

※本稿は、奈良産業大学で開催された日本社会関連会計学会第14回全国大会における統一論題報告に加筆修正したものである。また、本稿では、我が国で広く普及している環境効率という用語に代えてエコ効率という用語を一貫して使用している。それは、エコロジーとエコノミーの共通語「エコ」を使用することに拘ったことによる。

# 自治体の環境会計の現状と課題

石 津 寿 恵 (北星学園大学)

## はじめに

わが国における企業の環境会計は、環境庁（現環境省）が『環境会計ガイドライン』（以下、ガイドラインという）を公表して以来<sup>1)</sup>、急速に普及・発展し、2002年においては上場企業の内の約4社に1社が導入している（環境省,2002a,p.70）。しかし、環境保全対策を講じる有力な主体である地方自治体（以下、自治体という）において、環境会計を導入する例は限られている。本稿は、企業とは異なる発展をしつつある自治体の環境会計について、その現状や方向性等について検討しようとするものである。

## 第1節 自治体における環境会計を検討する必要性

### (1) 環境保全に関する自治体の役割と環境責任

地球環境の保全は、あらゆる主体の協働の上に成り立つものである。確かに、企業は地球環境保全に大きな役割を果たしている。しかし例えば、京都議定書における温室効果ガスの排出量削減目標（1990年を基準年として2012年までに6%削減）の達成について見ても、2000年における産業部門からのCO<sub>2</sub>排出量は0.8%の増加と健闘しているのに比べて、運輸部門は23.0%、民生（業務）部門は20.1%、民生（家庭）部門は15.0%も増加している（環境省b,2002,p.98）。つまり、温暖化対策のみを見た場合でも、企業のみ環境保全対策ではなく様々な主体による対策の推進が不可欠である。こういった中で、地域の環境全体に責任を持ち、多くの環境施策を講じている自治体が、環境保全のために果たす役割は大きい。

また自治体は、「地方自治法」第1条の2において「住民の福祉の増進を図ることを基本」とされている。住民福祉の内容としては、「憲法」第25条の生存権、第13条の幸福追求権から、生存の最低条件である生活環境の確保、そして、人間らしく生活するために必要なより快適で良好な環境の保全と創造を挙げることができる（北村,2001,p.8-9）。自治体は、住民福祉の増進のために地域における環境保全施策を推進する主体である。さらに自治体は、「環境基本法」第7条において「…区域の自然的社会的条件に応じた施策を策定し、及び実施する責務を有する」とされている。自治体は環境保全施策を推進し、地域の環境保全に努める環境責任を有している。

## (2) 環境保全施策に関するアカウンタビリティ

行政施策には、行財政改革の推進という見地等から、その効率性・有効性についての評価とその結果についての公開が求められるようになってきている。例えば、「政策評価法」のガイドライン（政策評価各府省連絡会議、2001）は、政策評価の目的の第一番目として国民に対する行政のアカウンタビリティの徹底を挙げている。また、国民の行政情報公開への意識の高揚等を受けて成立した、国民の行政文書の開示を求める権利を定めた「情報公開法」は、その目的規定の中で、情報公開は行政の国民に対するアカウンタビリティを全うするものであるとしている<sup>2)</sup>。ここで述べられているアカウンタビリティは、国民主権の理念に則るものであるため、その対象者は納税者に限定されず、国民全体に及ぶことになる。もしアカウンタビリティを、税を介在とした行政と納税者の間の委託・預託関係に基づくものとした場合には、そこで説明される情報は貨幣的会計情報に限定されることになろう。しかし、国民全体を対象者としたアカウンタビリティは、貨幣情報に限らず物量や叙述情報を含むものとなる。環境施策は行政施策の重要な一分野であるため、行政には環境施策に関する貨幣的、物量的、叙述的情報についてのアカウンタビリティがあると考えられよう<sup>3)</sup>。

## (3) 自治体に環境会計を導入する必要性

行政組織である自治体は、地方財政の逼迫、地方分権による自主政策の必要性、及び住民の「知る権利」意識の高まり等から、講じた施策のフォローアップに関する情報公開を進めてきている。これを環境施策に限定して概観すると、多くの自治体が環境基本計画（「環境基本法」に則り、環境の保全に関する施策の総合的・計画的推進を図るための計画）や、ISO14001導入後の状況等についてのフォローアップを開示している（第2節参照）。

しかし、講じた環境施策によってもたらされた環境的効果とその施策の推進に要したコストを対比して捉え、環境保全施策全体についての効率性や有効性に関して経常的に評価する仕組みは、未だ十分に構築されているとは言えない。さらにまた、行った評価について住民に対して説明するツールは未発達である。ここに、自治体に環境会計を導入する必要性が生じる。

## (4) 自治体の環境保全コストと企業にとっての外部コスト

自治体の環境会計を検討することは、企業にとって外部コストとなっている部分を考察することにもつながると考えられるため、企業の環境保全活動との関連で見た場合にも、自治体の環境会計の構築は有用と考えられよう。環境破壊が進んでいる原因の一つに、自然資源の多くが無償で利用されていることが挙げられる。自然資源が正当な対価を支払わずに利用できる場合、その資源は無計画に必要以上に消費されることになろう。また、環境汚染を行っても、その浄化費用が不用であるか、あるいは過少である場合、汚染は無計画に進むことになるであろう。自然環境を汚染者の経済計算の中に取り込む、すなわち外部コストとなっている部分を適切に内部化することは環境保全のために有益である。

現在、環境に関して、企業にとっての外部経済となっている部分のうち一定部分は官によっ

て、すなわち税金によって賄われている。この部分は企業にとっての外部コストに当たるため無計画に費消されて環境劣化をもたらす可能性がある部分である。行政の財政悪化による補助金の見直し、環境規制の強化、汚染者負担の原則の厳格化等により企業が負担する環境保全コストは増大する傾向にある。すなわち、企業にとっての外部コストの内部化が進められる方向にある。ガイドラインは社会的コストを除外しているが（環境省,2002a,p.7）、自治体の環境会計は企業にとっての外部コストである社会的コストについて検討することにつながるものであり、企業にとっての外部コストの内部化についての見通しに寄与するものとも言えよう。

## 第2節 自治体における環境会計の現状

2002年5月に行った「自治体における環境会計に関するアンケート調査」（以下、「環境会計調査」という）（石津,2003,pp.231-243）及びその後のフォローアップ調査によれば<sup>4)</sup>、環境会計導入済みが15、導入検討中が10、研究・情報収集中が15、未検討が14、導入予定なしが5であった。これらのうち主なものを順に概観してみよう。

### (1) 環境会計の導入・検討状況別に見た調査結果の概要

#### ①環境会計導入済み（15ケース）の状況

環境会計導入済みのケースは15あり（岩手県、神奈川県横須賀市、東京都多摩市、福井県鯖江市、東京都水道局、東京都下水道局、埼玉県企業局（電気事業）、千葉県水道局、神奈川県企業庁（水道事業、電気事業）、京都府企業局（水道事業）、大阪府水道部、神奈川県横浜市水道局、神奈川県横浜市下水道局、名古屋市上下水道局、福岡市水道局）、そのうちの11（73%）は特別会計が用いられている公営企業分野である。

企業の環境会計と同様、自治体の環境会計の導入の目的としては、環境経営管理に利用する等といった内部管理機能と、住民への情報開示ツールとして利用する等といった外部報告機能とを挙げる場合がほとんどである。アカウントビリティの履行であることを明言しているのは3ケースあり、また、環境基本計画の管理・推進や、ISO14001の効果的運用に役立てるとするケースがそれぞれ1つずつある。

環境会計のタイプとしては、ガイドラインに準拠したタイプ（以下、ガイドライン準拠型という）、ガイドラインとは異なるタイプ（以下、自治体独自型という）、ガイドライン準拠型と自治体独自型の2つを併記したタイプ（以下、併用型という）とがある。これら3つのタイプについては次節で更に検討することとする。

情報内容としては、すべてのケースが効果を貨幣と物量の両方で表しており、また、貨幣的效果の算出に当たってはすべてのケースでエネルギー節約のような実質的なものを挙げている。さらにこの他、横須賀市や岩手県のように効果に仮定的計算に基づくものを含んでいる例がある。例えば、横須賀市では自然資源の評価に住民の支払い意志額に基づく仮想評価法（CVM）



(例えば、水環境についての一人当たり支払い意志額は4,029円)(横須賀市,2002,p31-33)等、岩手県ではCO<sub>2</sub>の削減量について排出権取引価格(例えば、デンマークの取引制度で設定されている金額に基づき520円/t-CO<sub>2</sub>)(岩手県,2002,p.16)等を用いた貨幣換算の手法を用いている。なお、コスト情報に決算数値を用いているのは10ケースであり、予算数値を用いているのは5ケースとなっている。予算数値を用いているのは水道事業である。

### ②導入検討中(10ケース)の状況

環境会計の導入を検討している対象分野としては、全事業部門とするケースが4、公営事業部門とするケースが2、及びISO取得サイトに導入するケースが1等となっている。構築しようとしている環境会計のタイプとしては、ガイドライン準拠型が2ケース、ガイドラインに独自性を加味するが3ケース等となっている。情報内容については、貨幣的効果の算出にあたってはエネルギー節約のような実質的なものを挙げるケースのみであり、仮定的計算をしようという方向での検討を行っているところはない。

環境会計の導入・更なる改善のために必要なこととしては、自治体環境会計マニュアルの作成が最も多く、次いで先導的自治体の事例紹介、環境部門と財務部門との連携、導入の効果の明確化が挙げられた。自治体環境会計マニュアルの作成を求める意見が多いということは、既存のガイドラインが自治体の環境会計には不都合な点があると認識されていることの証左であろう。また、「アンケート」の自由記述欄では、効果についての貨幣換算の手法の確立の必要性や、確立されれば環境会計は行政施策における有力なツールになるといった意見が多く見られた。

### ③未検討・導入不要(14ケース)の状況

環境会計を導入・検討しないとするケースでは、その理由(複数回答)として「コストや効果を算出するノウハウが無い」を挙げるケースがトップで8ケースとなっている。環境省の調査によれば、上場企業で環境会計を導入していない企業の「導入していない理由」は、やはり「集計方法が不明」とする割合が最も高く46.3%となっている(環境省,2002,p.73)。

また、理由として「導入にコストがかかるから」を挙げるケースも同じくトップで8ケースとなっている。導入コストを導入済みのケースで見ると、金額的には最高10,024千円～最低4,500千円、人力的には最大16名のプロジェクト～最少5名のプロジェクト、時間・期間的には最長1カ年～最短6ヶ月となっている。これらのコストは、導入時と継続期とは異なるろうし、また、既存の施策との調整方法や構築しようとする環境会計のタイプ、及び外部コンサルタントの関与状況等によって大きく異なると考えられる。いずれにしても、コスト低減には、先例の積み重ねと導入済みケースの情報公開が有用であろう。

### (2) 環境基本計画やISO14001のフォローアップとの関係

先に述べたように、自治体では既に環境基本計画に沿った施策を行い、そのフォローアップを行うシステムを持っている。同計画はその進捗状況の点検及び計画の見直し(5年毎)を行

うこととなっている(環境省,2001,p.139)。また、ISO14001を認証取得した場合にそのフォローアップを公表している自治体も多い。つまり、環境会計には内部機能と外部機能という2つの機能があるが、自治体には既に環境施策についての内部機能と外部機能とを持つシステムが存在している。そこで、環境会計を既存の環境施策やそのフォローアップとどのように調和させるか、また、既存のフォローアップにないどのような機能を新たに付加することができるかを明確にする必要が生じる。このため、「環境会計調査」では、環境基本計画やISO14001のフォローアップ、及びさらに行政評価と環境会計との関連についての設問を設けた。

環境基本計画については既作成(44自治体)のうち77.3%がフォローアップを公表している。効果に関する情報内容としては52.3%が排出量を物量表示し、4.5%が可能なものは貨幣換算している(複数回答)。ISO14001については既認証取得(40自治体)のうち85.0%がフォローアップを公表している。効果に関する情報内容としては90.0%が排出量を物量表示し、30.0%が可能なものは貨幣換算している(複数回答)。この他、行政評価については導入済(34自治体)のうち77.3%がフォローアップを公表している。効果に関する情報内容としては38.2%が排出量を物量表示し、2.9%が可能なものは貨幣換算している(複数回答)。また、評価項目に環境関連事項がないとする自治体が55.7%にもなっており、半数以上の自治体において行政評価は環境保全施策の評価システムとはなっていない。

なお、いずれのシステムにおいても、環境会計のように環境保全コスト、環境保全効果、及び経済的効果を比較考量できるようにはなっていない。また、環境関連予算の把握・集計状況については、32.7%が全予算から独立集計できるとし、38.9%が環境関連部局のものについて集計できる(複数回答)としている。

### 第3節 自治体独自型の環境会計

#### (1) 導入されている環境会計のタイプ

企業では、環境会計の導入に当たって68.9%がガイドラインに準拠しているが(八木,2002,p.132)、自治体では、「環境会計調査」及びその後の調査から明らかになったように、ガイドライン準拠型の他に、自治体独自型、及び併用型がある(表①参照)。

すでに導入された自治体の環境会計のタイプを見ると、どういった型の環境会計を導入するかは、会計区分と事業の性質を視点として決まってくると考えられる。まず、会計区分の視点から考えてみよう。自治体の会計には特別会計と一般会計とがあり、特別会計を用いている公営事業分野では企業会計的手法が用いられている。また例えば、水道局事業であれば、利用者が直接支出する利用料(対価)によって事業が行われる点に企業との類似性がある。これに対して一般会計分野では、企業会計とは異なる予算・決算方式が用いられており、また、事業コストは税を収入源とする一般会計予算で手当てされて支出されるが、納税者である住民は環境

表① 自治体の環境会計の3タイプ

	具体的自治体（組織）名	会計区分
ガイドライン準拠型	東京都水道局、大阪府水道局、京都府企業局、神奈川県企業庁、埼玉県企業局、横浜市水道局、千葉県水道局、名古屋市上下水道局、福岡市水道局	特別会計分野（公営企業等）
併用型(ガイドライン準拠+自治体独自)	東京都下水道局、横浜市下水道局、横須賀市（水道局除く）、岩手県（ISO14001対象サイト等）	特別会計分野（公営企業等） 一般会計分野
自治体独自型	多摩市（環境部のみ、上下水道除く）、鯖江市	一般会計分野

（注）ここでいう自治体独自型とは、ガイドラインに準拠せず、事業項目に沿って構築されているものを指す。独自型という一定の型があるのではない。

施策の直接的対価として税を納めるわけではなく、コスト負担とコスト利用が直接的に対応していない。これらは企業会計とは大きく異なる点である。自治体の環境会計は、企業会計との類似性から、ガイドライン準拠型は特別会計分野（公営企業等）において、自治体独自型は一般会計分野において、それぞれ用いられていると考えられる（表①参照）。

次に、環境会計のタイプを事業の性質の視点から考えてみよう。自治体と企業とでは、事業体としての存在目的を異にする。私企業の本来的目的は経済的利益の追求にあり、自治体の目的は住民福祉の増進としての環境保全にある。環境保全そのものが事業の目的かどうかという点において、企業と自治体とは異なっている。企業は主に、企業の営利目的の範囲で環境保全対策を講じている<sup>5)</sup>。そして、企業自身が事業活動の過程で引き起こした環境負荷の低減、つまり「自らが原因者」である環境へのマイナスの影響について、その削減等のために環境保全対策を行う。例えば、工場における有害物質の排出量削減等が該当する。そして企業は、「自らが原因者」であるゆえに、環境保全対策を自己のコントロール下で行うことができる。

一方、自治体は本来業務として環境保全施策を講じ、地域の環境保全に努めている。地域の環境保全のためには、まず、企業と同様に「自らが原因者」となって生じさせている環境へのマイナスの影響への対策を行う必要がある（以下、この部分を「環境対策」部分という）。例えば、市庁舎であれば庁舎の廃棄物対策や、下水道事業であれば汚水処理場での処理過程における環境負荷排出などがこれに該当する。「環境対策」部分は、自治体自らが環境汚染の原因者であり、環境保全対策を自己のコントロール下で行うことができる、という意味において企業と性質が類似していると捉えられよう。しかし、自治体の環境問題への対応は「自らが原因者」である場合に限るものではない。むしろ、「他者が原因者」だが、地域の環境保全のために自ら施策を推進する（以下、この部分を「環境施策」部分という）ことのほうが自治体にとっての主要な事業活動ともいえよう。例えば、下水道事業における河川の浄化施策について考えてみると、河川の水質汚濁の原因は工場や家庭からの排水であり、汚染者は自治体ではない。しか

し、その水質保全施策は自治体が行うことになる。この場合、環境施策には自己が直接的にコントロールできず、原因者（工場や家庭等）に対策を促す側面支援の事業をも含むことになる。つまり、「環境施策」部分は、自らが環境に与えたマイナスの影響のみに責任を持ち、自己のコントロール下で環境保全対策を行う企業の環境保全対策とは大きく異なる。

併用型は「自らが原因者」かつ「他者が原因者」という、事業の性質に着目して、事業の性質によってガイドライン準拠型と自治体独自型を使い分けて、2つのタイプを併記している。つまり、「環境対策」部分（例えば市庁舎の省エネ）にはガイドライン準拠型、「環境施策」部分（例えば地域の廃棄物処理）には自治体独自型を用いて併記している。なお、特別会計分野には、ガイドライン準拠型と併用型とがあるが、前者は主に水道事業で、後者は下水道事業が導入している。これは、特別会計分野において、他に先駆けて環境会計を導入した東京都の水道局と下水道局が導入したタイプを他のケースが参考にしたためと考えられる。

ガイドライン準拠型は、例えば横浜市水道局の例に見られるように、水源涵養林によるCO<sub>2</sub>吸収量を試算するなど（横浜市水道局,2002）、当該事業体に適用させるように工夫しながら、既に存在する一定の手法（ガイドライン）に沿って導入・構築が行われている。したがって、本稿では、まだ一定の手法が存在せず、自治体独自のものとして発展する可能性がある「保全施策」部分、すなわち自治体独自型の環境会計について、多摩市を例として検討してみよう。

## (2) 自治体独自型の環境会計の事例－多摩市の環境会計－

多摩市の2001年版環境会計（多摩市環境部環境政策課,2002）は環境部（上下水道を除く）を適用範囲としたものである。環境会計導入の目的としては、「市の環境施策についての情報を市民と共有し、市民と市がコミュニケーションを図りつつ、協働して環境問題に取り組むために活用する」こととともに、「多摩市環境基本計画に沿った、市の環境施策の取組み状況を管理し、それを的確に進めるために活用する」ことを挙げている。つまり、環境会計を既存の行政施策である環境基本計画の管理・推進のためのものと明確に位置付けているところに特徴があり、「環境施策」部分の環境会計の一つの方向性を示すものと考えられるので、検討してみよう（表②参照）。

多摩市では2001年から2010年までの環境基本計画を策定している（多摩市,2002）。ここでは、30年後を展望した「長期計画」と、10年後を目標とした「短期計画」が掲げられており、さらに目標達成度や進捗状況の管理のために「管理指標」が定められている。「長期計画」には、都市環境の保全、ごみの減量・資源の有効活用、健全な水環境の確保、パートナーシップづくり等の10項目が掲げられており、これらの項目は環境会計の「体系」と一致している（表②の「体系」欄参照）。また、管理指標は環境会計の「主要な目標」と一致している（同「主要な目標値」欄参照）。通常、環境基本計画のフォローアップは、管理指標達成状況の推移の検証（目標値の何%を達成したか等）によって行われる。多摩市では、これにさらに環境会計を採り入れることによって、本計画の推進にかかるコストとその効果（物量、貨幣、叙述）とを比較考量でき

表② 多摩市の環境会計（一部抜粋）

体系	主要な目標値	現状の達成値	平成12年度費用千円(前年度)	事業内容・実績(前年度)	主な成果
都市環境の保全	1人当たり公園面積13㎡以上確保	11.3㎡	1,252,204(973,472)	【事業内容】公園緑地の管理・整備。【事業実績】《公園管理》153公園25緑地で160ha(同)、公園・花壇愛護会111団体、《整備事業》用地買収面積1,310㎡(766㎡)	安心・快適な公園緑地。愛護団体の増加。公園管理経費は減少したが、用地買収増により費用総体は増。管理に使用したCO2量は400t、公園緑地が吸収したCO2量は3,150t。
ごみの減量・資源の有効活用	①ごみ排出量5%減、 ②再利用率31%増	27%	1,332,566(1,209,015)	【事業内容】ごみ収集、資源化センター(ごみ収集拠点)の運営、ごみ減量等の啓発活動。【事業実績】《資源化センター》資源処理量5,243t(2,960t)、《ごみ減量推進》集団回収(4,548t)、生ごみ処理機723件(215件)	資源収集量は昨年度より2,290t増の5,250t。資源化センターの稼動により費用総体は増加したがセンターのクリーン・エネルギー使用により259万円の費用節約。センター運営により360tのCO2を排出したが、資源回収量の増により新品のビン・缶製造より4,160tのCO2排出を抑制。

(注) 多摩市の『環境会計(試算)』総括表の一部を抜粋し要約作成(多摩市,2002)。

るフォローアップとしている。

また、多摩市の環境会計の特徴の一つとして、10年後の目標値とそれに対する現状の達成値を示している点が挙げられる。つまり、多摩市ではストック情報に留意した新しい手法を用いている。さらに、市の施策の重点の一つである「みどり対策」や「ごみ・資源対策」の効果をCO<sub>2</sub>のイン・アウトによって捉えていることも特徴的である。このほか、多摩市ではごみ収集方法の変更に伴い増加した費用やごみの減量効果、ごみ減量による費用の削減等について、環境会計を用いて試算し、前年と比べてごみ収集-4,505t、焼却処理-3,677t、最終処分-1,052t経常経費の節約6,572千円と検証している。施策全体についての環境会計とは別に、必要に応じて特定の具体的事業について環境会計を用いた情報公開を行うことは、住民との相互理解の促進や、今後の施策に反映させようとする試みであり、環境会計の新しい利用方法と考えられる。

#### 第4節 自治体独自型の環境会計の検討課題

##### (1) 地域全体の「環境力」向上のための環境会計

ガイドラインは営利企業、とりわけ製造業を念頭において構築されており<sup>6)</sup>、環境負荷の発生原因者である企業が、自ら排出した環境負荷についての対策を講じることが想定されている(自

治体環境会計研究会,2001,p.4)。自らが原因者なのであれば排出物の把握が可能であり、それに対する対策も自己のコントロールの下に選択して行うことができる。この場合には、ガイドラインの環境コストの分類（事業エリア内コスト、上・下流コスト等）が適用可能となる。

しかし、先に述べたように「環境施策」部分は、他者が環境負荷発生原因者であり、その対策には原因者への対策支援や啓発といった側面的な部分が多い。ガイドラインで用いられている「直接的に環境への影響を管理できる領域」（環境省2002a,p.61）すなわち事業エリアの内側かどうかといった視点で環境保全施策を捉えることはできない。自治体の環境会計では、原因者かどうか、コントロールできるかどうかにかかわらず、地域の環境全体をプラスの方向に導く地域全体の「環境力」の向上という視点から捉えるべきであろう。そうであれば自治体の環境会計の機能としては、先に検討した内部機能と外部機能とに加えて、地域全体の「環境力」の向上、すなわち社会的機能を重視することが肝要であり、この機能を発揮できる環境会計を構築することが課題となる。

その一つの方法としては、地域全体の環境保全施策をまとめた環境基本計画と環境会計とをリンクさせることが考えられる。環境会計を環境基本計画のフォローアップとして構築しようとしている多摩市の例は、今後の「環境施策」部分における環境会計の構築のための一つの方向を示すものと考えられよう。また、環境会計を既存のシステムに組み込む形で導入することは、環境会計導入自体の費用対効果という面からも優れている。

## (2) ストック情報の必要性

多摩市の環境会計巻末の「今後の課題」では、例えば、「公園緑地（160ha）の整備」に関して、緑地は長年の経費の産物であるため単年度に区切って考えることが難しいとしている。ガイドラインでは非償却資産を除外しているが、地域の環境保全を本業とする自治体の環境会計においては緑地保全も重要な「環境施策」であるため、除くことはできないだろう。また例えば、環境教育は消費者の購買行動に影響を与える等、地域の「環境力」を引き上げるのに重要な役割を果たすものであり、自治体の環境保全施策にとって大きな柱の一つである。しかし、環境教育にコストをかけた場合、その効果が現れるまでには大きなタイム・ラグがある。つまり、環境会計をフロー情報のみとして単年度で考えるのではなく、ストック情報として捉える必要があろう。

また現在、ガイドラインの環境コストの中には投資と費用、すなわちストック情報とフロー情報の両方が含まれているが、この中から投資部分をストック情報として別に捉えるよう検討しても良からう。ハウステンボスは、創立10年を記念して環境報告書を作成したが（ハウステンボス,2002）、その中で10年間の環境ストック会計を開示している。自治体の環境基本計画は5年ごとに見直すことになっているため、フロー情報は毎年作成するとして、例えばストック情報は5年ごとに作成し、基本計画見直しの際の資料と位置づけることも考えられて良からう。ピアーズ・レポートでは持続可能な発展にかかわる考え方として「将来の世代が相続すべき環

境資産は前世代が相続したものを下回ってはいけない」(David Pearce, Anil Markandya, Edward B. Barbier of the London Environmental Economics Center for the UK Department of the Environment, 1989, p.3) と述べている。世代間の環境保全にとって環境資産における世代間の均衡は重要な視点である。ストック環境会計は将来世代を見据えた環境施策を検討する際に有用なツールと考えられる。

### (3) その他の課題

自治体の環境会計におけるコストと効果の対応を考えた場合、都道府県であれば都道府県が独自に負担するコストのみにより地域の環境保全がもたらされるのではなく、国からの補助金と、市町村への補助金による施策の推進によりもたらされる部分が少なくない。コストの財源と、トータルなコストからもたらされる環境保全効果との対応をどう整理するかは今後の課題である。鯖江市では、補助金部分をコストの内訳項目として別記する手法を用いている。これは、財源から見たコストと効果の対応という課題について考えるに当たって示唆を与えるものと言えよう(鯖江市, 2001)。

また、自治体では環境会計を、環境会計単独の独立パンフレットとして外部に公開している。しかし、環境会計の中身を判断するには、そこで表される数値情報がどういった施策の結果であるかを明確にする必要がある。このため、すでに多くの自治体が発行している環境報告書(白書)の中で、環境会計を環境保全施策の説明とともに開示するのは有用な方法であろう。

多摩市は、ISO14001の認証取得をせず、独自の環境管理システムを導入し、市民(環境保全審議会)による確認システムを構築している。また、環境会計を環境基本計画に沿って展開し、環境施策の取組状況の管理やその的確な推進に役立てる等、自治体に適した前向きな環境管理の向上に努めている。各自治体はそれぞれ自然環境や財政事情等が異なる。したがって、環境会計の導入に当たっては、各自治体の独自性が尊重されることは言うまでもない。しかし他方、「環境会計調査」によれば、環境会計の導入にとって必要なこととして自治体用のマニュアル作成を挙げるケースが最も多かった。地域全体の「環境力」の向上にとって環境会計が有力なツールであるのなら、その導入の促進のために自治体版環境会計ガイドラインが必要であろう。

- 1) 環境庁(現環境省)では、1999年に『環境保全コストの把握及び公表に関するガイドライン』の中間とりまとめを公表して以来、2002年現在まで毎年『環境会計システムの確立に向けて』を公表しており、『環境会計ガイドライン』と通称されている。
- 2) 自治体による一般への情報公開は、本来的には住民に対する地方自治体の行政責任に基づくというパブリック・アカウンタビリティの考え方があり(吉田, 1993, p.97)。
- 3) 自治体の環境会計、企業の環境会計を問わず環境会計成立の根拠を明らかにする必要がある。本稿では、アカウンタビリティに関して検討したが、さらに会計準則にさかのぼった本源的な理論の構築をする必要がある(勝山, 1999, p.64~69)。
- 4) 「環境会計調査」は、全国70自治体(全都道府県、政令指定都市及びその他市町村(都道府県等から環

境会計に取り組んでいるとの情報を得たところ)) に対する環境会計についての調査である。全都道府県では回収率77.6%等である(石津,2003,pp.231-243)。調査後に環境会計を導入、あるいは導入が判明した自治体については、その時点で環境会計資料の入手、ヒヤリング等を行った。これに該当するのは埼玉県企業局、千葉県水道局、神奈川県企業庁、京都府企業局、横浜市水道局、同下水道局、名古屋市上下水道局、及び福岡市水道局である。

- 5) それとともに企業は、環境問題の重要性から、自らが招来した環境負荷に対する環境責任として環境保全対策を行うようになっていく
- 6) ガイドラインには、「(ガイドラインが対象とする) 企業等には、地方公共団体等の団体も含む」(環境省,2002) とあるが、これは主に公営企業の環境会計の場合に該当しよう。

#### 参考文献

- 石津寿恵 (2003) 『持続可能な発展のための環境会計』 白桃書房。
- 岩手県 (2002) 『岩手県環境会計』。
- 勝山進 (1999) 「環境会計の現状と課題」 『JICPAジャーナル』, 第11巻第12号, 64-69頁。
- 環境省 (2001) 『環境基本計画—環境の世紀への道しるべ—』, ぎょうせい。
- 環境省 (2002a) 『環境会計ガイドブック2002年版』。
- 環境省 (2002b) 『環境白書 (平成14年版)』 ぎょうせい。
- 環境省 (2002c) 『環境にやさしい企業行動調査—調査結果 (平成13年度)』。
- 北村喜宣 (2001) 『自治体環境行政法 (第二版)』, 良書普及会。
- 鯖江市 (2001) 『鯖江市の環境会計』。
- 政策評価各府省連絡会議 (2001) 『政策評価に関する標準的ガイドライン』。
- 自治体環境会計研究会 (2001) 『自治体環境会計のフレームワーク』。
- 多摩市 (2002) 『多摩市環境基本計画 (平成13年度～平成22年度)』。
- 多摩市環境部環境政策課 (2002) 『多摩市環境会計 (試算)』。
- ハウステンボス (2002) 『1992-2001ハウステンボス環境会計報告書』。
- 八木裕之 「日本企業の環境会計の現状分析」 『会計』, 第161巻第1号, 132頁。
- 横須賀市 (2002) 『横須賀市の環境会計—平成12年度決算における費用対効果—』。
- 横浜市水道局 (2002) 『環境会計 (平成14年度予算版)』。
- 吉田寛 (1993) 『政府・地方自治体と公企業の会計』, 森山書店, 97頁。
- David Pearce, Anil Markandya, Edward B. Barbier of the London Environmental Economics Center for the UK Department of the Environment (1989) , *Blueprint for a Green Economy*, Earthcan.

(本研究は、文部科学省平成15年度科学研究費補助金(萌芽研究No.14653021)による成果の一部である。)





# 非営利組織体の会計

## ～介護施設を例として（第1年度：中間報告）

大 原 昌 明（北星学園大学）  
飯 野 幸 江（小樽短期大学）  
川 島 和 浩（苫小牧駒澤大学）  
石 津 寿 恵（北星学園大学）

はじめに

- I. 介護施設をめぐる内容整理
- II. 地方公共団体による介護施設と会計制度（川島和浩）
- III. 社会福祉法人による介護施設と会計制度（大原昌明）
- IV. 医療法人による介護施設と会計制度（飯野幸江）
- V. 株式会社等による介護施設と会計制度（石津寿恵）

おわりに：現状と課題

### はじめに

従来、非営利組織体の会計は、外部報告というよりは予算管理などのように、内部管理目的で行われる側面が強かった。しかし近年、パブリック・セクター、プライベート・セクターを問わず、非営利組織体に企業会計思考を導入する傾向があり、今後ますますその傾向が強まるものと考えられる。

一方、非営利組織体の決算書類を中心とする会計情報の開示に目を転じれば、これまでは、主務官庁への決算書類の提出は行われているものの、必ずしも広く一般に知らせるという意味合いがなかったか、あるいは薄かったように思われる。しかしこれについても、情報公開法の成立などによって、その活動について説明する責務が強調されてきている。

このような傾向の中で、非営利組織体の会計を考察する場合、二つの側面から考察できる。一つは、企業会計思考の導入にかかわる側面である。ここでは、企業会計思考の意味内容の整理、企業会計思考と非営利組織体の会計思考との調和化の方向性などが課題となる。そして、二つ目は、情報利用者への会計情報の公開にかかわる側面である。ここではとくに、非営利組織体間における会計情報の統合の是非を含めたその可能性や、開示すべき情報内容などが課題として考えられる。

本スタディ・グループは、非営利組織体の会計情報の公開にかかわる側面を考察しようとする

るものである。しかし、非営利組織体は広範であるため、われわれはそこから老人介護施設（以下、介護施設）、とりわけ入所型施設の設置主体に関連する会計に焦点を絞ることとした。介護施設は、以下に見るように、営利非営利を問わず様々な設置主体が同一のサービスを提供するものであるため、会計情報の方向性を検討するにあたって格好の分野と考えられるからである。また、主な会計情報利用者として介護施設利用者とその家族（以下、施設利用者等）を想定した。

介護施設は、現在、パブリック・セクターである地方公共団体、プライベート・セクターである社会福祉法人や医療法人、あるいは株式会社等が設置主体となって経営されている。施設で提供される介護サービスの種類は区別されるが、介護施設の利用者にとって、いかなるサービスであれ、期待する介護サービスの質に違いはない。介護保険法の施行（2000年4月）を契機に、介護施設の利用が原則的に措置制度から利用契約制度に変更された現在、施設利用者等にとって、期待するサービスをどの施設で受けるかという選択は重要な関心事である。またさらに、介護の問題は一過性の問題というよりは、場合によっては終の棲家を選択する重要な問題にもつながる。施設利用者等は、ゴーイング・コンサーンの観点から介護施設を吟味し意思決定することが必要になるだろうし、その際に利用する情報の一つとして、会計情報の有用性が増すように思われる。

本スタディ・グループは、第1年度で、設置主体それぞれの会計制度を考察することを通して、介護施設をめぐる会計の現状と課題を整理する。ここでは比較検討の必要上、非営利組織体が設置する介護施設だけを扱うのではなく、非営利組織体以外の組織体（株式会社等）が経営する施設をも対象にする。それを受けて、第2年度では、入手可能な会計情報（決算書や施設案内）の検討、設置主体へのヒアリングなどによって施設利用者等の観点からの介護施設の会計情報のあり方を提言する予定である。この意味で、この研究は、いわゆる制度的な検討を中心にしたものである。

## I 介護施設をめぐる内容整理

### 1. 代表的な介護施設

一般的な日本語としての介護が『広辞苑』に現れたのは1983年の第3版であり、資格試験の名称として介護福祉士が誕生したのは1987年である。

介護とは、一般的には「病人などを介抱し看護すること」（『広辞苑』）と解されるが、専門用語としては、たとえば『新版社会福祉用語辞典』では「身体的・精神的障害のために日常生活に支障がある場合に、日常生活行動の介助や身の回りの世話をすること」（p.43）と定義される。両者に見られるように、介護という言葉から受けるイメージは、医療・看護に重点を置いたものと、福祉・保護に重点を置いたものとに分かれる。この問題は、看護と介護の定義をめぐる

問題として今なお明確にはなっていない。しかしここで想定する介護は、老人を対象とした福祉、医療、保健の複合的な援助や支援の形態としての介護であり、ことさらにどちらかに重点を置いたものではない。

さて、一般的に介護施設には、特別養護老人ホーム、養護老人ホーム、軽費老人ホーム（ケアハウスを含む）、グループホーム（痴呆対応型共同生活援助施設）、介護老人保健施設、療養型医療施設、有料老人ホームなどがある。これらは、それぞれ固有の目的をもって設立された施設であり、その概要を示せば表「主な老人介護施設」のようになる。これらの中で本研究が対象にした介護施設は、特別養護老人ホーム、介護老人保健施設、療養型医療施設、有料老人ホームである。

## 2. 各介護施設の概要

### ①特別養護老人ホーム

社会福祉法上、特別養護老人ホームを経営する事業は第1種社会福祉事業とされ（第2条2項3）、老人福祉法の規定（第15条）に従って、特別養護老人ホームは地方公共団体または社会福祉法人が設置できる老人福祉施設の一つである。介護保険法の下においては、指定介護老人福祉施設と呼ばれる。

その設置経営実態は、社会福祉法人が設置・経営している特別養護老人ホーム、地方公共団体（とくに市町村）が設置し経営しているもの、そして地方公共団体が設置し社会福祉法人に経営を委託しているものなどがある。

### ②介護老人保健施設

もともと老人保健施設は、1982（昭和58）年に成立した老人保健法の中で規定され、1986（昭和61）年に制度化された施設である。しかし介護保険法の下で老人保健施設は介護老人保健施設として位置付けられるようになった。介護老人保健施設は地方公共団体、医療法人、社会福祉法人等によって開設される。

その設置経営実態は、市町村設置経営、医療法人設置経営、社会福祉法人設置経営を中心としながら、市町村設置・社会福祉法人経営、社団財団設置・経営などの形態も見られる。

### ③療養型医療施設

療養型医療施設は医療法第7条第2項に列挙されている病床（精神病床、感染症病床、結核病床、療養病床、一般病床）の一つである療養病床を有する病院・診療所に設置された施設であって、介護保険法上の要件を満たした場合、介護療養型医療施設となる。

その設置経営は医療法人が圧倒的に多い。

### ④有料老人ホーム

有料老人ホームは、それ自体は、常時10人以上の老人を入所させ、食事の提供その他日常生活上必要な便宜を供与することを目的とする施設であって、老人福祉施設でないものをいう（老

人福祉法第29条)と定められている。この有料老人ホームが、法的に介護施設として位置付けられるのは、介護保険法第7条16において特定施設(特定施設入所者生活介護施設)として指定された場合である。

有料老人ホームは、老人福祉施設の場合と異なり、都道府県知事への届出により設置できる。その設置経営実態は、株式会社、社団・財団・日赤、社会福祉法人など様々である。

## II 地方公共団体による介護施設と会計制度

### 1. 地方公共団体が設置できる介護施設

地方公共団体は、地域住民の多種多様な要請に応じて、教育、社会福祉、土木、消防などの一般的な行政活動を行うとともに、水の供給、公共輸送の確保、医療の提供、下水の処理などを通じて地域住民の生活や地域の発展に不可欠なサービスを提供する事業活動も展開している。地方公共団体が運営する事業(企業)活動には、水道事業、交通事業、病院事業、下水道事業などがあり、地方公営企業として展開されている。この地方公営企業では、1952(昭和27)年に制定された「地方公営企業法」によって、その組織、財務、職員の身分取り扱い等について一般行政とは異なった仕組みを適用することが可能となり、経済性を追求しながらも基本的には公共の福祉を目指すという経営の基本原則が確立された。しかしながら、地方公営企業を取り巻く経営環境は、地域住民ニーズの質の高まりや多様化、社会経済情勢の変化等により、事業活動によっては多額の累積欠損金を抱える厳しい現実に直面している(地方公営企業制度研究会編、1997、pp.1-4)。

地方公共団体が地域住民に提供する社会福祉サービスの方法は、2000(平成12)年4月に導入された介護保険制度によって、従来の「措置制度」から「契約制度」への転換が図られ、介護保険財政の経理を明確化するために「介護保険特別会計」が新設されることとなった。現在、地方公共団体が設置できる介護施設には、介護保険制度下で指定されている①介護老人福祉施設(老人福祉法第20条第5項で規定する特別養護老人ホーム)、②介護老人保健施設、および③介護療養型医療施設のような3種類の施設や、養護老人ホーム、経費老人ホームA型(食事有)、経費老人ホームB型(食事無)、ケアハウスのような介護保険の対象外となる各種サービスを高齢者に提供する施設などがある。介護保険制度の導入以降、地方公共団体が事業運営をする施設としては、養護老人ホームが主要なものとなっている(表「主な老人介護施設」を参照)。

### 2. 地方公共団体の予算・決算に影響を与える会計規制

地方公共団体における現行の会計制度は、1963(昭和38)年改正の地方自治法第2編第9章「財務」において規定されており、予算を中心とした報告と開示制度に特徴がある。現行制度では、決算とは歳入歳出予算についてこれを調整することと規定されているため(地方自治法施行令第166条第1項)、決算は議会の議決を経て執行された予算の結果の公開となり、歳入歳

出というフロー情報中心の決算書が作成される。具体的には、「歳入歳出決算書」と、添付書類として「歳入歳出決算事項別明細書」「実質収支に関する調書」「財産に関する調書」などである。

地方公共団体の予算制度では、その会計の形式や性質に応じて、例えば、一般会計予算、特別会計予算、公営企業会計予算などに区分されている。このうち、一般会計予算とは、地方公共団体の基本的な経理を中心にその歳入歳出を計上するものであり、一般に予算という場合はこの予算のことを指している。特別会計予算とは、地方公共団体が特定の事業を行う場合とか、特定の歳入をもって特定の歳出に充てる場合に設置される特別会計の予算のことを指している。この特別会計は、地方財政法や地方公営企業法の規定によって、また国民健康保険法のような特別法によって、さらに地方公共団体の条例によって、その設置が義務づけられている。公営企業会計予算とは、特別会計のうちでもとくに独立採算を原則とし、その経理も発生主義による複式簿記の方法を適用する公営企業会計の予算のことを指している（和田八東・野呂昭朗編，1992，p.33）。

このように、予算制度を採用する一般会計や特別会計においては、すべての収入を「歳入」として、すべての支出を「歳出」として、それぞれ一括して差引剰余金が計算・報告される。これに対して、公営企業会計においては、歳入および歳出を「収益的収支」と「資本的収支」の性質に応じて区分した予算に対する実績表示の決算報告書が作成される。具体的には、決算書類として、①決算報告書、②損益計算書、③剰余金計算書または欠損金計算書、④剰余金処分計算書または欠損金処理計算書、および⑤貸借対照表が作成され、添付書類として、①証書類、②事業報告書、③収益費用明細書、④固定資産明細書、および⑤企業債明細書が作成される。

以上のことから、地方公共団体の予算・決算に影響を与える会計規制は、地方自治法、地方財政法、そして地方公営企業法であり、それらが予算統制の枠組みを形成している。地方公共団体の会計は、一般会計と特別会計に大別されるが、これ以外に、地方公共団体の任意の条例設置を通じて、地方公営企業法の規定の全部または財務規定等を適用する企業（法第2条第3項、施行令第1条第2項）に対して公営企業会計が適用される。ただし、この場合には、完全に独立採算が可能な事業活動であること、あるいは不完全ながらもその経費の70～80%程度を料金等の経常的収入で賄える事業活動であることがその要件になっている。したがって、地方公共団体がこの法を適用する場合には、発生主義に基づく会計処理、管理者（または長）による出納決算事務処理への切り替え、すなわち地方自治法に基づく官公庁会計方式から企業会計方式への移行などが必要となる。さらに、帳簿整理の観点から、当該企業資産の再評価を行い、法の適用日現在における開始貸借対照表の作成が要請される（地方公営企業制度研究会編，1995，pp.142-145）。

### 3. 地方公共団体の決算書類の事例

地方公共団体が設置運営する介護施設について、ここでは、介護保険事業に関連して公営企業会計によって会計処理および報告がなされた事例として、北海道N町の老人総合福祉施設に関する予算・決算書類の概要を紹介する。現在、N町の福祉施設事業としては、①特別養護老人ホーム、②老人短期入所施設、③老人デイサービスセンター、④高齢者生活支援福祉センター（生活支援ハウス）、⑤高齢者世話付住宅（シルバーハウジング）生活援助員派遣の5つが運営されている。

N町において注目すべきは、2002（平成14）年4月1日より、老人総合福祉施設事業を特別会計方式から公営企業会計方式へ転換させたことである。すなわち、介護保険制度の導入に伴い、事業活動を独立採算で経理することにしたのである。N町では、この会計方針の転換に際して、同年3月26日に条例第6号「N町老人総合福祉施設事業に地方公営企業法の規定の財務規定等を適用する条例」、規則第5号「N町老人総合福祉施設事業の財務に関する特例を定める規則」、条例第7号「N町老人総合福祉施設事業の設置に関する条例」、および規則第6号「N町老人総合福祉施設事業の設置に関する条例施行規則」を規定している。

このように、N町は、条例の改正を通じて、従来の「老人総合福祉施設事業歳入歳出決算書（特別会計方式）」において、平成12年度における歳入項目として、①サービス収入、②使用料および手数料、③繰入金、④繰越金および⑤諸収入を計上し、他方、歳出項目として、①総務費、②サービス事業費、③公債費、④予備費を計上すると同時に、新規の「老人総合福祉施設事業会計予算書（公営企業会計方式）」において、平成14年度における収益的収入と収益的支出、および資金的収入と資金的支出の区分計上を実施した。そのため、平成14年度における期首の予定開始貸借対照表と期末の予定貸借対照表が作成された。

### 4. 現状と課題

介護保険制度のもとでは、地方公共団体は保険者であり、被保険者に対してサービスを給付する責任を負うと同時に、介護保険を基盤としつつ、地域の実情や住民のニーズに応じた独自の福祉政策を展開することが期待されている（東京市政調査会研究部、1999、p.1）。したがって、地方公共団体は、措置制度から契約制度への転換に伴って、行政または行政に委託された社会福祉法人などに限定されていた従来の介護サービスの提供事業者が徐々に多元化している現状を考慮して、介護施設の事業運営が適切になされているのかを含めて、サービスの利用者がどのような情報を入手したいと考えているのかを考慮する必要に迫られている。サービスの利用者は、公表される予算・決算書類を通じた会計情報の比較可能性が高まることで、サービス利用の選択に責任を持つことができる。

介護保険制度の導入に際して、地方公共団体には、介護保険財政自体の経理を明確化するために介護保険特別会計が単年度会計として設置されることとなった。特別会計における経理の方法は、現金主義、単式簿記であり、歳入歳出予算・決算書類が公表される。他方、公営企業

会計における経理の方法は、発生主義、複式簿記であり、独立採算の観点から、収益的収支予算と資本的収支予算の区分計上や決算書類の充実化が図られるが、帳簿整理に伴う開始貸借対照表の作成など事務コストの側面でも課題が残されている。

### Ⅲ 社会福祉法人による介護施設と会計制度

#### 1. 社会福祉法人が設置できる介護施設とその内容

社会福祉法人は、社会福祉法によって規定され、「社会福祉事業の主たる担い手」（第24条）として社会福祉事業を行う法人である。

社会福祉法上、社会福祉事業は第1種・第2種に区別される。第1種社会福祉事業は、原則として、国、地方公共団体とともに社会福祉法人が行うことのできる社会福祉事業である（第60条）。

この社会福祉事業は多岐にわたり、介護施設に限ってみても、社会福祉法人はそのほとんどの設置主体として重要な役割を演じている。とくに、老人福祉法で規定される施設サービス（養護老人ホーム、特別養護老人ホーム、軽費老人ホーム）は、その9割弱が社会福祉法人によって経営されている（厚生労働省、2002aより推計）。

また、社会福祉法人は、介護保険法で指定介護老人福祉施設として位置付けられた特別養護老人ホームの代表的な設置主体である。最近の調査によれば、特別養護老人ホームは他の介護施設と比べてきわだった伸び率を示し、老人ホーム定員総数456,293名のうち特別養護老人ホームは319,849名と入所定員の70.1%を占めている（厚生労働省、2002b）。なお、特別養護老人ホームを経営する社会福祉法人のうち約半数がショートステイやデイサービスなどの第2種社会福祉事業を展開している（全国社会福祉施設経営者協議会）。

#### 2. 特別養護老人ホームの決算に影響を与える会計規制

一般的に、社会福祉法人の会計制度は、3つの大きな区切りでとらえられる。つまり、1953（昭和28）年3月から始まる社会福祉法人会計要領の時代、1976（昭和51）年1月から始まる経理規程準則の時代、そして2000（平成12）年4月から始まった社会福祉法人会計基準（以下、会計基準）の時代である（松倉、2002、pp.59-61）。この会計基準は、介護保険法の施行と軌を一にして導入された。

2000（平成12）年2月に出された旧厚生省（以下、とくに断らない限り厚生省）の通知「社会福祉法人会計基準の制定について」（社援第310号）では、会計基準の基本的な考え方、骨格、運用上の留意点が次のように列挙された。

まず会計基準の基本的な考え方は、①法人単位での経営、②損益計算の考え方の採用、③高い公益性を踏まえた内容、④基準に基づく法人ごとの経理規程が唱われた。この考え方にとり、会計基準は、①法人単位の会計単位、②会計単位の内部に施設ごとの経理区分の設置、



③損益計算の考え方の導入、④減価償却制度の導入、⑤資金収支計算書、事業活動収支計算書、貸借対照表および財産目録という計算書類の体系、⑥資金収支計算書、事業活動収支計算書には経理区分ごとの内訳表を添付する、という骨格が示された。

会計基準の通知後、同年3月には、厚生省老人保健福祉局老人福祉計画課長名で、「指定介護老人福祉施設等に係る会計処理等の取扱いについて」（老計第8号）が通知された。ここで指定介護老人福祉施設等とは、指定介護老人福祉施設、指定居宅サービス事業所、指定居宅介護支援事業所を指す。この通知の中で示されたのが「指定介護老人福祉施設等会計処理等取扱指導指針」（以下、指導指針）である。社会福祉法人は、原則として会計基準にしたがって決算書類を作成する。ところが、介護保険法で指定介護老人福祉施設として位置付けられた特別養護老人ホームを設置・経営する社会福祉法人はまた、会計基準か指導指針に基づいて会計処理を行うことが求められたのである。

つまり介護施設を経営する社会福祉法人では二つのルールが適用されることになった。両者の間で相違点が見られたことから、同年4月、厚生省は「『社会福祉法人会計基準』及び『指定介護老人福祉施設等会計処理等取扱指導指針』による会計処理について」という事務連絡を行った。しかしこの事務連絡の内容は、一度も決算を経ることなく、同年12月19日付通知「『社会福祉法人会計基準』及び『指定介護老人福祉施設等会計処理等取扱指導指針』等の当面の運用について」（社援施第49号、老計第55号、以下、当面の運用）に置き換わり（前記事務連絡は廃止）、特例措置として社会福祉法人にして介護老人福祉施設として指定を受けた施設の会計処理の弾力的運用が図られた。

ここで会計基準と指導指針との間で認識される代表的な相違点を、計算書類、会計区分、勘定科目に限定して挙げれば次のようになる。

#### 〔計算書類〕

会計基準 資金収支計算書 事業活動収支計算書 貸借対照表 財産目録

指導指針 収支計算書 事業活動計算書 貸借対照表

#### 当面の運用

- ・収支計算書を資金収支計算書、事業活動計算書を事業活動収支計算書に読替
- ・会計基準または指導指針のどちらか一方の計算書類を作成するだけで可
- ・どちらを選択するかは各法人の裁量

#### 〔会計区分〕

会計基準 社会福祉事業・公益事業・収益事業別

指導指針 介護保険事業にかかるものは当該事業拠点別に区分

#### 当面の運用

- ・指導指針で計算書類を作成する場合、複数の事業拠点を有する法人は総括表をもって作成することも可

## 〔勘定科目〕

会計基準 中区分の科目は適当な科目を追加または省略できる

事例 大区分〔介護保険収入〕－中区分〔介護保険収入〕

大区分〔利用料収入〕－中区分〔利用料収入〕〔利用者負担金収入〕

指導指針 科目の変更に関する規定はない

## 当面の運用

- ・会計基準に従った計算書の場合、指導指針で示された勘定科目を活用できるように置き換え、中区分、小区分として設けることが望ましい

事例 大区分〔介護保険収入〕－中区分〔介護福祉施設介護料収入〕－小区分〔介護報酬収入〕〔利用者負担金収入〕〔基本食事サービス料収入〕

当面の運用が通知された後、2001（平成13）年2月に、『社会福祉法人会計基準』及び『指定介護老人福祉施設等会計処理等取扱指導指針』等の運用に関する疑義回答について」が事務連絡された。これは当面の運用でさえ、なお疑義がもたれる事項について回答されたものである。この中から、計算書類、会計区分（とくに総括表）、勘定科目に関する回答内容の骨子は次のとおりであった。

## 〔計算書類の選択について〕

- ・異なった計算書類が混在することはやむを得ない。ただちに統一する考えはない。

## 〔総括表の作成について〕

- ・法人がどのような視点から法人全体の財務状況を分析するかは法人が判断することで、総括表は法人の自主性に基づいて作成し、行政が指導するものではない。

## 〔勘定科目の置き換えについて〕

- ・会計基準の勘定科目を指導指針の勘定科目に置き換える方向での処理を望む。

これらから、社会福祉法人のうち、介護老人福祉施設として指定を受けた施設は、指導指針に基づいて会計処理を行うよう求められていることがわかる。

## 3. 決算書類の開示例

特別養護老人ホームを設置している社会福祉法人の決算書類は、他の組織体（地方公共団体・医療法人、有料老人ホームを設置している株式会社等）に比べれば、比較的入手しやすい状況にある。

しかし提供された決算書類は、各法人で書式が異なっており、法人の規模や事業数に応じて、その情報量に大きな差異が見られる。たとえば、特別養護老人ホームのみを設置している比較的小規模な社会福祉法人でさえも、決算書類は、事業区分ごとに作成され、提供を受けた決算報告書はA4サイズで合計54枚にもものぼる。

なお、入手できた法人に限ってみれば、作成されている計算書の名称や種類から、そのほとんどが会計基準に準拠して決算書類を作成していると考えられる。

#### 4. 現状と課題

以上のように、社会福祉法人の会計制度は、会計基準を原則としつつも、介護老人福祉施設として指定を受けた施設の会計は、指導指針に基づいて行うよう求められている。

現行制度上の現状を見れば、まず、会計基準にしても取扱指針にしても、利用者の観点からの会計制度というよりは、依然として経営管理あるいは行政への報告に力点を置いた内容になっている点である。理解しやすい会計を目標にした会計制度変更であったが、会計情報の受け手は誰かという視点が必ずしも明確ではない。次に、制度上、二つのルールが存在している点も検討課題になるだろう。会計処理に関する規制は指導指針が大きな影響力を持つが、会計基準とは部分的に異なる点が見られ、いまだに解決されていない。このことが実務における混乱を引き起こす要因になるだろうし、そういった状態で会計情報が公表された場合、社会福祉法人相互の比較可能性を損なう恐れもあるように思われる。

### Ⅳ 医療法人による介護施設と会計制度

#### 1. 医療法人が設置できる介護施設

医療法人とは、「病院、医師若しくは歯科医師が常時勤務する診療所又は介護老人保健施設を開設しようとする社団又は財団」（医療法第39条）をいう。介護老人保健施設と療養病棟等を有する病院または診療所（療養型医療施設）は、介護保険法上の介護施設となる。

医療法人の業務は、病院、診療所および介護老人保健施設の開設・運営といった医療業務のほかに、これらの業務に支障のない限り、医療法第42条第1項で掲げられている業務が認められている。これらの業務において、1994（平成6）年にケアハウス、1997（平成9）年にグループホームの開設が認められるようになった。これは新・高齢者保健福祉推進10か年計画戦略の達成という目的のもとで、保健、医療、福祉の連携を図る視点から医療法人の業務の範囲が拡大されてきているためである。

このように医療法人が設置できる主な介護施設は、介護老人保健施設、療養型医療施設、軽費老人ホーム、グループホーム、および都道府県知事への届出によって設置することができる有料老人ホームである。これらのうち介護老人保健施設と療養型医療施設において、設置主体としての医療法人が占める割合がそれぞれ7割を超えているように、他の設置主体と比べて圧倒的に高い（表「主な老人介護施設」参照）。これは介護老人保健施設については、その開設が医療法人の本来の業務の一つであり、療養型医療施設については、設置主体が病院または診療所でなければならないためである。そこで本章では、医療法人が設置できる介護施設のうち、介護老人保健施設と療養型医療施設を中心に検討していく。

## 2. 医療法人の決算に影響を与える会計規制

### (1) 医療法人の決算に影響を与える会計規制

医療法53条は、医療法人の会計期間を原則として4月1日から翌年3月31日までの1年と定めており、同法第51条で、医療法人は毎会計年度終了後、2か月以内に決算を都道府県知事に提出しなければならないとしている。医療法人が作成しなければならない決算書類は、財産目録、貸借対照表および損益計算書であり、医療法人の債権者はこれらの決算書類を閲覧することができるとしている（医療法第52条第1項）。

ところで、医療法人の決算を直接規制する会計基準はない。1986（昭和61）年の各都道府県知事あて厚生省健康政策局長通知「医療法人制度の改正及び都道府県医療審議会について」によれば、原則として病院については病院会計準則を、老人保健施設については老人保健施設会計・経理準則（以下、会計・経理準則）に基づいて決算書類を作成するものとしており、これは介護保険導入にともなって名称が変更されても引き継がれている。診療所については、医療法人が単一の診療所のみを開設している場合には病院会計準則を適用することが望ましいとされているが、複数の診療所を開設している場合には、原則として病院会計準則に準拠することとしている。また、病院会計準則でも介護老人保健施設会計・経理準則でも、会計は事業ごとに別個の処理をしなければならないとされている。したがって、医療法人の決算書類は、施設ごとおよび業務ごとに作成された決算書類を最終的に総合して作成されることになる（杉山・石井，1997，p.37）。

### (2) 療養型医療施設の決算に影響を与える会計規制

療養型医療施設の会計については、原則として病院会計準則が適用される。これは療養型医療施設の設置主体は病院または診療所であるからである。病院会計準則は開設主体にかかわらず、すべての病院に適用される会計基準として1965（昭和40）年10月に制定された。その目的は、「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」（病院会計準則第1条）であり、企業会計方式を採用した内容となっている。

病院会計準則において、病院が作成すべき財務諸表は、損益計算書、貸借対照表、利益金処分計算書または損失金処理計算書、および付属明細表であり（病院会計準則第2条）、会計期間は1年である（病院会計準則第5条）。原則として、病院事業の会計と、看護師養成事業その他の付帯事業の会計は、別個に処理しなければならないとされているが、付帯事業の会計が著しく小規模で重要性の乏しいものについては、病院事業の会計に含めることができとしている（病院会計準則第6条第1項）。会計の区分は、各病院および各診療所といった施設単位であり、複数の施設を開設している場合には、最終的にそれらを総合した財務諸表を作成することとされている（病院会計準則第6条第3項）。

ところで、療養型医療施設は、病院または診療所の療養病床の一部が介護保険法上の介護施設として認められたものである。したがって、病院または診療所が有する療養病床は、介護保

険適用部分と医療保険適用部分に区分される。しかし、病院会計準則は1983（昭和58）年以降、改正されておらず、介護保険を踏まえたものとなっていない。そのため医療業務と介護業務の会計が混同されてしまい、介護施設としての会計が明確にならないという問題が生じている。

### (3) 介護老人保健施設の決算に影響を与える会計規制

介護老人保健施設の会計については、原則として会計・経理準則が適用される。しかし、「特に支障がない場合には、病院会計準則等（社会福祉法人経理規程準則を除く）を適用しても差支えない」（会計・経理準則第2条第1項）としている。会計・経理準則は、介護保険法の施行にあたり、従前の老人保健施設会計・経理準則を改めたものであり、名称等が変更されているだけで、内容的にはほとんど変わらない。

会計・経理準則において、介護老人保健施設が作成すべき財務諸表は、損益計算書、貸借対照表、利益金処分計算書または損失金処分計算書、および付属明細表であり（会計・経理準則第2条第2項）、会計期間は1年である（会計・経理準則第5条第1項）。なお、損益計算書は多欄式で、介護サービス事業別に区分されており、これが様式上の大きな特徴である。

### 3. 医療法人による介護施設の決算書類の事例

医療法人による介護施設の決算書類は非常に入手しにくい。このことから医療法人が決算書類の開示に積極的ではないことが伺える。ここでは唯一入手できた医療法人の決算書類の事例を紹介するが、入手できたのは金額部分が消された項目部分だけである。

当該医療法人の決算書類は、貸借対照表、損益計算書、販売費及び一般管理費および利益処分案である。この他に、当該医療法人が経営している介護老人保健施設の損益計算書が添付されている。貸借対照表、損益計算書および利益処分案は、項目が異なるだけで、企業会計方式のものとはほぼ同じである。販売費及び一般管理費は、損益計算書の販売費及び一般管理費の部分の詳細を明らかにしたものである。介護老人保健施設の損益計算書は、事業別に区分された多欄式のものである。しかし、会計・経理準則別表第2で示されているものと若干異なり、収入高から売上原価を差し引いて収入総利益を算出し、そこから一般管理費を差し引いて営業利益を算出している（会計・経理準則別表第2では、売上原価と一般管理費を区別しないで、施設運営事業費用としている）。

### 4. 現状と課題

最後に、医療法人による介護施設の会計の現状と課題について検討する。

第1に、現時点において、医療法人の決算を直接規制する会計基準が存在しないという問題がある。その結果、医療法人の営む業務が複数の場合、施設ごとに異なる会計基準で決算書類が作成されるので、それを総合して医療法人の決算書類を作成する際の方法が不明確となってしまう。医療法人会計基準の検討は進行中であるが [1]、早期の成立・施行が必要である。

第2に、現行の病院会計準則では、療養型医療施設における決算内容が明らかにならないという問題がある。すなわち、療養型医療施設の場合、その会計が病院または診療所の決算に含ま

れてしまうので、介護施設としての決算内容が明確にされない。介護関連情報の明確化とともに、病院会計準則の早期見直しも必要である [2]。

第3に、病院会計準則および会計・経理準則には、報告対象として施設利用者が明示されていないという問題がある。医療法においても同様である。これは当初から施設利用者への開示という考えがなかったことを意味しており、決算書類が入手しにくい理由もそこにあるのだろう。介護施設は、施設利用者が納めている介護保険から収入を得ている以上、アカウントビリの観点からも施設利用者を対象とした報告が必要ではないかと思われる。

## V 株式会社等による介護施設と会計制度

ここでは、株式会社が設置する老人介護施設を検討する。当スタディ・グループの研究対象は非営利組織体であるが、非営利組織体に企業会計的手法がとり入れられようとする現下の動向を勘案すると、すでに企業会計にのっとった会計を行っている介護サービス提供主体（すなわち株式会社が設置する有料老人ホーム。以下、ここでいう有料老人ホームとは、株式会社によるものをいう）の会計を検討することは、非営利組織体の老人介護施設の会計を考察する際に有用と思われる。

### 1. 株式会社が設置する老人介護施設

#### (1) 民間による介護サービスの必要性

民間介護サービス市場は高齢化の進展とともに発展し、4.3兆円（厚生省、2000、p.139）も的一大産業となっており、民間企業にとって魅力的な市場になっている。また、現代の高齢者は生活の豊かさの進展とともに、介護期においても様々な質の高いサービスの提供を望むようになってきており、利用者にとっても、民間によるきめ細かなサービスの提供が求められている。さらに、行政改革、民活導入という面からも民間による介護サービスへの期待が高いなど、民間営利組織による介護サービスの必要性は大きい。

#### (2) 有料老人ホームの現状

株式会社が設置する介護施設には、表「主な老人介護施設」のとおり多様であるが、本章ではこのうち設置主体を株式会社とする割合が最も高い施設である有料老人ホームについて検討する。有料老人ホームは、この10年間に倍増して現在350か所に及んでおり、その設置主体の6割が株式会社である（厚生労働省、2002）。ここでは、民間のメリットを生かして入所者のニーズに応じた多様なサービスが提供されている。

有料老人ホームには、同一ホームで重度の介護まで行う介護付型から介護が必要になった場合には契約を解除する健康型まで様々なタイプがあるが、今後ますますニーズが高まると考えられる介護付型について見ると、その設置者の多くが株式会社である。株式会社を設置主体とする有料老人ホームが高齢期における施設介護に果たす役割は大きく、その分責任は重い。

## 2. 有料老人ホームの決算に影響を与える会計規則等

### (1) 決算情報開示の必要性

有料老人ホームに関する行政の関与には、老人福祉法第29条に基づく事前届出、第30条に基づく(社)全国有料老人ホーム協会による自主的な取組み、および厚生労働省の「有料老人ホーム設置運営標準指導指針」(以下、標準指針)や各都道府県の「有料老人ホーム設置運営指導指針」に基づく行政指導等があり、サービスの質の確保に努めている。

しかし他方、倒産する有料老人ホームも出てきている [3]。入居者の多くは有料老人ホームを終の棲家とし、多額な一時金を払うことになるので、サービスの質の確保とともに経営の安定性、継続性が求められる。とりわけ終身利用と言う点を勘案すれば、ゴーイング・コンサーンに関する情報は入居者および「将来入居者」[4]にとって極めて重要なものである。

### (2) 会計に関する規則

現在、有料老人ホームの会計のみを対象とした統一的な基準や規則は存在せず、通常の企業会計原則、商法、証券取引法が適用されることになる。この他、厚生労働省の標準指針において、「8(4) 経理・会計の独立」(有料老人ホーム以外の事業経営も行っている場合は、有料老人ホームにかかわる経理・会計を区分し、他事業に流用しない)、「9利用料等」(家賃相当額、介護費用、食費・管理費等の取扱い)および「11情報開示」(損益計算書、貸借対照表等の入居者・入居希望者への閲覧など)といった点についての言及がなされている [5]。しかし、下記に見るように決算情報の開示は不十分であり、利用者の意思決定のための情報開示となっているとは言いがたい。

## 3. 有料老人ホームにおける会計の決算情報開示の現状—収支構造と決算情報開示

### (1) 収支構造の現状

有料老人ホームの主な契約形態としては、終身利用権型(入居一時金を支払い、専用居室および共用部分についての終身の利用権を取得する施設)と、賃貸型(家賃相当額を月々の利用料に含めて支払い賃貸する施設)がある(全国有料老人ホーム協会, 1993, p.11)。

入居一時金(500~5000万円程度)には、前受金と預り金とが含まれる。その取扱は施設によって異なるが、例えば、入居一時金の一定割合を控除した後の金額を予測平均余命で均等割りし、予想年より早く退去(または死亡)した場合には当該金額を返還金とするというケースなどがある [6]。入居者はこのほか、月々の利用料(管理・運営費、食費等。平均16万円/月程度)を支払うことになる(厚生労働省, 2002c)。

施設側の主な収入源である一時金は、施設建設時の費用等に、また、利用料収入は人件費等のランニング・コストに充当する。

### (2) 決算情報開示の現状

有料老人ホームの決算情報の開示には、証券取引法に基づくものと、「指導指針」等に基づくものがある。前者は有価証券報告書による開示がなされているが、後者については決算情報の

利用に制約がある。また、前者は、建設会社が設置する場合のように「有料老人ホームのほかにも主たる事業があるケース」と、介護関連事業の会社が設置する場合のように「有料老人ホームを主たる事業とする（あるいは、主たる事業の一つとする）ケース」で開示形式が異なる。

#### ア. 証券取引法に基づく開示

【有料老人ホームのほかにも主たる事業があるケース】

建設会社であるミサワホームでは、有料老人ホーム「マザアス南柏」を設置している。有価証券報告書を見ると、建設事業の会計情報の中に有料老人ホームの会計情報が含まれ、財務諸表から有料老人ホームの情報を読み取ることはできない。例えば、入居一時金は流動負債の「前受金」に含まれ、月々の利用料収入は営業収益の「完成工事高」に、サービス提供等にもなう支出は営業費用の「完成工事原価」に含まれる等の処理が行われている。

【有料老人ホームを主たる事業とする（あるいは、主たる事業の一つとする）ケース】

カンパニー制により通信教育事業等を展開するベネッセでは、シニア・カンパニーの子会社が有料老人ホーム「ベネッセホームくらら」等を設置している。有価証券報告書を見ると、セグメント情報の中で施設数や当該カンパニーの売上高等が開示されている。

#### イ. 「指導指針」等に基づく開示

有料老人ホームを設置する株式会社Hでは、貸借対照表の固定負債に「長期入居前受金」が、流動負債に「入居前受金」が計上されている。損益計算書の事業収益に「入居金収入」「健康管理収入」「介護保険収入」などが、営業費用に「人件費」「食材仕入」などが計上されている。しかし、決算書類は一般に公開されておらず、当該施設が有料老人ホーム協会を直接訪問すれば閲覧のみによる利用が可能となっている。

### 4. 課題

#### (1) 「将来入居者」への決算情報開示の根拠についての検討

まず、入居者については施設設置・運営者との間に入居一時金等を介した委託・預託関係があるととらえて、これを決算情報開示の根拠とすることが可能であろう。しかし、「将来入居者」への決算情報開示の明確な根拠については今後検討する必要がある。例えば、有料老人ホームは高齢期の生活保障としての役割を担う半公共的性格を持つものと位置付けて考えることもできよう。そうであれば、「将来入居者」が高齢期における生活の場の選択にあたり、適切な意思決定ができるよう公的に決算情報の開示を担保する必要がある。このため、社会的インフラ整備として決算情報の開示を制度化することも考えられて良かろう。決算情報の開示は、利用者にとって有用であるのみならず、有料老人ホームへの適切な評価にもつながるものである。

#### (2) 他の介護施設との決算情報の比較可能性の確保

有料老人ホームのほかにも主たる事業がある場合、主たる事業と有料老人ホームとを区分した決算情報を開示し、利用者が当該ホームの経営状況を把握できるようにする必要がある。また、開示にあたっては有料老人ホーム間での決算情報の比較を可能にするとともに、他の設置主体



による入居型介護施設の決算情報とも比較できるように、介護施設の会計にかかわる諸概念と決算書様式の統一も視野に入れながら検討する必要がある。

### (3) その他

近年、NPO（特定非営利活動法人）やPFI（民間資金活用による公共事業）といった新しい主体による介護施設が設置されるようになってきた。これらの会計処理・決算書類も視野に入れて、介護施設の会計について検討する必要がある。

## おわりに：現状と課題

いまここで、会計制度を含めて介護施設をめぐる現状をまとめれば次のようになる。

まず、介護施設の多様性ととも、設置主体も多様であり、このことはまた会計制度の多様化も生むことになる。とくに介護関連情報に関して、地方公共団体、社会福祉法人、医療法人、株式会社の間で統一的な情報が得られない現状にある。

また個別の設置主体の決算書類に限ってみても、指定介護老人福祉施設（特別養護老人ホーム）の決算書類の作成では会計基準と指導指針が、事実上、ダブルスタンダードとして存在する。介護老人保健施設においても会計・経理準則での作成が原則ながら、病院会計準則での作成も認められている。

報告対象の面では、厚生労働省の通知には介護保険適用サービスを提供する実施主体別の決算書類の参考例が示されているものもある（老振発18号）。しかしそこでは報告対象は特定されていない。また、介護老人保健施設会計・経理準則および病院会計準則では利用者に対する報告の必要性は明示されていない。

介護保険法に限定してみると、介護保険の利用者は「介護認定」という単一のモノサシで介護度が認定される。一方、サービスの買い手である施設利用者等には、サービスの質に関する情報は整備されつつあるが、サービスの売り手を選択するための統一的な会計情報は入手しにくい状況にある。

会計がその組織体の活動目的にあって制度化されると考えれば、設置主体の違いによる会計制度の多様化は必然のことであろうし、その制度に基づいて発信される情報も多様なものになるだろう。他方、情報利用者の観点から考察すれば、設置主体にかかわらず、介護サービスの買い手としての施設利用者等にとって、その意思決定に役立つ比較可能な会計情報が必要になるだろうと思われる。しかし、現行制度においては、依然として残る会計情報の入手困難性、あるいは情報開示方法から見て、外部情報利用者の視点で会計情報が作成されているとは考えにくい。少なくとも設置主体間で比較可能な会計情報を入手することは困難な状況にある。

このような現状を踏まえた上で、一方で、介護施設からの会計情報の公開を促進する方策を検討する必要があり、そのために何らかの理論の構築が必要であるとすれば、それは何かを考

察しなければならないであろう。他方で、会計情報の内容に関して、各設置主体にかかわる比較可能な統一的会計情報の基準の必要性の有無、あるいは少なくとも、現行制度下、提供された情報から比較可能な情報を読み取る手法を考察しなければならない。これらをめぐる検討は第2年度に譲ることとする。

#### 〔付記〕

日本社会関連会計学会2002年度全国大会において、國部克彦、木下照嶽両先生、またコメンテーターをお引き受けいただいた松尾聿正先生から、今後の研究に役立つ示唆に富む質問・コメントを頂戴した。記してお礼申し上げる次第である。

#### 注

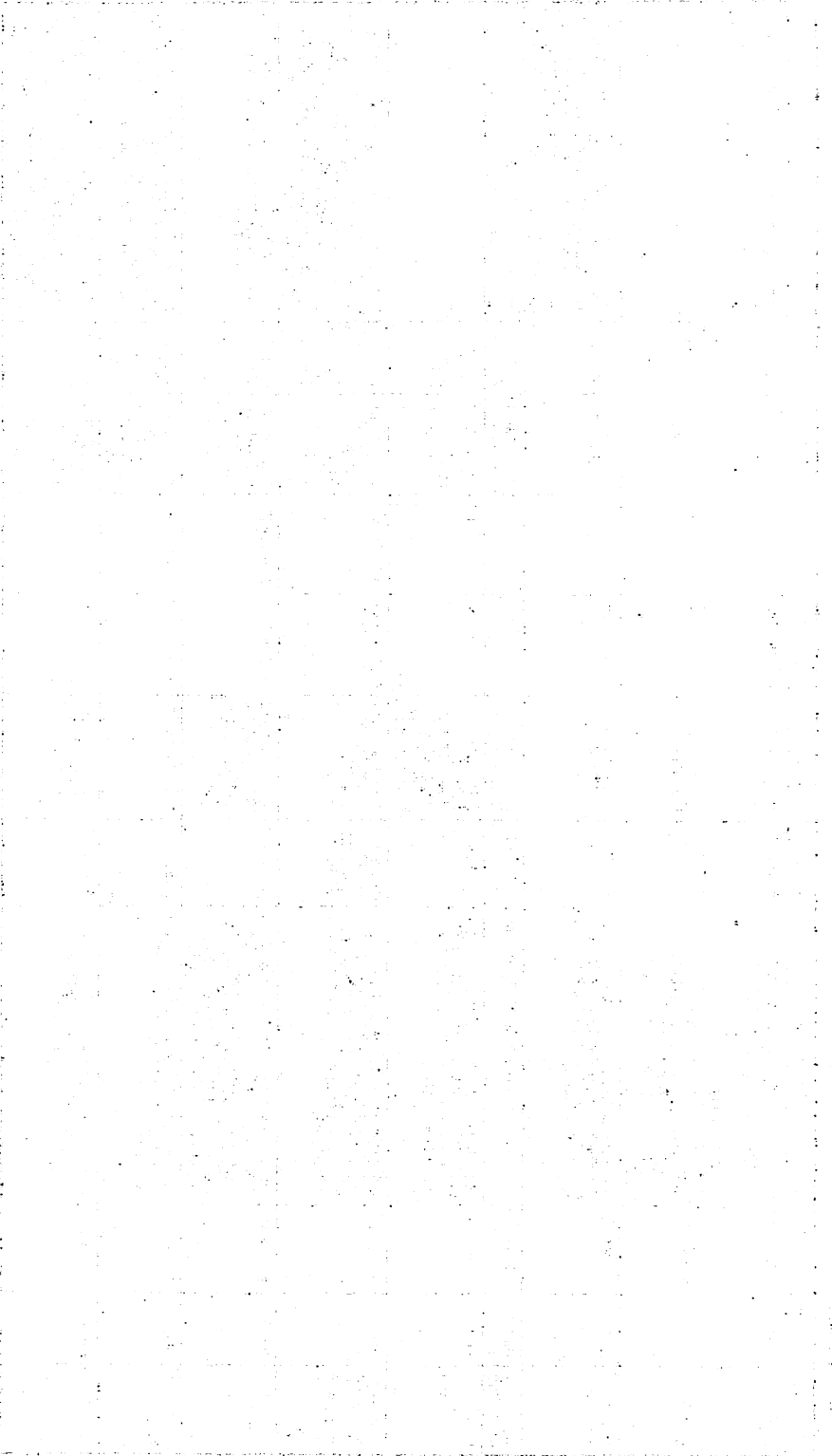
1. 四病院団体協議会・病院会計準則研究委員会が「医療法人会計基準」の必要性を主張するとともに、その試案を公表している（四病院団体協議会・病院会計準則研究委員会，2002，p.4および資料2）。
2. 病院会計準則については介護の視点からだけでなく、現代の病院は医療・介護・福祉を統合したヘルスケアというマーケットの中で活動していること、および企業会計制度の変化にともなう対応という点からも見直しが必要とされている（井出，2002，pp.351-352）
3. 有料老人ホーム「サンライズ・ヴィラ」を経営する緑風苑の倒産（朝日新聞1999年）等。
4. ここでいう「将来入居者」とは、入居検討者より広く、要介護家族を持つ層や高齢期への不安を持つ層（およそ40歳代以降）で人口の52%を占める（総務省統計局，2001，p.3）。
5. なお、有料老人ホームが都道府県の事業者指定を受けた場合には、指定特定施設入所者生活介護として介護保険適用のサービスを提供できるので、「指定介護老人福祉施設等会計処理等取扱指導指針」の定めに従う。この場合、会計区分ごとに収支計算書、事業活動計算書、貸借対照表等を作成し、整備することとなる。
6. 返還金の計算方法には例えば（入居一時金×95%）×{（180か月－入居月数）÷180か月}がある（光ハイツ・ヴェラス，2002，p.3）。

#### 参考文献

- 井出健二郎（2002）「病院会計制度改革の論点」現代会計研究会編『現代会計研究』所収，pp349-358。白桃書房。
- 介護保険における介護老人福祉施設等の会計処理の手引編集委員会（2002）『介護保険における介護老人福祉施設等の会計処理の手引』中央法規。
- 介護老人保健施設関係法令通知集編集委員会（2002）『介護老人保健施設関係法令通知集・平成14年版』中央法規。
- 厚生省監修（2000）『厚生白書（平成12年版）』ぎょうせい。
- 厚生労働省（2002a）『平成12年介護サービス施設・事業所調査の概況』<http://www.mhlw.go.jp/toukei/saikin/hw/kaigo/service00/index.html>
- 厚生労働省（2002b）『平成13年度社会福祉行政業務報告の概要』<http://www.mhlw.go.jp/toukei/saikin/hw/gyousei/01/index.html>
- 厚生労働省（2002c）『第6回社会保障審議会介護給付費分科会資料』

- 杉山幹夫・石井孝宜（1997）『新版医療法人の会計と実務〔改訂増補版〕』同文館。
- 総務省統計局編（2001）『平成12年国勢調査抽出速報集計結果』日本統計協会。
- 全国社会福祉施設経営者協議会（2000）『全国経営協会員法人基礎調査報告書』
- 全国有料老人ホーム協会（1993）『有料老人ホーム会計基準策定に関する報告書』
- 地方公営企業制度研究会編（1995）『やさしい公営企業会計』ぎょうせい。
- 地方公営企業制度研究会編（1997）『地方公営企業の概要』財団法人地方財務協会。
- 中央法規出版編集部編（2001）『新版社会福祉用語辞典』中央法規。
- 東京市政調査会研究部（1999）『高齢者福祉行政の課題と展望－公的介護保険制度をめぐって－』財団法人東京市政調査会。
- 松倉達夫（2002）「社会福祉法人の会計」杉山学・鈴木豊編著『非営利組織体の会計』所収，pp.59-85。中央経済社。
- 光ハイツ・ヴェラス（2002）『光ハイツ・ヴェラス琴似事業概要』
- 四病院団体協議会・病院会計準則研究委員会（2002）『病院会計基準等の見直しに関して（中間報告）』
- 和田八東・野呂昭朗編著（1992）『現代の地方財政』有斐閣ブックス。





# 学 会 行 事

第15回年次大会 2002（平成14）年10月25日（金）～26日（土）

大会準備委員長：山上達人（奈良産業大学）

- 10月25日（金） 会場：三井ガーデンホテル奈良
- 13：00～13：50 理事会
- 14：00～14：50 スタディ・グループ中間報告（報告40分、質疑応答10分）  
委員長：大原昌明（北星学園大学）  
報告テーマ：「非営利組織体の会計 ～介護施設を例として（中間報告）」  
司会：松尾幸正（関西大学）
- 15：00～16：50 公開講演会
- 15：00～15：50 伊瀬哲也氏（奈良産業大学常務理事）  
「資源と循環型社会～農業を中心とした循環型経営について」
- 16：00～16：50 飯田修三（兵庫大学副学長）  
「会計責任・環境保全・価値創造」
- 17：20～19：00 懇親会
- 10月26日（土） 会場：奈良産業大学情報学部棟3階1033教室
- 統一論題：「環境会計の体系化を考える」（各報告40分、質疑応答10分）  
座長：向山敦夫（大阪市立大学）
- 9：30～10：20 阪 智香（関西学院大学）  
「環境会計における費用・資産・負債の諸問題」
- 10：20～11：10 宮崎修行（国際基督教大学）  
「環境会計手法の類型化～エコ・エフィシアンシー概念をめぐって」
- 11：10～12：00 会員総会
- 12：00～13：00 昼食
- 13：30～13：50 國部克彦（神戸大学）  
「環境会計の拡張可能性」
- 13：50～14：40 湯田雅夫（獨協大学）  
「エコ効率の向上に向けたコストと負荷の統合化」
- 15：00～16：30 討論会

**東日本部会** 2002(平成14)年6月29日(土)

会場：嘉悦大学 カエツホール

大会準備委員長：山本孝夫(嘉悦大学)

- 13:00~13:05 学長挨拶
- 13:05~14:15 石津寿恵(北星学園大学)  
「地方自治体における環境会計」  
司会兼コメンテーター：木下照嶽(神奈川大学)
- 14:15~15:25 井上行忠(嘉悦大学)  
「環境報告書とその他の情報開示についてー環境報告書ガイドラインに  
おけるー考察ー」  
司会兼コメンテーター：菊谷正人(国士舘大学)
- 15:25~15:40 休憩
- 15:40~16:50 小林麻里(富士短期大学)  
「政府管理会計システムの構築ーわが国政府会計の課題と展望ー」  
司会兼コメンテーター：山口桂子(秀明大学)
- 16:50~17:00 大会準備委員長挨拶
- 17:00~19:00 懇親会

**西日本部会** 2002(平成14)年6月8日(土)

会場：大阪市立大学 学術情報総合センター1F 文化交流室

大会準備委員長：向山敦夫(大阪市立大学)

- 13:00~13:05 大会準備委員長挨拶
- 13:05~14:15 富増和彦(奈良産業大学)  
「静脈系企業の環境会計・環境報告について」  
司会兼コメンテーター：松尾聿正(関西大学)
- 14:15~15:25 徐国君(青島海洋大学)  
「三次元会計の可能性と展望」  
司会兼コメンテーター：水野一郎(関西大学)
- 15:25~15:40 休憩
- 15:40~16:50 中嶋道靖(関西大学)  
「環境管理会計実践の取り組みーマテリアルフロー会計の可能性と限界ー」  
司会兼コメンテーター：阪智香(関西学院大学)

## 「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

### (役員の選出)

- 7) 役員任期は別表・役員選挙規則により決定する。

### (役員任期)

- 8) 役員任期は、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100,000円（2年間で計200,000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。

平成15年10月10日 「一部改正」

## 『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 聿 正
理 事 (東日本)	小 川 瀧 進 勝 山 正 人 菊 谷 義 美 黒 川 妻 直 上 原 章 吉 中 宮 崎 修 行 柳 湯 田 田 夫 飯 田 田 三 梶 浦 浦 友 郡 司 司 健 國 部 部 彦 佐 藤 藤 正 平 松 松 夫 水 野 野 郎 向 山 山 敦 山 上 上 夫 青 木 木 人 大 下 下 脩 阪 智 智 嶽 香
理 事 (西日本)	川 口 修 坂 上 学 富 増 彦 町 田 弘 向 山 夫 村 井 樹
顧問理事	
監 事	
幹 事	

## 「社会関連会計研究」第15号

2003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@mslab.bus.osaka-cu.ac.jp](mailto:jcsara@mslab.bus.osaka-cu.ac.jp)

印 刷 〒604-8873 京都市中京区壬生花井町3  
 新日本プリンティングサービス株式会社

電 話 075-822-0919

F A X 075-803-2981

## 記念講演

会計責任・環境保全・価値創造

- ～企業社会関連会計の〈ありよう〉小考～ …………… 飯田 修三 …… 1

## 研究論文

- 環境会計の新体系試案 …………… 阪 智香 …… 23

環境会計手法の類型化

- エコ・エフィシアンシー概念をめぐって …………… 宮崎 修行 …… 33

- 環境会計の拡張可能性 …………… 國部 克彦 …… 43

エコ効率の向上に向けた財務パフォーマンスと環境パフォーマンスの結合

- …………… 湯田 雅夫 …… 55

- 自治体の環境会計の現状と課題 …………… 石津 寿恵 …… 67

非営利組織体の会計

- ～介護施設を例として（第1年度：中間報告） …… 大原 昌明・飯野 幸江  
川島 和浩・石津 寿恵 …… 79
-