

Vol.16

2004 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

会 長 挨拶

野 村 健太郎 (愛知工業大学)

今夏は、いつまでも酷暑が続き、また台風が数多く襲来し大雨の被害を日本各地にもたらしました。皆様お元気のことと拝察申します。

扱て、悲しいことに去る3月31日に元会長山上達人先生が御逝去されました。先生には本学会の設立時から貢献され、痛恨の極みで惜しみても余りあるものです。御冥福をお祈りします。

先生の御研究は、生産性会計・付加価値会計、社会責任会計、環境会計とまさに本学会の研究活動・報告足跡と一致している。企業と社会との関わりの重要性を認識して会計を考察すべきとする学会設立の趣旨と対応している。株主はもちろんのこと、その他多くの利害関係者の立場を考察しないと、社会全体の富は豊かにならない。日本会計研究学会とは相違して日本社会関連学会の存立の意義が認識されるわけである。

そして、社会を広く理解して、環境との関連を重視し、環境改善・維持を考察するものとして環境会計が存在し、これをも社会関連会計としてとり込み、研究対象としていくべきこととなった。昨今の気象異常も地球環境変化に起因しており、環境改善は大きなテーマであり、本学会としても軽視できない分野である。

そして、近時、CSR（企業社会責任）が盛んに論議されることになってきた。かつ、これこそ我が学会の取り組むべき課題である。CSRに関する会計は、付加価値会計や環境会計とは無縁ではなく、まさにこれらを包含する内容となっているからである。地球保全に理解を示す誠実な企業をめざし、それによって企業価値を高めようとするものである。CSRをよりオペレーショナルにして、企業経営で操作可能な中身にすべく、多くの企業で実際に運用されるようになってきた。日本ばかりでなく、各国でもとり入れられ、まさにグローバル次元の研究課題となっている。証券市場でもSRIとして運用されてきた。

さて、CSRは「企業」を中心として考察されてきたが、しかし、最近では「企業」のみに留まらず組合、NPO組織、公共団体に対してもCSRが論じられている。CSRというのが「企業」のみに焦点を当てず、広い対象とすべきものとなっている。本学会もこの点に配慮していかなければならない。

ところで、本学会は、「社会」を重視して企業との関連で種々の研究報告がなされているが、最近では、医療、介護、福祉などと会計との関連に関しても多くの研究報告が行われるようになってきた。本学会の発展を考慮すると好ましいことである。人間が出生してから死亡に至るまでの過程、つまり一生涯において、生育、教育、就業、健康、医療、福祉、介護、年金などを社会保障の側面から把握して、困窮者が出ないように一定レベル以上の保障を行っていくため、セーフティネット（安全網）を張り巡らせて社会生産性を豊かにしていかなければならない。社会保障を「会計」の側面から貢献すべき余地がないのかの探究である。とくに将来の子弟にツケを残さず負担をかけない、つまり国債の発行残高を安易に累積させない「世代会計」のあり方、実態、改善の課題は、本学会の大きなテーマとなる。

目 次

記念講演

環境経営の研究方法について	真船洋之助	1
---------------------	-------------	---

研究論文

社会環境情報開示におけるステイクホルダーの人間観に関する一考察	向山 敦夫	13
複式簿記による環境会計の実践 —環境負荷の期間的計算—	宮崎 修行	19
環境報告書の利用者と利用目的 —「環境情報開示目的に関する調査」を中心に—	松尾 聿正	31
国立大学法人の会計制度の特徴	野村健太郎	47
環境管理会計における環境コストの考察	長岡 正	57
非営利情報に基づく裁量的利益調整行動の分析	佐藤 清和	69
環境パフォーマンス情報における比較可能性 —大手建設業の廃棄物情報に注目して—	宮武 記章	81

スタディ・グループ報告

非営利組織体の会計 ～介護施設を例として（第2年度：最終報告）	大原 昌明・飯野 幸江 川島 和浩・石津 寿恵	89
--	----------------------------------	----

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 16

December, 2004

Commemoration Lecture

- Alternative Perspectives on Environmental Management Research Methodology
..... *Yunosuke Mafune* 1

Articles

- A Discussion of Human Concept of Stakeholders in Corporate Social and Environmental Reporting
..... *Atsuo Mukoyama* 13
- Practicing Environmental Accounting by Double Entry Bookkeeping System --Periodical Determination of Environmental Impact--
..... *Nobuyuki Miyazaki* 19
- User and User's Purpose of Environmental Report
..... *Nobumasa Matsuo* 31
- Reform of the Accounting System for the National Universities
..... *Kentaro Nomura* 47
- A Study on Environmental Costs in Environmental Management Accounting
..... *Tadashi Nagaoka* 57
- Analysis of Earnings Management Using Cash Flow-based MS Ratio
..... *Kiyokazu Sato* 69
- The Comparability of Environmental Performance Information
..... *Noriaki Miyatake* 81

Study Group

- A Study of Accounting No-for-profit Organization(part II):A Focus on Nursing and Personal Care Facilities
..... *Masaaki Ohara* 89
Yukie Iino
Kazuhiro Kawashima
Toshie Ishizu

環境経営の研究方法について

真 船 洋之助

I はじめに

環境経営や環境会計の研究業績が次第に多くなってきていることを知るのにはよろこばしいことである。しかし、その研究方法になるとそれほど関心が払われていない。ほとんどの研究者は、これまでの実証主義的な研究方法に従っているのが実情であろう。¹⁾

最近のヨーロッパの思想、哲学、芸術、建築などの広範な領域に認められるポストモダニズムやポスト構造主義の動きの中に、従来の実証主義万能の考え方に対する批判を見て取ることができる。この流れは、後にも指摘するように、ラディカルな構造主義者のある部分とも重なっている。批判の方法としてのポストモダニズムは、伝統的な定量的・定性的社会科学の真理探究の願いを疑問視するのである (Alvesson, 2002, p.10)。ポストモダニズムのほかに、解釈主義、批判理論、ポスト構造主義などの出現が、社会科学を新しい視点から眺めることを迫っている。

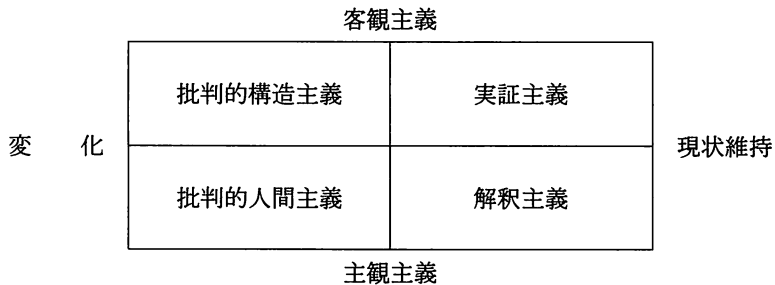
この発表においては、環境経営や環境会計の研究の底流にある最近の、とくに欧米の研究手法の違いを明らかにし、機能主義ないし実証主義を中心とする経営研究の「主流」^{メインストリーム}に比べて、批判的研究方法 (critical study or research) がどのような意味をもちうるのかを検討してみたい。

II 競合する社会科学的研究の方法

社会科学的研究はすべてその背後に存在、認識、価値、人間性、そして方法などに関するいくつかの仮定を組み合わせて成り立っている。この仮定の組み合わせ方に応じて、研究の観点、方法が異なってくる。したがって方法も多様になる。

社会科学的研究方法の類型化については、つとにBurrellとMorganによるパラダイムの分類図がよく知られている (Burrell and Morgan, 1979, p. 22; 訳, 36頁)。²⁾ この図は、2つの基本的な分析次元、すなわち、(1)主観・客観の次元と、(2)レギュレーション・ラディカルチェンジの次元を基礎にして、これを直角に交差させて、4つの象限を作るのである (図-1 競合する研究パラダイム)。ただし、この図はバレルとモーガンの図における「レギュレーションとラディカルチェンジの軸」を「現状維持と変化の軸」に変更している。(1)は主観を重視する

図一 競合する研究パラダイム



(Welford, *Hijacking Environmentalism*, Earthscan, London, 1997, p. 43)

考え方から、客観を重視する考え方にいたる線（現状維持）である。(2)は、社会がばらばらにならない側面、社会の連帯と凝集性を重視する規制の側面と、他方で、現代社会の急激な変化、深層にあるコンフリクト、構造矛盾など、本質的に人間の発展を阻害する構造からの解放に関心をもつ次元に連なる線（変化）である。

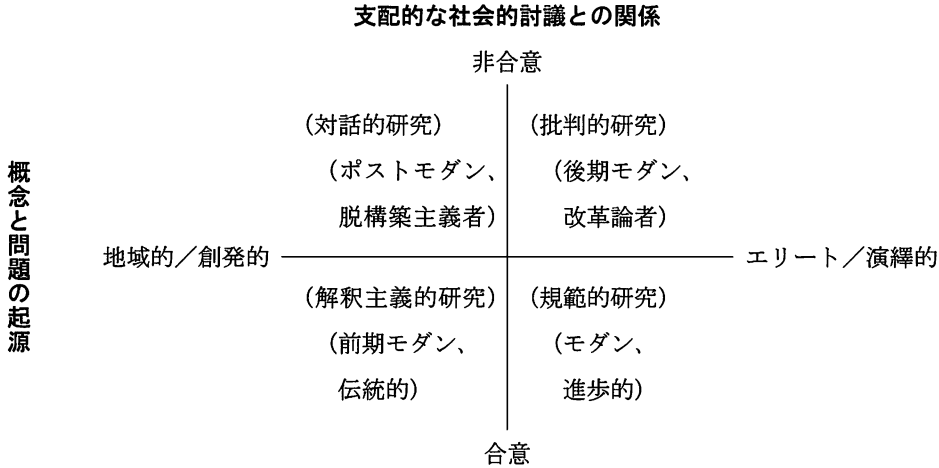
Barrell/Morganは、こうして2つのポールを用いて4つのパラダイムの分類に導いた。すなわち、機能主義（実証主義）、解釈主義、ラディカル構造主義、それにラディカル人間主義がそれである。このパラダイム分類は、組織論ばかりでなく、市場調査論、マーケティング論、批判的マネジメント論、批判会計論などに色濃い影響を与えている。³⁾

しかし、ここではこのパラダイム分類をあえてとらない。表象（representation）という見地から、競合する考え方の異同をもっとはつきりさせ、研究方法の違いを明確にするために、Barrell/Morganとは違った分類法を用いたい。ここでは批判理論と、伝統的な規範的研究（例えば、機能主義）、解釈的研究などがどのように異なるのかを明らかにしたいからである。⁴⁾

Alvesson/Deetzは、Burrell/Morganとは異なり、主観・客観のポールではなく、合意・非合意（consensus-dissensus）のポールを立てている（図一2 表象という行為のメタ理論を基にした諸局面の比較）。

これは、秩序や秩序を創り出す研究方法に傾斜しようとするのか、それとも闘争、コンフリクト、緊張などを自然の状態であるとする考え方に傾斜しようとするのかを区別する図である。ここで注意しなければならないのは、非合意は“disagree”（意見の不一致）ではないことである。非合意（dissensus）は批判理論やポストモダニズムの研究においてはキーエレメントをなすもので、秩序を重視する合意志向とは反対のものである。現在の秩序は基本的なコンフリクトに基づく抑圧、それによる人々の支配など、多様な利害の存在を示す。研究の狙いは、コンフリクトや緊張を和らげる秩序維持のメカニズムにチャレンジすることである。記述するための言語より、相違点や相違を否定したり、区別し直すなどのほうが研究にふさわしいと考えている（Alvesson and Deetz, p. 27）。「合意」のポールに近づけば近づくほど、言語をもって

図一 表現という行為のメタ理論に由来する諸局面の比較



(Alvesson and Deetz, *Doing Critical Management Research*, Sage, London, 2000, p. 24).

表象の体系であり、価値から中立かつ透明であり、仮定のもとに成り立つ世界を表象するために使われるものとする見方に近づいて行く。

Alvesson/Deetzは、合意は非合意から生じるものであり、結局非合意に陥る。批判理論的研究は、支配的な秩序の代わりに、非合意の創造を通して社会的合意をもたらそうと試みる。否定的弁証法を使う批判理論によるイデオロギー批判は、コンフリクトを和らげて新しい秩序を生み出すよりも、誤った秩序を壊すことである。これが非合意の意味である。彼らは、このような意味のことを述べている。批判理論は非合意にいたる線上に置かれるゆえである。

次は、エリート／^{アプリオリ}演繹的 (elite/apriori) のポールである。このポールを立てるのは、理論重視の傾向を強調したいからである。研究者の概念体系はローカルな意味の体系を超えた一般性をもつことを要請する。そのような概念体系は日常的に人が抱くものよりよいと考えているからである。

これに対して、地域的・創発的 (local/emergent) のポールは、オープンな言語を用いて研究しているか、高尚な主張をもった知識を生み出そうとしていないかどうかを問題にする。知識の形式は真理というより、洞察という形式に近い。研究者は専門的なすぐれた観察者というより、知識生産における熟達した協力者といったほうがよい。このような立場での研究は、いろいろな形の参加的研究として行われるものが多い。

AlvessonとDeetzの社会科学的研究法の分類に関する提言は、すでに上に述べたBurrell/Morganの4つのパラダイム区分を修正したものである。AlvessonとDeetzのいう「規範的」という言葉は、Burrell/Morganがいう機能主義の研究上の立場と同じである。AlvessonとDeetzはこれによって規範的な、レギュラリティー研究と、価値判断を入れる研究の双方に注意を向けるこ

とができるという。「対話的」というのは、「ポストモダニズム」の側面に注意を向けたいからである。「エリート／演繹的」と「地域的／創発的」の局面は、Burrell/Morganのいう主観—客観の局面に代わるものである。

Ⅲ 社会科学の4つのタイプの研究方法

以下において、社会科学的研究法の4つのタイプ（規範的研究、解釈的研究、批判理論的研究、対話的研究）の特徴を、ディスコース（討議、言説）の特徴としてまとめたAlvessonとDeetzの見解を基礎にして検討を加えてみよう（Alvesson and Deetz, pp. 23?48）。これらの4つのプロトタイプの特徴を一覧表にまとめてあるのが、表—1（類型化した4つの研究方法の主張〔ディスコース〕の特徴）である。

表—1 類型化した4つの研究方法の主張（ディスコース）の特徴

問 題	デ ィ ス コ ー ス			
	規 範 的	解 釈 的	批 判 的	対 話 的
基本目標	対象の間にある法律に似た関係	統一した文化の表示	支配をあばく	コンフリクトを和らげる
方法	法則定立的科学	解釈学、民族誌学	文化批判、イデオロギー批判	脱構築、系譜的方法
希望	進歩的解放	統合的価値の発見	社会秩序の改革	失われた声のために居場所を主張
社会関係の象徴	経済的	社会的	政治的	大衆的
組織の象徴	市場	コミュニティ	政治社会	お祭り
取り組む問題	非効率、無秩序	無意味さ、非正統性	支配、同意	周辺的地位に追いやること、コンフリクトを伴う抑圧
閉鎖的コミュニケーションに対する関心	誠実さ、影響力、情報ニーズ	社会的文化変容、集団的肯定	誤った認識、制度的歪み	ディスカース（討議的）
語りのスタイル	科学的／技術的、戦略的	ロマン的、受容的	治癒的、指導的	反語的、両值的な
時期区分	モダン（近代）	前期モダン	後期モダン	ポストモダン
組織の利点	統制、専門知識	献身的参加、労働生活の質	参加、知識の増大	多様性、創造性
雰囲気	楽観的	友愛的	懐疑的	遊び好き
社会的懸念	無秩序	自我感喪失	権威	全体化すること、ノーマライズすること

(Alvesson and Deetz, *Doing Critical Management Research*, London, Sage, 2000, p. 32)

(1) 規範的研究 (normative studies) : 周知のように、この研究方法は北米を中心とした組織論、応用組織論の研究においては支配的なものである。このディスコースを主張する研究者は方法論的決定論者、機能主義者、また単に変数分析を行うものであるという。AlvessonとDeetzによると、このディスコースを唱える者は規則の作成を重視し、規則性を探求し、経験をノーマライズし、戦略的/命令的な方向づけに関心をもっているという。研究実践は十九世紀の自然科学の考え方のほかに、操作化、仮説化、統計的演繹、パターン認知過程などの最近の方法も取り入れる。文化に注目し、それを変数を用いて操作できる対象と考えている。組織をカオスの特徴をもつものと見ると、ポストモダンの組織論と重なる部分が出てくる。多くのマルキストによる研究は、この規範的テーマを用いている。彼らは特定の社会的コミュニティを特別視し、規範的コンセプトを基礎にした経済的、構造的説明を展開しているとする (p. 31-33)。

(2) 解釈的研究 (interpretive studies) : 組織を解釈的に見ようというのは、組織を社会的サイトとしてとらえ、特殊なタイプのコミュニティであると見るからである。組織活動の経済的側面より社会的側面が重視される。人間は客体ではなく、単純にテストもされない。研究する主体というとらえ方が重要である。多くの研究者は定性的方法を取り、民族誌学 (ethnography)、現象学、解釈学 (hermeneutics) などを厳密な仕方で行う。さらにAlvessonとDeetzはいう。通常はフィールドスタディが中心であり、観察とインタビューを重視する。解釈的研究の狙いは、特定の現象がいかんして社会的に生み出され、規範、儀礼ないし儀式、日常行動により維持されていくかを示すことにあり。最近では解釈的研究に注目するものが増えて、分裂、緊張、コンフリクト、抑圧のプロセスなどに多くの関心が寄せられるようになっている。

(3) 批判理論的研究 (critical theory studies) : 批判理論的研究者は一般に、組織を社会的・歴史的産物であると見ている。したがって組織をコンフリクトや支配の考察の中に置くことになる。ここで支配というのは、意味のあるコンフリクトを隠蔽したり、圧迫したりすることを指す。組織はだいたい政治のサイトの問題として扱われる。したがって一般社会理論、とりわけ公共的的局面における意思決定の理論が重要になる。AlvessonとDeetzは、営利組織に対する批判理論のスタンスを次のようにまとめている。「営利組織は自然資源の利用、所得の分配、望む財・サービスの生産、人間の資質の開発、および社会の方向づけなどに対する、重要な集団コンフリクトの接合と拡散のための公開討論の場を用意する建設的な社会的制度である」のに対して、営利的組織は他方で、「権力と支配のさまざまな形はゆがんだ意思決定に導き、社会的害悪と重大な荒廃、非効率を助長する」としている (p. 35)。批判理論的研究の狙いは、現実の社会構築がいかんにある種の利益に偏向し、また何らかの構築が不明瞭に付され、誤認されるかを陰に陽に明らかにすることによって、支配の諸形態、不均整、ゆがめられたコミュニケーションを証明し、批判することである。そしてこのために必要なのは、よりオープンな合意構築の助けになる議論のために非合意を生み出したり、いろいろな形の社会的・政治的意識、同意、制度的にゆがめられたコミュニケーション、ルーティンな決まり、誤ったノーマライゼー

ションを問題にすることなどである (p. 35)。批判理論的研究は価値とのかかわりもち、道徳や倫理も拒否しない。批判理論の定義については必ずしも一般に承認されたものはないが、次のような流派を含めて考察する見解はひとつの参考になるであろう。このくくり方は、理論やコンセプトは異なるが、著作には共通する重要なディスカース的な特徴がある点に注目したものである。ただし、このくくり方では、Giddensの構造化理論まで批判理論に含むことになり、拡大解釈しすぎているきらいがある。

- ・フランクフルト学派の批判理論 (Frankfurt School critical theorists)
- ・コンフリクト理論 (conflict theorists; Dahrendorfを嚆矢とする流れ)
- ・構造化理論 (structurationists; Giddens, 1984, 1991)
- ・フェミニスト研究 (feminist work; Harding, 1991; Pringle, 1988)
- ・労働過程論 (labour process theory; Braverman, 1974; Burawoy, 1979, 1985; Knights and Willmott, 1990)

通常理解(狭義)においては、批判理論といえは①1920年代と1930年代の間にはじまるフランクフルト学派と、②ハーバーマスからの流れを指しているとしたほうがよいであろう。

(4) 対話的研究 (dialectic studies) : 「ポストモダニスト」という言葉はあまりにも商業的に使われ、乱用されているので、その代わりに「対話的」(dialectic) という用語が用いられている。構造のプロセスにとって重要な「区別の体系としての言語」(language as a system of distinctions) を重視し、進歩と解放の「荘厳な物語」や大規模な理論体系(エリート/演繹的アプローチ: 批判理論とマルクス主義や機能主義のような規範的研究を指す)を拒否し、権力と知識の結びつき、支配のシステムの中での専門的知識の主張の役割の重視、現代世界の流動的、超現実的な性格とマスメディアや情報技術の役割に注目する。そして物語/フィクション/レトリックを研究過程の中心におき、人間と実在の構築された本質に焦点を当てようとする。AlvessonとDeetzは、このアプローチの中にポストモダニズムと脱構築主義を含めている。

対話的研究は、いかなるディスコースにも含まれているフラグメンテーション(分断化されたアイデンティティ)と潜在的な不統一に注目する。批判理論的研究と同じように、不均整と支配に関心を寄せるが、しかし批判理論のように集団や支配のタイプをあらかじめ決めるようなことはしない。支配は流動的で、状況的で、誰かが行うようなものではない。集団や個人のアイデンティティは固定的なもの、一元的なものとは見ていない。日常生活の現実、意味の体系、自己の概念の中での抑圧を加えているコンフリクトを和らげ、レジスタンスの地域的な形を強めようとする。批判理論が世界の改革を目指すのに対して、対話的研究は現実のもつ不公平さ(不完全性と一面性)、レジスタンスと複雑性の背後に隠されている点を明らかにしたいと望んでいる (p. 36)。

IV 批判的研究方法の展開

マネジメントや会計の研究に批判理論的方法を適用する傾向は、とりわけイギリスの動きの中に顕著である。この傾向に指導的役割を果たしているAlvessonとDeetzは、批判的研究の方法はまったく異なる2つの別々の知的な流れの間をつないでいる点に注目している (Alvesson and Deetz, 2000, p. 1)。

ひとつは、批判理論とポストモダニストの双方の研究の中に生き続けている「批判の伝統」である。それは、既定の社会秩序、支配的な実践、イデオロギー、ディスコース（討議、言説）および制度を疑問視する考え方である。もうひとつの流れは、定性的、ないし解釈的研究（日常生活のミクロの実践を理解するのが目標）である。

批判的研究は、一般に人間の意思決定において支配したり、制約するものから自由にする、それに反抗するように刺激を与える（これらはすべて解放につながる）ことを目的にしている。社会の中に広範に存在する不釣合いの関係、例えば、階級、後期資本主義、豊富な／ポスト希少社会などの源に焦点を当てて、より広く文化的、経済的、政治的コンテキストの中で研究を遂行しようとする。

批判理論とポストモダニズムの関係については、解釈の余地があって論者によってまちまちである。ここでは、批判理論とポストモダニズムは相互協力することによって貢献が期待できることを指摘するにとどめる。

V 環境経営・環境会計研究に対するインプリケーション

すでに指摘したように、環境経営・環境会計の研究方法に関する方法論的な考察は、決して十分なものとはいえない。この事情は洋の東西を問わない。しかしこのことは経営学や会計学の領域のことであって、他の隣接科学、例えば、社会学では、環境問題の重大化とともに、環境社会学が急速に発展して、現在「環境社会学の第2次パラダイム論争」が行われている（谷口吉光、1998；須田直之、2000）。これは、(1)人間中心主義を基礎として「人間だけは自然を支配する能力を持つ」とする「例外とするパラダイム」に依拠する考え方と、(2)環境破壊の進行の現実を見て、環境の問題を取り上げないのは「社会学者の先天的欠陥」であり、それこそ「生態学的無知」であるとする強力な実在論者の批判的な考え方の対立である。その結果、環境社会学において社会構築主義が機能主義に代わって登場した。社会構築主義の考え方は、自然環境についての人間の知識は社会的につくられたもの（＝社会的構築物）であるとする。環境経営の分野にもこの社会構築主義の影響が現れてきており、イギリスの環境経営学者Welfordは、この線に沿って論陣を張っており、最近では構築主義の不十分さを批判して、より批判的な志向を深めた理論的研究（批判理論）に立ち入っている。

(1) 環境経営への批判理論的接近

まず、環境マネジメントに対して批判理論的接近がなぜ必要になるのかを明らかにしよう。

そのためには、批判理論以外の研究方法、すなわち、実証主義と解釈主義の問題点を明確にする必要がある。

20世紀後半の科学、哲学、芸術などにおける重要な変化は、社会現象を物理現象とは異なる見方で見る必要があることを鮮明にし始めたことである。これは最近のポストモダニズムやポスト構造主義の動きの中に顕著に見ることができる。社会は単純なモデル、仮説によって説明することが困難であり、予見は著しく難しいこと、物理法則とは違う法則に従うことなどが認められるようになった。社会現象は一般化したり、数量化し、分類するよりも解釈する方が適していると見る。この動きと、価値中立的な方向、利害、コンフリクト、権力、解放などを重視する動きとが重なって、新しい解釈の方向が生じてきた。

そこで、規範的研究（機能的研究）、解釈的研究、批判的研究の3つの研究方法が、環境危機の原因についてどのようなスタンスを取るのか、問題にしてみることにしよう。⁵⁾

規範的研究は、資源の制約、人口増大、生物環境の危機的状況を強調する。この研究は生物学的、物理的環境危機の説明を好む傾向がある。この立場から提出されるソリューションは、技術の発展の中に求められ、科学的事実と伝統的な意見を重視する。企業が選好するのはこの見方である。というのは、変化があるべしとする科学的な根拠がない限り、現状維持が許されるからである。基本的に、環境問題は社会における組織と自然環境の相互作用から生じるものと見られる。したがって企業経営を研究する立場からすると、持続可能な発展をもたらす組織をつくりだすソリューションが望まれる。現状の基礎にある秩序にチャレンジすることはしない。

批判的パラダイムはこのような考え方をとることはできない、とWelfordはいう。すなわち、環境危機に対する批判理論的立場は、問題をイデオロギー、文化、および価値との関連において見ようとする。いいかえれば、従来通りの、同じ基本的価値に基づかない、ラディカルに異なるイデオロギー、文化、価値に対するニーズに応えようとする。したがって、利潤、所有構造、資本の観念と役割などの再定義や再評価、マクロ的にはGNPや成長の尺度の再定義、企業倫理や行動規範の変更などが必要になる。

広義に解釈して、批判理論的アプローチの展開として、ここでぜひとも付け加えておきたいのは、仏教経済思想の側からの「近代化」批判である。その原点にはシューマッハーの『スモール・イズ・ビューティフル』の考え方があり（シューマッハー、小島・酒井訳、第四章 仏教経済学、69頁以下）。彼は、物質至上主義と科学技術信仰に支えられている現代文明を批判し、再生不能の燃料によって生活する人類は、持続可能な生活を営んでいるのではなく、自然を暴力によって従わせているにすぎない。宗教や精神の価値を無視して行われる「近代化」は問題である。正しい経済成長の道は八正道の「正しい生活」の道以外にない。これは言い換えれば「知足の経済思想」といえよう（安原和雄、平成8年）。仏教経済学の立場からのモダニズム批判には傾聴に値するものが多い。⁶⁾

(2) 持続可能な発展、エコモダニズム、エコ効率批判

企業の環境に対する考え方 (environmentalism: 環境主義) を支える基本的な理念は持続可能な発展であり、それはエコモダニズムによく符合する。そしてそのためのツールは、エコ効率である (Welford, 1997, 16-17)。企業の環境主義の基本にあるこのエコモダニズム、なかでもエコ効率は、はたして説得的なツールであろうか。

WBCSD (持続可能な発展のための世界経済人会議) が、エコ効率に対する批判としてあげている例を要約してみよう (山本良一監訳, 304-307頁)。

- (1) エコ効率の理念はあまりにも短期利益を重視しすぎている。
- (2) エコ効率の理念は豊かな北半球の大企業だけのものである。中小企業や開発途上の国の企業のためのものではない。
- (3) 革新的な一部の企業だけに通用する。
- (4) 消費者が望む製品であっても、ときには販売してはならないとする持続可能な消費という理念は、ビジネスの世界には受け入れがたい。
- (5) エコ効率はグローバルな不平等の存在と、持続可能な発展の社会的側面を無視している。発展途上国との技術水準の格差の存在、エコ効率を上げるために労働投入を資本投入に代替することによる雇用へのマイナスの影響などがある。

(4)と(5)の批判はとくに注意すべきである。なぜなら、持続可能な発展は単純に生産効率の問題のみならず、消費や分配の側の問題をも含むからである。そこでは仏教経済思想にいうように、非市場的、非貨幣的価値の重視、自利他利の調和、脱成長主義、ゆとり指導型経済、生活者主権の尊重など、従来の「食欲の経済思想」とは異なる理念が要請される (安原, 108-109頁)。究極的に、生産と分配の問題は切り離して考えることはできないであろう。そこに大きな困難な問題が存在している。

Welfordによれば、企業がエコモダニズムのアジェンダを支持する理由には2つあるという。ひとつは、この考え方が伝統的な優先事項とあまり矛盾せず、社会や産業組織の急激な変化を必要としないからである。もうひとつの理由は、産業人が持続可能な発展のようなより広い面を考える想像力と創造性に欠けるからである。そこで、伝統的な環境主義に結びついた考え方にラディカリズムを再注入する必要があるというのである。

Welfordの考え方をもう少し聞くことにしよう。エコモダニズムは実証主義と合理性、保守的性格に重点がおかれていて、ディープなグリーン政治の基本にあるディスコースの精神的な側面の存在を否定しているという。しかもエコモダニズムは富めるものの富を維持する考え方(個人、国家両方)に結び付いている。そこにはつねに、エコロジカルなアクションに上回って優先しなければならない何かが存在していることを意味している。エコロジカルな行為は「いつも通りのビジネス」の追加的な性格のものであり、「エコロジカル・イシューは進行困難なときはいつでもはずされる運命にある付属物なのである。ビジネスという飛行船が高度を失するよ

うなときには、真っ先に船外に投げ出されるのはグリーンバッグ」(Welford, p. 31)というわけである。

効率自体は最適化を意味する新古典派経済学概念である。環境に関係づける場合、最適化することは多くの経済外的要因を考慮の外に置かざるをえなくなる。それは企業経営に対して、社会的側面をそのまま脇に置くことを意味する。「効率の概念は、倫理、公平、平等、教育、そしてエコロジーのような問題を考慮に入れて置き換える必要がある」(Welford, p. 36)。しかしながら、Welfordも認めるように、これを解決する単純なモデルは現在のところ存在していない。エコ効率はビジネスにとってそれ自体が目的ではなく、単に出発点にすぎない。エコ効率を金科玉条と見ることには大きな危険を伴う。エコ効率とエコモダニズムは持続可能な発展と矛盾する要因を含むことを認めざるをえない。

VI むすび

最近の環境マネジメント論のテーマを見ていると、(1)実践的な環境マネジメントの理論的枠組み、(2)環境マネジメントの組織的側面、(3)戦略的環境マネジメントの展開、(4)企業競争力の核としての環境マネジメントなどの問題が取り上げられており、いずれも方法論的には実証主義や機能主義的なものとなっている。

企業の環境主義の基本理念は「持続可能な発展」であり、それに符合するエコロジカル・モダニゼーションないしエコモダニズム、そしてその中核にはツールとしてのエコ効率がある。エコモダニズムの考え方は、経済発展と環境保全は矛盾しない、両立すると信じるものである。これが「神話」⁷⁾ではないことを主張するためには、近代経済社会システムが、絶えず循環システムを破壊し続け、大勢の人々に貧困を強いてきた側面に目を覆うよりほかに道はない。経済発展と環境保全は、実際、容易に食い違うことがありうる。しかも環境問題は先進工業国だけの問題に限らない。エコモダニズムは、ひとつの選択肢であり、ほかにも選択肢はいくつもある。「それは、近代化をひたすら推し進めるという路線ではなく、近代化の過程において生じるさまざまな問題と、近代化の限界とをわきまえることを意味する」(ギデンズ、1999年、訳、119-120頁)。批判理論は、環境問題のもつ厳しい現実を、合わせ鏡によって映し出す機能をもっており、問題を認識し、限界をわきまえるための有力なディスコースであるといえよう。

注

- 1) 雑誌『組織科学』が1996年に「環境問題の組織論的検討」と題する特集を組んでいる。《特集によせて》によると、「企業活動・組織行動を、環境との関わりにおいて捉え、論理化していくことが求められている」とし、実証的研究による論理化が目指されている。もちろん、方法論的研究は見られない。
- 2) パレルとモーガンによる組織理論のパラダイム分類のほかに、フェッファーの図式による分類がある(Pheffer,

- 1982)。これについては、次の文献にも紹介されている (Lincoln, 1985 ; 訳、62頁以下)。
- 3) パレルとモーガンの組織理論のパラダイムの類型化は、社会科学の各種の分野で利用されている。例えば、批判的マネジメント論への影響としては、Alvesson and Deetz, 2000。また、コンシューマー・リサーチの分野に適用し、解釈主義的傾向を論じたものとして、武井寿、2003年3月、および同著、1997年。また、管理会計研究への適用としては、上東正和 (2002・9) がある。また、上東には、「社会理論と管理会計研究」と題したシリーズになった論文がある。詳しくは上記論文86頁を参照。
 - 4) なぜBurrell/Morganのパラダイム分類を採用しないかについて、Alvesson/Deetzはいくつかの理由を挙げている。まず、「機能主義」に対して「規範的」という言葉が使われているが、これは前者があまりにも特定の社会学派の思想を指すので避けること、また価値から離れることはできないことが理由である。「ポストモダニズム」の代わりに「対話的」が使われるが、これはポストモダンがもつ時代区分の問題を避けたいためである (Alvesson and Deetz, 2000, p. 47n1)。
 - 5) ここではWelfordの見解が参考になった。Welford, 1997, p. 46 ff.
 - 6) 「4つの研究の方向のうち、批判理論的研究は、価値へのかかわりにおいて最もはっきりした方向をもち、また道徳的及び倫理的問題に対して最も直接的な関心を払う研究でもある」 (Alvesson and Deetz, 2000, p. 35)。
 - 7) SchnaibergとGouldは、果てしなき対立の構図をもつ環境と社会に関する書物を、いくつかの環境神話を強く否定することからはじめている。例えば、「・経済成長は環境保護と両立する；・リサイクルは環境問題を解決する鍵である；・環境危機は科学の進歩によって解決されるだろう」などなど。「神話」を否定するために、近代社会システムのもたらす際限のない悪循環（「生産の踏み車システム」による）を明らかにしようとしている。

参考文献

- Alvesson, M., *Postmodernism and Social Research*, Buckingham: Open University Press, 2002,
- Alvesson, M. and Deetz, S., *Doing Critical Management Research*, Sage, London: 2000.
- Alvesson and Willmott, eds., *Critical Management Studies*, Sage, London, 1992. CMS研究会訳『経営と社会—批判的経営研究』同友館、2001年。(改訂版: *Studying Management Critically*, Sage, London, 2003.)
- Braverman, H., *Labor and Monopoly Capital*, NY: Monthly Review Press, 1974.
- Burawoy, M., *Manufacturing Consent*, Chicago, Il: University of Chicago Press, 1979.
- Burawoy, M., *The Politics of Production: Factory Regimes under Capitalism and Socialism*, London: Verso.
- Burr, Vivien, *An Introduction to Social Constructionism*, Routledge, London, 1995.田中一彦訳『社会的構築主義への招待』川島書店、1997年。
- Burrell, G. and Morgan, G., *Sociological Paradigms and Organizational Analysis*, London: Heinemann, 1979. 鎌田伸一ほか訳『組織理論のパラダイム—機能主義の分析枠組』千倉書房、1986年。
- Darhrendorf, R., *Class and Class Conflict in Industrial Society*, CA: Stanford University Press, 1959; 富永健一訳『産業社会における階級と階級闘争』ダイヤモンド社、1964.
- Gastelaars, Magela, Preuss eds., *Critical Theory and the Science of Management*, University Press, Rotterdam, 1990.
- Giddens, A., *The Constitution of Society. Outline of the Theory of Structuration*, Cambridge: Polity Press, 1984.

- Giddens, A., *Modernity and Self-Identity*, Cambridge: Polity Press, 1991.
- Giddens, A., *The Third Way—The Renewal of Social Democracy*, 1998. 佐藤隆光訳『第三の道—効率と公正の新たな同盟』日本経済新聞社、1999年。
- Harding, S., *Whose Science? Whose Knowledge?*, Ithaca, NY: Cornell University,
- Knights, D. and Willmott, H., *Labour Process Theory*, London, Macmillan, 1990.
- Lincoln, Y. S., *Organizational Theory and Inquiry—The Paradigm Revolution*, Cal., Sage, 1985: 寺本義也ほか訳『組織理論のパラダイム革命』白桃書房、1990年。
- Pheffer, J., *Organizations and Organization Theory*, Boston, Pittman, 1982.
- Pringle, R., *Secretaries Talk: Sexuality, Power and Work*, London: Verso, 1988.
- Schnaiberg, A. and Gould, K. A., *Environment and Society; The Enduring Conflict*, St. Martin's 1994: 満田久義（代表）訳、『環境と社会』ミネルヴァ書房、1999年。
- Schumacher, E. F., *Small is Beautiful, A Study of Economics as if People Mattered*, 1973, 小島慶三・酒井懋訳『スモールイズビューティフル—人間中心の経済学』講談社学術文庫、1986年。
- WBCSD(Livio D. DeSimone and Frank Popoff with the World Business Council for Sustainable Development, *Eco-Efficiency—The Business Link to Sustainable Development*, MIT, MA., 1997. 山本良一監訳『エコ・エフィシェンシーへの挑戦』日科技連、1998年。
- Welford, R., *Hijacking Environmentalism, Corporate Responses to Sustainable Development*, EarthScan, London, 1997.
- Welford, R., *Corporate Environmental Management*, 3, EarthScan, London, 2000.
- World Commission on Environment and Development (WCED), *Our Common Future*, 1987. 環境と開発に関する世界委員会、大来佐武郎監修『地球の未来を守るために』ベネッセ、1987年。
- 上東正和「管理会計研究の社会科学的地平」『会計』162(3)2002年9月、75-86頁。
- 須田直之「環境社会学の第2次パラダイム論争」『雪国環境研究』第6号、2000年3月、17-24頁。
- 組織学会編『組織科学』特集・環境問題の組織論的検討、Vol.30, 1, 1996年。
- 武井寿「マーケティングにおけるポストモダニズムの潮流」『早稲田商学』396号、2003年3月、675-699頁。同著『解釈的マーケティング研究』白桃書房、1997年。
- 谷口吉光「アメリカ環境社会学とパラダイム論争」『環境社会学研究』4(1998)、174-187頁。
- 安原和雄「「知足の経済学」を求めて—仏教経済思想の中から—」、『仏教経済研究』駒澤大学仏教経済研究所、第25号、平成8年5月、87-116頁。

社会環境情報開示におけるステイクホルダーの 人間観に関する一考察

向山 敦夫 (大阪市立大学)

I はじめに

社会環境情報開示は、企業をめぐる多様なステイクホルダーの存在を前提とするステイクホルダー社会を理論的基礎にしている。すなわち社会環境情報は、単に株式所有や資金提供を通じた関係だけではなく、これまで必ずしも考慮されてこなかった従業員や地域住民などの多様なステイクホルダーを視野に収めて、各ステイクホルダーへの企業活動の有形・無形のプラスおよびマイナスの影響を表示するための手段として位置づけられる¹⁾。

向山 [2003] では社会環境情報開示の論拠について検討しているが、アカウントビリティ (accountability) や正統性 (legitimacy) に関する議論を深める中で、それぞれの論拠はある特定の間観を前提にしているのではないか、さらには社会環境情報の受け手であるステイクホルダーとしていかなる人間像が想定されるのか、という疑問に行き着く。

経営行動や会計行動を考察する場合、その行動主体である人間をどのようにとらえるか、またどのような人間観を前提にするかは、これまでさほど重要な論点ではなかったように思われる。しかしながら、例えば、会計測定論のように、純粋技術的な領域である場合には人間観とは直接関係がなく中立的であるかもしれないが、少なくとも人間の行為としての経営行動や会計行動を考察する場合には、意識的にせよ、無意識的にせよ、そこにはある特定の間観が存在していると考えられる。ある特定の間観を前提にしなければ導出できない論理が存在する、と表現した方がより正確かもしれない。その人間観とはいかなるものかは、それを前提にして展開される論理と同様に興味深いものがあるが、そこではその現実妥当性が問われることになる。

本稿は、社会環境情報開示の論拠の中で暗黙裏に前提となっていると思われるステイクホルダーの間観について、試論的に検討することを目的としている²⁾。

II 諸理論の中の間観

社会環境情報開示の論拠を検討する上で前提となっていると考えられる人間観は、必ずしも明示的ではない。ここではまず、他のいくつかの理論的考察において人間観がどのように検討

されているかをみてみよう。

人間観の典型は、経済学における経済人 (economic man) 仮説である。経済人仮説が前提とするのは、最小の費用で最大の経済的利益を追求する「経済的合理性」のみにしたがって行動する人間である (荒・内田・福岡 [1980])。

Simonにしたがえば、経済人がおこなう合理的な意思決定は、以下の3つのステップを踏む (占部 [1966] 182頁)。

- (1) あらゆる代替的な戦略をあげること
- (2) この戦略からのそれぞれから生ずるあらゆる結果を予想すること
- (3) 一定の価値体系からこれらの結果を比較評価すること

個人が合理的な意思決定をおこなうのであれば、必然的にこのような個人の集合である企業は経済合理性にのみしたがって行動すると考えられ、単純に企業をブラック・ボックスとして考察するにいたる。同時に、このような個人から成り立つ市場もまた合理的となる (はずである)。したがって、経済人仮説は市場を究極の制度ととらえる市場信仰と容易に結びつく。このストーリーは描きやすい。ここで言う「合理的」は「効率的」と読み替えても間違いはないと思われるが、逆に言えば、マーケット・メカニズムを重視する立場からは人間は合理的であらねばならず、極端に言えば、人間はそれを可能にする万能な存在でなくてはならない。また、エージェンシー理論は経済人仮説と人間の機会主義的行動を前提としているが、これは実証研究という分析技法に適合するために不可欠な人間観であるといつてよい。理論展開の目的のために、このような人間に対する仮説が現実妥当性を有するか否かはさほど問題とされないのは不思議なことであるが、以下で述べる「限られた合理性」の指摘を待つまでもなく、合理的の意味が問われるのは言うまでもない。

この経済人仮説に対して、Simonは管理人 (administrative man) 仮説を提唱する。すなわち、経済人がおこなう合理的な意思決定に対して、以下のような疑問を呈している (占部 [1966] 183頁。ただし、一部表現の統一のため漢字を書き換えている)。

- (1) 合理性は、各選択から生ずる結果について完全な知識と予想をおこなうことを必要とする。現実には、結果についての知識は常に断片的であり、不完全なものである
- (2) 選択から生ずる結果は将来に属することであるから、それらの結果に対して価値判断を加える場合、想像力を必要とする。価値を予想することは、不完全にしかおこなえない
- (3) 合理性は、あらゆる可能な代替的行動から一つを選択することを要求する。実際には、これらのあらゆる可能な手段のごく一部しか考慮に上らない

周知のように、Simonは経済人がおこなう意思決定の「最適化の基準」に代わって「満足基準」を導出しているが、個人の合理性を否定した場合、このような合理性に限界を有する人間の集合である組織が果たして合理的に行動できるのか、さらには個人が参加する市場は合理的 (≒効率的) でありうるのか、という疑問は生起する³⁾。

経済人仮説ほど極端ではないにしても、アカウンタビリティや正統性に関する議論においても特定の間観を垣間見ることができる。例えば、山地 [1992] は会計情報公開に巨大企業経営者による宥和化の意図を鋭く見いだしているが、そこでの人間は、巨大企業経営者に宥和化される存在として描かれている。すなわち、そこでは人間の主体性は捨象されており、取り込まれて大衆から公衆に変化してしまう存在でしかない。しかしながら、企業が少なくないコストを負担してまで情報公開という宥和化行動に走るのは、投票行動を起こす有権者として、労働運動の主体である労働組合として、あるいは農民運動の主体としての存在がカウンターパワーとなって企業の存続すらも脅かしかねないことを危惧してのことであると理解すれば、実はそこでの人間観は集団として組織されることによって潜在的な影響力を行使しうる存在として認識されているとも解釈できる。

Ⅲ 概念としての社会的アカウンタビリティ

伝統的なアカウンタビリティの基礎には、財の委託—受託関係 (stewardship) が存在している。典型的には、資金の委託者としての株主と、その管理保全（さらには、運用）を任された受託者としての企業（具体的には、経営者）との間に委託—受託関係を確認することができる。株主は本来自ら経営すべきところ、保有している財（資金）を経営の専門職である経営者に委託する。そこでは受託者から委託者に対して、委託された財の管理保全、さらには運用に関する説明責任（アカウンタビリティ）という権利—義務関係が生じることになり、この説明責任は複式簿記技術と結びつくことによってより明確な形で遂行される。また、この責任は最高意思決定機関である株主総会の承認を得ることによって解除される⁴⁾。形式的な意味でのアカウンタビリティでは、それを遂行する主体である企業（経営者）の義務の側面が強調されるのに対して、もう一方の主体であるステイクホルダー（伝統的な意味では、株主）の権利（および、その執行）の側面については、それが当然のことであるためであろうが、強調されることは少ない。

社会環境情報開示の論拠としての社会的アカウンタビリティ（あるいは、アカウンタビリティの拡張）にともなう議論については、別稿でこれまで検討してきた⁵⁾。企業と多様なステイクホルダーとの間に社会的アカウンタビリティを見いだすためには、さらなる概念上の整備が必要である。ここで指摘しておくべきは、アカウンタビリティの実質的な意味を重視するならば、主体間での双方向性が重要となることであり、義務の側面のみならず（それ以上に）、権利を主張する立場にあるステイクホルダーの主体性が問われる点である。

多分に形式的な色彩を帯びやすいアカウンタビリティの遂行であるが、その社会的意味は企業とステイクホルダーとの間に「合意」や「納得」、あるいは「信頼」などの言葉で表現される感覚が成立することに求めるべきであろう。わが国においては権利の観念が欠け、「権利本位」

ではなく「義務本位」であることが指摘されているが（川島 [1967]）、アカウントビリティの遂行を通じて信頼関係が形成されるためには、ステイクホルダーの側からの働きかけ、情報を求める権利の意識が肝要となる。社会の側からの要請・批判的な関心があるからこそ、企業は信頼性の確保のために（あるいは、自身の正統化戦略のために）、情報開示という手段に対する積極的な立場を採用するのである。

さらに、企業に対してプレッシャーを与えられないステイクホルダーに対して企業は情報を提供する必要性を認めないため、基本的に情報の流れが生じることはない。社会的アカウントビリティは、単に義務さえ果たせば達成されるという静的な概念ではない。情報提供を通じて両者間で成立する合意や承認のための概念装置であって、両者間の緊張関係が基礎にあるという意味で動的な概念として捉えるべきであろう。すなわち、このような意識の高い、自立した個人を前提にしたステイクホルダーとの緊張関係の前提があつてこそ、アカウントビリティの遂行は企業とステイクホルダーとの間で（かつ、社会的にも）意味をもつのである。

外部に情報を公開させるという行為が社会的に機能するためには、いくつかの社会的諸条件や前提が必要である。提供される情報の信頼性が確保されているという社会的条件は言うまでもない。人間観との関係で言えば、情報開示という間接的な手法を通して合意形成が可能であり、納得できる人間、ある一定の知識や思考能力、さらには教育水準とも無関係ではない。

IV 社会環境情報開示における人間観

前節では、アカウントビリティの遂行の社会的意味を企業とステイクホルダー間に醸成される「合意」や「納得」、あるいは「信頼」に求め、権利－義務関係の一方の極にある権利の意識の重要性を指摘した。とくに、社会環境会計情報開示をめぐる社会的アカウントビリティという経済合理性とはかけ離れた論拠においては、社会環境情報や情報の前提となる企業行動に対するステイクホルダーの人間観や利害関係意識が問われることになる。

社会的アカウントビリティとの関係で指摘されている人間観の代表は、「啓発されたステイクホルダー」（國部 [1998]）である。すなわち、環境意識が高く、環境保全コストを負担することを厭わない相当に洗練された人間の存在という前提である。とくに國部 [1998] では、環境保全コスト負担の許容度が強調されている。確かに啓発されたステイクホルダーの存在を仮定して、理想的に彼らとの間のアカウントビリティの構築を考えるのは至極妥当である。経済合理性とは異なる行動基準が求められるであろうからである。逆に言えば、それを仮定しなければ社会的アカウントビリティは画餅であって、成立しえないし機能することもない。人間観はまったく異なるものの、この状況は経済人仮説と似ている。したがって、問題はやはり、啓発されたステイクホルダーの存在の現実妥当性という問題に行き着く。簡単に換言すれば、社会を構成している個人は、能動的なのか受動的なのか、賢明なのか愚かなのか、企業と対等の関係

を築きながら緊張関係を保てるのか無関心なのか、啓発されているのかいないのか、である。少なくとも、アカウンタビリティにもとづく情報提供によって成り立つ社会は、特定の間観を前提としている。すなわち、主体的で自立した個人の存在である。

環境問題に関する重要なステイクホルダーとしての消費者と企業との関係についてみれば、基本的に潜在的な消費者の主体的なニーズがあって、それに適合するように企業が新製品を開発しているのか、あるいは消費者はまったく受動的な存在でしかなく、企業が本当は不必要かもしれない新製品を開発して、決して賢明ではない消費者の購買欲を刺激しているのかという問題意識に通じている。グリーン・コンシューマーと呼ばれる啓発された消費者の存在が喧伝されているが、消費者が啓発されているかという問いに対しては、家電リサイクル法施行前の不法投棄や家庭ゴミの処理、道路の植え込みに投棄された空き缶やゴミ袋の山を目にするたびに、確かに経済的には「合理的」と言えるかもしれないが、少なくとも大部分の消費者（および一般住民）は決して啓発されているとは言えないと否定的に考えざるをえない。同様の疑問は、グリーン・インベスターと呼ばれる投資家群に対しても感じられるところである。これらの現実を変えていくことは、もはや経済学や経営学、会計学の領域ではなく、小・中学校や家庭における環境教育に依存するところが大きい。

V おわりに

本稿では、社会的アカウンタビリティの前提となっているステイクホルダーの人間観について、試論的に検討してきた。

論拠としての社会的アカウンタビリティを考える時、ともすれば情報の送り手である企業（経営者）の義務の側面のみが強調される傾向にあるが、その裏面にある情報の受け手であるステイクホルダーの権利の意識が重要である。もちろん、常に強力なステイクホルダーからの圧力や権利が存在し、それに対して企業が過度に対応しなければならぬ社会が住みやすいかどうかの価値判断はまた別であることは言うまでもない。加えて、そこでのステイクホルダーは、社会的意識の点で相当程度に啓発されている必要がある。理論構築のためにこのようなステイクホルダーを前提とすることは当然であるが、現実妥当性という問題に直面する。社会環境情報開示という間接的な手段が社会において有効に機能する社会は、ある程度の社会的成熟を経験する必要がある。

注

- 1)ステイクホルダー社会という名称は用いていないが、Gray *et al.* [1987]およびGray *et al.* [1996]では、企業がさまざまなステイクホルダーに及ぼす影響をその性質の違い第1次から第3次までの同心円状に説明している。

- 2) 本稿の目的は、社会環境情報開示の論拠の前提となっていると考えられる人間観の検討である。これは、いわば人間のモデルの検討である。通常、モデルとは現実を単純化してあらわすことであり(ヴァリアン [2000] 3頁)、一般的には数値や記号を用いて現実の変化を示すための手段である。モデルはあくまで現実を説明するための手段であり、モデルのためのモデル構築ではなく、モデルの現実妥当性が問題となる。
- 3) 「合理的ではない」人間の集合である組織が「合理的」になりうる可能性の説明として、例えば、人間の能力のうち60%は合理的であって40%が非合理的であると理解すれば、個々人の得意・不得意分野を相殺することによって組織全体としては合理的に行動することができるという解釈は可能である。あるいは、合理的ではない部分、限界ある部分をコンピュータによって代替することができると思われることも可能である。しかしながら、個人の能力全体がおしなべて60%程度の曖昧な合理性しかもたないと考えれば、そのような個人が集まる組織および市場が合理的であるという理解は難しい。また、「合理的ではない」という場合、いったい人間の何が限定されているのかについては、必ずしも明確ではない。
- 4) 自然発生的に説明責任(アカウンタビリティ)に関する権利-義務関係が生じるわけではなく、歴史的にみれば、株式会社の発生とその社会的認知という目的のために、株主と経営者との間に委託-受託関係をもとにした説明責任のサイクル設定しておくことが社会的に不可欠の条件であったとみる方が自然である。
- 5) 例えば、向山 [1995]、向山 [2003] 第5、6章を参照。

(参考文献)

- Gray, R., Owen, D. & Maunders, K. [1987] *Corporate Social Reporting - Accounting & accountability*, Prentice Hall (山上達人監訳/水野一郎・向山敦夫・國部克彦・富増和彦訳 [1992] 『企業の社会報告 - 会計とアカウンタビリティ-』白桃書房)
- Gray, R., Owen, D. & Adams, C. [1996] *Accounting & Accountability - Change and challenge in corporate social and environmental reporting*, London: Prentice-Hall International (山上達人監訳/水野一郎・向山敦夫・國部克彦・富増和彦訳 [2003] 『会計とアカウンタビリティ- 企業社会環境報告の変化と挑戦-』白桃書房)
- Simon, H.A. [1957], *Administrative Behavior 3rd Edition*, The Free Press (ハーバード. A. サイモン/松田武彦・高柳暁・二村敏子訳 [1989] 『経営行動 - 経営組織における意思決定プロセスの研究-』ダイヤモンド社)
- ハル・R・ヴァリアン/佐藤隆三監訳 [2000] 『入門ミクロ経済学 (原著第5版)』勁草書房
- 荒憲治郎・内田忠夫・福岡正夫編 [1980] 『経済辞典』講談社
- 占部都美 [1966] 『近代管理学の展開』有斐閣
- 川島武宜 [1967] 『日本人の法意識』岩波新書
- 國部克彦 [1998] 『環境会計』新世社
- 向山敦夫 [1995] 「アカウンタビリティの論理 - 社会関連情報開示の位置づけ-」『会計』第147巻 第5号
- 向山敦夫 [2003] 『社会環境会計論 - 社会と地球環境への会計アプローチ-』白桃書房
- 山地秀俊 [1994] 『情報公開制度としての現代会計』同文館

複式簿記による環境会計の実践

—環境負荷の期間的計算—

宮崎 修行 (国際基督教大学)

I はじめに：環境負荷の複式簿記の提唱

昨年秋、社会関連会計学会全国大会において、本論の基（もと）をなす報告をさせていただいた。報告後、山上達人先生が午前中でお帰りになられる、ということで、先生より特別に内容についての貴重なコメントを頂いた。そして、この問答が、山上達人先生にお目にかかる最後になってしまった。この真に尊敬に値する偉大な先駆者を失ったことは、学会にとって大きな損失であるが、私個人にとってもまた痛恨の思いであった。

さて、拙論は、山上先生の構築されたアカウンタビリティ学説に依拠して構築した「環境の複式簿記」についての試論である。およそ、(複式)簿記は「会計の器」などではなく、「会計の本体」そのものである。しかしながら、「環境会計」においては洋の東西を問わず、この常識が通用していない。つまり、今に至るまで、「簿記なき会計」である。この事実は、(山上先生のターミノロジーに従えば)「環境」会計においても、環境「会計」においても変わらない。そして、複式簿記の基本特性が、包括性、秩序性および検証可能性であることを考えれば、「簿記の不在」がなにを意味するか、おおよその想像はつこう。

しかしながら、1992年から93年にかけてのドイツ留学時代に、ザンクトガレンにおいて、直にエコロジー簿記の泰斗ミュラー＝ヴェンク教授 (Ruedi Müller-Wenk) の薫陶を受けた筆者には、ミュラー＝ヴェンク教授の生み出したユニークなパラダイムを超えることなどは、ついでできなかった。したがって、本来的に単式簿記であるエコロジー簿記を超える「複式簿記」の構想など問題外であった。つまり「単式簿記の呪縛」から自由になれなかったのである。

これが私の「限界」であることを気づかせてくれ、環境会計の基となる複式簿記が必要であること、そして「ひょっとして、それが実現可能である」ということを強く示唆してくれたのが、ミュンスター大学大学院で学ぶ若き学究である東健太郎君であった。そして、その際最大の難関を突破させてくれる原動力となったものが、山上先生のアカウンタビリティをめぐる卓越した基本ドクトリンであった。以下の論述は、これらの貴重な示唆に対して、筆者がそれに応える形で作成した、まことに出来の悪いレポートであり、はたして天国に旅立たれた山上先生がこれに合格点をくれるか、不安なものである。

II 環境負荷を複式記入の論拠

環境負荷を複式簿記システムによって計算し把握する理由は、概要つぎの5点である。

- (1) ミュラー=ヴェンク以来、エコロジー簿記（エコバランス）は、単純なインプット=アウトプット計算による「単式簿記」としてしか展開されなかった¹⁾。そこで、原価計算（工業簿記）と相応する形での、厳密な環境負荷の計算もまた不可能である²⁾。
- (2) エコロジー簿記（エコバランス）が原理的に単式簿記システム（インプット=アウトプット記入のみ）であるため、いわゆる持分（エクイティ）勘定において、責任関係（アカウントビリティ）を明瞭に表現する方法がない。同時に、フロー系とストック系の勘定の区別もなく、これまた持分概念を不可能にしている。
- (3) WBCSD（World Business Council for Sustainable Development: 世界環境経済人協議会）の主張するエコ・エフィシェンシー（Eco-efficiency: 環境経営的効率性）は、経済数値と環境負荷の突合せ（例えば、利益/環境負荷）で算定される³⁾。その際、前者は複式簿記によって、後者は単式簿記によって計算されるため、原理的に対応しない。つまり、会計学で重視される、厳密な期間限定（Periodenabgrenzung）や対応原則（Matching Principle）を満足させない概算値しか示せない⁴⁾。
- (4) 排出権取引や環境税（CO₂ 税）導入に関わり、CO₂ に代表される環境負荷の厳密に「期間的な」（会計期間を集計単位とする）計算・把握が必要とされるが、現状の単式簿記では、それに対処できない。
- (5) BUWAL（Bundesamt für Umwelt, Wald und Landschaft: スイス環境森林景観庁）SUR297や JEPIX（Environmental Policy Priorities Index for Japan: 環境政策優先度指数）⁵⁾ に代表される、環境負荷の単一指数（single unit）による統一の評価が制度化してきているので、これら環境上の価格による環境簿記（エコバランス作成）が可能になる条件が整った。

以上のような理由により、環境負荷の複式記入、すなわち複式簿記システムによるエコバランスの作成の必要が認められる。本稿においては、さしあたり、その理論的基礎というべきものを示したい。

III 環境負荷の複式記帳の原理

環境負荷の複式簿記においては、基本的につぎのような（財務会計における資産、負債、資本、収益および費用に相当する）5つのカテゴリーの勘定を設定する。

＜財務会計上の資産に相当する科目＞

- (1) **環境負荷勘定 (Environmental Impact: EI)**：環境負荷を担う給付（仕掛品、製品など）を表現する、資産勘定；最終的に製品に集合される環境負荷をストックとして表現；財務会計上の原材料、仕掛品、製品などから類推可能。

＜財務会計上の持分（負債）に相当する科目＞

- (2) **未実現環境負荷責任 (Unrealized Environmental Impact: UREI)**：企業が責任とリスクを負う製品環境負荷算定に関わり当期に認識されたが、（製品使用に伴い発生するので）認識時点ではいまだ未実現（未発生）の環境負荷・リスクに関わる（将来）責任；財務会計上の負債性引当金から類推可能。

＜財務会計上の持分（資本）に相当する科目＞

- (3) **環境負荷責任勘定 (Responsibility for Environmental Impact: REI)**：企業が自ら発生させた環境負荷に関して社会に対して負う責任（=社会責任）；財務会計上の資本から類推可能

＜財務会計上の収益に相当する科目＞

- (4) **環境負荷責任設定勘定 (Charge of Responsibility for Environmental Impact: CREI)**：(3)環境負荷責任増加の原因；財務会計上の資本の増加であり、収益に替えることもできるが、環境負荷の計算においては厳密な意味での収益概念は存在しない。

＜財務会計上の費用に相当する科目＞

- (5) **環境負荷責任解除勘定 (Discharge of Responsibility for Environmental Impact: DREI)**：(4)環境負荷責任減少の原因；財務会計上の資本の減少であり、費用に替えることもできるが、環境負荷の計算においては厳密な意味での費用概念は存在しない。

(1) 環境負荷の複式簿記では、「**環境負荷勘定**」（例えば、CO₂ 勘定）を、財務会計上の資産に相当する「ストック系の勘定」として設置して、段階を追った製品原価計算を実施する。「環境負荷勘定」の位置づけをあえて財務会計上の勘定で例えて言えば、プラスの価値を体現する原材料、仕掛品、製品などの「資産勘定」に相当する勘定と言えよう。

この根本的意味は、最終的に製品にまで把握集計される環境負荷を、「環境負荷 (CO₂) というマイナスの価値 (外部不経済)」をもつ資産と考える、ということであり、その (マイナスの) 資産に対して企業は最後まで「責任を有する」ということである。

したがって、「環境負荷勘定」の残高は、基本的に企業がコントロールでき、責任を有する環境負荷の価値をさす。この責任の大きさは——(3)「**環境負荷責任勘定**」で表現される——は、製品が販売され社会に移っても——環境負荷—製品勘定から環境負荷—販売勘定に転記される——基本的には変化せず、(かえって) 製品販売に従って累積する性質のものである。

環境負荷が解除されるのは、企業が製品を他企業に販売して (他企業に) 責任を転嫁できる

場合と、CO₂削減のための自主的努力を実施した場合のみである（後で述べる「減価償却」に類似した記帳処理を除く）。

例えば、自動車、冷蔵庫、エアコンなどの耐久消費財においては、フローとしての環境負荷が、製品販売後数年から10年程度まで発生することが考えられるが、簿記上の環境負荷の勘定を、費用勘定ではなく、いったんは資産勘定として、すなわち（マイナスの価値である外部不経済を表現する）ストックとして設置して、フローである「環境負荷責任設定勘定」（環境負荷勘定の増加記入の原因を表現する、財務会計上の収益系列）と「環境負荷責任解除勘定」（環境負荷勘定の減少記入の原因を表現する、財務会計上の費用系列）と対立させることは、以下に展開するような合理的計算にとっては重要な工夫である。

ただし、環境負荷自体は当初はフロー（＝費用）として認識され、それが製品に帰着するに及んでストック（＝資産）として認識される、と考えることができる。したがって、「資産」とはいうものの、計算プロセス全体にわたって「費用（原価）」としての性質が強い。この性質は、原価計算上、原価が費用であるとともに、資産でもあり、製品原価が製品製造に関わり費消された原価を表現するとともに、また棚卸資産の価値を表現することから類推可能である。

(2) 「未実現環境負荷勘定」は、いまだ環境負荷が発生していないが、消費者の製品使用を原因として、将来発生が合理的に見込まれる環境負荷を表現する。相手勘定記入は環境負荷責任設定勘定であり、この部分の環境負荷に対して、企業は包括的に責任を有することがここで宣言される。また、製品に関する環境負荷を（財務会計の収益に正確に対応させるために）販売時にすべて認識するために、このような財務会計上の未収収益と同様の処理をする必要がある（あるいは、負債性引当金からも類推できる）。

この「未実現環境負荷勘定」は、製品の使用において毎年環境負荷が実現する（＝実際に発生する）事実に比例して、製品耐用年数中にわたって、毎年（貸方の）「環境負荷責任設定勘定」に一定額振り返られる。これは、社会において環境負荷が実際に発生している事実に伴って、同額の環境負荷責任が発生することを表現する。

(3) 他方、エコロジー簿記の複式化には、企業の社会責任を表現する「持分関係の科目」を設定することが必要である。持分勘定である、「環境負荷責任勘定」は、企業の環境負荷に関する社会的責任全体を表現する。この勘定の性質をあえて財務会計に例えるならば、資本金勘定（株式会社の資本金ではなく、簿記原理でいうところの資本カテゴリーの総計としての資本金）となろう。ただし、環境負荷責任勘定を「社会に対する責任」として捉えるならば、これを「社会に対する負債」として考えることも可能である。

持分である企業資本カテゴリーが、およそ株主の企業への資本拠出に対する企業側の責任を表現するとすれば、この「環境負荷責任勘定」は社会へ環境負荷を放出してしまったことへの企業の責任を（ストックである持分として）表現する。

(4) 財務会計の簿記同様、環境負荷責任勘定は、期中は、直接は動かさず、フローである「環

環境負荷責任設定勘定」(「環境負荷勘定」の増加記入の原因を表現する、財務会計上の収益系列)によって、増加記入する。

(5) また、「環境負荷責任解除勘定」(「環境負荷勘定」の減少記入の原因を表現する、財務会計上の費用系列)によって、その減少を表現し、期末にそれらのフロー残高がストックとしての環境負荷責任勘定から差し引かれる。

なお、認識された「環境負荷—製品販売勘定」の金額は、環境負荷責任解除勘定を毎期末に設定することによって、耐用年数にわたって償却され、毎年同額ずつ環境負荷責任勘定の金額が減少することになる。

IV 環境負荷の複式簿記の例示

(1) 設例

簡単な実例、日本自動車工業会によるLCAケーススタディを使用したい。(1) 原料採掘・素材製造から(2) 部品製造・自動車製造、(3) 走行・使用、(4) 維持・管理、(5) 廃棄・リサイクルの5つのステージを取り扱う。扱っている環境負荷物質はCO₂のみである。

それぞれの段階での環境負荷(CO₂)の発生は、以下の通りである[Kobayashi (1996)の数値を使用]。

- ・原料採掘・素材製造：7.1% = 1,845kg
- ・部品製造・自動車製造：4.0% = 1,039kg
- ・走行・使用：85.8% = 22,297kg
- ・維持・管理：1.4% = 364kg
- ・廃棄・リサイクル：0.04% = 10kg
- ・輸送：1.7% = 442kg

*環境負荷(CO₂)全体(乗用車1台の生涯CO₂排出) = 25,987kg、また以後の計算では・輸送に関わる環境負荷は販売時に発生したとして、販売段階で計算することにする。

(2) 使用する勘定

＜財務会計上の資産に相当する科目＞

環境負荷(EI) — 素材製造 (いわゆる「第1工程」に相当)

環境負荷(EI) — 部品組立 (いわゆる「第2工程」に相当)

環境負荷(EI) — 製品製造

環境負荷(EI) — 製品運搬

環境負荷(EI) — 製品販売

＜財務会計上の負債に相当する科目＞

未実現環境負荷責任 (UREI)：製品使用が原因で将来発生する環境負荷。製品環境負荷算定に関わり認識したが、認識時点ではいまだ未実現（未発生）の環境負荷；負債性引当金に類する。

＜財務会計上の資本（ないしは負債）に相当する科目＞

環境負荷責任 (REI)：資本（＝社会責任）

＜財務会計上の収益に相当する科目＞

環境負荷責任設定 (CREI)：資本（＝社会責任）増加の原因

＜財務会計上の費用に相当する科目＞

環境負荷責任解除 (DREI)：資本（＝社会責任）減少の原因

なお、計算上の仮定としては、各工程（設例では2つの工程）における発生原価を次工程に累加していく、いわゆる「累加法」による通算計算方式を採用する。

(3) モデル計算：仕訳と勘定記入

説明

- 1) 自然環境から採掘された原料から得られた素材を製造のため購入した：1,845kg の CO₂ を含む。
- 2) 1) で購入した素材を部品の組立に使用する。
- 3) 部品を組み立て自動車を製造する：1,039kg の CO₂ が発生。
- 4) 3) の自動車の製造が完成し、倉庫に待機する。
- 5) 購入者（一般消費者ないしは他企業）のもとに販売された自動車を運搬する：442kg の CO₂ が発生。
- 6) 自動車の走行・使用によって、将来10年間にわたって 22,297kg の CO₂ が発生することが予想される。
- 7) 自動車の維持・管理によって、将来10年間にわたって 364kg の CO₂ が発生することが予想される。
- 8) 10年後の廃棄・リサイクルによって、10kg の CO₂ の発生が予想される。
- 9) 4) から 8) までの環境負荷を販売された製品に帰着させ、販売された製品に関わるすべての環境負荷を、「環境負荷－製品販売勘定」に集計する。

なお、「環境負荷－製品販売勘定」の金額は、財務会計で言うところの「売上原価勘定」であるが、財務会計とは異なり、「環境負荷－製品販売」で表現される販売された製品に帰属する環境負荷数値は、販売によって相殺はされず、製品の除却等によってはじめて償却される。なぜなら、製品はその耐用年数にわたって電力消費やガソリン消費などによって、社会において環境負荷を発生させ続けるからであり、基本的に企業はその責任を製品耐用年数にわたっ

て負う、と考えるからである。

- 10) 1)、3) および5) の「環境負荷責任設定勘定」を「環境負荷責任勘定」に振り返る。
- 11) 製品（自動車）の平均耐用年数を10年と想定し、6)、7) および8) の「未実現環境負荷責任勘定」の仕訳金額の10%の価値を、向こう10年間にわたって「環境負荷責任（設定）勘定」に振り替える。
- 12) 製品（自動車）の平均耐用年数を10年と想定し、9) の「環境負荷—製品販売勘定」の仕訳金額の10%の価値を、向こう10年間にわたって環境負荷責任勘定と相殺消去するため、環境負荷責任解除勘定に仕訳する。
- 13) 「環境負荷責任設定勘定」と「環境負荷責任解除勘定」を「環境負荷責任勘定」に振り替える。

仕訳

<自動車を最終消費者に販売した場合、耐用年数10年>

1) 環境負荷—素材製造	1,845	環境負荷責任設定	1,845
2) 環境負荷—部品組立	1,845	環境負荷—素材製造	1,845
3) 環境負荷—部品組立	1,039	環境負荷責任設定	1,039
4) 環境負荷—製品製造	2,884	環境負荷—部品組立	2,884
5) 環境負荷—製品運搬	442	環境負荷責任設定	442
6) 環境負荷—製品使用	22,297	未実現環境負荷責任	22,297
7) 環境負荷—維持管理	364	未実現環境負荷責任	364
8) 環境負荷—廃棄処理	10	未実現環境負荷責任	10
9) 環境負荷—製品販売	25,997	環境負荷—製品製造	2,884
		環境負荷—製品運搬	442
		環境負荷—製品使用	22,297
		環境負荷—維持管理	364
		環境負荷—廃棄処理	10
10) 環境負荷責任設定	3,326	環境負荷責任	3,326

<同様の条件のもとでの次期以降の仕訳>

11) 未実現環境負荷責任	2,267	環境負荷責任設定	2,267
12) 環境負荷責任解除	2,600	環境負荷—製品販売	2,600
13) 環境負荷責任設定	2,267	環境負荷責任	2,267
環境負荷責任	2,600	環境負荷責任解除	2,600

<自動車を他企業に販売した場合、耐用年数10年>

10) まで上記同様。

14) 環境負荷責任 3,326 環境負荷－製品販売 25,997
未実現環境負荷責任 22,671

<同様の条件のもとでの次期以降の仕訳>

仕訳なし

集合勘定表

*期末時点で作成、1) から10) までを反映したもの。

集合ストック表 (貸借対照表)

単位: kg

環境負荷－製品販売	25,997	未実現環境負荷責任	22,671
		環境負荷責任	3,326

集合フロー表 (損益計算書)

単位: kg

環境負荷責任解除	0	環境負荷責任設定	3,326
----------	---	----------	-------

第1の集合ストック表(財務会計の貸借対照表に相当)では、借方(左側)の「環境負荷－製品販売」25,997に対して、貸方(右側)の「未実現環境負荷責任」22,671および「環境負荷責任」3,326が対立する。「環境負荷－製品販売」は今期に販売された製品に対応する(＝製品に帰属する・含有される・集合される)環境負荷CO₂のkg数値である。

これは、設例を簡単にするため、今期末に製造プロセスでは仕掛品が存在せず、さらに製造された製品すべてが完全に販売されたことになっているので、このように計算できる。しかし、通常は、仕掛品や製品在庫が存在するので、それらの在庫品に含まれる環境負荷 CO₂ も、この集合ストック表に掲載されることになる。

重要なことは、たとえ販売された製品であっても、自動車（あるいは冷蔵庫、エアコン）など、以降数年にわたって、エネルギー（石油、電力）を消費することによって環境負荷 CO₂ を放出し続けるので、この部分の環境負荷を企業責任と考えて、企業の環境負荷ストック表に、（義務を解除しない状態で）掲載し続けることである。

ただし、これらの次期以降に排出される環境負荷部分は、現実に会計期間以前あるいは会計期間中に発生し実現した損害（外部不経済）ではなく、あくまでも平均的使用・消費を想定した推計なので、一般に平均値などを利用した推定計算を実施する必要がある。また事故や故障などのリスク考慮も必要となるために、何らかの基礎に基づいて「合理的に推定」する必要がある。この部分（貸方（右側）の「未実現環境負荷責任」22,671）の計算を、制度的財務会計における修繕引当金や製品保証引当金などの、収益との対応関係と原価発生原因原則に基づき理論的に設定される「負債性引当金」から類推するのは、このためである。

もうひとつの貸方（右側）「環境負荷責任」3,326 は、これまで企業内において現実に発生した環境負荷を、企業の社会的責任として表現する項目であり、通常の財務的会計における資本勘定に相当するものである。

第2の、集合フロー表（財務会計の損益計算書に相当）では、借方（左側）の環境負荷責任解除 0 と貸方（右側）の環境負荷責任設定 3,326 が対立する形式となり、これらの差額が 3,326 が、集合ストック表の環境負荷責任勘定 3,326 に振り替えられる。

今期に認識された環境負荷は、次期以降に（10年間にわたって）責任解除されていくが、今期中にはこの計算はなされないで、0 となる⁶⁾。

また、今期においては、前期からのストックがないので、集合フロー勘定からの振替額（全額）のみが、集合ストック表の「環境負荷責任勘定」を形成することになる。次期以降は、「環境負荷責任勘定」はストックとして、累積される。このような計算思考は、財務的会計における、損益の資本振替取引（決算における損益振替仕訳）と同様である。

V まとめと展望

ドイツにおけるシュマーレンバッハ（Eugen Schmalenbach）、アメリカにおけるペイトン（William Paton）とリトルトン（Analias Charles Littleton）などに代表される今日の動態論会計を規定において支えてきたのは「複式簿記」の精妙かつ骨太の仕組みである。

この巧みなシステムに着目して、エコバランスによる環境負荷の計算にこれを応用して、従来、

インプット・フローとアウトプット・フローの、会計的に見れば単純な（単純すぎる？）単式記入システムを、ストック勘定とフロー勘定をもち、かつ、企業の社会責任を表現する、「持分系の勘定」を備えた複式簿記のシステムに設計しなおすことを試みた⁷⁾。

「環境負荷（外部不経済、外部費用）」というものの本質が、企業収益という社会的付加価値を——この場合、社会的という言葉は、最終的に社会に還元されるベネフィットという意味である——創造するための、不可避のコスト（社会費用）と考え、しかも、このコストに企業が「社会責任」を有する——この場合、社会的という言葉は、従業員や消費者を越えて社会全体に対して責任を負う、という意味である——、という考え方が、本稿の環境複式簿記の本質である。

この後者の（貸方の）「環境負荷責任勘定」を、財務会計上の「資本」に相当する概念と考えるか、それとも「負債」に相当する概念と考えるか、という点はなお議論のある点と考えるが、本稿では、ロブ＝グレイ（Rob Gray）や山上達人教授の主張する「企業の社会的アカウンタビリティ（環境アカウンタビリティ）」という発想を重視して、アカウンタビリティ関係を想定することにより、負債としてよりも資本として捉えることの合理性を選択した。

さらに、本稿ではCO₂だけのkg単位による把握に終始したが、これをさらに拡張して、究極的には全環境負荷の統一的、ホーリスティックな把握へと展開することが必要である。

それには、スイスにおけるBUWAL SUR 297 [Bundesamt für Umwelt, Wald und Landschaft (BUWAL) (1998)] やわが国におけるJEPIX [Miyazaki, Siegenthaler, Shinozuka, Kumagai and Nagayama (2003); Miyazaki, Siegenthaler, Schoenbaum, Azuma (2004)] にある、環境負荷単位（UBP, EIP、ないしはエコポイント EP）を使用する、単一指標によるエコバランスをベースにしての、複式簿記実行が必要であるが、その実行は理論的には本稿で展開した複式簿記システムにより矛盾なく実行できる。問題があるとすれば、それはむしろ、社会的にそのような環境会計を実施する条件がすでに熟しているか、ないしは成熟しつつあるか、ということであろう。

迫り来る地球温暖化をはじめとする環境問題の目前の脅威を前にして、そのような条件整備もあわせて、関係者の主体的努力がせつに望まれる。

注解

- 1) ミュラー＝ヴェンクは、しかしながら、単式簿記あるいは複式簿記といった区別については、言及していない [Müller-Wenk (1978)]。
- 2) 環境負荷は、原価計算における原価と同様（ないしは、環境原価計算における環境原価と同様 [BUM und UBA (1996) S. 58; 宮崎監訳 (2000) p. 53]）、継続的かつ段階的に計算すべきである。
- 3) 統合的環境系形概念にも続くエコ・エフィシアンシーについては、実に様々な形態が存在する [宮崎 (2001); Schaltegger and Burritt (2000) p. 362; 宮崎監訳 (2003) p. 449]。わが国では、現在、環境報告書だけを見ても、優に10数種を超えるエコ・エフィシアンシー概念規定が存在する [川村 (2002)]

p. 38]。

- 4) 「(費用収益) 対応原則」企業の経営活動において発生する費用と収益の、可能な限り正確な対応計算が要求されている [Miyazaki (1990)]。
- 5) JEPIX (Japan Environmental Policy Priorities Index, www.jepix.org [Miyazaki, N., C. Siegenthaler, E. Shinozuka, S. Kumagai and A. Nagayama (2003); Miyazaki, N., C. Siegenthaler, T. Schoenbaum, K. Azuma (2004)]) は、基本的に、BUWAL SRU 297 [BUWAL (1998)] のエコ希少性手法に基づいて設計されている。今日、キャノン、東京電力、コマツ、サントリーなど、27社のわが国を代表する大企業が、エコロジー志向の企業連合のアクショングループである JEPIX-FORUM (代表：筆者) を結成し、JEPIX によるエコバランスのベンチマークをPCソフトを使用して実施している [その成果については、宮崎 (2004) を参照のこと]。なおこの成果については、2004年3月にドイツのリューネブルクで開催されたEMAN年次総会でも発表され、反響を呼んだ。
- 6) 生産された製品の減価償却期間にわたって発生させた環境負荷(に関わる企業責任)を解除 (discharge) していく、という手続思考に対しては、報告の席上で、富増和彦教授 (奈良産業大学) より批判的見解を頂いたことを記すとともに、ご意見に感謝したい。
- 7) ここでフローといっても、動態論のフローとは「対流するフロー」である。そして、これらフロー (財貨フロー) と反対フロー (貨幣フロー) の関係が、動的貸借対照表論の出発点をなす [Schmalenbach (1939); 土岐政蔵 (1956) , Walb (1926) ; 戸田 (1988) および Kosiol (1954) ; 高田正淳 (1960)]。この対流関係の不在が環境簿記の困難性の一因である。

引用文献

- Braunschweig, A. (1988): *Die ökologische Buchhaltung in der stadischen Umweltpolitik*, Grusch.
- Braunschweig, A. und R. Müller-Wenk (1993): *Ökobilanzen für Unternehmungen – Eine Wegleitung für die Praxis* –, Haupt Verlag (宮崎修行訳『企業のエコバランス』白桃書房、1996年)。
- Bundesumweltministerium und Umweltbundesamt (BUM/UBA) (1996): *Handbuch Umweltkostenrechnung*, Vahlen Verlag (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——』JMAマネジメントセンター、2000年)。
- Bundesamt für Umwelt, Wald und Landschaft (BUWAL) (1998): *Bewertung in Ökobilanzen mit der Methode der ökologischen Knappheit Ökofaktoren*, BUWAL Schriftenreihe Umwelt Nr. 297, Bern.
- 川村雅彦 (2003): 「「環境経営指標」の時代へ——環境負荷と経済価値のバランスの観点から環境経営を評価——」、『ニッセイ基礎研所報』26巻、ニッセイ基礎研究所、pp. 37-67。
- Kobayashi, O (1996): “Autobobile LCA Study”, *Proceeding of the Second International Conference on EcoBalance – The New Stage of LCA as a Common Language* –, Tsukuba, Japan.
- Kosiol, E. (1954): “Pagatorische Bilanz”, in Bott, K. (hrsg.): *Lexikon des kaufmännischen Rechnungswesens*, 2. Aufl, Stuttgart (高田正淳『財務会計論』森山書店、1960年)。
- Miyazaki, N. (1990): “Die auf die Umgestaltung der wirtschaftlichen Prozessen aufgebaute Erfolgsrechnung”, in Lücke W. / J. W. Dietz (hrsg.): *Problemorientiertes Management*, Gabler Verlag.
- Miyazaki, N. (2001): 『統合的環境会計論』、創成社。
- Miyazaki, N., C. Siegenthaler, T. Schoenbaum, K. Azuma (2004): *JEPIX (Japan Environmental*

- Policy Priorities Index*), Monograph Series 7 of Social Science Research Institute of International Christian University (『国際基督教大学ICU社会科学研究所モノグラフシリーズ』7)。
- Miyazaki, N., C. Siegenthaler, E. Shinozuka, S. Kumagai and A. Nagayama (2003): *JEPIX (Japan Environmental Policy Priorities Index)*, 和文では、宮崎、ジーゲントラー、篠塚、熊谷、永山 (2003): 科学技術振興機構/環境経営学会/環境経営格付機構、www.jepix.org、なおこのサイトでは和文のみ入手可能である。
- 宮崎修行 (2004): 『文部科学省21世紀COEプログラム、第1次 JEPIXフォーラム活動報告書』(A4版, 488頁)、国際基督教大学 (ICU)、山武株式会社出版部。
- Müller-Wenk, R. (1978): *Die ökologische Buchhaltung — Ein Informations- und Steuerungsinstrument für umweltkonforme Unternehmenspolitik —*, Campus Verlag (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, R. (1980): "Ökologische Buchhaltung — Eine Einführung," in Simonis, U. E.: *Ökonomie und Ökologie — Auswege aus einem Konflikt —*, Campus Verlag (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. und A. Sturm (1992): *Ökologieorientierte Entscheidungen in Unternehmen — Ökologisches Rechnungswesen statt Ökobilanzierung: Notwendigkeit, Kriterien, Konzepte —*, Haupt Verlag.
- Schmalenbach, E. (1939): *Dynamische Bilanz*, 7. Aufl. Leipzig, und (1953): 11. Aufl., Köln/Opladen (土岐政蔵訳『動的貸借対照表論』森山書店、1956年)。
- Schaltegger, S. and R. Burritt (2000): *Contemporary Environmental Accounting — Issues, Concepts and Practice —*, Greenleaf Publishing (宮崎修行監訳、倉阪智子/東健太郎編集協力、ICU環境会計研究会訳『現代環境会計』五絃舎、2003年)。
- Walb, E. (1926): *Die Erfolgsrechnung privater und öffentlicher Betriebe*, Berlin/Wien (戸田博之『ワルプ損益計算論』森山書店、1985年)。

環境報告書の利用者と利用目的

— 「環境情報開示目的に関する調査」を中心に—

松 尾 隼 正 (関西大学)

はじめに

環境省が1997年に「環境報告書作成ガイドライン」を公表したのを契機に、環境保全に向けた自社の取組を情報開示する企業は着実に増加している。環境省の「平成14年度環境にやさしい企業行動調査結果」によれば、平成14年度における環境報告書作成企業数は650社に達している（環境省、2003、6頁）。

しかし、そうした情報の利用者及び利用目的については、分献上では利用者として、広くステイクホルダーを指し、利用目的としてステイクホルダーの利用目的と言われるものの、情報発信者である企業が、具体的に、どのようなステイクホルダーの、どのような利用目的を特定しているのかについては、未だ明確に判明しているとは言い難い¹⁾。

そこで、環境情報作成者が想定し、期待する利用者及び利用目的を識別し、今後の環境情報開示効果の測定に関する研究に足掛かりを提供することを目的に、企業における環境情報開示目的を調査した²⁾。

調査対象、調査方法および回答期限は下記の通りである。

- ・ 調査対象；環境報告書作成企業（2003年5月末現在）

調査票発送会社数 562社

回答会社数 206社

（内 有効回答196社（回答率34.9%））

- ・ 調査方法；アンケート調査
- ・ 回答期限；2003年6月5日～7月31日

I 調査の概要

本調査は、対象企業の業種分類に始まる下記の18項目の質問から構成されている。

- ① 環境報告書の公表開始時期
- ② 環境報告書の公表形式
- ③ 環境報告書の発行頻度

- ④ 環境報告書の発行部数
- ⑤ 環境報告書の発行月
- ⑥ 環境報告書のサイズ
- ⑦ 環境報告書の頁数
- ⑧ 第三書レビューの有無
- ⑨ 環境報告書の作成費
- ⑩ 制度情報作成費に対する環境報告書作成費の割合
- ⑪ 環境報告書の利用者
- ⑫ 想定される利用目的
- ⑬ 期待している環境報告書利用者
- ⑭ 期待する利用目的
- ⑮ 環境情報の現在の開示媒体
- ⑯ 環境情報の今後の開示媒体
- ⑰ 過去に経験した環境情報開示の影響
- ⑱ I S O14001の認証取得

本稿の狙いは、環境報告書の利用者と利用目的を識別することにあるので、調査項目⑪～⑭を中心に検討する³⁾。

Ⅱ 環境報告書の利用者と利用目的

内容の検討に際し、企業が自社の環境報告書を現在最も頻繁に利用していると想定する利用頻度1位利用者および当該利用者の利用目的と、利用を最も期待する1位利用者および当該1位利用者の利用目的を比較する。調査では、想定利用・期待利用とも1から5位までを回答するように求めているので、比較に際し、各回答に次の順位点を付与した。

- 1位利用 5点
- 2位利用 4点
- 3位利用 3点
- 4位利用 2点
- 5位利用 1点

検討は、3段階で行う。まず、①回答企業が現在利用していると想定している利用者および利用目的と、回答企業が利用を希望し期待する利用者と利用目的との全体比較を行う。次に、②想定利用、期待利用それぞれについて、利用者別に利用目的を検討する。最後に、③想定利用、期待利用それぞれについて、業種別比較を行う。

(1) 利用者と利用目的の全体比較

i) 利用者

表1 利用者順位

順位	想定される利用者				期待する利用者			
	利用者	総点	利用者	1位点	利用者	総点	利用者	1位点
1	取引先	564	取引先	280	取引先	516	取引先	285
2	従業員	515	従業員	275	消費者	421	消費者	250
3	研究調査機関	332	消費者	120	従業員	356	株主	135
4	消費者	296	株主	90	株主	349	従業員	110
5	株主	235	研究調査機関	70	地域住民	274	投資家	50
6	アナリスト	184	アナリスト	25	投資家	265	地域住民	40
7	エコファンド	157	エコファンド	20	エコファンド	159	エコファンド	25
8	地域住民	142	環境保護団体	20	アナリスト	157	研究調査機関	15
9	環境保護団体	138	投資家	15	環境保護団体	94	アナリスト	5
10	投資家	121	地域住民	10	研究調査機関	84	環境保護団体	5
11	政府機関	72	政府機関	0	政府機関	43	政府機関	5

表1は、想定利用者としても期待利用者としても、また総点でも1位点でも取引先が最高で、政府機関が最低であることを示している。そのほか、想定利用者・期待利用者間の順位で注目すべきは、消費者および地域住民の順位が、想定利用者の場合よりも期待利用者の場合の方が上がっているのに対して、従業員および研究調査機関の順位が下がっていることである。

調査の段階では、投資者を現在の投資家としての「株主」と将来の投資家としての「投資家」に分けて回答を求めたが、現在と将来を含めた広義の投資家として「株主」と「投資家」を合算すると表2のようになる。

表2 利用者順位（株主・投資家合算の場合）

順位	想定される利用者				期待する利用者			
	利用者	総点	利用者	1位点	利用者	総点	利用者	1位点
1	取引先	564	取引先	280	株主・投資家	614	取引先	285
2	従業員	515	従業員	275	取引先	516	消費者	250
3	株主・投資家	356	消費者	120	消費者	421	株主・投資家	185
4	研究調査機関	332	株主・投資家	105	従業員	356	従業員	110
5	消費者	296	研究調査機関	70	地域住民	274	地域住民	40
6	アナリスト	184	アナリスト	25	エコファンド	159	エコファンド	25
7	エコファンド	157	エコファンド	20	アナリスト	157	研究調査機関	15
8	地域住民	142	環境保護団体	20	環境保護団体	94	アナリスト	5
9	環境保護団体	138	地域住民	10	研究調査機関	84	環境保護団体	5
10	政府機関	72	政府機関	0	政府機関	43	政府機関	5

表1と比べた表2の特徴は、企業が自社の環境報告書の利用者として期待する利用者のトップに株主・投資家が躍進する点に尽きる。このことは、企業にとって、財務情報はもとより環境情報の利用者としても株主・投資家を最優先に、彼等の情報行動を強く意識した環境情報開示の展開が、企業経営戦略遂行上の極めて重要な課題となることを意味している。

以上の他、利用者の順位について総合的に指摘し得るのは、企業が自社の環境報告書の利用者として、取引先、消費者、従業員および地域住民に期待していることが判明した点である。問題は、これらの利用者がどのような目的に環境報告書を利用しているのかである。次に、利用目的に関する調査結果を検討しよう。

ii) 利用目的

利用目的に関する回答を分析するにあたり、前項で記したと同様の順位点を各利用目的に付与した後、個々の利用目的の現実の想定順位と期待順位との間のマッチングを表3のように行うことによる対応点を使って分析した。

表3 利用目的に関する現実と期待とのマッチング

順位点	現実の想定利用目的順位	期待利用目的順位	現実の想定利用目的順位と期待利用目的順位に対応	対応点(平均点)
5	1	1	1・1	5.0
4	2	2	1・2	4.5
3	3	3	1・3	4.0
2	4	4	1・4	3.5
1	5	5	1・5	3.0
			2・2	4.0
			2・3	3.5
			2・4	3.0
			2・5	2.5
			3・3	3.0
			3・4	2.5
			3・5	2.0
			4・4	2.0
			4・5	1.5
			5・5	1.0

表4 利用頻度1位利用者の想定・期待対応度

順位	利用目的	度数	平均値	標準偏差
1	製品安全性評価	52	3.83	1.07048
2	環境マネジメントシステム評価	78	3.65	1.206873
3	環境R&D評価	96	3.44	1.323611
4	就労環境評価	16	3.41	1.128698
5	グリーン調達パフォーマンス評価	60	3.40	1.237822
6	美観保全パフォーマンス評価	26	3.38	1.430438
7	資源・エネルギーパフォーマンス評価	91	3.32	1.298233
8	CO ₂ 排出抑制パフォーマンス評価	87	3.32	1.278119
9	環境復元パフォーマンス評価	26	3.31	1.208941
10	環境コミュニケーション努力	60	3.23	1.226214
11	リサイクル・廃棄物処理パフォーマンス評価	112	3.20	1.125777
12	社会的イメージ形成	55	3.15	1.394011
13	財務特性評価	31	3.02	1.535599

表5 期待利用1位利用者の期待・想定対応度

順位	利用目的	度数	平均値	標準偏差
1	製品安全性評価	60	3.90	0.960226
2	環境マネジメントシステム評価	69	3.69	1.197735
3	環境R&D評価	98	3.64	1.342756
4	環境復元パフォーマンス評価	31	3.61	1.093234
5	美観保全パフォーマンス評価	26	3.60	1.349216
6	就労環境評価	16	3.47	1.231107
7	資源・エネルギーパフォーマンス評価	81	3.33	1.335011
8	グリーン調達パフォーマンス評価	60	3.33	1.288229
9	環境コミュニケーション努力	66	3.30	1.291919
10	CO ₂ 排出抑制パフォーマンス評価	74	3.29	1.354866
11	社会的イメージ形成	60	3.26	1.338769
12	財務特性評価	30	3.22	1.601095
13	リサイクル・廃棄物処理パフォーマンス評価	106	3.12	1.258404

表4および表5は、利用目的の分析結果を示している。両表は、現実の想定利用頻度1位利用者を中心に見ても、期待利用1位利用者を中心に見ても、環境報告書の利用者が最も重視する利用目的は製品安全性の評価であり、次いで、環境マネジメントシステム評価、環境研究開発評価と続く、と情報提供者である企業は考えていることを示している。

また、特定の利用目的の想定利用頻度1位利用者と期待利用1位利用者間の順位の変動に目

を向けると、環境復元パフォーマンス評価が想定利用頻度1位利用者の場合の9位、3.31ポイントから期待利用1位利用者の場合の4位、3.61ポイントに上昇しているのが注目に値する。このことは、上記の3利用目的項目に次いで、環境復元パフォーマンスの評価にも自社の環境報告書が使われることを企業が期待していることを意味している。

(2) 利用者別利用目的

表6 利用頻度1位利用者の利用目的想定・期待対応度

利用者	対応度 指標	資源・エネルギーパフォー マンス評価	CO2抑制パフォー マンス評価	パライクル・廃棄物処理 パフォーマンス評価	グリーン調達パフォー マンス評価	環境復元パフォー マンス評価	美観保全パフォー マンス評価	就労環境評価	製品安全性評価	努力環境 コミュニケーション	環境マネジメントシステ ム評価	財務特性評価	環境R&D評価	社会的イメ ージ形成
株 主	平均値	3.45	3.05	3.06	3.44	3.46	3.63	3.61	3.60	3.69	3.64	3.45	3.64	3.02
	度 数	44	46	52	25	13	15	9	25	26	35	19	46	28
投 資 家	平均値	3.10	2.92	2.95	3.09	2.94	3.44	3.08	3.40	3.50	3.68	3.23	3.33	2.97
	度 数	26	26	28	16	9	8	6	15	17	20	11	29	15
エコファンド	平均値	3.24	3.26	2.95	3.10	2.72	2.38	3.00	3.89	3.05	3.38	2.50	3.56	2.97
	度 数	25	23	32	24	9	8	4	18	20	26	8	34	15
アナリスト	平均値	3.16	3.63	3.18	3.25	3.22	2.90	2.79	3.69	3.09	3.14	2.94	3.30	2.57
	度 数	34	31	40	22	9	10	7	26	22	28	16	40	23
取 引 先	平均値	3.39	3.25	3.19	3.51	3.30	3.32	3.42	3.95	3.35	3.77	3.07	3.61	3.13
	度 数	70	64	88	54	20	22	13	43	47	63	27	76	44
従 業 員	平均値	3.32	3.36	3.28	3.34	3.37	3.50	3.50	3.85	3.20	3.77	3.31	3.47	3.01
	度 数	73	69	89	41	19	19	12	36	49	64	21	73	45
消 費 者	平均値	3.40	3.31	3.31	3.40	3.50	3.25	3.67	4.13	3.16	3.58	2.93	3.24	3.60
	度 数	51	48	63	29	11	14	6	24	31	37	14	46	25
地 域 住 民	平均値	3.45	3.29	3.29	3.59	4.06	4.36	4.20	4.00	3.05	4.04	2.81	3.65	3.53
	度 数	31	34	45	22	8	7	5	17	20	25	8	34	17
環境保護団体	平均値	3.29	3.61	3.18	3.14	3.25	3.35	3.39	3.56	3.07	3.48	3.05	3.04	3.53
	度 数	28	22	30	18	10	10	9	16	22	26	11	24	18
政 府 機 関	平均値	3.54	3.60	2.97	3.95	3.38	4.00	4.00	3.50	3.40	4.12	2.70	3.61	3.65
	度 数	13	15	19	11	4	3	2	10	10	13	5	18	13
研究調査機関	平均値	3.41	3.51	3.29	3.41	3.12	3.38	3.14	4.06	3.00	3.53	2.78	3.29	3.28
	度 数	55	52	69	35	17	13	7	27	34	48	16	60	29

表1の想定利用者を総点による順位に従って、表6で示された平均スコア最高点の利用目的項目を利用者別に示すと、表7のようになる。

表7 想定利用者別利用目的

想定利用者	最 重 点 利 用 目 的	
	項 目	平均値
取引先	製品安全性評価	3.95
従業員	製品安全性評価	3.85
研究調査機関	製品安全性評価	4.06
消費者	製品安全性評価	4.13
株主	環境コミュニケーション評価	3.69
アナリスト	製品安全性評価	3.69
エコファンド	製品安全性評価	3.89
地域住民	美観保全パフォーマンス評価	4.36
環境保護団体	CO ₂ 排出抑制パフォーマンス評価	3.61
投資家	環境マネジメントシステム評価	3.68
政府機関	環境マネジメントシステム評価	4.12

表7は、各ステイクホルダーの利害特性を反映している。情報作成者側の視点から見ると、企業が、自社の環境報告書が、自社製品の安全性評価に多様な利用者に利用されている、との意識の強さを反映しているとも出来る。

表8 期待利用1位利用者の利用目的期待・想定対応度

利用者	対応度 指標	資源・エネルギーパフォー マンス評価	CO2抑制パフォー マンス評価	リサイクル・廃棄物処理 パフォーマンス評価	グリーン調達パフォー マンス評価	環境復元パフォー マンス評価	美観保全パフォー マンス評価	就労環境評価	製品安全性評価	環境コミュニケーション 努力	環境マネジメントシステ ム評価	財務特性評価	環境R&D評価	社会的イメージ形成
株主	平均値	3.33	3.20	2.94	3.43	3.43	3.50	3.30	3.86	3.42	3.51	3.52	3.70	3.23
	度数	46	44	63	34	21	16	10	33	37	40	24	61	39
投資家	平均値	3.36	3.07	3.05	3.12	3.41	3.54	3.40	3.95	3.46	3.65	3.47	3.61	3.29
	度数	43	37	52	34	17	14	10	29	35	39	19	55	31
エコファンド	平均値	3.10	2.82	2.97	3.53	3.71	3.39	3.71	4.00	3.61	3.72	4.06	3.59	3.33
	度数	26	25	31	18	12	9	7	22	23	27	9	32	23
アナリスト	平均値	3.28	3.17	2.98	3.32	3.73	3.35	3.33	3.89	3.26	3.57	3.19	3.81	2.96
	度数	30	29	40	22	13	10	6	28	21	21	13	39	26
取引先	平均値	3.45	3.39	3.19	3.40	3.68	3.68	3.45	3.96	3.29	3.81	3.07	3.68	3.24
	度数	65	55	85	53	22	19	11	48	50	54	22	77	44
従業員	平均値	3.39	3.42	3.30	3.31	3.50	3.69	3.50	3.89	3.17	3.68	3.17	3.51	3.05
	度数	56	51	70	35	19	16	9	36	44	46	21	61	38
消費者	平均値	3.38	3.51	3.25	3.23	3.82	3.66	3.90	3.95	3.27	3.66	3.00	3.54	3.44
	度数	51	44	69	35	19	19	10	37	46	40	17	57	36
地域住民	平均値	3.41	3.39	3.14	3.16	3.77	3.42	3.50	3.79	3.20	3.82	3.06	3.64	3.30
	度数	34	36	52	31	11	12	6	29	32	28	8	47	28
環境保護団体	平均値	3.43	3.73	2.97	3.37	3.95	3.83	3.29	3.76	3.43	3.71	3.93	3.65	3.76
	度数	23	20	31	15	10	9	7	19	22	21	7	23	17
政府機関	平均値	2.38	2.61	2.67	3.00	2.75	3.00	3.00	3.61	3.00	3.59	1.83	3.91	2.94
	度数	8	9	12	10	4	2	1	9	5	11	3	17	8
研究調査機関	平均値	3.30	3.37	3.23	3.44	3.33	4.33	3.00	4.17	2.68	3.63	2.44	3.55	3.55
	度数	22	19	24	9	6	3	3	9	14	15	8	21	10

表7と同様の視点から、期待利用者について示すと、表9のようになる。

表9 期待利用者別利用目的

期待利用者	最 重 点 利 用 目 的	
	項 目 名	平均値
取引先	製品安全性評価	3.96
消費者	製品安全性評価	3.95
従業員	製品安全性評価	3.95
株主	製品安全性評価	3.86
地域住民	環境マネジメントシステム評価	3.82
投資家	製品安全性評価	3.95
エコファンド	財務特性評価	4.06
アナリスト	製品安全性評価	3.89
環境保護団体	環境復元パフォーマンス評価	3.95
研究調査機関	美観保全パフォーマンス評価	4.33
政府機関	環境研究開発評価	3.91

表9から、企業が自社の製品安全性の評価に多くのステイクホルダーが環境報告書を利用することを期待していることが判明した。

利用者別の以上の検討から、環境報告書の利用目的として、製品安全性評価への根強さを伺い知ることが出来る。

次に、業種別に検討してみよう。その際、回答集計の結果、業種が分散し過ぎていて分析・検討上の母集団としては小さすぎる業種が多くあるので、回答企業を製造業と非製造業に2分して検討することにする。

(3) 業種別比較

回答企業196社を製造業と非製造業に分けると、表10のようになる。

表10 製造業と非製造業の度数分布

業 種	度数	パーセント	有効パーセント	累積パーセント
製 造 業	158	80.6	80.6	80.6
非 製 造 業	38	19.4	19.4	100.0
合 計	196	100.0	100.0	

i) 利用者

全体比較の際に、現実に利用していると想定している利用者順位と利用を期待する利用者順位との間で、株主・投資家、消費者、地域住民、従業員および研究調査機関に変動があった(表

1および表2参照)。前3者は、想定順位よりも期待順位の方が上昇し、後2者は逆に下落した。下記の表11～表21から、変動要因が明らかになる。

株主・投資家の期待順位が上昇したのは、両者とも製造業において、期待度数が著しく増大している(株主;想定65、期待90、投資家;想定38、期待84)うえに、上位度数が倍増している(株主1位・2位;想定19、期待45、投資家1位・2位;想定13、期待28)ことによる(表14および表16)。

消費者も期待度数が、想定68に対して88に増大しているうえに、上位1位および2位の度数が、想定25に対して、期待では50へと、ここでも倍増している(表12)。

株主・投資家および消費者に比べて地域住民は、期待順位の上昇要因が幾分異なっている。地域住民の上昇要因は、製造業・非製造業両者において期待度数が増大したことに依っている(合計;想定60(内、製造業49、非製造業11)、期待90(内、製造業70、非製造業20)、1位・2位;想定12(内、製造業9、非製造業3)、期待31(内、製造業23、非製造業8))(表15)。

他方、従業員は製造業においても非製造業においても下降している。特に、上位度数の下落が激しい(合計;想定145(内、製造業118、非製造業27)、期待122(内、製造業102、非製造業20)、1位・2位;想定85(内、製造業69、非製造業16)、期待51(内、製造業43、非製造業8))(表13)。

また、研究調査機関の想定度数に比べた期待度数の低下は、従業員の場合よりもさらに激しく3分の1に低下している(合計;想定119(内、製造業100、非製造業19)、期待36(内、製造業28、非製造業8)、1位・2位;想定36(内、製造業29、非製造業7)、期待10(内、製造業6、非製造業4))(表20)。

表11 製造業・非製造業と取引先のクロス表

順位	想 定						期 待					
	製造業		非製造業		合計		製造業		非製造業		合計	
	度数	%	度数	%	度数	%	度数	%	度数	%	度数	%
1位	49	42.24	7	30.43	56	40.29	52	43.70	5	22.73	57	40.43
2位	45	38.79	11	47.83	56	40.29	22	18.49	5	22.73	27	19.15
3位	9	7.76	2	8.70	11	7.91	16	13.45	7	31.82	23	16.31
4位	9	7.76	2	8.70	11	7.91	17	14.29	3	13.64	20	14.18
5位	4	3.45	1	1.00	5	3.60	12	10.08	2	9.09	14	9.93
合計	116	100	23	100	139	100	119	100	22	100	141	100

表12 製造業・非製造業と消費者のクロス表

順位	想 定						期 待					
	製造業		非製造業		合計		製造業		非製造業		合計	
	度数	%	度数	%	度数	%	度数	%	度数	%	度数	%
1位	17	25.00	7	28.00	24	25.81	36	40.91	14	56.00	50	44.25
2位	8	11.76	6	24.00	14	15.05	14	15.91	7	28.00	21	18.58
3位	17	25.00	6	24.00	23	24.73	13	14.77	2	8.00	15	13.27
4位	17	25.00	2	8.00	19	20.43	14	15.91	1	4.00	15	13.27
5位	9	13.24	4	16.00	13	13.98	11	12.50	1	4.00	12	10.62
合計	68	100	25	100	93	100	88	100	25	100	113	100

表13 製造業・非製造業と従業員のクロス表

順位	想 定						期 待					
	製造業		非製造業		合計		製造業		非製造業		合計	
	度数	%	度数	%	度数	%	度数	%	度数	%	度数	%
1位	44	37.29	11	40.74	55	37.93	17	16.67	5	25.00	22	18.03
2位	25	21.19	5	18.52	30	20.69	26	25.49	3	15.00	29	23.77
3位	15	12.71	3	11.11	18	12.41	18	17.65	1	5.00	19	15.57
4位	18	15.25	2	7.41	20	13.79	18	17.65	3	15.00	21	17.21
5位	16	13.56	6	22.22	22	15.17	23	22.55	8	40.00	31	25.41
合計	118	100	27	100	145	100	102	100	20	100	122	122

表14 製造業・非製造業と株主のクロス表

順位	想 定						期 待					
	製造業		非製造業		合計		製造業		非製造業		合計	
	度数	%	度数	%	度数	%	度数	%	度数	%	度数	%
1位	15	23.08	3	21.43	18	22.78	24	26.67	3	18.75	27	25.47
2位	4	6.15	2	14.29	6	7.59	21	23.33	2	12.50	23	21.70
3位	19	29.23	1	7.14	20	25.32	17	18.89	6	37.50	23	21.70
4位	18	27.69	8	57.14	26	32.91	16	17.78	4	25.00	20	18.87
5位	9	13.85	0	0.00	9	11.39	12	13.33	1	6.25	13	12.26
合計	65	100	14	100	79	100	90	100	16	16	106	100

表15 製造業・非製造業と地域住民のクロス表

順位	想 定						期 待					
	製造業		非製造業		合計		製造業		非製造業		合計	
	度数	%	度数	%	度数	%	度数	%	度数	%	度数	%
1位	1	2.04	1	9.09	2	3.33	6	8.57	2	10.00	8	8.89
2位	8	16.33	2	18.18	10	16.67	17	24.29	6	30.00	23	25.56
3位	13	26.53	1	9.09	14	23.33	28	40.00	7	35.00	35	38.89
4位	13	26.53	3	27.27	16	26.67	10	14.29	3	15.00	13	14.44
5位	14	28.57	4	36.36	18	30.00	9	12.86	2	10.00	11	12.22
合計	49	100	11	100	60	100	70	100	20	100	90	100

表16 製造業・非製造業と投資家のクロス表

順位	想 定						期 待					
	製造業		非製造業		合計		製造業		非製造業		合計	
	度数	%	度数	%	度数	%	度数	%	度数	%	度数	%
1位	3	7.89	0	0.00	3	6.52	8	9.52	2	15.38	10	10.31
2位	10	26.32	2	25.00	12	26.09	20	23.81	3	23.08	23	23.71
3位	7	18.42	2	25.00	9	19.57	16	19.05	3	23.08	19	19.59
4位	6	15.79	3	37.50	9	19.57	17	20.24	4	30.77	21	21.65
5位	12	31.58	1	12.50	13	28.26	23	27.38	1	7.69	24	24.74
合計	38	100	8	100	46	100	84	100	13	100	97	100

表17 製造業・非製造業とエコファンドのクロス表

順位	想 定						期 待					
	製造業		非製造業		合計		製造業		非製造業		合計	
	度数	%	度数	%	度数	%	度数	%	度数	%	度数	%
1位	4	7.02	0	0.00	4	6.06	5	9.80	0	0.00	5	8.33
2位	9	15.79	2	22.22	11	16.67	8	15.69	1	11.11	9	15.00
3位	12	21.05	3	33.33	15	22.73	14	27.45	5	55.56	19	31.67
4位	10	17.54	2	22.22	12	18.18	13	25.49	1	11.11	14	23.33
5位	22	38.60	2	22.22	24	36.36	11	21.57	2	22.22	13	21.67
合計	57	100	9	100	66	100	51	100	9	100	60	100

表18 製造業・非製造業とアナリストのクロス表

順位	想 定						期 待					
	製造業		非製造業		合計		製造業		非製造業		合計	
	度数	%	度数	%	度数	%	度数	%	度数	%	度数	%
1位	5	8.33	0	0.00	5	6.94	1	1.89	0	0.00	1	1.49
2位	11	18.33	2	16.67	13	18.06	11	20.75	1	7.14	12	17.91
3位	19	31.67	2	16.67	21	29.17	13	24.53	3	21.43	16	23.88
4位	10	16.67	1	8.33	11	15.28	14	26.42	4	28.57	18	26.87
5位	15	25.00	7	58.33	22	30.56	14	26.42	6	42.86	20	29.85
合計	60	100	12	100	72	100	53	100	14	100	67	100

表19 製造業・非製造業と環境保護団体のクロス表

順位	想 定						期 待					
	製造業		非製造業		合計		製造業		非製造業		合計	
	度数	%	度数	%	度数	%	度数	%	度数	%	度数	%
1位	3	6.67	1	7.14	4	6.78	0	0.00	1	8.33	1	2.27
2位	5	11.11	1	7.14	6	10.17	3	9.38	3	25.00	6	13.64
3位	7	15.56	5	35.71	12	20.34	5	15.63	0	0.00	5	11.36
4位	17	37.78	4	28.57	21	35.59	13	40.63	5	41.67	18	40.91
5位	13	28.89	3	21.43	16	27.12	11	34.38	3	25.00	14	31.82
合計	45	100	14	100	59	100	32	100	12	100	44	100

表20 製造業・非製造業と研究調査機関のクロス表

順位	想 定						期 待					
	製造業		非製造業		合計		製造業		非製造業		合計	
	度数	%	度数	%	度数	%	度数	%	度数	%	度数	%
1位	9	9.00	5	26.32	14	11.76	1	3.57	2	25.00	3	8.33
2位	20	20.00	2	10.53	22	18.49	5	17.86	2	25.00	7	19.44
3位	26	26.00	8	42.11	34	28.57	4	14.29	0	0.00	4	11.11
4位	21	21.00	2	10.53	23	19.33	5	17.86	2	25.00	7	19.44
5位	24	24.00	2	10.53	26	21.85	13	46.43	2	25.00	15	41.67
合計	100	100	19	100	119	100	28	100	8	100	36	100

表21 製造業・非製造業と政府機関のクロス表

順位	想 定						期 待					
	製造業		非製造業		合計		製造業		非製造業		合計	
	度数	%	度数	%	度数	%	度数	%	度数	%	度数	%
1位	0	0.00	0	0.00	0	0.00	0	0.00	0	0.00	0	0.00
2位	5	17.24	0	0.00	5	14.29	1	5.26	0	0.00	1	4.17
3位	4	13.79	2	33.33	6	17.14	3	15.79	0	0.00	3	12.50
4位	6	20.69	4	66.67	10	28.57	8	42.11	2	40.00	10	41.67
5位	14	48.28	0	0.00	14	40.00	7	36.84	3	60.00	10	41.67
合計	29	100	6	100	35	100	19	100	5	100	24	100

ii) 利用目的

利用頻度1位利用者の利用目的について、全体比較の表4と製造業・非製造業に分割した表22および23を比較すると、製造業では美観保全パフォーマンス評価、非製造業ではCO₂排出抑制パフォーマンス評価の利用が、全体比較よりも重視されていることが判る。

表22 製造業想定利用頻度1位利用者の利用目的

順位	利 用 目 的	平均値	度 数	標準偏差
1	製品安全性評価	3.79	45	1.100046
2	環境マネジメントシステム評価	3.65	66	1.227786
3	美観保全パフォーマンス評価	3.57	21	1.334969
4	環境R&D評価	3.53	86	1.297859
5	就労環境評価	3.46	14	1.134499
6	グリーン調達パフォーマンス評価	3.43	53	1.217018
7	環境コミュニケーション努力	3.43	45	1.232145
8	資源・エネルギーパフォーマンス評価	3.34	74	1.300489
9	環境復元パフォーマンス評価	3.30	23	1.203585
10	CO ₂ 抑制パフォーマンス評価	3.29	73	1.263587
11	社会的イメージ形成	3.21	47	1.428532
12	財務特性評価	3.20	27	1.527059
13	リサイクル・廃棄物処理パフォーマンス評価	3.18	93	1.15308

表23 非製造業想定利用頻度1位利用者の利用目的

順位	利 用 目 的	平均値	度数	標準偏差
1	製品安全性評価	4.07	7	0.886405
2	環境マネジメントシステム評価	3.67	12	1.134847
3	CO ₂ 排出抑制パフォーマンス評価	3.50	14	1.38675
4	環境復元パフォーマンス評価	3.33	3	1.527525
5	リサイクル・廃棄物処理パフォーマンス評価	3.29	19	1.004376
6	資源・エネルギーパフォーマンス評価	3.24	17	1.324265
7	グリーン調達パフォーマンス評価	3.14	7	1.46385
8	就労環境評価	3.00	2	1.414214
9	社会的イメージ形成	2.81	8	1.19336
10	環境R&D評価	2.70	10	1.378405
11	美観保全パフォーマンス評価	2.60	5	1.710263
12	環境コミュニケーション努力	2.60	15	1.003565
13	財務特性評価	1.75	4	0.957427

期待利用1位利用者の利用目的を、全体比較の表5と製造業・非製造業に分割した表24および25との比較から判明する著しい特徴点は、非製造業におけるCO₂排出抑制パフォーマンス評価の躍進である。CO₂排出抑制パフォーマンス評価は、全体比較では10位、平均値3.29であったのが、非製造業が期待する環境報告書利用目的では1位、平均値4.04に大躍進している。

表24 製造業期待利用1位利用者の利用目的

順位	利 用 目 的	平均値	度数	標準偏差
1	製品安全性評価	3.91	50	0.982967
2	環境R&D評価	3.69	87	1.319005
3	美観保全パフォーマンス評価	3.68	19	1.314561
4	環境マネジメントシステム評価	3.66	54	1.192841
5	環境復元パフォーマンス評価	3.56	25	1.023882
6	就労環境評価	3.42	13	1.336135
7	財務特性評価	3.42	26	1.610542
8	環境コミュニケーション努力	3.40	49	1.326727
9	社会的イメージ形成	3.34	48	1.301212
10	グリーン調達パフォーマンス評価	3.33	49	1.277004
11	資源・エネルギーパフォーマンス評価	3.30	66	1.338423
12	CO ₂ 排出抑制パフォーマンス評価	3.12	60	1.316025
13	リサイクル・廃棄物処理パフォーマンス評価	3.03	87	1.249084

表25 非製造業期待利用1位利用者の利用目的

順位	利用目的	平均値	度数	標準偏差
1	CO ₂ 排出抑制パフォーマンス評価	4.04	14	1.307733
2	製品安全性評価	3.85	10	0.883491
3	環境復元パフォーマンス評価	3.83	6	1.437591
4	環境マネジメントシステム評価	3.80	15	1.2507141
5	就労環境評価	3.67	3	0.763763
6	リサイクル・廃棄物処理パフォーマンス評価	3.53	19	1.252483
7	資源・エネルギーパフォーマンス評価	3.43	15	1.361022
8	美観保全パフォーマンス評価	3.36	7	1.519712
9	グリーン調達パフォーマンス評価	3.32	11	1.401298
10	環境R&D評価	3.23	11	1.522558
11	環境コミュニケーション努力	3.00	17	1.1726041
12	社会的イメージ形成	2.92	12	1.489865
13	財務特性評価	1.88	4	0.629153

製造業について、想定1位利用者の利用目的と期待1位利用者の利用目的を比較すると、環境R&D評価、財務特性評価および社会的イメージ形成において、製造業が環境報告書の利用を期待していることが判る。

他方、非製造業について、想定1位利用者の利用目的と期待1位利用者の利用目的を比較すると、CO₂排出抑制パフォーマンス評価のほか、就労環境評価において非製造業が環境報告書の利用を期待していることが判る。

おわりに

以上の検討から、環境報告書の利用者および利用目的について、次の諸点が判明した。

- ① 企業が自社の環境報告書の利用を期待しているステイクホルダーは、株主・投資家、取引先、消費者および地域住民である。
- ② 製造業が期待している利用目的として、製品安全性評価、環境R&D評価および美観保全パフォーマンス評価が上位にあり、そのほか財務特性評価も製造業は期待している。
- ③ 非製造業が期待している利用目的として、CO₂排出抑制パフォーマンス評価が極めて高く、そのほか製品安全性評価および環境復元パフォーマンス評価への期待も高いが、就労環境評価にも相当の期待を寄せている。

本稿におけるこうした調査結果が問い掛けているのは、本調査の結果識別された利用者に対して、あるいは利用者の利用を想定して環境部署に対して、フォローアップ調査を実施することへの課題である。言い換えると、受信者側の環境報告書の利用に関する実態を把握すること

である。そうすることが、環境報告書を媒介とした情報の受け手と送り手、すなわち企業と環境報告書利用者との間の真に実のあるコミュニケーションの促進に繋がり、惹いては、そのことが社会における資源配分の適正化を通じた社会の厚生改善に貢献することになる。

注

- 1) 同様の問題意識は、向山（2003）にも伺える。
- 2) 本調査は、関西大学重点領域研究プロジェクト「企業における環境マネジメントの大学への適用可能性に関する研究班」（代表；中瀧道靖教授）のアンケート調査チーム（責任者；松尾幸正）が実施した。同研究班は、次のメンバーから構成されている。

代表；中瀧道靖（関西大学商学部教授）

笹倉淳史（関西大学商学部教授）

王 耀鐘（関西大学社会学部教授）

松尾幸正（関西大学商学部教授）

阪 智香（委嘱研究員・関西学院大学助教授）

今井伸一（委嘱研究員・松下電器産業(株)副参事）

安井弘人（委嘱研究員・あずさ監査法人環境マネジメント部シニア）

なお、本調査の集計に際し、関西大学商学部専任講師馬場一氏から貴重なアイデアの提示を受け、また関西大学商学部生塚越祐介君および栗山豊君にデータ入力の手助けを受けた。茲に記して、謝意を表す。

- 3) 調査の全体像については、関西大学重点領域研究プロジェクト「企業における環境マネジメントの大学への適用可能性に関する研究班」の研究成果を参照されたい。

参考文献

- 環境省（2003）、『平成14年度 環境にやさしい企業行動調査結果【概要版】』平成15年7月。
向山教夫（2003）『社会環境会計論—社会と地球環境への会計アプローチ—』白桃書房。

国立大学法人の会計制度の特徴

野村 健太郎（愛知工業大学）

I 国立大学の独立行政法人化

平成14年8月22日、国立大学法人会計基準および国立大学法人会計基準注解（以下「基準」および「注解」という）の中間報告並びにその実務指針案が、国立大学法人会計基準等検討会議より提出された。

国立大学法人は他に合理的な理由がない限り、この基準および注解に定めるところにより会計処理を行うことが求められる。基準および注解は企業会計を基礎にして作成されているが、独立行政法人や国立大学法人の特性を加味して修正が加えられているので、その点に配慮して実施していくことが期待されている。

ここにいう「独立行政法人」は、橋本龍太郎元首相が目指した中央省庁改革の一環として導入が決定された新しいタイプの法人であり、平成10年6月12日の中央省庁改革基本法で制度化されたものであり、イギリスのサッチャー元首相が1988年にとり入れた「エージェンシー」制度をモデルにしている。「民営化の次善策」とされ、従来の行政機関と民間企業（私企業）の中間組織として位置づけられている。

さて、国立大学法人制度は、国立大学を改革し、新生するために創設された制度であって、国立大学の法人化については、平成12年7月に発足した「国立大学等の独立行政法人化に関する調査検討会議」において、大学改革の一環として、①個性豊かな大学づくりと国際競争力ある教育機関の展開、②国民や社会への説明責任の重視と競争原理の導入、③経営責任の明確化による機動的・戦略的な大学運営の実現、の3つの視点から検討が行われた。そして、「新しい『国立大学法人』像について」として、平成14年3月26日に最終報告が公表された。

国民の需要に即応した効率的な行政サービスの提供を実現するという「行政改革の基本理念」に立って、政策の企画立案機能と実施機能とを分離し、国の事務および事業のうち一定のものの実施主体として創設された制度である先行の独立行政法人制度の特徴に加えて、国立大学法人制度は、①役員の招聘等も含め、学外者の運営参画の制度化、②客観的で信頼性の高い独自の評価システムの導入、③学長任命や目標設定において大学の特性・自主性を考慮すること等、大学の特性を踏まえて一定の見直しを行うことによって創設された。

そして、平成15年2月28日に、「国立大学法人法案」が、閣議決定後国会に提出された。平成15年10月1日より施行され、平成16年4月1日に、国立大学法人等が成立した。「等」といって

いるのは、国立大学法人のほか、大学共同利用機関法人を含んでいるからである。成立後、遅滞なく、政令の定めるところによって、設立の登記がなされた。

Ⅱ 国立大学法人の開始貸借対照表

国立大学法人法の「附則」第9条によれば、「国立大学法人等の成立の際現に国が有する権利および義務のうち、各国立大学法人等が行う第22条1項または第29条第1項に規定する業務に関するものは、政令で定めるところにより、政令で定めるものを除き、当該国立大学法人等が承継する（1項）」と規定している。

さらに、「前項の規定により、各国立大学法人等が国が有する権利及び義務を承継したときは、当該国立大学法人等に承継される権利に係る財産で政令で定めるものの価額の合計額から、承継される義務に係る負債で政令で定めるものの価額（国立大学法人にあっては、当該価額に附則第12条第1項の規定により当該国立大学法人が独立行政法人国立大学財務・経営センター（以下「センター」という）に対して負担する債務の額を加えた額）を差し引いた額に相当する金額は、政令で定めるところにより、政府から当該国立大学法人等に出資されたものとする（2項）」としている。

「前項に規定する財産のうち、土地については、国立大学法人等が当該土地の全部又は一部を譲渡したときは、当該譲渡により生じた収入の範囲内で文部科学大臣が定める基準により算定した額に相当する金額をセンターに納付すべき旨の条件を附して出資されたものとする（3項）」

「文部科学大臣は、前項の規定により基準を定めようとするときは、財務大臣に協議しなければならない（4項）」

「第2項の財産の価額は、国立大学法人等の成立の日現在における時価を基準として評価委員が評価した価額とする（5項）」

「前項の評価委員その他評価に関し必要な事項は政令で定める（6項）」としている。

上記の「附則」第9条の1項ないし6項の規定によって、国立大学法人等が成立する際に、当該法人等の財産（資産）と債務が明確になり、その差額について政府から当該国立大学に出資されたものとされて、これによって「開始貸借対照表」が作成されることとなる。

この場合に、財産の評価は重要であり、その成立の日現在の時価によって評価すべきことが明らかにされている。とくに、この時点で土地等固定資産についてどのように時価評価を行っていくかが大きな課題となる。

1990年初頭よりバブル経済が崩壊してから以降、例えば、土地については大きく値下がりしてきたが、土地につき従来は、市場価値、路線価格、例年春に発表される土地公示価額、相続税評価にからむ評価額等多くの時価概念が存在している。最近強調される時価概念は、将来果

たしていかなる効用・収益を創造するか、どれだけのキャッシュ・フローを創造していくかを重視して、これを現在価値（時価）に割引いて評価する収益還元法による思考にかかるものである。例えば、日本全国を見回してみた場合、国立大学は全国に散在しているが、少子化現象はいっこうに収束せず、地域的に少子化が急速に進行している県がある。このような場合、最も適切な収益還元法による評価法を採用すると、相当低く土地が評価されることもあろう。いずれにしても、国立大学法人にとって土地の評価は極めて重要である。それによって、資本の額の影響を受け、将来の財政運営に影響していくことになる。

一方、開始貸借対照表の貸方側の負債（債務）についてはどうか。国立大学法人法「附則」によれば、「文部科学大臣が定める国立大学法人は、センターに対し、独立行政法人国立大学財務・経営センター法附則第8条等1項第2号の規定によりセンターが承継した借入金債務のうち、当該国立大学法人の施設及び設備の整備に要した部分として文部科学大臣が定める債務に相当する債務を負担する（第12条1項）」と規定している。

この場合、「文部科学大臣は、前項の規定により債務を定めようとするときは、財務大臣に協議しなければならない（同2項）」。そして、「第1項の規定により債務を負担することとされた国立大学法人は、文部科学大臣が定めるところにより、センターが承継した借入金債務を保証するものとする（3項）」

「第1項の規定により負担する債務の償還、当該債務に係る利子の支払その他の同項の規定による債務の負担及び前項の規定により行う債務の保証に関し必要な事項は、政令で定める（4項）」

「前項の債務の償還及び当該債務に係る利子の支払については、第33条第2項に規定する長期借入金又は債券の発行による収入をもって充ててはならない（5項）」

以上の点から、開始貸借対照表の負債としては、センターが継承していた借入金債務について、特定の国立大学法人が施設および設備の整備に要した部分として債務に相当する金額を、当該国立大学が肩代わりして負担していくべきものとされているわけである。また、債務の償還とか利子支払いについては、長期借入金・債務発行による収入をもって充ててはならないと規定することによって、借り替えによって債務償還・利子支払いを防いでいるのであって、安易な財務活動が行われることを防ぎ、財務内容が一層悪化しないようにとの配慮が働いているものとみられる。国立大学が独立行政法人になったからといって、一般の私企業のように自由に財務活動を行うことを防いでいるわけである。

Ⅲ 国立大学法人の会計基準

さて、国立大学法人が成立した日において、開始貸借対照表が確定した場合において、その成立日以降において国立大学法人は事業を開始していくことになるが、その事業について、ど

のように、またはどのような会計基準に従って会計処理を行っていくことになるのか。

その点の手掛りは、国立大学法人法の第5章雑則にかかる第35条において明確にされている。それによれば、「独立行政法人通則法第3条、第7条第2項、第8条第1項、第9条、第11条、第14条から第17条まで、第24条から第26条まで、第28条、第31条から第50条まで、第52条、第53条、第61条及び第63条から第66条までの規定は、国立大学法人等について準用する」とされている。ここに指摘されている「独立行政法人通則法」の第37条によれば次のように規定されている。

「独立行政法人の会計は、主務省令の定めるところにより、原則として企業会計原則によるものとする」として、企業会計原則が尊重されているのである。他方、「公共的な性格を有し、利益の獲得を目的とせず、独立採算を前提としない等の独立行政法人の特殊性を考慮して必要な修正を加える（「中央省庁等改革の推進に関する方針」平成11年4月27日中央省庁等改革推進本部決定）こととされ、当時の総務省長官の委嘱を受けた会計、財務等の学識経験者によって構成された独立行政法人に移行するに伴い、原則として企業会計原則に従って会計処理が行われていくわけである。

全国に散在している国立大学が収支基準で会計処理を行っていても、当該処理ではそれぞれ個別の国立大学においてその運営実態の良否を判断していくことができない。各国立大学において運営実態の良否を判断していくことができなければ、当該個別の国立大学の運営をいかに改善していくかについても十分な手掛りを得ることができない。そこで、独法化を経て国立大学法人として、原則として企業会計原則に従って会計処理を行っていくことになれば、発生主義による認識基準を重視して、しかも従来のように単式簿記による処理ではなく、複式簿記による処理を導入していくと、その運営実態を会計によって明らかにして、しかも実態開示に寄与していくことができる。

国立大学が独立行政法人として運営されていくことの意義はこの点において極めて重要である。その実態開示の情報を基礎にして各国立大学が運営されていくと、その合理的な目標、予算を通じて適切に存続させていくことができる。それによって、国から運営費交付金等の支給を受けるさいに合理的な判断に寄与していくことになり、税を財源とすることによる国費の使用を合理的に実行していくことができる。

国立大学は、従来全国に散在していた各都道府県にあった国立医科大学も、平成15年秋に統合を行っており、統合を完了した各国立大学は、原則として企業会計原則を適用して、しかもセグメント別会計を採用して会計処理を行っていけば、その実態開示に向けて大きく前進していくことになる。

近時、公益法人としての民間病医院についても、株式組織の会社への設立を認めてはどうかという意見も強く主張されるようになってきた。それは、従来の公益法人としての民間病院では、会計処理が明確にされず、財務諸表も明瞭に開示されず、公的保険による医療費の適切な

支給がなされているか否かに疑問が投げかけられているからである。

しかし、国立病院（いずれ県立病院・自治体立病院にも波及していくことになると思われるが）が独法化を通じて原則として企業会計原則が適用されていくと、これら国立病院ではDRGによる報酬支払方式の導入も試みられていることもあり、病院経営の実態開示に寄与せしめていくことができる。民間病院に対しても、病院会計準則が改正され、企業会計原則に従って会計処理が行われていく。高齢化の進展によって、国民医療費は毎年増加しつつあり、保険財政を圧迫せず、合理的に運営させていくためには、民間病院においてもその実態開示が必要になってきたからである。突破口を切り開いたという点で、国立大学の独法化の意義は極めて大きいのである。

IV 国立大学法人の開示すべき財務諸表

国立大学法人は原則として企業会計原則に従って会計処理を行っていくが、年度末には財務諸表を作成していくことが求められる。独立行政法人通則法第38条によれば、「独立行政法人は、毎事業年度、貸借対照表、損益計算書、利益の処分又は損失の処理に関する書類その他主務省令で定める書類及びこれらの附属明細書（以下「財務諸表」という）を作成し、当該事業年度の終了後3カ月以内に主務大臣に提出し、その承認を受けなければならない（1項）」とされる。

また、「独立行政法人は、前項の規定により財務諸表を主務大臣に提出するときは、これに当該事業年度の事業報告書及び予算の区分に従い作成した決算報告書を添え、並びに財務諸表及び決算報告書に関する監事の意見（次条の規定により会計監査人の監査を受けなければならない独立行政法人にあっては、監事及び会計監査人の意見。以下同じ）を付けなければならない（2項）」とされる。

「主務大臣は、第1項の規定により財務諸表を承認しようとするときは、あらかじめ、評価委員会の意見を聴かななければならない（3項）」

「独立行政法人は、第1項の規定による主務大臣の承認を受けたときは遅滞なく、財務諸表を官報に公告し、かつ、財務諸表並びに第2項の事業報告書、決算報告書及び監事の意見を記載した書面を、各事務所に備え置き、主務省令で定める期間、一般の閲覧に供しなければならない（4項）」

そして、上記のような財務諸表については会計監査人の監査を受ける義務がある。「独立行政法人（その資本の額その他の経営の規模が政令で定める基準に達しない独立行政法人を除く）は、財務諸表、事業報告書（会計に関する部分に限る）及び決算報告書について、監事の監査のほか、会計監査人の監査を受けなければならない（第39条）」

「会計監査人は、主務大臣が選任する（第40条）」

「株式会社の監査等に関する商法の特例に関する法律（昭和49年法律第22条）第4条（第2

項第2号を除く)の規定は、第39条の会計監査人について準用する。この場合において、同法第4条第2項第1号中「第2条」とあるのは、「独立行政法人通則法第39条」と読み替えるものとする(第41条)。

「会計監査人の任期は、その選任の日以後最初に終了する事業年度の財務諸表についての主務大臣の第38条第1項の承認の時までとする(第42条)」

さて、独立行政法人の決算の結果についてはどのように対応すべきかに関心が寄せられる。これを次に眺めてみる。

「独立行政法人は、毎事業年度、損益計算において利益を生じたときは、前事業年度から繰り越した損失をうめ、なお残余があるときは、その残余の額は、積立金として整理しなければならない。ただし、第3項の規定により同項の用途に充てる場合は、この限りでない(第44条1項)」

「独立行政法人は、毎事業年度、損益計算において損失を生じたときは、前項の規定による積立金を減額して整理し、なお不足があるときは、その不足額は、繰越欠損金として整理しなければならない(2項)」

「独立行政法人は、第1項に規定する残余があるときは、主務大臣の承認を受けて、その残余の額の全部又は一部を第30条第1項の認可を受けた中期計画(同項後段の規定による変更の認可を受けたときは、その変更後のもの。以下単に「中期計画」という)の同条第2項第6号の剰余金の用途に充てることができる(3項)」

「主務大臣は、前項の規定による承認をしようとするときは、あらかじめ評価委員会の意見を聴かなければならない(4項)」

「第1項の規定による積立金の処分については、個別法で定める(5項)」

以上、年度決算の結果による利益または損失に関する処理についての詳細に規定している。独立行政法人は株式会社組織ではなく、利益が出ても配当することは求められてないので、これを前事業年度からの繰越損失を埋め合わせるか、残余が出たときに内部留保して積立金として処理することが求められているわけである。

ところで、すでにみたように、独立行政法人としての国立大学法人は、独立行政法人通則法第38条によって、「財務諸表」として、貸借対照表、損益計算書、利益処分計算書(損失処理計算書)、その他主務省令で定める書類及びこれらの附属明細書を意味するものとして示されている。この場合、「その他主務省令で定める書類」には何が含まれるのかという問題である。

これについては、国立大学法人会計基準注解を参酌すべきであり、これによれば国立大学法人として財務諸表のなかに、貸借対照表、損益計算書と並んで、「キャッシュ・フロー計算書」、「国立大学法人業務実施コスト計算書」が挙げられている。さらに開示すべき情報として、附属明細書のほか「注記及びセグメント情報」が挙げられている。独立行政法人としての国立大学法人は、広く社会的組織としてその実態を明瞭に開示していくために、これらの情報も財務

諸表の体系に含めることが求められていると解されるのである。

ここで、「セグメント情報」とは何かにふれておくと、「国立大学法人の業務内容等に応じた適切な区分」に関する情報を意味しており、具体的開示項目は、「業務収益」、「業務損益」及び「当該セグメントに属する総資産額」である。

国立大学では、その業務内容が多岐にわたっており、説明責任の履行の観点から、その業務区分ごとのセグメントに係る財務情報の開示が求められるのである。それによってセグメントごとの財務内容を基礎にした実態分析を行っていくことができ、運営改善に寄与せしめることが可能となる。

セグメントの区分については、国からの運営費交付金に基づく収益以外の収益の性質や複数の業務を統合した法人における業務の区分を参考にして、各国立大学法人において個々に定めていくこととされている。しかし、比較可能性を確保するため、一定のセグメント情報については、すべての国立大学法人において共通に開示していく必要がある。

国立大学法人は、多数の学部、附属病院、研究所等を抱え、業務内容が多岐にわたっているのが普通である。そこで、これら学部（複数ある場合にはそれぞれの学部）、研究科、附置研究所、附属学校、附属病院、附属図書館、法人全体の管理運営を行うことを目的とする組織（事務局）等、一定のまとまりのある組織の区分をセグメントとする。

学部等に附属する施設については、原則として一体として運営されているか否かによって、学部に含まれるか、単独のセグメントとするかを判断していく。附属病院については、一部を除き、医学部等の附属施設であるが、相当の財政規模があり、その業務の一環として診療行為を伴っている等の特殊性があるため附属病院ごとに独立したセグメントとして開示するのである。

V 国立大学法人業務実施コスト計算書の意義と機能

上にみてきたように、国立大学法人は、財務諸表として、貸借対照表、損益計算書、利益処分計算書（損失処理計算書）と並んで、「キャッシュ・フロー計算書」、「国立大学法人業務実施コスト計算書」が挙げられている。この中、「国立大学法人業務実施コスト計算書」は、国立大学法人の会計としてとくに注目すべき財務諸表であるので、その意義と特徴をみておきたい。

国立大学法人業務実施コスト計算書とは、「国立大学法人の業務運営に関して国民が負担するコスト情報を開示し、納税者である国民の国立大学法人における業務に対する評価・判断に資することを目的とする書類」である（注解25）。

国立大学法人の運営状況を表示する書類である損益計算書に表示される損益は、国立大学法人の業績を示す損益であって、納税者にとっての負担に適確に合致していないので、別途、当該法人に対して、国立大学法人業務実施コスト計算書を作成することにしたものである。

国立大学法人の損益と納税者の負担に乖離・差異が生じる典型例として、次の4点が指摘さ

れる。

- ① 運営費交付金収益（基準第73）
- ② 損益計算を通じない減価償却相当額（基準第77）
- ③ 引当金を計上しない場合の退職給付増加見積額（基準第78）
- ④ 国有財産や国の出資等を利用することから生じる機会費用

以上によって、国立大学法人業務実施コスト計算書は、最終的に国民の負担に属するコストを一般的に集約表示した書類としての性格をもっていることが分かる。しかし、国立大学法人業務実施コストには、政府内での企画立案部門の費用等を含んでおらず、上記例のように基準第24に示されている項目に限定されている点に留意するべきである。

国立大学法人の損益計算書は、当該法人の運営状況を表示する書類であり、ここに計上される損益は、当該法人の業績を示す損益であって、必ずしも納税者にとっての負担とは一致しない。上記に挙げた①の運営費交付金収益が増えると、国立大学法人の損益にはプラスに働くが、納税者の負担は逆に増加する。また、②損益計算を通じない場合の減価償却相当額、③引当金を計上しない場合の退職給付増加見積額、④国有財産や国の出資等を利用することから生じる機会費用などは、国立大学法人の損益計算書には計上されないが、広い意味で最終的に国民の負担に帰すべきコストといえる。これら重要コストを表示する書類として、国立大学法人業務実施コスト計算書が要求されているのである。

広い意味で最終的に国民の負担に帰すべきコストを一元的に集約表示するものとして、国立大学法人業務実施コスト計算書が意義をもち、国立大学法人ごとにこれを作成させることによって、当該法人にとって国民負担に結びつく項目の意義や実施業績が明らかとなる。非常に重要な書類として把握される。私的運営にかかる企業会計ではこれに相当する計算書は存在せず、公的性格のつよい国立大学法人にとっては必要な書類といえる。

つまり国立大学法人にとって当該計算書が作成される理由は、企業会計における損益計算書に表示される費用と国立大学法人に係る損益計算書で表示される費用との相違によっている。

企業会計における損益計算書は、一定期間において発生した費用がすべて計上されるのに対して、国立大学法人の損益計算書は、当該法人の運営状況を明らかにするために作成され、公的性格に近い当該法人の費用として負担させることが適当でないものは損益計算書に表示されない。

また、本来は国民の負担に帰すべきコストとしての機会費用等が存在しており、国立大学法人の損益計算書では、当該法人が業務を実施するために、どれほどのコストがかかっているかを把握できないため、業務にかかるすべてのコストを集約表示するものとして、国立大学法人業務実施コスト計算書の作成が求められるのである。

①**運営費交付金について** 国立大学法人業務実施コスト項目として、次のコスト、つまり、「国立大学法人の損益計算上の費用から運営費交付金に基づく収益以外の収益を控除した額、がま

ず挙げられている。ここに、「運営費交付金に基づく収益以外の収益」とは、国から措置・交付された財源に係る収益以外の収益を示している。当該収益を差し引くことによって、損益計算書に計上される費用のうち、最終的には国からの財源で賄われる費用を明らかにすることになる。具体的にいうと、対価性のある国からの受託事業収入や、税金からの拠出でない資産見返寄附金戻入、資産見返物品受贈額戻入、国からの物品受贈益など収益は、その取得源資が税金であるので、運営費交付金に基づく収益以外のものとして取り扱われないことになる。

②**損益外減価償却相当額について** 「その減価に対応すべき収益の獲得が予定されないものとして特定された資産については、当該資産の減価償却相当額は、損益計算書の費用には計上せず、資本剰余金又は資産見合剰余金を減額することとする（基準第77）」とされている。収益の獲得を予定しないものとして、取得時までに特定された資産については、資産の更新時に、国から改めて必要な措置が講じられることになる。

上記のように特定された資産の減価償却に相当する額は、国立大学法人の費用というより実質的中身の点では資本の価値の減少と考えられるので、国立大学法人の損益計算書の費用には計上されない。他方、納税者である国民の観点では、国民の負担が発生しているので、損益計算書に計上されない当該資産の減価償却相当額を、「損益外減価償却相当額」として把握し、国立大学法人業務実施コスト計算書におけるコストを構成するものとしているわけである。

③**引当外退職給付増加見積額** 「退職給付に充てるべき財源措置が行われることが、例えば中期計画等で明らかにされている場合には、それに相当する部分の退職給付に係る引当金は、計上しない（基準等78）」といている。退職給付に関して国から財源措置がなされるときは、退職給付に係る引当金の増加見積額は、国立大学法人の費用としてではなく、国の費用と考えられ、当該法人の損益計算書の費用には計上されない。しかし、国民の負担が発生しており、当該退職給付の増加見積額は国立大学法人業務実施コストに含めるわけである。

④**機会費用** 犠牲にされる経済的資源を、他の代替の用途に充当したならば得られるはずの逸失利益のことであり、得べかりし利益の喪失という意味のコストが機会費用である。国立大学法人が、国有財産を無償使用したり、国（政府）から出資を受けたりして発生するコストについては、損益計算書に計上されないが、国民の負担という観点では、国の財産を利用することによって本来得られる賃料や利息を逸失していると考えられ、これらを「国の資産を利用することから生ずる機会費用」として、国立大学法人業務実施コストに含めることにしているわけである。

国有財産を無償使用することにより生ずるコストは、具体的には国立大学法人に近接している土地代や賃借料などを参酌して算定する。

また、国（政府）から出資を受けることにより発生する資金コストは、資本の部の資本剰余金相当額も含めた政府出資等の純額を元金とみなして、一定の利率つまり、国債の利回り等を参考にした利率を乗じて算定することになる。

以上、国立大学法人業務実施コスト計算書における具体的表示項目を眺めてきた。当該計算書と損益計算書との間において国立大学法人の会計について役割分担があることを理解しておくことが重要である。国立大学法人の損益計算書は、当該法人の運営状況を明示する書類であり、そこに計上される損益は、当該法人の業績を示す損益であって、必ずしも、国民（納税者）にとっての負担とは一致しない。そこで国立大学法人業務実施コスト計算書を作成して、最終的に国民の負担に帰するコストを集約表示して、情報開示の徹底をはかり、国民（納税者）の国立大学法人における業務に対する評価・判断に資する書類が必要となる。

従来の国立大学が国の直轄下にあり2004年4月1日に、新しく独立行政法人の組織に移行し、独立行政法人としての国立大学法人に衣替えた。国立大学法人は国の直轄運営から離れ、自主・自律の独立行政法人になった。その点で、従来の国立大学ではなく、独立行政法人としての新しい組織になった。教員職員も国家公務員としての地位を離れ、独立行政法人の組織員となった。

国立大学法人は、自主・自律としての性格を強めたので、それぞれの法人において、会計上の主体性が求められ、それぞれの法人において運営実態報告や財政状態報告が求められることになった。国の直轄から離れたことによって、一部自主財源をそれぞれの法人にとって確保していくことも求められることになった。産学共同もより一層強調され、民間企業からの研究資金の導入も要求されるようになってきた。

しかし、独立行政法人としての国立大学法人となったとはいえ、非営利組織（NPO）としての性格を強く持っている。財源として国民の税金に依存する体質も残っている。この意味で、損益計算書だけでは十分でなく、国立大学法人業務実施コスト計算書も必要であって、広く一般の国民の負担に帰すべきコストを表示し、開示していくことが求められるわけである。その点で私企業の会計体系とは異なっていることを知らなければならない。

環境管理会計における環境コストの考察

長 岡 正 (朝日大学)

I はじめに

企業活動に伴い環境負荷を生じることから、その対策が求められている。このような環境関連活動に要する経済資源の消費が広く環境コストとされ、環境規制の強化などにより企業負担が増加し、適切な管理が必要となっている。さらに、その成果を自主的に公表することが普及しているため、環境コスト管理及び環境会計報告を考慮した環境コストの概念を規定する必要があるであろう。

環境会計報告では企業間比較などを行うことから金額の検証可能性を重視するが、環境コスト管理では特定の環境対策に要する環境コストを予測するなど意思決定への有用性を重視する。伝統的な原価計算の枠組みに関連付けられれば、前者は制度上の原価概念に基づくものであり、後者は前者に特殊原価概念を追加したものに相当するであろう。

日本では環境省による「環境会計ガイドライン」の普及により環境会計報告の枠組みが整備されつつある。環境報告書の公表を視野に入れた環境コスト概念及び分類であり、各企業が同ガイドラインに準拠した環境会計報告を実施すれば比較可能性が高まり、環境格付けの導入などを通じて企業の環境関連活動が評価されることが期待できる。

他方、環境コスト管理については米国では環境保護庁による「環境会計プロジェクト」が行われ、欧州ではECOMACによる調査報告書などが公表されてきた。また、日本でも経済産業省が『環境管理会計手法ワークブック』(2002年)を公表したことから、先行している環境会計報告との関連性が議論されるであろう。

しかしながら、これまで公表された環境コスト管理に関する報告書では特定の管理手法を紹介し、普及を図ることに重点が置かれ、管理目的の環境コスト概念についてはほとんど言及されていない。管理手法の紹介が一段落し、環境管理会計の体系化が試みられている状況を考慮すれば、特定の意思決定において関連する環境コストを考慮すべしというこれまでの指摘は果たして現実的であろうか。

すなわち、環境コストは通常コストと同時に発生することや、内部コストと外部コストの境界が可変的であることによりその測定が困難と指摘されている。前者では通常コストを対象とする既存の管理会計との関連性であり、後者では外部コストの測定を目的とした新技法の導入が課題となろう。このうち、本稿では外部報告が先行している日本の現状に鑑み環境管理会計

を管理会計に関連付けて環境コストを考察する。既存の環境コスト概念及び分類を検討した上で問題点を明らかにし、これらを踏まえ環境管理会計における一般的な環境コスト概念及び分類を確立するために必要な課題を述べたい。

II 環境コストの本質

環境コストの本質を明らかにするためには、これまで示されたコストの定義に照らして考察を行う必要がある¹⁾。コストの定義では複数の要件を示しているが、一般に目的関連性を重視していることから、狭義に捉えれば企業が意図した環境関連活動に関連のない資源の消費はロスとみなすこともできよう。外部報告目的の環境コストでは賠償金の支払いなどを環境コストに含めるか否かについて議論が行われ、環境コストから環境損失を区分すべきであると主張され定着している。管理目的の環境コストにおいても同様であり、環境関連活動に要するコストを中心として集計すべきであるが、このような環境損失は事前に削減目標として明確化する必要があり、各企業が環境関連活動の企業目的としての位置づけを示した後に当該活動に要するコストを集計する必要がある²⁾。

さらに、企業目的を収益性追求に限定し極めて狭義に捉えれば現行の環境規制遵守を超えて行う消費はコストではなくロスであるという解釈もできよう。自主的な負担によって環境改善が達成されても、その結果として利益が減少した場合である。他方、外部コストを含む環境コストが発生するのは資源の消費方法が非効率なことに原因があり、追加的なコスト負担を行っても業務の効率化を通じて環境コストを含む総コストの削減が可能であると主張されている。収益性追求と環境配慮の同時達成が可能な場合である。

このうち、環境管理会計においては後者を最終目標とすることが提唱されている。また、前者についても環境格付けの導入など外部要因として企業に環境コスト負担を求める動きが進み、環境配慮が企業評価の一部として注目されている。さらに、環境配慮はリスク管理やコスト削減など企業に対するインセンティブともなり、企業内部の業績評価項目として採用されつつある。このため、規制遵守に徹することは得策でないという認識が広まり、環境配慮の視点に加えて経済的な視点からも自主的な基準を制定する企業が存在している。

すなわち、環境コストは企業が環境配慮をどのように認識するかに応じてその範囲と支出水準が異なり、企業戦略の一環として環境戦略を立案する必要がある³⁾。続いて特定の環境戦略を実施することに伴い予想される環境コストを明らかにし、いかなる手法を用いてどの程度の負担を行うかを決定する必要がある²⁾。このような環境コストについてこれまで各種団体によって概念及び分類方法が示されてきた。次節ではこれらを考察する。

Ⅲ 各種団体による環境コスト概念及び分類

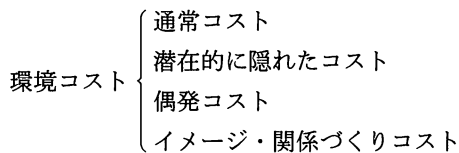
(1) 米国環境保護庁の環境会計プロジェクト

米国環境保護庁では、1992年より環境会計プロジェクトに着手し、企業への環境会計手法の普及を行っていたが、『経営管理手法としての環境会計入門』において環境コストについて次のように説明している[USEPA,1995,p.7]。

「製品、プロセス、システムまたは設備に関連した環境コストを明確化して認識することは優れた経営意思決定にとって重要である。環境コストの削減、収益の増加及び環境パフォーマンスの改善という目標を達成するためには、現在、将来及び潜在的な環境コストに注意を払う必要がある。企業が環境コストをどのように定義するかは、その情報（例えば、コスト配賦、資本予算、工程・製品設計、その他の意思決定）をいかなる目的に利用するのか、どの程度の規模と範囲でそれらを実施するのかに応じて決まる。さらに、特定のコストが環境コストに該当するか否かは常に明確とは限らず、グレーゾーンに属したり、一部は環境コストに該当しても一部はそうでないことがある。特定のコストが環境コストであるかは重要ではなく、関連のあるコストが適切な注意を受けることが目標である。」

このように米国環境保護庁では環境コストの定義を積極的に行うことなく環境コストを考慮した意思決定が広範囲にわたることを踏まえて、利用目的に応じて弾力的に適用すべきとしている。そして環境コストを第1図のように示している³⁾。

第1図 米国環境保護庁による環境コスト分類



[USEPA,1995,p.9]を要約して引用

このような環境コスト分類について特徴を挙げれば次のとおりである。

すなわち、①環境負荷は企業活動に伴い発生するため環境コストと通常コストの区分が困難な場合が多い。また、通常コストに伴って環境コストが発生することを考慮すれば、環境コスト管理において通常コストを対象とすることは合理的であろう。②環境保全コストを中心とする潜在的に隠れたコストは環境負荷を発生させた結果として負担する偶発コストを予防するために支出することから両者間のトレードオフ関係を解明する必要がある。また、イメージ・関係づくりコストは様々な項目を含み測定が困難であるが、その存在を指摘したことにより企業に環境会計導入を促したと考えられ、偶発コストと共に保全コストの支出水準を決定する際に考慮されるであろう。さらに、③外部コストについてはその存在を認めながらも対象外としている。

米国環境保護庁では環境に配慮した設備投資の有効性を評価する手法としてトータルコスト・アセスメント(TCA)を提唱している。TCAは通常の割引現在価値法において上記の環境コストを順次考慮しながら経済性計算を試みる手法である。環境配慮型の設備投資がそうでないものよりも長期的な観点から見れば経済性が高いことを示す手法であり、リスク回避を主眼としている。

これまで資本予算では公害防止などを目的として早い時期から環境配慮が指摘されていたが、経済性計算の適用は困難と考えられてきた⁴⁾。TCAは、環境コスト間のトレードオフを示すことにより環境配慮を経済性計算の対象として位置付けた点で意義を有する。しかし、経済性計算の手法であることからコスト削減の視点を重視し、環境負荷の削減という本来のプロセスが十分示されていない点も指摘しなければならない。

(2) 国連の環境管理会計プロジェクト

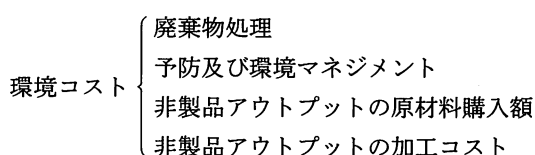
国連の持続可能開発部では、企業による環境配慮の社会的重要性を認識して各国政府を通じ環境管理会計手法の普及を行っている。そして2001年には報告書『環境管理会計：手続きと原則』を公表し、環境管理会計を貨幣環境管理会計と物量環境管理会計に区分すると共にフロー原価計算を重点的に紹介している。同報告書では環境コストについて次のように説明している [UNSD, 2001, p. 12]。

「内部管理目的の環境コストの計算では、環境保全コストはコインの一面に過ぎない。廃棄物コストには、汚染防止または処理設備にそれぞれ要するコスト以上のものを含んでいる。

廃棄物の概念は二重の意味を有している。廃棄物は購入及び支払いが既に行われた原材料であり、かつ販売可能な製品とならなかったものである。それ故、廃棄物は生産の非効率を示している。このため廃棄物に含まれる原材料、資本コストおよび人件費は企業の環境コスト計算において考慮すべきであり、詳細なコスト計算や意思決定において重要な基礎をなしている。」

このように国連では環境コストを環境保全活動に要するコストに加えて、廃棄物に関連したコストを含め広義に解釈している点が特徴である。廃棄物は生産活動の非効率を原因として生じるとみなせば、廃棄物削減を通じて環境コストも削減可能と考えることができる。そして環境コストを第2図のように示している。

第2図 国連・持続開発可能部による環境コスト分類



[UNSD, 2001, p. 16]

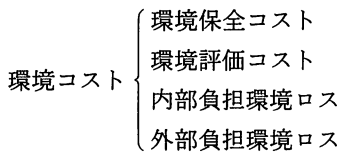
すなわち、非製品アウトプットを管理対象として事前に予防及び環境マネジメントを行い、事後に廃棄物処理を行うものである。非製品アウトプットが削減されれば、廃棄物処理コストも削減でき、予防及び環境マネジメントに要するコストを継続的に管理することが課題となろう。

国連では、非製品アウトプットの存在を環境負荷の発生原因とみなして、これに関連したコストを削減対象としている。しかしながら、加工コストの集計および配分は慎重に検討すべきであろう。廃棄処理される製品の原材料は確かに環境負荷の原因と考えられるが、加工コストは企業資源の浪費であっても、これがすべて環境負荷の原因となるとは限らないし、製品への配賦方法によってはコストが変動することも予想される。このため、非製品アウトプットと環境負荷の因果関係をさらに明確化する必要がある。

(3) 経済産業省の環境管理会計手法ワークブック

経済産業省は2002年に『環境管理会計手法ワークブック』を公表し、環境配慮型の設備投資、原価管理および業績評価に区分して各手法を解説している。そして環境コストについては環境品質原価計算に関連して第3図のように示している。

第3図 経済産業省による環境コスト分類



[経済産業省, 2002, 35頁]

すなわち、環境コストは品質コストと類似の性格を有するとみなした上でPAFアプローチに準じたものを示しているが、失敗コストをロスと規定している点が特徴であり、この点について次のように説明している[経済産業省, 2002, 35-36頁]。

「ここで注目すべきは、品質コストにおける外部失敗コストに相当する『外部負担環境ロス』は、地域社会や消費者、更に現時点では負担者そのものが特定できない損失（いわゆる環境負荷）と定義し、企業自らが負担する損失である『内部負担環境ロス』と明確に区分したことである。いうまでもなく、これらのコストの低減は、直接には企業の利益に結び付くことはない。しかしながら、法規制等の強化を背景として、企業が推進する環境保全対策の多くが、社会的コストや環境負荷そのものの低減を目的としていることから、当該損失部分を抜きにした環境コストの体系化は無意味と考えたのである。」

このように経済産業省では環境保全コストと評価コストを支出して内部及び外部負担の環境ロスを削減することを目的としている。また、外部負担環境ロスについては貨幣評価の対象外

とし物量値のみで示すにとどめているものの、測定対象として明示している点が特徴である。

当初、PAFアプローチによる品質原価計算では予防・評価コストと失敗コストはトレードオフの関係にあり両コストの合計が最低になる水準を解明して支出水準を決定すべきとされていた。その後、TQMなどの普及により外部失敗コストをゼロにすることも目標とされている。また、品質コスト概念も顧客の視点から環境配慮が重視され、環境コストを考慮した品質原価計算が提唱されてきた。このような品質原価計算はPL法対策などを視野に入れたリスク管理としての管理会計手法と見ることができよう⁵⁾。

これに対して、経済産業省の環境品質原価計算は管理会計手法としての品質原価計算の考え方に基づいて環境コストを集計する環境会計手法である。環境負荷の削減が目的でありコスト削減などを直接の対象としていない点に特徴がある。しかし、最近の品質原価計算に準じて外部失敗コストに相当する外部負担環境ロスをゼロにすることは困難であるため、企業は可能な限り対策を講じるべきであるが、負担を巡っては課題が残されていると言えよう。

IV 環境コスト概念の考察

以上、代表的な環境管理会計の報告書において示された環境コストを紹介して検討を加えた。これらに共通した特徴としては、特定手法の普及に関連したコスト分類を示している点であり、コスト分類における相互の関連性は第4図として示すことができる。

すなわち、環境コストは、環境負荷の削減を目的として支出する狭義の環境コストと削減対象である環境負荷及び環境負荷に関連した修復コストである広義の環境コストに区分できる。

第4図 各種団体による環境コスト分類と管理手法

	米国環境保護庁 (1995)	国連 (2001)	経済産業省 (2002)
狭義の環境コスト	潜在的に隠れたコスト	予防・環境マネジメント	環境保全コスト
		廃棄物処理	環境評価コスト
広義の環境コスト	通常コスト	(正常な) 非製品アウトプット	
	偶発コスト	(異常な) 非製品アウトプット	内部負担環境ロス
	イメージ・関係づくりコスト (外部コスト)	(外部コスト)	外部負担環境ロス
管理手法	トータルコスト・アセスメント	廃棄物・フロー原価計算	環境品質原価計算

これまで環境管理会計は手法の開発及び普及を通じて発展していることを考慮すれば、このようなコスト分類も意義を有すると考えることができる。しかし、手法の開発がある程度進み、

手法の体系化を中心として環境管理会計のフレームワークが提示されていることを考慮すれば、環境コストの一般的な概念及び分類が必要となろう⁵⁾。このために必要と考えられる課題を示せば以下のとおりである。

(1) 通常コストと環境コストの関連性

米国環境保護庁によれば、既存の管理会計では環境コストを集計しないことから通常コストの中に潜在的に隠れた状態にあり、環境会計を導入すれば環境コストに配慮した企業経営が可能であると主張されてきた。その後、環境マネジメントや環境会計の導入により環境コストの集計が進み、第4図に示した狭義の環境コストに関しては隠れた状態にあることは解消されつつあると考えることができよう。また、その後の国連では環境負荷に関するコストを非製品アウトプットと規定して環境コストを広範囲に捉え、これまで通常コストと考えられてきたものを環境コストとみなしている。

米国環境保護庁では環境コストを測定しないために管理対象とされてこなかったこと、国連では環境負荷の発生原因であるマテリアルフローを明らかにしないことがそれぞれ既存の管理会計の問題点とみなしている。このように環境コスト管理の初期の段階では環境コストの明確化から着手するものであった。しかし、所与の企業活動から発生する環境コストを把握するのみでは環境負荷の削減には効果が少ないことから、環境負荷の視点から企業活動を見直し、環境負荷をコストに換算した上でコスト管理を行うという段階に発展している。

換言すれば、通常コストの発生に伴い環境コストも発生することから既存の管理会計手法の対象を拡張して環境コスト管理を実施することが提唱されてきた。しかし、既存の管理会計手法では環境負荷の測定・管理という機能を有していないために環境コスト管理の効果が限定的と言える。その後、フロー原価計算などの環境会計手法により環境負荷の原因である通常コストを対象に管理を行うことが試みられている。

すなわち、環境負荷削減を試みるためには使用する原材料の種類や加工方法を改善することが必要であり、通常コストの管理を通じて実施することが効果的である。このため管理会計に環境会計手法を導入することが環境コストの測定には不可欠であろう。

(2) 環境ベネフィットの明確化

環境コスト概念を確立するためには、言うまでもなくコストに対応するベネフィットを明確化する必要がある。第4図から明らかなように、これまで検討してきた各種の報告書では狭義の環境コストと広義の環境コストに区分できるが、これらを同列に示している。このうち、直接の管理対象となるのは狭義の環境コストであろうが、前者は後者を一定水準に抑制するために支出することから事前に両者間のトレードオフ関係を明らかにすることが求められる。

さらに、広義の環境コストは仮に環境対策が十分でない場合に企業が負担を余儀なくされる

見積額という点に特徴が見られる。この場合、非製品アウトプットを環境負荷とみなしている国連以外では、環境負荷に直接言及することなくその結果として予想される賠償金や修復コストなどを示しているに過ぎない。

当初、米国環境保護庁によれば、環境会計の導入によりコスト削減が可能であると主張されてきた。環境会計手法の普及を重視する余り、環境負荷の削減それ自体よりも結果として得られた環境コストを含む総コストの削減効果が強調されてきたと言える。実際、導入に伴うこのような効果は一時的には得られるであろう。しかし、環境コストの上昇に対応して環境コスト管理が定着すれば、総コストの削減というより環境負荷の効率的な削減方法を継続的に追求していくことが課題となろう。

他方、環境負荷の削減効果を金額換算することは困難であると認識されている。このため、「環境効率」に関する一連の指標が考案され環境負荷と財務数値を対比することが試みられている⁷⁾。これまで管理会計においても物量情報を貨幣情報へと変換する努力が行われてきたが、これが困難な場合には無理に変換を行うことなく貨幣情報と併用されている⁸⁾。環境パフォーマンス評価が発展し、エコバランス手法の導入も行われていることを考慮すれば、環境負荷削減に関する環境パフォーマンス評価指標の開発及び導入が環境コスト管理の前提であろう。

(3) 内部管理と外部報告の関連性

経済産業省では環境品質原価計算において示したコスト分類に関して「環境コストマトリックス」を提示し、環境省の「環境会計ガイドライン」におけるコスト分類との関連性を示唆している。環境管理会計の成果を環境報告書などによって公開することを視野に入れているが、米国環境保護庁や国連においては外部報告を対象としていない。

日本の環境会計は外部報告から着手され、後に内部管理が注目されたという経緯がある。個別企業の視点から内部管理と外部報告の関連性は、①外部報告の枠組みが整備されれば、これに対応して必然的に自主的な内部管理を促進せざるを得ない、という考え方が成り立つ。他方、②内部管理が確立し成果が得られれば、外部報告を行うインセンティブが得られると考えることもできよう。

すなわち、企業が環境管理会計を採用する根拠としては環境規制の強化に伴う環境保全活動の効率的な実施、さらには環境保全と収益性追求の両立可能性がインセンティブとなっている。しかし、環境省の「環境会計ガイドライン」は企業の社会性などを根拠に環境会計報告を提唱していることを考慮すれば、環境管理会計との関連性は慎重に検討すべきである。

特に日本では「環境会計ガイドライン」が環境コスト概念を精緻化させながら先行していることに加えて、環境会計手法を導入する際の前提となる管理会計手法が意外と普及していないことを考慮すれば、環境コスト管理が「環境会計ガイドライン」から受ける影響を解明する必要があるであろう。

V 今後の展望

本稿では、これまで示された各種団体の環境コスト概念及び分類の考察を通じて環境管理会計における一般的なコスト概念及び分類を行うために必要な課題を述べた。環境管理会計はかつての管理会計と同様に手法の開発及び普及を通じて発展し、現時点のコスト概念及び分類も特定手法の開発に関連したものである。

しかし、最近になって環境管理会計は手法の開発及び普及の段階から手法の体系化を試みるフレームワークが提示される段階に至り、手法間の関連性を明らかにしていくとこれまで示されたコスト分類では重複が生じるため管理目的から見た環境コストの一般的な概念及び分類が必要とされるであろう。また、このようなフレームワークでは、物量情報を重視すると共に、可能な場合にはコスト換算を試みている。最近の管理会計手法の発展と類似している点も指摘できる。

すなわち、管理会計においては企業環境の変化に伴い既存の手法の限界が指摘され、対象範囲を拡大すると共に手法の精緻化を試み、この一環として環境配慮も行われている⁹⁾。しかし、既存の管理会計手法では一部の環境コストを分離して把握することは可能でも環境負荷を測定及び削減する機能までは有していない。このため管理会計において環境配慮を行うには環境会計手法の成果を活用することが求められるであろう¹⁰⁾。

他方、内部管理目的の環境会計では環境負荷削減の視点より環境保全活動に要するコストを集計する段階から原材料コストなどの通常コストも対象として範囲を拡張している。しかし、このような環境会計では既存の管理会計の存在を前提とし、コスト効率性は考慮しても収益性追求は直接の対象としていない。このため内部管理目的の環境会計を新たに導入する場合には既存の管理会計との関連性を明確化すべきであろう。

以上のように環境コストは通常コストとの関連において拡張しつつあるため管理会計と環境会計の結び付きが重視される。しかしながら、日本では環境管理会計の前提となる管理会計手法が定着していない企業が存在していることを考慮すれば、内部管理目的の環境会計を普及させるためにも、管理会計としての環境コスト管理を同時に定着させることが必要であろう。

注

- 1) コストの定義としては、米国会計学会「原価概念基準委員会報告」（1955年）や企業会計審議会による「原価計算基準」（1962年）があり、これらの定義は現在でも踏襲されている。例えば、ホーングレン等（Horngren et al. 2003, p. 30）や岡本（2000, 8-10頁）を参照。
- 2) 米国管理会計人協会（IMA）は、環境問題を管理会計における個別の課題として取り上げている。報告書4W『企業環境戦略の実施』（1995年）では、企業の環境問題への対応について、①規制遵守、②競争優位の獲得、及び③持続可能な発展への適合、という3段階を示している。また、報告書4Z『経営意思決定のための環境会計の用具と手法』（1996年）では、原価計算、投資分析及び業績評価において適用可

- 能な手法を示している。管理会計担当者が環境会計手法を用いて環境戦略の策定・実施に必要な情報提供を行うことを推奨するものである。
- 3) 参考までに日本の管理会計文献において米国環境保護庁の環境コスト分類表を紹介しているものとしては、西澤 (2000,146頁)、中原 (2000,301頁)、上埜 (2001,410頁) などがある。
 - 4) 通産省産業構造審議会「企業財務政策の今後のあり方」(1972年)では、戦略投資の一つとして公害防止などを目的とした公共責任のための投資を挙げている。また、評価方法として①達成目標水準を定めて評価する方法、及び②利益に還元して評価する方法を示している。このうち、TCAは②の方法を精緻化したものと考えられる。
 - 5) IMA報告書4R『品質改善の管理』(1993年)や伊藤 (1999)などを参照。
 - 6) 環境管理会計のフレームワークとしてはベネットとジェームズによる「環境管理会計ピラミッド」[Bennett and James,1998,p.40]やバーリット等[Burritt,Hahn and Schaltegger,2002,p.31]を参照。前者では環境負荷に関する物量情報を貨幣情報に換算することを重視しているが、後者では貨幣環境管理会計と物量環境管理会計に区分して適用領域毎の手法を列挙している。
 - 7) 「環境効率」に関しては、これまで様々なものが主張されてきたが、統合的環境会計という視点からその発展経路を示したものとしては宮崎教授による「統合的環境会計による基本類型」(宮崎,2002,630頁)を参照。
 - 8) 例えば、原価企画におけるVEでは、価値＝機能 / 価格という考え方が持たれており、バランス・スコアカードにおいても非財務要因が財務要因に与える因果連鎖について説明が行われている。いずれの手法も環境保全を考慮すべき要因の一つとしているが、具体的な方法については開発段階にあると言えよう。
 - 9) 代表的な管理会計文献であるホーングレン等による『原価計算』では、1994年の第8版から資本予算に関連して環境コストに言及した。その後、環境責任やライフサイクル・コストにも拡張して言及している。
 - 10) このような傾向は、活動基準原価計算(ABC)の位置づけの変化として見ることができる。当初、ABCによれば環境関連活動と共に製造間接費である環境コストが明確化され、正確な製造コストの算定が可能となると考えられていた。しかし、その後、フロー原価計算などの環境会計手法によって算定する環境負荷を反映した環境コストをABCによって配賦するという段階に至っている。

参考文献

- Bennett,M.and James, P. (Eds.) (1998) , *The Green Bottom Line*, Greenleaf Publishing.
 (國部克彦監修 海野みづえ訳 (2000) 『緑の利益－環境管理会計の展開－』産業環境管理協会。)
- Hornngren,C.H., Datar,S.M. and Foster,G.(2003), *Cost Accounting : A Managerial Emphasis*, Eleventh edition, Prentice Hall.
- Burritt,R., Hahn,T. and Schaltegger,S. (2002) , “An Integrative Framework of Environmental Management Accounting -Consolidating the Different Approaches of EMA into a Common Framework and Terminology,” in Bennett,M., Bouma,J.J.and Wolters,T. (Eds.), *Environmental Management Accounting: Informational and Institutional Developments*, Kluwer Academic Publishers.
- Schaltegger, S. and Burritt,R.(2000), *Contemporary Environmental Accounting*, Greenleaf Publishing.
 (宮崎修行監訳 ICU環境会計研究会訳 (2003) 『現代環境会計』五紘社。)
- UNSD (2001) , *Environmental Management Accounting: Procedures and Principles*,

UNITED NATIONS.

USEPA(1995), *Introduction to Environmental Accounting as a Business Management Tool: Key Concepts and Terms*, USEPA.

伊藤嘉博 (1999) 『品質コストマネジメント』中央経済社。

上田俊昭 (2001) 「国連の環境会計の調和化をめぐる一環境コストを中心として」『明星大学研究紀要』第9号, 189-201頁。

上埜 進 (2001) 『管理会計—価値創出をめざして—』税務経理協会。

岡本 清 (2000) 『原価計算 六訂版』 国元書房。

川口 修 (2004) 「環境管理会計の構築」, 勝山 進編『環境会計の理論と実態』所収, 中央経済社, 93-110頁。

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。

河野正男 (2002) 「環境コスト概念の検討」中央大学『経済学論纂』第42巻 第5号, 241-261頁。

長岡 正 (2003) 「循環型社会に向けた環境管理会計の可能性」環境経営学会『サステイナブルマネジメント』第3巻 1号, 39-50頁。

中原章吉 (2000) 編『管理会計論』 税務経理協会。

西澤 脩 (1995) 訳『IMAの原価管理指針』 白桃書房。

西澤 脩 (2000) 『管理会計ビッグバン』 中央経済社。

宮崎修行 (2002) 『統合的環境会計論 第2版』 創成社。

矢澤秀雄 (2001) 「環境マネジメントにおける環境コスト」『会計学研究』第27号, 109-133頁。

非営利情報に基づく裁量的利益調整行動の分析

佐藤 清和 (青森公立大学)

序 論

近時、企業の社会的責任 (Corporate Social Responsibility, CSR) に対する関心が高まっている。もとよりCSRという概念は、法令の遵守、環境への配慮、社会貢献活動への関与、あるいは積極的な情報開示等、その外延は広範に及ぶ。しかしながら、今日のCSRに関する議論の少なからぬ部分は、会計制度の信頼性を失墜させるような悪質な企業行動に対する疑心感に基づいてなされているものであることは、衆目の一致するところであろう。このような企業行動の一つとして注目されているものに、裁量的利益調整行動 (Earnings Management) と呼ばれるものがある。

無論、広範な領域にわたるCSR情報を、会計情報およびその関連情報として一元的ないし一括して取り扱うことはできない。しかしながら、少なくとも伝統的な会計情報の伝達プロセスに生じた欠陥が看過されたままでは、CSR情報の伝達プロセスもまた全体的に不安定な状態に置かれることになるのではないだろうか。たとえば、ある企業が最先端のCSR情報をどれほど積極的に開示したとしても、同企業の会計情報に対する信頼性が担保されない限り、開示されたCSR情報もまた、その信頼性という点で低く評価されざるを得ないであろう。

本稿は、このようなCSR情報の前提となる会計情報の伝達プロセスにおける裁量的な利益調整行動の存否とその誘因について、非営利かつ非裁量な会計情報であるキャッシュ・フロー情報に基づいて検証するものである。

1 利益調整行動の分析方法

裁量的な利益調整行動とは、選択可能な種々の会計手続きの中から、利益の捻出ないし圧縮をもたらす会計手続きを裁量的に選択する行動である¹⁾。ただし、個別の会計処理の選択行動だけを観察しても、必ずしも企業全体の利益調整のベクトル(捻出ないし圧縮)を捉えたことにはならない。そこで提示されたのが、次式で示される会計発生高(Accruals, AC)を用いたアプローチである。

$$EAR - CFO = AC$$

[1]

ここで、EAR=事業利益、CFO=営業キャッシュ・フロー、およびAC=会計発生高である。

[1] 式のようにACはEARとCFOの差額として定義されるが、CFOについてはキャッシュ・フロー計算書が制度化されて間もなく、実証研究のデータとしては連続性という点で限界がある。したがって、本稿ではACを次式によって算定する。

$$AC = \Delta \text{売掛債権} + \Delta \text{前受金} + \Delta \text{未収収益} - \Delta \text{前受収益} \\ + \Delta \text{棚卸資産} - \Delta \text{買掛債務} + \Delta \text{前渡金} + \Delta \text{前払費用} \\ - \Delta \text{未払費用} - \Delta \text{減価償却費} - \Delta \text{貸倒引当金} \quad [2]$$

ただし、 Δ は隣接する2会計期間の差額を意味する。

[1] 式において、CFOは利益調整行動の影響を受けない会計情報、すなわち非裁量的な会計情報とみなされるため、ACがEARの増減を惹起する利益調整行動の代理変数となる。すなわち、正のACは利益捻出型、また負のACは利益圧縮型の企業行動を示す代理変数ということになる。

ACを用いた初期の研究では、会計発生高の全部が利益調整行動の代理変数とみなされた(Healy [1985])。その後、Jones[1991]によって、ACを非裁量的会計発生高(Nondiscretionary Accruals: NDAC)と裁量的会計発生高(Discretionary Accruals: DAC)に識別する回帰ためのモデルが提示された。この方法では、会計発生高の時系列から予測された期待値がNDAC、またその残差(予測誤差)がDAとみなされる。その上で $0 < DA$ の場合は利益捻出型、 $DA < 0$ の場合は利益圧縮型の利益調整行動が選好されたものと判定される。

しかしながら、そもそもEARとして報告される利益が、利益調整行動の影響を受けているか否かについて判定するためには、利益調整後(事後)の報告利益と利益調整前(事前)の、いわゆる非営利情報としてのキャッシュ・フローを比較する必要がある。そこで、次節においてキャッシュ・フロー情報の非営利かつ非裁量という性質についてあらためて検討しておくこととする。

2 非営利・非裁量情報としてのキャッシュ・フロー

発生主義会計を前提とした企業会計では、キャッシュ・フローに種々の会計手続きを施して報告利益が算定される。キャッシュ・フロー自体は経済事象の写像である「価値の流れ」を指示する記号であるから、企業会計とは、キャッシュ・フローに営利行為の結果を写像するための利益計算という調整過程が付加された会計システムだということができる。逆に言えば、キャッシュ・フローとは、営利情報の作成という特定の目的が付加される前の、いわば非営利の会計情報に他ならない。

また、公益法人をはじめとする非営利組織体には、一般に収支計算書(および収支予算書)といったキャッシュ・フローの計算に関する財務諸表の作成が要請されているが、このことから明らかなように、キャッシュ・フローとは、非営利組織体の会計システムにおける基幹的な会計情報とみなされている。先に利益計算という特定の目的が付加される以前の会計情報がキャッ

シュ・フローであると述べたが、ここでのキャッシュ・フローとは、非営利組織体の会計システムにおいて非営利情報を伝達する、という特定の目的が付加された会計情報と位置づけられている。

次にキャッシュ・フロー情報の非裁量性という性質を理解するために、非営利組織体の会計システムに収支計算書の作成実務（キャッシュ・フローの測定システム）が導入された背景にある、非営利組織体に特有の非分配制約という行動条件について検討しておきたい。

非分配制約とは、非営利組織体が営利目的の組織ではないことを担保する制約条件である。一般に非営利組織体は、私益の獲得（または私益の分配）でなく公益の増進を目的としている。つまり非営利組織体には、収支差額としてのキャッシュ・フロー（剰余金）を特定の個人ないし集団に分配できないという制約（非分配制約）条件が科せられており、利益の分配先を特定の個人または集団に限定する営利企業に必要とされる利益計算は必要とされない。すなわち、特定の利益分配先が想定されていない非営利組織体において、キャッシュ・フローとは分配を想定された利益とは無関係な会計情報であり、裁量的な利益調整の対象とはならない、という意味で非裁量の会計情報だと言うことができる。

このように、企業会計における利益情報とは特定分配情報であるのに対して、キャッシュ・フロー情報は、特定の利益分配が想定されていない非分配制約情報である。この点に留意すれば、キャッシュ・フロー情報は利益情報が排除された非営利の会計情報であると考えることができるであろう。

以上より、キャッシュ・フロー情報は、非裁量かつ非営利会計情報であることが明らかになったが、このようなキャッシュ・フローに基づいて、社会的責任を担った企業に裁量的（私的）な利益調整行動（特定分配情報の測定行動）をとらせるインセンティブについて検討することが、本稿の目的である。そのために、以下では「キャッシュ・フロー分岐点」という指標をベンチマークとして、これに基づく「キャッシュ・フロー・ベースの採算性」という視点から、企業の利益調整行動を分析していく。

3 キャッシュ・フロー・ベースの利益調整指標

上述のように、経営者が会計発生高を用いて利益の捻出ないし圧縮を企図したとしても、営業活動によるキャッシュ・フローを裁量的に調整することは難しい。すなわち、経営者は会計基準の選択適用によって、外部報告を目的とした報告利益を調整することはできても、売上高や固定資産への投資などのような企業外部の経済事象と直結するキャッシュ・フローを、利益の計算過程で生じる会計発生高によって裁量的に操作することは困難である。以下では、この点に着目して「キャッシュ・フロー・ベースの利益調整指標」を定義する。

3.1 キャッシュ・フロー分岐点

ここでは、キャッシュのインフローとアウトフローが均衡するキャッシュ・フロー分岐点(Cash Flow Break-Even Point, CFBEP)を定義した上で、キャッシュ・フロー・ベースの安全余裕度(Cash Flow-based Margin of Safety Ratio, CFMSR)を算出する²⁾。

いわゆるCVP分析に従って、営業費用(売上原価+販管費)を変動費と固定費に分解すれば、EARは次のように表わされる。

$$\begin{aligned} EAR &= REV - VC - FC + OTR \\ &= cr \cdot REV - FC + OTR \end{aligned} \quad [3]$$

ここで、REV=売上高; VC=変動費; FC=固定費; OTR=営業外収益; cr=貢献差益率= (1-v)である。ただし、vは変動费率=VC/REVを示している。

また、[3]式を[1]式のEARに代入することによって、次式が得られる。

$$CFO = cr \cdot REV - FC + OTR - AC \quad [4]$$

[3]式および[4]式において、EARとCFOを0において、それぞれREVについて解けば、前者が損益分岐点(Break-Even Point, BEP)、後者がキャッシュ・フロー分岐点(CFBEP)を示す。すなわち、次式のとおりである。

$$BEP = \frac{FC - OTR}{cr} \quad [5]$$

$$CFBEP = \frac{FC - OTR + AC}{cr} \quad [6]$$

3.2 裁量的会計発生高の識別

経営者の利益調整行動を分析するためには、会計発生高(AC)を経営者の利益調整行動を反映した裁量的会計発生高(DAC)と、それ以外の部分からなる非裁量的会計発生高(NDAC)に分離する必要がある。

本稿では、Chan et al. [2001]のモデル(以下Chanモデルと称す)を援用してDACを推定する。このモデルでは売上高を外生変数とみなし、ACは経常的にこの売上高に比例するものと仮定される。すなわち、次式の期待会計発生高E(AC_t)が当期(t)のNDACとなる。

$$NDAC_t = E(AC_t) = \left(\sum_{j=1}^5 AC_{t-j} / \sum_{j=1}^5 REV_{t-j} \right) REV_t \quad [7]$$

その上で、次式のような期待外会計発生高をもって当期のDACとする。

$$DAC_t = AC_t - E(AC_t) \quad [8]$$

[7]式および[8]式から明らかなように、Chanモデルは売上高だけを外生変数とするため、Jones[1991]のような重回帰モデルよりも儉約的(parsimonious)なモデルとなっている。そこで[7]式と[8]式を用いて、[4]式のCFOを次式のように変形する。

$$CFO = (cr - rnr)REV - (FC - OTR + DAC) \quad [9]$$

ここで、 $rnr = NDAC / REV$ であるが、前述のとおり、Chanモデルでは任意の期間（[7]式では $t=5$ と置いている）を通じて、 $NDAC$ は REV に比例すると仮定されているから、当期の rnr もまた定数と仮定することができる。したがって、[9]式において $REV=0$ とおけば、[6]式の $CFBEP$ は次のように変形される。

$$CFBEP = \frac{FC - OTR + DAC}{cr - rnr} \quad [10]$$

[10]式は、会計発生高を利用した裁量的な利益調整行動を、 DAC として明示的に組み込んだ $CFBEP$ 表わしている。

さらに、[9]式の両辺に DAC を加算して得られる値($CFO + DAC$)は、裁量的な利益調整済み（非裁量的会計発生高計上前）の利益を示すから、これを裁量的利益調整額(Discretionary Earnings Adjustment, DEA)と呼べば、 $DEA=0$ となる売上高は、次式のような裁量的損益分岐点(Discretionary Break-Even Point, $DBEP$)に位置することになる。

$$DBEP = \frac{FC - OTR}{cr - rnr} \quad [11]$$

このように売上高との比例関係に基づいて AC を分解する方法は、 BEP および $CFBEP$ の算定にあたり、総費用とキャッシュ・フローを2つの要素に分解した際に、それぞれ売上高との比例関係が仮定されていたのと同じ発想によるものである。このことによって、図表1のように横軸の売上高に基づいて $CFBEP$ 、 $DBEP$ および DAC の関連性が明瞭に表示されることとなる。実のところ、この点こそが本稿でChanモデルを援用する最も大きな理由になっている。

3.3 キャッシュ・フロー・ベースの利益調整指標

外生変数としての REV とその影響を受けて変動する CFO との関係は、キャッシュ・フロー・ベースの安全余裕度 (Cash Flow-based Margin of Safety Ratio, $CFMSR$) として、次式のように表わすことができる。

$$CFMSR = 1 - \frac{CFBEP}{REV} = \frac{(cr - rnr)REV - (FC - OTR + DAC)}{(cr - rnr)REV} \quad [12]$$

ここで、 $0 < CFMSR$ の場合、 REV は $CFBEP$ を超過しており、ネットのキャッシュ・フローはプラス(収入超過)になる。逆に $CFMSR < 0$ であれば、ネットのキャッシュ・フローはマイナス(支出超過)となる。本稿では、収入超過ないし支出超過をもたらす売上高水準を示す $CFMSR$ をもって「キャッシュ・フロー面の採算性」を表わす財務指標と考える。

さらに裁量的損益分岐点 $DBEP$ に対応する安全余裕度 ($DMSR$) を求めれば、これは次式のような「裁量的な利益調整行動に基づく採算性」を表わす財務指標ということになる。

$$DMSR = 1 - \frac{NDEA}{REV} = \frac{(cr - rnr)REV - (FC - OTR)}{(cr - rnr)REV} \quad [13]$$

図表1には、DACの影響によってCFMSRとDMSRが異なる値をとることが図示されている。そこでCFMSRとDMSRの比(DMSR/CFMSR)をRDCとおけば、[12]式および[13]式より次式が得られる。

$$RDC = 1 - \frac{DAC}{CFO} \quad [14]$$

利益圧縮行動(DAC<0)が選好された場合、CFOが負(支出超過)であれば、RDCは1未満の値をとる。逆にCFOが正(収入超過)の場合に、利益圧縮行動(DAC<0)が選好された場合には、RDCは1を超過する。すなわち、次式のとおりである。

$$\begin{cases} CFO < 0 & \Rightarrow 1 > RDC \\ CFO > 0 & \Rightarrow 1 < RDC \end{cases} \quad [15]$$

このようにRDCは、収入超過ないし支出超過時における利益調整行動の結果を、DMSRとCFMSRという2つの採算性を比較することによって示すものである。すなわち、RDCとはキャッシュ・フロー面の採算性(CFMSR)をベースとして利益調整行動の結果を表わすから、「キャッシュ・フロー・ベースの利益調整指標」ということが可能である。以下での課題は、この指標に基づいて裁量的な利益圧縮行動のインセンティブを分析することである。

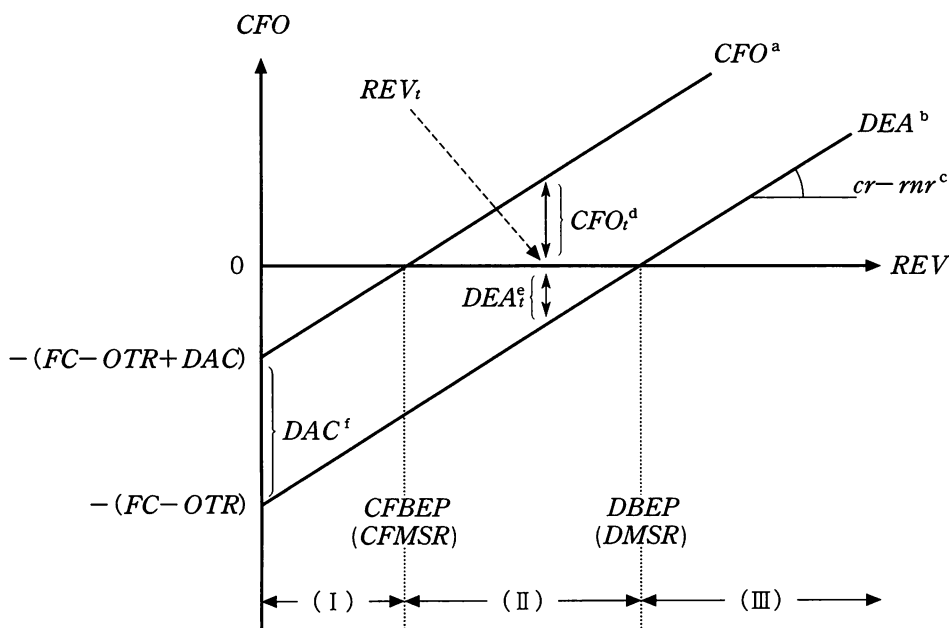
4 仮説の設定

米国における先行研究では、業績が低迷している企業によって利益圧縮型の会計手続きが選好されるという、いわゆる「ビッグ・バス仮説」を支持する実証結果が多数報告されている。このような利益圧縮行動は、新規に交代した経営者が当期の利益を圧縮し(これを前任者の責に帰すべき事項として)、次期以降の業績改善を容易にするために採られる決算行動だという見解がある(Murphy and Zimmerman[1993])。一方で、利益圧縮型行動とは、業績の安定化すなわち利益の平準化をインセンティブとする決算行動だとする見解もある(DeFond and Park[1997])。

わが国における経営者の交代頻度は、米国のそれよりはるかに小さいと考えられる(企業外部者による交代となれば尚更である)。したがって、本稿では経営者の交代という特異なイベントではなく、既述の「キャッシュ・フロー・ベースの利益調整指標(RDC)」を用いて、わが国企業における利益圧縮型の決算行動について分析していく。

図表1には、キャッシュ・フロー面および裁量的利益調整面における安全余裕度が示されている。本稿では、ビッグ・バスの条件である業績低迷企業とは、図中の横軸で示された売上高(REV)が、CFBEPおよびDBEPを下回っている(I)の範囲にある企業群からなるものとする。ここでは、支出超過(CFO<0)に伴ってキャッシュ・フロー面で採算割れ(CFMSR<0)となるが、

図表1 CFBEPとNDEAの位置に基づく安全余裕度の違い



^aキャッシュ・フロー ^b裁量的利益調整線 ^c $(1-v)-(NDAC/REV)$

^d営業キャッシュ・フロー (>0) ^e裁量的利益調整額 (<0) ^f裁量的会計発生高 (<0)

さらに裁量的な利益圧縮(DAC<0)が実行されることによって(CFO線がDEA線にシフトすることによって)、今度は支出超過を上回る事業損失(DEA<0)が計上されることになる。これは業績低迷(支出超過)にも拘らず、敢えて(裁量的に)実施された利益圧縮行動に起因する事業損失であるから、まさにビッグ・バスが志向されたことを裏付ける採算状況だと考えられる。この場合のCFO<0かつDAC<0は、[15]式上段のRDCに対応するから、結局のところ1>RDCがビッグ・バスのシグナルということになる。

一方、REVが(II)の位置にある場合は、 $0 < CFO$ であり $0 < CFMSR$ とはなるが、やはり裁量的な利益圧縮(DAC<0)によって事業損失(DEA<0)が発生する。ただし、(I)とは異なり、売上高が業績低迷を示す範疇には入らないから、これはむしろ利益平準化による利益圧縮のケースに該当すると考えるべきである。さらに、REVが(III)の位置にある場合も業績が低迷していけるわけではないから、たとえ裁量的な利益圧縮があったとしても、これをもってただちにビッグ・バスが生じたものとは断定できない。

以上より、次の2つの仮説が提示できる。

(仮説1) 業績低迷企業は、利益圧縮行動を愛好する傾向がある。

(仮説2) 業績低迷企業における利益圧縮行動は、(利益平準化ではなく)ビッグ・バス会計を志向したものである。

5 リサーチ・デザイン

5.1 サンプルの選択

サンプルとして『日経NEEDS財務データ CD-ROM版』の中から、東京証券取引所一部および二部の上場企業（銀行・証券を除く）のうち、1988年から2002年までの15年間を通じて決算数値に欠落がなく、かつ決算日に変更がない企業を抽出した。またBEP、NDEA、およびCFBEPが負となるサンプルを除外した結果、サンプル数は全部で11,554（社・年）となった。

これらのサンプルからChanモデルによってDACを求めるため、まず1988年から1992年までの5事業年度を推定期間として1993年のDACを推定する。それ以降は、同様の推定を1989年から5事業年度ごとに1997年まで行っていく。最終的に、1993年から2002年までの10期間にわたるDACが推定された。

5.2 業績低迷と利益圧縮行動

はじめに、すべてのサンプルをDACの符号によって2つのクラスに分類する。その上で、DACが負の場合は1、また正の場合は0となるような二値変数（NEGDA）を設定する。さらに業績低迷を示す指標として、前期

は配当を行った(有配)にも拘らず、当期は無配ないし減配に陥った企業を1、それ以外を0とする二値変数（REDIV）を設定する。

仮説1を検証するためには、業績の低迷が利益圧縮行動のインセンティブとなっているかについて検証すればよい。そのために独立変数をREDIV、従属変数をNEGDAとするロ

ジット回帰モデルによる分析を行う。また配当政策以外の要因にも配慮して、企業規模を示す期首総資産の対数値（LNA）、負債の影響力を示す自己資本負債比率（LEV）、および金融機関による持ち株比率（FINST）からなる3つの独立変数をコントロール変数とした。前2者は資産仮説および負債仮説に基づく変数であり（Watts and Zimmerman[1986]）、最後が金融機関によるモニタリングの影響を示す独立変数である（岡部 [1994]）。次式が仮説1を検証するためのロジット回帰モデルである。

図表2 記述統計量

パネルA：ロジット回帰モデル（[16]式）の独立変数の記述統計量

	サンプル数：11,554（社・年）						
	平均値	標準偏差	最小値	最大値	第1四分位	中央値	第3四分位
LNA	11.0725	1.3246	5.9915	15.9310	10.1704	10.9104	11.8952
LEV	2.4788	8.7173	-46.6162	500.5482	0.7449	1.3381	2.5147
FINST	0.0006	0.0042	0.0000	0.1953	0.0002	0.0003	0.0005

パネルB：ロジット回帰モデル（[17]式）の独立変数の記述統計量

	サンプル数：6,813（社・年）						
	平均値	標準偏差	最小値	最大値	第1四分位	中央値	第3四分位
LNA	11.0949	1.3305	5.9915	15.9310	10.1922	10.9372	11.9156
LEV	2.3979	6.0981	-41.2465	332.5926	0.7606	1.3599	2.5360
FINST	0.0006	0.0043	0.0000	0.1953	0.0002	0.0003	0.0005

（注）LNA：期首総資産の自然対数。LEV：自己資本負債比率（負債÷資本）。FINST：金融機関持株比率

$$Prob(NEGDA=1) = F(\beta_0 + \beta_1 REDIV + \beta_2 LNA + \beta_3 LEV + \beta_4 FINST + \varepsilon_{it}) \quad [16]$$

ここで、 $F(\beta X) = e^{\beta X} / (1 + e^{\beta X})$ である。図表2のパネルAには、[16]式の独立変数に関する記述統計量が示されている。

5.3 利益圧縮行動とキャッシュ・フロー・ベースの採算性

仮説1が支持された場合、全サンプルの中からDAC<0となる企業群をサブ・サンプルとして抽出する。その上で、これらの利益圧縮行動にともなうRDCの値を観測することによって、仮説2を検証する。そこで1<RDCの場合は1、それ以外は0となるような二値変数(RDC)を従属変数とし、REDIV、LNA、LEV、およびFINSTを独立変数とするロジット回帰モデルを次のとおり設定する。

$$Prob(RDC=1) = F(\beta_0 + \beta_1 REDIV + \beta_2 LNA + \beta_3 LEV + \beta_4 FINST + \varepsilon_{it}) \quad [17]$$

図表2のパネルBには、[17]式の独立変数に関する記述統計量が示されている。ここで用いられるサブ・サンプルは、すべてDAC<0であるから、先行研究に従えば、これらのサンプル企業は全て裁量的な利益圧縮行動をとったことになる。

したがって、ここでの実証課題は、支出超過(CFO<0)にも拘らず、DAC<0で示される利益圧縮行動が実行されたかどうかについて、キャッシュ・フロー・ベースの利益調整指標であるRDCを従属変数として検証する、ということになる。

6 分析結果の検討

[16]式および[17]式における独立変数間の相関係数には、±0.1を超えるものはなかった。そこで全ての独立変数を用いて2つのロジット回帰分析を行った。

図表3のパネルAに示されているように、業績の低迷を示すREDIVの係数は、有意に正の値を示した(p値=0.00002)。これは、企業規模、負債比率、および金融機関の持株比率の影響を考慮してもなお、業績低迷企業は利益圧縮行動

図表3 仮説の検証結果

パネルA：[仮説1]に関するロジットモデル([16]式)による分析結果

独立変数	期待符号	回帰係数	Wold統計表	有意確率
REDIV	+	1.18204	18.69418	0.00002
LNA	+	0.23458	12.53443	0.00040
LEV	-	0.00710	4.34239	0.03717
FINST	-	-391.375	2.34698	0.12553
定数		-7.13701	90.70689	0.00000

パネルB：[仮説2]に関するロジット回帰モデル([17]式)による分析結果

独立変数	期待符号	回帰係数	Wold統計表	有意確率
REDIV	+	0.97575	7.96210	0.00478
LNA	+	-0.08732	0.87635	0.34920
LEV	-	0.01572	7.20241	0.00728
FINST	-	-128.023	0.26667	0.60557
定数		-3.63273	12.7879	0.00035

(注) REDIV：前期有配かつ当期無配(減配)ならば1、それ以外は0となる二値変数。

LNA：期首総資産の自然対数。LEV：自己資本負債比率(負債÷資本)。
FINST：金融機関持株比率。

を愛好する傾向にある、という仮説1を支持する証拠であり、先行研究と同一の結果である。

ただし、LNA以外のLEV、FINSTからなる独立変数は、期待符合との整合性および有意確率の大きさという点で、いずれも有用な結果を示さなかった。すなわち、独立変数については、なおその選択について検討を要することが明らかとなった。

さらに、DAC<0のサブ・サンプルを用いた[17]式のロジットモデルの結果が、図表3のパネルBに示されている。業績低迷企業を示すREDIVの回帰係数は、有意に正の値を示した(p値=0.00478)が、これは企業規模、負債比率、および金融機関の持株比率の影響を考慮してもなお、業績低迷企業では、キャッシュ・フロー・ベースの利益調整指標であるRDCが1未満であることを示すものである。つまり業績低迷企業ではビッグ・バス会計が志向されるという仮説2は支持されたことになる。

ただし、LNA、LEV、FINSTの独立変数は、期待符合との整合性および有意確率の大きさという点で、いずれも有用な結果を示さなかった。ここでも独立変数の選択について、さらなる検討を要することが明らかとなった。

7 結 論

本稿では、利益計算という特定の測定目的に拘束されない、いわゆる非営利・非裁量の会計情報であるキャッシュ・フローに注目し、これをベースとした採算性という視点から裁量的利益調整行動の一部について分析した。

その結果、先行研究と同様に、業績が低迷する企業は裁量的な利益圧縮行動を愛好する傾向があることが確認された(仮説1)。これに加えて、さらに負の裁量的会計発生高(DAC<0)が観測された企業だけからなるサブ・サンプルを分析した結果、業績低迷企業の利益圧縮行動は、「キャッシュ・フロー・ベースの利益調整指標(RDC)」に基づいて定義された、いわゆるビッグ・バスを志向していることが確認された(仮説2)。この点は利益圧縮型の決算行動に関する先行研究に、新たな知見を付与する分析結果だと考えられる。

冒頭に述べたように、企業の社会的責任(CSR)については、いわゆる社会関連会計情報の開示実務が重要な役割を果たすものと期待される。そこでは情報開示のインセンティブ、あるいはボランティアな情報開示等、財務会計における今日的課題と同様の諸問題が重要な論点を構成することになるであろう。したがって、情報開示という面で先行する制度体系を有する財務会計情報の開示実務を通じて得られた、本稿の実証結果もまたその議論に幾許かの役割を果たすことが期待される³⁾。

それ以前に、開示された財務会計情報の信頼性が担保されないという状態は、CSR情報に対する社会的関心の高まりに負の影響を及ぼすことが懸念される。財務会計情報の開示実務に内在する裁量的な利益調整行動に関する検証が、CSR情報に関する今後の議論の一助となること

が期待される所以である。

(本稿は、北星学園大学で開催された日本社会関連会計学会東日本部会における自由論題報告に加筆修正したものである。当日は、司会の菊谷正人先生をはじめ、野村健太郎先生、石崎忠司先生、上領英之先生、ならびに大原昌明先生より貴重なご意見をいただいた。ここに記して感謝申し上げる。)

引用文献

- Chan K., L. K. C. Chan, N. Jegadeesh, and J. Lakonishk, 2001, Earnings Quality and Stock Returns: The Evidence from Accruals, *NBER working paper* W8308.
- Healy, P. M. 1985, The Effect of Bonus Schemes on Accounting Decisions, *Journal of Accounting and Economics* 7:85-107.
- DeFond, M. and C. Park, 1997, Smoothing Income in Anticipation of Future Earnings, *Journal of Accounting and Economics* 23:115-139.
- Jones, J. J. 1991, Earnings Management during Import Relief Investigations. *Journal of Accounting Research* 29 (2):193-228.
- Leone, A. A. and R. L. Van Horn, 1999, Earnings Management in Not-for-profit Institutions: Evidence from Hospitals, *Working Paper No.FR99-03, University of Rochester*.
- Murphy, K. and J. Zimmerman. 1993, Financial Performance Surrounding CEO Turnover, *Journal of Accounting and Economics* 16, 273-315.
- Shipper, C. 1989, Earnings Management, *Accounting Horizon* 3 (December):91-102.
- Watts, R. and J. Zimmerman, 1986, *Positive Accounting Theory*, Prentice Hall.
- 岡部孝好 [1994] 『会計報告の理論—日本の会計の探求—』 森山書店。
- 加藤勝康 [1987] 『財務分析入門』 銀行研修社。
- 國弘員人 [1958] 『収支分岐点』 ダイヤモンド社。
- 佐藤靖・佐藤清和 [2000] 『キャッシュ・フロー情報—ブームの異現象を超えて—』 同文館。

注

- 1) Shipper[1989]によれば、Earnings Managementとは「外部報告プロセスにおける、経営者ないし株主の私的利益(private gain)の獲得を目的とした意図的な介入行動」と定義されている。本稿では、社会的責任を担った企業による裁量的(私的)行動という意味で、裁量的利益調整行動と呼んでいる。
- 2) キャッシュ・フロー分岐点とは、國広 [1958] で提示された収支分岐点と同義の財務指標である。ただし、本文におけるCFBEPの算出方法は本稿独自のものである。また、キャッシュ・フロー・ベースの採算性を示すCFMSRについては、加藤 [1987] ならびに佐藤靖・佐藤清和 [2000] を参照されたい。
- 3) 本稿とは異なる視点からNPO(病院)におけるEarnings Managementの実態を検証したものにLeone and Van Horn (1999) がある。

環境パフォーマンス情報における比較可能性

—大手建設業の廃棄物情報に注目して—

宮 武 記 章 (大阪経済大学非常勤講師)

要 約

わが国における環境情報の開示は着実に進展している。廃棄物に関連する情報開示もその例外ではないが、用語、開示内容、測定範囲等の情報が各企業によって異なっているのが現状であり、様々な問題を抱えている。本稿では、廃棄物に関連する多くの法律の影響を受けると同時に業界独自の詳細なガイドラインを有し、廃棄物を排出する主要な業種でもある建設業を中心に、環境パフォーマンス情報の開示における現状と課題を検討したい。

廃棄物の管理は、環境基本法をはじめとして廃棄物処理法、資源リサイクル法など多くの法律の影響を受けている。廃棄物処理法には罰則規定もあり、それだけに他の環境パフォーマンス情報と比較して、相対的に管理および開示の重要性が高いと思われる。建設業における環境会計ガイドラインは、環境省ガイドラインおよび廃棄物に関連する法律による要求項目を一通り含んでいる。それに加えて単位や比較評価基準に関しても明示されおり、全体として評価できるものである。このガイドラインの作成メンバーでもある大手建設業4社の実際の開示状況を詳細に検討する。

I はじめに：廃棄物問題と情報開示

地球温暖化に代表される様々な環境問題は、より深刻さを増している。従来的大量生産・大量消費・大量廃棄型のシステムは、もはや限界であり持続可能な循環型システムへの転換を迫られている。一般廃棄物と産業廃棄物の合計した排出量は、1980年に約33,600万トンだったものが1990年には44,500万トンへと大幅に増加した(環境白書, 2003年)。2000年は45,800万トンと伸びは鈍化しているものの、バブル経済後の不況期であること、最終処分場の容量が切迫していること、および環境問題への関心の高まりを考慮すれば、むしろ減少に転じている必要がある¹⁾。

廃棄物は一般廃棄物と産業廃棄物とに大別できるのであるが、大部分は産業廃棄物が占めている。さらに2000年度の産業廃棄物の排出量を業種別に検討すると、電気・ガス・水道業、農業および建設業の上位3業種で約65%を占めており、そのうち一般企業で単独の業種としては、

建設業の約19.5%が最大である(循環型社会白書, 2003年)²⁾。循環型社会を形成するためには、廃棄物問題を避けることは不可能であり、廃棄物の削減、有効利用、適正な廃棄処理が必要となる。また、廃棄物を管理することは、不法投棄による景観の悪化や土壌汚染等の問題を解決するためにも重要である。

昨今の環境問題への関心の高まりと、環境省・経済産業省などによる環境報告書または環境会計に関連する一連のガイドラインの公表等により、わが国における環境情報の開示は進展している³⁾。廃棄物に関連する情報開示もその例外ではないが、用語、開示内容、測定範囲等の情報が各企業によって異なっているのが現状である⁴⁾。この状態では、環境パフォーマンス情報は経済的意思決定の判断材料としては不十分であり、情報発信者である企業においても望ましいことではない。環境パフォーマンス情報の網羅性、信頼性、比較可能性等の質的特長を向上させることは、環境に対して積極的に貢献する企業の評価を高め、廃棄物問題の改善にもつながると考えられる。したがって本稿では、廃棄物に関連する多くの法律の影響を受けると同時に業界独自の詳細なガイドラインを有し、廃棄物を排出する主要な業種である建設業を中心に、環境パフォーマンス情報の開示における現状と課題を検討したい。

II 廃棄物に関連する法律

昨今、循環型社会の構築に関連する法律が相次いで整備されているが、廃棄物に関連する内容を含んでいるものも多い。以下、それらの法律から主要な部分を要約する。なお、これらの法律を検討する際、その内容を規定する条文の番号を示しているが、実際には筆者が要約もしくは編集したものであるため、必ずしも条文通りではない。

(1) 環境基本法

・第8条(事業者の責務)

事業者は、事業活動によって発生した廃棄物の適正な処理を行うために必要な措置を講ずる責務を有する。また、発生した廃棄物による環境負荷の低減に努めなければならない。

この法律は、環境保全全体を目的とした基本法であるため、個別の問題に直接触れることは少ないが、それだけに廃棄物に直接言及している第8条は重要である。

(2) 循環社会基本法

・第7条(循環資源の循環的な利用および処分の基本原則)

循環資源の循環的な利用および処分に当たっては、技術的、経済的に可能な範囲で行われなければならない。循環資源は、①リユース、②リユースできないものはリサイクル、③リサイクルできないものはサーマルリサイクルがされなければならない。いずれも不可能な場合は、適正に処分されなければならない。

・第11条（事業者の責務）

事業者は、廃棄物等の削減および循環的に利用するための必要な措置を講ずる責務を有する。また、循環的な利用が行われない循環資源についても、自らの責任において適正に処分する責務を有する。

この法律は、循環型社会の構築を目標としているため、廃棄物に関連する内容が非常に多く含まれている。循環資源の有効利用の原則、事業者の責任を明らかにしていることは特に重要である。

(3) 廃棄物処理法

・第1条（目的）

廃棄物の排出を抑制および適切な処理を行うことよって、生活環境の保全、公衆衛生の向上を図ること。

・第12条（事業者の処理）

事業者は、産業廃棄物の運搬または処分を委託する場合には、政令で定める基準に従わなければならない。委託した産業廃棄物について、発生から最終処分が終了するまでの処理が、適正に行われるために必要な措置を講ずるように努めなければならない。

・第25条から第32条（罰則）

廃棄物の管理違反および不法投棄には最高で1億円以下の罰金刑、5年以下の懲役という罰則規定が適用される。

この法律には、廃棄物の処理に関する地方自治体の役割や廃棄物処理業者に関する内容が多く含まれているが、事業者に対しても廃棄物の厳密な管理を要求し、違反した場合には罰則を科すという厳しいものとなっている。これは、違法投棄を含む廃棄物問題の深刻さを反映するものと思われる。

(4) 資源リサイクル法

・第1条（目的）

主要な資源の大部分を輸入に依存しているわが国において、使用済物品等および副産物、再生資源、再生部品の相当部分が利用されずに廃棄されている状況に鑑み、資源の有効な利用の確保を図ること。廃棄物の発生の抑制および環境の保全に資するため、使用済物品等および副産物の発生のリデュース・リユース・リサイクルの促進に関する所要の措置を講ずること。

・第4条（事業者等の責務）

工場もしくは事業場（建設工事に係るものを含む）において事業を行う者、および物品を販売する事業者は、その事業を行うに際して原材料等のリデュースを行うとともに、リユース・リサイクル資源を利用するよう努めなければならない。

・第12条（計画の作成）

特定省資源事業者は、主務省令で定めるところにより、副産物の発生抑制等のために必要な計画を作成し、主務大臣に提出しなければならない。

この法律は、廃棄物の管理だけではなく、事業活動においてリユースやリサイクル資源の利用を求めている。廃棄物のリユースおよびリサイクル等の活動を促進するためには、それによって生じる資源や製品の市場を拡大させることが重要であり、この法律はそれを支援するものである。

Ⅲ ガイドラインの検討

(1) 環境省ガイドライン

環境パフォーマンス情報の開示を促進するために環境省は多くのガイドラインを公表しているが、廃棄物情報に関して最も詳しいのは『事業者の環境パフォーマンス指標ガイドライン(2002年度版)』であろう。

このガイドラインは、2000年版ガイドラインの改訂版として、2003年4月に公表された。

改訂のポイントは、指標の大幅な整理である。2000年版では、共通コア指標と業態別コア指標を合わせて80もの項目が用意されていたが、優先順位やフォーマットに関する内容が不足していたため、十分に活用されているとはいえない状況であった。そこで2002年度版では、分野別に9つのコア指標を設定することにより、指標を体系的に整理している。廃棄物に関する情報開示は、廃棄物等総排出量および廃棄物最終処分量の2つのコア指標が中心となっている。コア指標を補完するサブ指標は図表1のとおりである。

図表1 環境パフォーマンス指標ガイドラインによる開示項目

コア指標	廃棄物等総排出量
	廃棄物最終処分量
サブ指標	廃棄物等の処理方法の内訳（トン）
	再使用
	再生利用
	熱回収
	単純焼却
	その他、（保管貯蔵等）
	廃棄物等の種類の内訳（トン）
	有価物
	一般廃棄物
	産業廃棄物 （うち特別管理産業廃棄物）

（出所）環境省『事業者の環境パフォーマンス指標ガイドライン（2002年度版）』2003年4月、33頁に筆者が加筆した。

主要項目の開示は要求しているものの、フォーマットが示されていないため、そのまま利用するのは難しいと思われる。しかしながら、廃棄物の最終処分量の算定に関しての詳細な記述があり、情報の信頼性を高める効果が予想される（2002年度版ガイドライン、35-36頁）。

(2) 建設業独自のガイドライン

『建設業における環境会計ガイドライン（2002年版）』、このガイドラインは環境省の環境会計ガイドラインの公表を受けて、建設業の特性を踏まえた業界としての共通の解釈を示すために作成されたものである。外部開示用の環境会計の内容に対して適切な評価に基づく公平な比較検討を可能とすること、建設業界としての環境保全活動の推進も併せて期待することが目標として挙げられている⁵⁾。

基本的には環境省ガイドラインの内容に沿ったものであるが、ガイドラインの本文には建設業の特性から配慮を要する項目やフォーマットが記載され、また参考資料として豊富な事例および付属資料として用語の解説も行われている。環境保全コストおよび環境保全効果の内訳や算定方法などが一覧表形式で紹介されており、そこから廃棄物に関連する項目を一部抜粋したものが図表2である。

環境省ガイドラインおよび廃棄物に関連する法律による要求項目を一通り含んでおり、それに加えて単位や比較評価基準についても明示されている。一般廃棄物と産業廃棄物の区分表示がなされていないのが残念ではあるが、全体として評価できるものである。

図表2 廃棄物に関連する開示情報

区分	内容	単位	量	比較評価基準
グリーン購入	グリーン資材の使用率	%	絶対量・増加量	絶対値・前年度
	グリーン資材の購入量 (高炉セメント、再生採石、再生鋼材など)	円・t	絶対量・増加量	
廃棄物	廃棄物等総排出量（リデュース）	円・t	絶対量・削減量	絶対値・前年度
	再使用される循環資源の量（リユース）	円・t・%	絶対量・増加量	
	再生利用される循環資源の量（リサイクル）	円・t・%	絶対量・増加量	
	最終処分される廃棄物の量	円・t・%	絶対量・削減量	
	有害廃棄物排出量	t	絶対量・削減量	
有価物	有価物売却量	円・t	絶対量・増加量	

（出所）建設業3団体『建設業における環境会計ガイドライン（2002年版）』21ページ、付表2より作成した。

IV 開示実態

ここからは、環境報告書における実際の廃棄物情報を検討する。大手建設業4社（大林組、鹿島建設、清水建設、大成建設）の開示内容をまとめたものが図表3である。これは、図表2の項目に4社のいずれかが開示している情報を加えて作成したものである。

図表2では、グリーン購入に関する2項目、廃棄物に関する5項目、および有価物1項目の合計8項目の開示が要求されている。しかしながら、これらの項目の開示実体は、単純な単位の相違を無視したとしても、4社が同じ形式で開示をしている項目は廃棄物の総排出量および最終処分量の2項目のみである。その他の項目は、総排出量に含まれる建設汚泥を除いて、開示していない企業がある、もしくは単位の性質が異なるために比較が不可能な状況である。

開示されている項目に売上高と営業利益を考慮して、誤解を恐れずにこの4社の環境パフォーマンスを比較するならば、売上高が2位でありながら廃棄物の総排出量および最終処分量が最も少なく、営業利益が1位である大成建設が優れていると言えよう。残りの3社については、売上高と比較して廃棄物の排出量が多い、全体的に開示不足、最終処分量が大きいなどの理由から優劣を判断することは難しく、また、そうすることは有用ではないと考える。建設業界が自ら作成したガイドラインによって要求されている項目に対する開示状況が、不十分な現状では数値の算定方法や認識範囲においても信頼性が確保されているとは言い難く、開示されている情報に関しても疑問が生じてしまう。

図表3 大手建設業4社の開示内容 (2002年4月～2003年3月)

区分	内容	単位	大林組	鹿島建設	大成建設	清水建設
グリーン購入	使用率	%	—	—	計算可能	—
	購入量(合計)	円・t	資材別に開示されているが単位が不揃い	—	171万t	221億円 代替材料も134億円あり
廃棄物	総排出量(うち建設汚泥)	円・t	2,331千t (723千t)	252.6万t (114.2万t)	170万t (72万t)	218万t (70万t)
	リユース	円・t・%	2.7%	—	—	—
	リサイクル	円・t・%	80.8%	226.5万t	162万t 減量を含む	80% 133.6万t
	縮減	—	—	—	—	43万t
	最終処分量	円・t・%	215千t・8% 割合は汚泥を含めていない	26.1万t	8万t	41.4万t
	建設発生土量	—	3,668千t	877万m ³	480万m ³	478万m ³
	建設発生土最終処分量	—	100% 有効利用	105万m ³	—	100%リサイクル
	有害廃棄物排出量	t	1,313t	—	単位不揃い	18.8t フロン・ハロンのみ
有価物	有価物売却量	円・t	—	—	156百万円	—
売上高	—	—	1兆3,463億円	1兆8,748億円	1兆6,446億円	1兆5,505億円
営業利益	—	—	380億円	363億円	495億円	445億円

V おわりに：環境パフォーマンス情報の向上のために

環境報告書における環境パフォーマンス情報に信頼性や比較可能性は、どの程度まで必要なのであろうか。環境報告書の作成は任意であり、内容に関しても各企業の裁量の余地が大きいため、比較可能性を追求すること自体に無理がある、もしくは内容を規定してしまうと企業の情報開示の発展を邪魔しかねないという考え方がある。

もちろん企業には、それぞれの特徴に応じた情報開示を行う権利が認められて然るべきであり、一律に規制を加えるよりも有用な情報が開示されることも当然あるであろう。業界独自のものを含めた、ガイドラインの要求事項を超える環境パフォーマンス情報を積極的に開示している企業も多い。

その一方で、情報利用者はガイドラインで示されている基礎的な項目の情報を得ることができなかつたり、開示されていたとしてもフォーマットが定められていないため、その情報を探すのに困難を強いられていることも現実である。企業の特徴を表現するための情報開示は重要であるが、それは一定の基礎的な情報開示を超えて行うべき性質のものではないだろうか。企業によって開示する項目が異なっているという状況は、環境パフォーマンスに優れた企業を評価したいと考えている投資家や消費者、循環型社会の構築を目指している国や自治体、またそのような個人や団体に評価されたいと願う企業など、誰にとっても望ましいことではない。

廃棄物情報をはじめとする環境パフォーマンス情報の質的特性の低さの原因は、情報の認識や測定に要する技術的な問題だけではなく、意識や制度的な問題も大きいのではないだろうか。特に建設業における廃棄物に関しては多くの法律が定められており、その発生から処分まで厳密な管理が要求されている。リサイクルの推進およびリサイクル資材の購入も求められている。したがって、図表2または図表3程度の情報を開示する能力は既に十分満たしていると思われる。

環境会計および環境報告書の歴史はまだ浅く、本年3月に環境省から公表された『環境会計の現状と課題』でも、そのタイトル通り比較可能を含めた様々な検討がなされている。環境報告書を作成することが常識になりつつある状況を鑑みて、基本的な項目およびフォーマットを規定することによって、環境パフォーマンス情報の質的特性の向上を実現させる段階に来ていると考える。

参考文献

- ・環境省（2003年）『（平成15年度版）環境白書』。
- ・環境省（2003年）『（平成15年度版）循環型社会白書』。
- ・環境省（2003年）『環境にやさしい企業行動調査結果（平成14年度）』。
- ・環境省（2003年）『事業者の環境パフォーマンス指標ガイドライン（2002年度版）』。

- ・環境省（2004年）『環境会計の現状と課題』。
- ・（社）日本建設業団体連合会、（社）日本土木工業協会、（社）建設業協会（2002年）『建設業における環境会計ガイドライン（2002年版）』。
- ・宮武記章（2003年）「環境会計情報における比較可能性の検討」『商学論究（関西学院大学）』第51巻1号、87-107頁。
（環境報告書）
- ・大林組『環境報告書2003』（<http://www.obayashi.co.jp/environment/index.html>）。
- ・大成建設『大成建設環境報告書2003』（<http://www.taisei.co.jp/kankyoku/index.html>）。
- ・鹿島建設『鹿島環境報告書2003』（<http://www.kajima.co.jp/prof/environment/index-j.html>）。
- ・清水建設『清水環境報告書2003年版』（http://www.shimz.co.jp/corporate_information/tikyu00.html）。

注

- 1) 『(平成15年版) 循環型社会白書』によれば、2000年度末の時点で一般廃棄物の最終処分場は約12.2年、産業廃棄物最終処分場は約3.9年で限界に達する。ただし、新たな処分場の確保により、この年数は変動する。
- 2) なお、平成14年版のデータ(1999年度)と比較すると、上位3業種の順番は同じであるが、建設業は19.1%であり微増傾向にある。
- 3) 環境省が発行している『(平成14年度) 環境にやさしい企業行動調査結果』によれば、環境報告書を作成している企業は確実に増加している。平成10年度は197社、12年度は430社、14年度は650社である。また、作成予定と回答している企業が251社あり、作成予定の企業を加えると上場企業の約44%が既に作成もしくは作成予定とされている。
- 4) この点に関しては、(宮武, 2003)を参照されたい。
- 5) このガイドラインを作成したのは、(社)日本建設業団体連合会、(社)日本土木工業協会および(社)建設業協会の3団体であり、建設業3団体と呼ばれている。

非営利組織体の会計

～介護施設を例として（第2年度：最終報告）

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（明治大学）

- I. 介護担当窓口と介護施設に対するヒアリング調査の実施（大原昌明）
- II. 介護担当窓口による介護施設情報開示の実態と課題（川島和浩）
- III. 介護施設による情報開示の実態と課題（飯野幸江）
- IV. 介護施設による財務情報開示の実態と課題（石津寿恵）
- V. むすびに代えて

I. 介護担当窓口と介護施設に対するヒアリング調査の実施

「施設から在宅へ」という視点で介護保険法が導入された。そして「2015年の高齢者介護」問題の検討の中でも在宅重視の姿勢が堅持されている。しかし依然として施設介護の必要性は減退するものではなく、入所検討者や施設利用者等（いずれも家族を含む）が介護サービス、とりわけ施設サービス [1] の売手を選択するための情報は、高齢化率の増加に伴って今後ますますそのニーズが高まるものと思われる。

また、措置から利用契約への制度変更は介護施設間の競争を促進し、他方で規制改革の一環として、多様な業種の介護サービス事業への参入（たとえば株式会社等のケアハウス設置経営）による競争も生じた。そのために、在来型の各介護施設は、これまで以上に、提供する施設サービスの質を向上させ競争に打ち勝つ努力が必要になっている。しかし、毎月報告される「介護保険事業所及び施設の指定取消等事例」を見れば、介護報酬の不正受給件数とその返還額の多さに気付かされる。指定取り消しにより事業の継続が困難になった場合、施設利用者等に与える影響は計り知れないものがある。したがって、サービスの質の向上を求める声が高まり、介護施設側がその声に応えようとするほど、入所検討者や施設利用者等にとって、サービスの質を客観的に担保する情報が必要になると考えられる。

さて、介護施設から発信される情報の一つに会計情報がある。本スタディ・グループでは、介護施設にかかわる会計情報をサービス情報と財務情報に区分し、中間報告（『社会関連会計研究』第15号所収）において、財務情報の一つである介護施設の決算書作成にかかわる会計制度

の現状と問題点について検討した。そして、現行制度下、異なる設置主体によって経営される各種の介護施設間で異なる会計規制が適用されており、指定を受けた介護サービス事業者には、実施主体別の計算書作成の参考例を示した厚生労働省の通知はあるものの、それは必ずしも施設利用者等を対象として開示することを意図したものではないということと同時に、決算書類を中心とする会計情報の入手困難性を指摘した。

ところで入所検討者や施設利用者等が、会計情報を用いて意思決定できるような基盤を整備するためには、一方で介護施設に関する会計情報を積極的に開示する方策を考察する必要があるだろうし、他方で設置主体に横断的に適用できる比較可能な会計情報のあり方を考察する必要があるだろう。

本スタディ・グループは、介護施設に関する会計情報を積極的に開示する方策を念頭に置きつつも、とくに比較可能な会計情報のあり方に焦点をしばり、それを考察するために、まずもって開示の実態と課題の把握が重要であるとの認識のもと、行政、具体的には北海道の市区の介護担当窓口と、介護施設に対して、対面によるヒアリング調査を行った [2] [3]。

介護施設は、まさに入所検討者が「選択する場」であり、施設利用者が「介護を受ける場」である。この介護施設の情報開示に関する調査は、これまでのところなかったわけではない（たとえば、全国社会福祉施設経営者協議会や日本会計研究学会スタディ・グループでのアンケート調査）。しかし、それらは、もっぱら社会福祉法人に限定したものであって、介護保険法上、介護施設として位置付けられた諸施設を、設置主体別に調査したものでなければ、株式会社が設置する有料老人ホームをも対象にしたものでもない。また、行政については、これまであまり考察の対象にはならなかったように思われる。国（厚生労働省）や地方公共団体（都道府県や市町村）は、介護保険制度について、広く一般に情報を開示している。その中で各市区町村の介護担当窓口は、介護サービスを受けるために必要な介護認定を行う「窓口」であり、入所検討者が最初にかかわりを持つ「窓口」である。つまり入所検討者と介護施設（のみならず介護サービス事業者）をつなぐ「要」として位置付けられる。このことから、介護担当窓口による介護施設情報の開示が入所検討者に与える影響は少なくないだろうし、その実態を把握し、介護担当窓口による情報開示のあり方を考察することは、比較可能な会計情報のあり方の検討において有用であると考えられる。

本稿は、介護担当窓口と介護施設に対するヒアリング調査の結果をまとめ、現行制度に基づく情報開示の実態を把握し、現行制度下における会計情報開示の課題を明らかにしながら、今後の方向性を展望しようとするものである。介護担当窓口が保有する情報、あるいは入所検討者に開示する情報内容の実態と開示に対する姿勢、介護施設の設置主体ごとの開示の態様、サービス情報や財務情報の内容にかかわる実態をまとめることは、比較可能な会計情報の生成とその内容に関する方向性を見定める礎になるものと思われる。

Ⅱ. 介護担当窓口による介護施設情報開示の実態と課題

1. 介護担当窓口による情報開示の実態

(1) 入所検討者・施設利用者等に対する情報提供と対応

介護保険制度における保険者は、各市町村（特別区を含む）である。そのため、各市町村は、介護保険制度の概要、介護サービスと保険料の関係、介護サービスの利用申請手続きの情報を、地域住民が十分に理解できるように、パンフレットや広報誌、インターネットのホームページなどの方法によって明らかにしている。札幌市（2003）の事例では、要介護認定を受ける被保険者に対して、介護施設の種類に応じた1日当たりの自己負担額と職員配置状況の情報が開示されている（資料1を参照）。

他方、各市町村の介護担当窓口では、入所検討者に対して、所轄地域のサービス事業者や施設、あるいは介護支援専門員（以下、「ケアマネージャー」という）の大部分が所属する居宅介護支援事業者の連絡先等の情報が記載された冊子やパンフレットなどを配布している。あるいは、介護老人福祉施設、介護老人保健施設、介護療養型医療施設という3種類の介護保険施設や有料老人ホームなどに関するそれぞれの施設の概要と施設側からのPR記述を含む情報を冊子として編集し、入所検討者および施設利用者等の要望に応じて閲覧させている。小樽市（2003）の事例では、『高齢福祉サービス事業者ガイドブック』が閲覧されている（資料2を参照）。

さて、介護担当窓口の担当者を対象にしたヒアリング調査の結果から、入所検討者および施設利用者等から寄せられる相談内容として、入所に関する事柄、すなわち、「いつから入所できるか」という質問が大部分を占めていることがわかった。介護老人保健施設の利用者からは、「退所期限が間近に迫っており、早く次の入所先を探してほしい」という切実な相談も寄せられていた。これ以外の相談内容としては、利用料、サービスの内容、施設における処遇があった。

また、介護サービスに対する苦情処理の対応が制度化されていることから、苦情相談も寄せられている。一般的に、施設利用者等から寄せられるサービス事業者に対する苦情や不満は、まずはサービス利用者担当のケアマネージャーあるいは介護担当窓口の担当者に相談がなされ、それでも当事者が納得できない場合には、国民健康保険団体連合会（国保連）に設置されている苦情処理機関に改善の要求がなされている。

以上のような相談内容に対して、通常、施設サービスの利用者が入所を希望する施設に直接申込みと契約を行っていること、施設サービスに関する介護サービス計画（ケアプラン）が当該施設で作成されること、その介護サービス計画に即応して施設サービスが実践されることから、介護担当窓口では、施設利用者等に対する直接的な対応や指導は行っていない。他方、入所検討者に対しては、どこの施設を選んでいいかわからないという相談について、入所検討者から利用したいサービス内容を聞きながら、諸条件に照らして適当と見込まれるいくつかの施設の施設名や所在地、連絡先を紹介するのみである。

このように、介護担当窓口においては、施設利用者等からの相談内容や苦情に関する情報がある程度は持ち合わせている。しかしながら、個人のプライバシー保護や個別事情の相違の観点から、それらを閲覧可能な情報として明らかにすることはなく、あくまでも対面相談の場面において、過去の事例の紹介として口頭で伝えることもあるという程度に留まっている。

(2) 高齢者介護の施策に関する情報収集と公表

ところで、介護保険制度の導入に際しては、保健・医療・福祉が一体となった諸施策を展開することが保険者である各市町村に要請されている。そのため、各市町村においては、介護施設に関する情報の収集・分析を意図しつつ、高齢者介護の施策を立案する資料作成の必要性の観点から、実態調査の実施と、その結果の分析を取りまとめている状況にある。

苫小牧市（2003）の事例では、平成15年3月に『高齢者保健福祉計画・介護保険事業計画』が策定されており [4]、そこでは、市独自の観点から、要介護認定者の介護サービスに対する意識や利用意向の把握、また介護老人福祉施設入所者の状況を把握するための実態調査の結果が明らかにされている。その調査内容は、①要介護認定者（利用者）調査、②要介護認定者（未利用者）調査、③介護サービス利用意向調査、および④介護老人福祉施設入所申込者状況調査である。このうち、介護施設に関連する調査項目の④では、入所申込者数、申込者実数の居場所・要介護度、入所希望時期に関するそれぞれの実態調査の結果が示されている [5]。

このような調査結果の公表は、入所検討者や施設利用者等の実情の把握と将来的な高齢者介護の施策には有用である。しかしながら、現時点では、調査項目を通じて施設ごとの実態を明確にする内容が整っていない。各市町村が、保険者の立場から、積極的に介護施設ごとの実態調査を行い、それを入所検討者や施設利用者等に情報提供することができるならば、施設サービス事業者にある一定の緊張感が生まれ、情報の不均衡が是正されるものと思われる。

2. 介護担当窓口に生起する介護施設情報開示の課題

(1) 介護施設情報の不十分性について

ヒアリング調査の結果から、介護担当窓口では、入所検討者や施設利用者等に提供する介護サービス事業者や施設に関する情報が限定的であるように思われる。例えば、前述した小樽市のガイドブックには、それぞれの施設サービスに関連する介護度別あるいは所得別の自己負担額（減免額）、個室ユニットの場合の加算料金に関する情報は記載されていない。また、介護担当窓口では、後述するような各施設が個別に実施する自己点検・自己評価、第三者機関による評価、あるいは、事業運営に関するサービス情報や財務情報について、施設ごとの情報開示が不十分であると思われる。

介護担当窓口での情報開示が限定的である要因の一つとして、公務員としての過度の「公平性」に対する意識がその背景にあると考えられる。ヒアリング調査に際して、例えば、「民間の

事業内容にあれこれ口出しをすることはできない」「民間の事業者の競争をあおるようなことはしたくない」「民間の事業運営が悪化して撤退・縮小されると高齢者介護の施策が困難になる」という回答を得ていることから、介護担当窓口が介護施設サービスの需給バランスを考慮して、サービス事業者に対して情報の開示を要請していないこと、施設利用者等とサービス事業者とは直接的な契約関係で結ばれており、介護担当窓口が私的契約に介入しないという姿勢を堅持しているものと思われる。

(2) 決算情報の必要性について

ヒアリング調査の結果から、介護担当窓口では、いずれも所轄する施設ごとの決算情報を収集していない状況であるように思われる。この理由には、介護担当窓口において、入所検討者や施設利用者等からそのような決算情報に関する相談や問い合わせがないこと、設置基準を満たしている介護施設の事業運営に信頼を寄せていること（解散や倒産を想定していないこと）、介護施設に関する決算情報を収集したとしても、それは各施設の個別的な案件であり、入所検討者や施設利用者等に開示するものではないというものがある。この場合、決算情報に関する質問がないから決算書類を収集しないという姿勢は極めて消極的であると思われる。

もともと、各市町村において、各施設(設置主体)が作成する決算書類を「収集すること」と、介護担当窓口がそれを「開示すること」とは、その意味合いが異なるかもしれない。しかしながら、新聞紙上において、介護施設を取り巻く不正受給に関する事件、施設利用者の獲得のための有料老人ホームにおける誇大広告などが問題になっている。また、福祉サービスを手がける特定非営利活動法人（NPO法人）の社会福祉法人への転換事例の出現や社会福祉サービスの多様化に伴うグループホームの増加などが紹介されている。これらは、大別すると、現行事業者の問題と新規参入事業者の事例として理解することができる。このことから、いずれの施設であろうとも、指定された介護サービスを提供している限り、国保連を経由して各市町村から介護報酬が支払われていること、その介護報酬の度合いに応じて施設の経営基盤が揺れ動くことを勘案すると、介護担当窓口が施設に関する決算内容に無関心であることはできないと思われる。

「情報が少なく、どの業者を選んでよいのか、判断できない」（北海道新聞、2003年8月3日付朝刊）という介護サービス利用者の意見は、現状における各市区町村および各施設の対応に満足していないことを意味するものと思われる。したがって、介護担当窓口では、今後、口頭での個別相談に加えて、適時的な各施設のサービス情報を開示するとともに [6]、このサービス情報の裏付けとなる財務情報もまた、開示すべき情報として位置づける必要がある。

おり、事実上、自己評価を実施していることになる。これらの年度方針と実施状況は、当該法人が発行する広報誌の「施設運営の状況」において開示されている。

(2) 「介護保険サービス評価に関する北海道基準」に基づいて自己評価しているケース

「介護保険サービス評価に関する北海道基準」（以下、「自己評価基準」とする）に基づいてサービスの自己評価を行っている施設には、医療法人開設の施設と社会福祉法人開設の施設がある。

介護保険の事業者・施設の指定基準では、事業者によるサービス内容・水準の自己評価に基づく改善に向けた取り組みが義務づけられている。北海道では、サービスの改善をめざし、事業者による自己評価を早期に実施に移すため、2000（平成12）年度から3年間にわたり「介護保険サービス評価手法検討事業」を行い、その結果として策定されたのが「自己評価基準」である（北海道保健福祉部介護保険課、pp.2-3）。そして2000（平成12）年度に訪問介護と介護老人福祉施設（特別養護老人ホーム）の評価基準、2001（平成13）年度に訪問看護と介護老人保健施設の評価基準、2002（平成14）年度に利用者の視点を取り入れた「利用者等評価基準」の策定が行われた。

「自己評価基準」は、①基本的事項、②事業の運営・管理、③サービスの提供体制、および④サービスの提供内容の4つに区分されており、それぞれについて詳細な評価基準項目が設定されている。事業者は、評価基準項目ごとに、その内容が達成できている場合には「○」、達成できていない場合には「×」を付すことによって自己評価を行う（北海道保健福祉部介護保険課、pp.5-6）。

「利用者等評価基準」は、利用申込時の対応、サービス提供体制、サービス提供内容、利用者への接し方、および総合的な満足度の5つに区分されている。利用者は各項目について、提供されるサービスがその内容に合致していると考えられる場合には「○」、合致していないと考える場合には「×」を付すことにより評価を行う。事業者は利用者の評価に基づいて、上記の5項目について、「好評」、「おおむね好評」、「普通」、「やや不評」、および「不評」の5段階で評価を行う。5段階評価の基準は、「利用者等評価実施要領」によって、「○」の数により定められている。

「自己評価基準」ならびに「利用者等評価基準」に基づく自己評価の結果は、事業者の広報誌への掲載、事業者のホームページへの掲載、事業所内での閲覧、関係市町村への送付、および地域の居宅介護支援事業者への送付といった方法で公表することが義務づけられている。ホームページで公表している事業所のうち、了解が得られた事業所については北海道のホームページに掲載している（北海道保健福祉部介護保険課、p.7）。

今回、ヒアリング調査した施設で、「自己評価基準」によって自己評価を実施している施設のうち、医療法人開設の介護老人保健施設けあ・ばんけいではホームページ [7]、社会福祉法人

開設の施設があり、当該施設では、役所、同業者、教会、および後援会等にも広報誌を発送している。奈井江町立やすらぎの家では、議会に報告された情報は、町の広報誌を通して住民に開示される。その他に、要求があれば施設利用者等および入所検討者以外にも情報を開示する施設（有料老人ホーム）や、主な情報開示対象を施設利用者等や入所検討者に絞り、同業者同士であっても情報交換はなく、他の施設の運営やサービス提供状況について、あまり関心がないと回答した医療法人設立の施設もある。

(3) 開示される情報の内容

開示される情報の内容には、サービス情報と財務情報とがある。広報誌等においては、施設が提供する介護サービス、施設の運営方針、施設の行事、職員紹介、寄附・善意の報告、施設利用者（入居者）の状況、施設利用者（入居者）・家族等の声、施設・サービスの利用料、および決算情報が開示される。介護サービスの具体的内容としては、リハビリテーション、医療ケア、食事、行事・サークル活動、健康管理、および日常生活に関するもの（理・美容、クリーニング等）がある。職員紹介の具体的内容は、職種（医師、看護師、介護福祉士等）ごとの職員数、職員の名前、顔写真および自己紹介等であり、施設利用者（入居者）の状況の具体的内容は、入居者数や生活の様子等である。サービスの利用料は、主に利用者の自己負担の内容とその金額についてである。

施設が開示する情報には上述のようにさまざまなものがあるが、決算情報以外は、どの施設においても何らかの方法で開示している。寄附・善意の報告については、寄附を受けていない施設ではもちろん対象外である。

決算情報の開示については、開設主体によって異なる。奈井江町立やすらぎの家では、議会に予算と決算についての提案を行い、これらは議会の承認を得た後、要求すれば誰でも閲覧することができる。主に広報誌で決算情報を開示している施設（社会福祉法人開設の施設）、何らかの決算情報を開示しているという施設（有料老人ホーム）などもあるが、IVで触れるように、その程度は施設によって異なる。

2. 介護施設によるサービス評価の実態

提供するサービスが妥当かどうかについて自己点検したり、第三者評価を受けている施設は、開設主体を問わず少なくない。以下、サービス評価を行っている施設の事例を紹介していく。

(1) 独自の方法で自己評価をしているケース

独自の方法でサービスの自己評価を行っている施設には、社会福祉法人開設の施設がある。当該施設では、「利用者の援助」、「職員の質の向上」、および「地域社会・ボランティア等との連携」について、それぞれ3～4つの年度方針と、それぞれについての実施状況を記述している。ここでは年度方針が目標とするサービスの内容を示し、実施状況が年度方針の達成度を示して

おり、事実上、自己評価を実施していることになる。これらの年度方針と実施状況は、当該法人が発行する広報誌の「施設運営の状況」において開示されている。

(2) 「介護保険サービス評価に関する北海道基準」に基づいて自己評価しているケース

「介護保険サービス評価に関する北海道基準」（以下、「自己評価基準」とする）に基づいてサービスの自己評価を行っている施設には、医療法人開設の施設と社会福祉法人開設の施設がある。

介護保険の事業者・施設の指定基準では、事業者によるサービス内容・水準の自己評価に基づく改善に向けた取り組みが義務づけられている。北海道では、サービスの改善をめざし、事業者による自己評価を早期に実施に移すため、2000（平成12）年度から3年間にわたり「介護保険サービス評価手法検討事業」を行い、その結果として策定されたのが「自己評価基準」である（北海道保健福祉部介護保険課、pp.2-3）。そして2000（平成12）年度に訪問介護と介護老人福祉施設（特別養護老人ホーム）の評価基準、2001（平成13）年度に訪問看護と介護老人保健施設の評価基準、2002（平成14）年度に利用者の視点を取り入れた「利用者等評価基準」の策定が行われた。

「自己評価基準」は、①基本的事項、②事業の運営・管理、③サービスの提供体制、および④サービスの提供内容の4つに区分されており、それぞれについて詳細な評価基準項目が設定されている。事業者は、評価基準項目ごとに、その内容が達成できている場合には「○」、達成できていない場合には「×」を付すことによって自己評価を行う（北海道保健福祉部介護保険課、pp.5-6）。

「利用者等評価基準」は、利用申込時の対応、サービス提供体制、サービス提供内容、利用者への接し方、および総合的な満足度の5つに区分されている。利用者は各項目について、提供されるサービスがその内容に合致していると考えられる場合には「○」、合致していないと考える場合には「×」を付すことにより評価を行う。事業者は利用者の評価に基づいて、上記の5項目について、「好評」、「おおむね好評」、「普通」、「やや不評」、および「不評」の5段階で評価を行う。5段階評価の基準は、「利用者等評価実施要領」によって、「○」の数により定められている。

「自己評価基準」ならびに「利用者等評価基準」に基づく自己評価の結果は、事業者の広報誌への掲載、事業者のホームページへの掲載、事業所内での閲覧、関係市町村への送付、および地域の居宅介護支援事業者への送付といった方法で公表することが義務づけられている。ホームページで公表している事業所のうち、了解が得られた事業所については北海道のホームページに掲載している（北海道保健福祉部介護保険課、p.7）。

今回、ヒアリング調査した施設で、「自己評価基準」によって自己評価を実施している施設のうち、医療法人開設の介護老人保健施設けあ・ばんけいではホームページ [7]、社会福祉法人

開設の特別養護老人ホーム栄和荘では広報誌「ひだまり」によって、それぞれ自己評価結果を公表している。

(3) 第三者評価を実施しているケース

第三者評価を実施している施設には、社会福祉法人開設の特別養護老人ホーム静苑ホームがある。

静苑ホームでは、福祉に関するオンブズマンから第三者評価を受けている。評価は、①施設による自己評価、②オンブズマンによる実地調査、③オンブズマンによる「サービス内容等評価結果報告書」（以下、「評価結果報告書」とする）の作成、④施設による「評価結果に対する回答」（以下、「回答」とする）の作成、というプロセスで行われる。①では、第三者評価の前に、全国老人福祉施設協議会が作成した「施設運営チェックリスト」に基づいて、施設が自己評価を実施する。②では、オンブズマンが2回にわたって実地調査を行う。③では、施設の自己評価の分析と実地調査の結果に基づいて、オンブズマンが「評価結果報告書」を作成する。「評価結果報告書」の内容は、「施設運営チェックリスト」に基づいた5項目（経営理念、適切なサービスの実施、生活の安全管理、地域との連携、および経営管理）についての当該施設の現状、当該施設における自己評価とオンブズマンとしての分析結果、およびオンブズマンとしての提案事項である。④では、「評価結果報告書」の内容を受けて、施設が「回答」を作成する。「回答」では評価内容である5項目について、改善予定や検討事項が述べられている。なお、「評価結果報告書」と「回答」は、現在、公表していないが、公表に向けて検討中であるとのことである。

静苑ホーム以外では、有料老人ホーム、光ハイツ・ヴェラス石山が第三者評価を実施している。当該施設では、消費者センターがオンブズマンとして実地調査を行い、評価をしている。

3. サービス情報開示のための今後の課題

どの施設でも何らかのサービス情報を開示しているが、施設によって開示される情報量および開示程度は異なる。サービス評価についても何らかの方法で実施し、その結果を公表している施設も少なくない。しかし、すべての施設がサービス評価を実施しているわけではないし、サービス評価を実施していても、自己評価で実施する施設もあれば、第三者評価で実施する施設もある。また、施設によって、評価内容、評価基準および評価方法もまちまちである。

このようにサービス情報が開示されていても、施設利用者等ならびに入所検討者にとっては、きわめて利用しにくい状況となっている。施設利用者等ならびに入所検討者が、施設の選択にあたってサービス情報を利用しやすくするためには、ある程度、統一された形式のもとで比較可能性のあるものが望ましい。さらにいえば、サービス情報の開示は、第三者によって評価された客観性のあるものが望ましいと考えられる。

厚生労働省では、介護サービスの質の向上への取組の一つとして、2003年度から介護サービスの第三者評価の実施方法および評価基準等を具体的に検討しており、2004年度においては、その成果を踏まえてモデル事業を実施することとしている（厚生労働省、2004）。ヒアリング調査では、調査の直前に報道された、厚生労働省による第三者評価制度導入に関する新聞記事（日本経済新聞、2003年7月28日朝刊）を示し、それについて各施設の考えを聞いた。

第三者評価についての施設の反応は概ね好意的であり、否定的な反応はなかった。その理由のほとんどは、これによりサービスの均質化が期待できるからというものである。しかし、これとともに第三者評価制度の実施に関して、いくつかの問題点も指摘された。

第1は、第三者評価制度は、厚生労働省が期待する事業者間の競争促進と悪質な業者の排除に結びつくかについてである。新聞記事では第三者評価のねらいの一つとして、評価結果を公表することによって、事業者間の競争が促され、悪質な業者が排除されるとあるが、この問題を指摘した施設は、第三者評価そのものは好ましいことではあるが、それによってサービスの向上を目指した事業者間の競争には繋がらないだろうし、ましてや閉鎖される施設はないだろうと述べている。その理由として、施設入所の待機者が多いため、施設利用者等および入所検討者は、施設に空きがあればすぐに入所することを希望しているという現状がある。そのため施設利用者等および入所検討者は、施設の評価が良いことに越したことはないと考えていても、実際には入所できるかどうか重要なので、第三者評価の結果によって施設の選択をすることはないだろうし、選択の余地もないだろうということであった。

第2は、第三者評価機関についてである。すなわち第三者評価機関として、どの機関がどのような立場で第三者評価を実施するのか、ということである。新聞記事では、客観的な評価能力があると認めたNPOなどの民間法人を、各都道府県が評価機関として指定するとあるが、問題なのは、「客観的な評価能力がある」評価機関をどのように選定するのかである。この問題点を指摘した施設は、第三者評価そのものには賛成しながらも、適正な評価が行われるかどうかについては疑問があるようであった。

第3は、評価の内容についてである。評価は、ただ単に基準を満たしているかどうかというサービスの量に関する評価だけではなく、サービスの質を評価するものでなければ意味がない。真のサービス評価とは、介護プランを立案（Plan）し、それに基づいて介護サービスを提供（Do）し、その結果施設利用者等が満足したかを検証（See）するものでなければならないと、この問題を指摘した施設は述べている。

第4は、第三者評価実施後の対応についてである。評価機関がただ単に第三者評価を実施し、評価の結果と問題点を指摘するだけでは、サービスの向上に繋がらない。評価機関は、問題点の改善策についても提示することが必要であるという指摘があった。

厚生労働省は、ヒアリング調査時点において第三者評価の具体的な実施方法や内容は明らかにしていないため、施設側は第三者評価には賛成していても、それが有効に機能することには

疑問を抱いていた。しかし、第三者によるサービス評価は、客観性を確保するためには必要である。そして、それを有効に機能させるには、適正な評価が行われること、サービスの量と質の両方に関して評価が実施され、開示されることが重要である。とりわけサービスの質は、主観に左右されがちなものであるため、これを適正に評価することは困難である。そこで、サービスの質の評価方法を確立することが今後の検討課題となる。

IV. 介護施設による財務情報開示の実態と課題

1. 財務情報の開示内容

ここでは、介護施設が開示する情報のうちの財務情報について、対面によるヒアリング調査等で明らかになった実態と課題を検討する。施設が開示する財務情報としては、利用料情報と決算情報とがある。

(1) 利用料情報について

先に、Ⅱ.1.(1)で検討したように、介護担当窓口では施設の種類ごとの利用料や個別具体的な施設の利用料の概要に関する情報開示は行っているものの、詳細な利用料情報については、入所希望者が直接個別施設から入手するようになっている。資料3は、施設が開示する利用料情報の例（社会福祉法人北海道友愛福祉会介護老人保健施設友愛ナーシングホームと有料老人ホームベネッセホームくらら山鼻）である。これらの例から、各施設では先に見た介護担当窓口の情報よりも格段に詳細な利用料情報を開示していることがわかれる。

しかし、他方、各施設では介護担当窓口で開示していたような、個別の施設を一覧できるような情報の開示は行っていないため、通常、他の施設の情報は入手できない。このため、要介護状態になり、入所についての緊急性の高い入所希望者やその家族は、詳細な利用料情報を入手しようとする場合、自ら施設ごとに情報収集に回らなくてはならない。

(2) 決算情報について

決算情報に関する制度上の仕組みについては中間報告でまとめたので、その内容についてはここでは割愛し、主にヒアリング訪問で得た事例について述べることにする。今回ヒアリングを行った結果、制度上決算情報の開示が求められていない医療法人については、開示していないのみならず開示の必要性についての認識も薄いことがわかった。その反対に地方自治体立の施設、奈井江町立やすらぎの家（特養）については、公営企業会計方式をとっており、決算は議会に報告され、それが承認された後に住民（一般）に開示されている。このため決算情報の入手は容易である。『奈井江町老人総合福祉施設事業会計決算報告書』には、損益計算書や貸借対照表が明示されている。その主な区分と科目として、損益計算書では「事業収益」として施設介護サービス費、居宅介護サービス費等が、「事業費用」として給与費、材料費等が、「事業

外収益」として受取利息配当金、一般会計負担金等が、「事業外費用」として支払利息及び企業債取扱費、サービス利用者外給食材料費等が挙げられている。また、貸借対照表は一般の企業会計と同様の流動性配列法、同様の勘定科目が用いられている。

有料老人ホームでは、上場している株式会社の場合であれば、制度上決算情報は開示されることになる。しかし、上場していない場合や、上場していても事業活動の中に占める有料老人ホーム事業の比重が低い場合などでは、個別施設の決算情報の開示は求められていない。今回訪問した有料老人ホームはいずれも後者の場合である。したがって、決算情報の開示は任意となる。事実、ベネッセホームくらら山鼻は非公開であった。一方、光ハイツ・ヴェラス石山は入所者には開示し、入所検討者等には必要に応じて開示するとしており、その『運営報告書』には株式会社光ハイツ・ヴェラス全体（2001年度当時3つの施設を設置）の貸借対照表と損益計算書、そして光ハイツ・ヴェラス石山のみ收支報告が開示されている。

社会福祉法人については、入所者・入所検討者に対して決算情報の閲覧開示が行われている。実際我々が訪問した際には、閲覧用決算書が備え付けられ閲覧に供されていた。しかし決算書の配布に関しては、今後内部検討を要するというケースや、すでに決算書の概要版を広報誌に織り込んでおり広く開示しているケースなど様々であった。

なお、貸借対照表を開示している場合は、法人全体をまとめて開示しているケースと施設ごとに開示しているケースとがある。

2. 財務情報開示の課題

(1) 利用料情報の開示について

利用料情報については、先に述べたように行政の介護担当窓口で比較可能な情報開示が行われるようになってきている。しかし、そこで開示される情報は概ね介護保険対象部分（自己負担1割）に限定される。他方、各介護施設では、介護保険対象外部分についても利用料情報を開示しているが、他施設の利用料情報は開示していない。したがって、入所希望者は各施設を回って情報を入手せざるを得ない。

しかし、介護保険対象部分の利用料は施設間でそれほど大きく変わらない。施設によって差が出るのは介護保険対象外部分であるが、この部分に付いては介護窓口でも介護施設でも比較可能な形での情報開示は行われていない。したがって、利用者の立場からは保険対象外部分についても各施設を比較できるような情報開示窓口が必要である。さらに、老親と遠隔地に子供が住む場合や、老後は福祉の充実した地域に住みたいという場合を勘案して、情報開示窓口では全国規模での情報を開示できる体制が必要である。

なお、有料老人ホームは他の老人介護施設と別枠のように取扱われ、他の施設と一体的な情報開示がなされない。しかし、廉価な施設は入所待機者がおりになかなか入所できない現在の状況では、入所の緊急性の高い要介護者は有料老人ホームのような施設を選択の視野に入れるこ

とになるため、これらも含めた一体的な情報開示が求められよう。

(2) 決算情報の開示について

比較可能性の確保には、会計基準のあり方まで含めて検討する手法と、外部開示用の決算情報に絞って検討する手法が考えられる。前者については、各法人の所管省庁の違い、設立目的の違い、個別の実務がすでに浸透していることなどから、長期的課題として更に慎重な検討が必要と考えられる。そこでここでは、利用者の施設選択に資するという視点から、後者について検討を加えたい。介護施設は、通常、介護保険の適用事業所であれば法人ごとの会計基準に基づく決算書のほかに、厚生労働省の「介護保険の給付対象事業における会計の区分に付いて」（老振発第18号）に基づく損益計算書を作成している。つまり、内部的には各法人が同一の指針に基づく決算書を事業所または施設単位で作っており、ほぼ均一な決算報告を作成する情報の蓄積があると考えられる。このため、これをもとにして外部開示用の比較可能な決算書を作成できる可能性があるといえよう（同通達による損益計算書及び事業活動計算書のひな型については資料4参照）。

開示用の比較可能な決算書とするためには、利用者の理解可能性に配慮した簡略化されたひな型（以下、簡略フォーム）の作成が有用であろう。介護施設における決算書としては、安定収入である介護保険収入や、サービスの質を担保するとともに、支出に占める割合が経常的に大きな人件費等の状況が重要と考えられるため、これらを明示する形で簡略フォームの作成を検討することが必要であろう。厚生労働省（2002b）は『平成14年度介護事業経営実態調査結果』の中で介護保険施設の種類ごとに収支を明らかにしている。ここでは、収支を「介護事業収益」（介護料収益、保険外の利用料収益、補助金収入等）、「介護事業費用」（給与費、減価償却費等）、「介護事業外収益」（借入金利息補助金収入）、「介護事業外費用」（借入金利息）、「特別損失」（本部費繰入等）の5つに区分しており（括弧内はその区分に含まれる主な事項）、これらの区分は、簡略フォームを検討する際の方向性を示唆するように思われる。

(3) 決算情報開示の必要性について

介護施設の情報開示の内容として、サービス情報やサービスの具体的対価である利用料については、開示の必要性が施設側、利用者の双方に認識されていると考えられる。しかし、決算情報については開示が進んでいるとはいえ、また開示の必要性についての認識も高いとはいえない。そこでここでは、決算情報開示の必要性について検討してみたい。

まず、介護施設は、個別の介護サービスを提供する主体であるが、そこで提供されるサービスは人間の尊厳にかかわるサービスである。このため、提供されるサービスの質が問われることになる。良質なサービスは財政的裏付けの上に提供されることを考えれば、財政状況を見ることができるとともに、決算情報をサービス情報とともに開示することが必要である。

また、介護施設は、その財源を高齢者のみならず勤労世代、事業主、国や地方公共団体など様々な主体が負担する介護保険料に負っており、そこで提供される介護サービスは加齢とともにほとんどすべての人にかかわるものであるため、公・民といった設置主体の違いにかかわらず社会的インフラととらえることができる。このため介護施設の財務情報は、介護サービス「受給予備軍」であり、かつ介護保険料の負担者である中年層にも開示される必要があろう。つまり現在、主な情報開示対象者は入所者及び入所検討者であるが、更に広く中高年層を「将来入所者」としてその対象者と考へても良からう。確かに社会的インフラを担う事業は他にも多くあるが、介護施設は実質的に終の棲家になるケースが多い点において他の事業と性質を異にする。終の棲家であるからこそ、そのサービスの提供が安定的・継続的に行われる必要がより切実に求められる。したがって、事業体としてのゴーイング・コンサーン情報である決算情報を「将来入所者」であり、費用負担者である中高年層に開示することが不可欠であるといえよう。

現在、介護施設の需給状況を見ると圧倒的な売手市場である。このため、決算情報の開示についての必要性の認識が高いとはいえない。しかし社会福祉法人民営化の波、社会福祉法人でのユニットケア導入時の自己負担増による充足率の低下、医療法人の経営悪化、有料老人ホームの倒産等といった状況が深刻化するにしがたい、経営状況に対する関心は高まると予想される。さらに、介護施設の建設が抑制される中、新しいタイプの施設として増加しているグループホームは設置主体に制約がない。行政へのヒアリング調査では、行政の関与がほとんどなく、また、有限会社立の場合決算情報の開示は行われていない。現行の施設の設立主体ごとの財務情報開示規制のみでは、新しいタイプの主体を網羅することができない。施設介護が終の棲家となるという点に着目し、介護サービスを提供する主体を横断的に規制する財務情報開示の新たな仕組みが必要であらう。

V. むすびに代えて

介護担当窓口と介護施設を対象にした会計情報開示に関するヒアリング調査から、その実態と課題をまとめると次のようにならう。

まず、介護担当窓口における施設に関する会計情報の開示が必要かつ十分なのか大いに疑問の余地がある。介護担当窓口が介護認定の「窓口」という、介護保険サービスを受けるための入り口に位置するものであると考えれば、入所検討者や施設利用者等が施設決定を行う際に参考となる十分な情報の収集が必要であらうし、そしてその内容を積極的に開示することは、地域福祉の向上を目的とする地方自治体の責務であらう。また、介護保険法の施行によって、介護は措置から利用契約に制度変更されたが、この変更は「利用者本位」の仕組みを指向したものであると特徴付けられている（厚生統計協会、p.195）。介護保険法がそのように特徴付けられるならば、入所検討者や施設利用者等と介護施設をつなぐ「要」として位置する行政には、

利用者の立場に立ったさらなる情報開示サービスが望まれる。

介護施設に目を転じれば、サービスの質の向上に関する意識は一様に高まっており、サービス情報についても一定程度の情報開示が行われている。しかし提供する施設サービスの違いによる設置主体間の財務情報、とりわけ決算情報開示の必要性についての意識は、相当の格差が見られた。また施設間においても意識の差となって顕在化した。

もっとも、決算情報開示についての設置主体間の格差は見られたものの、すでに見たように、決算書類に基づく開示方法に関して、厚生労働省や社会福祉法人での試みには、いくつかの工夫が見られる。これは、その他の設置主体を含めた個別の決算情報開示の方向性を考える上で参考にできる事例であろう。また医療法人においても、制度的に異なる開設主体間における会計情報の比較可能性を確保するための「開設主体別病院会計準則適用ガイドライン」の必要性が検討されており（厚生労働省、2003a）、介護施設の会計情報開示に向けた取り組みや動きが見え始めていることも事実である [8]。

すでに紹介したように、厚生労働省は、2005年度には全国規模ですべての介護保険サービス事業者（在宅サービス事業者を含む）を対象に、外部の客観的な評価を受けることを義務付ける制度を導入する意向である。こういったサービスの質の評価制度の導入やその基準設定に際して、介護担当窓口での情報開示拡充の方策や、施設の評価項目の一つとして、施設利用者等への対応状況とともに、施設全体（ひいては法人全体）の財政的状況を評価する項目の採用が必要であろう。

我々は、考察対象を介護施設に限定し、中間報告では、各設置主体にかかわる制度的な現状と問題点を指摘した。そして本年度では介護施設と施設利用者等をつなぐ介護担当窓口と介護保険が適用される施設を対象に情報開示に関するヒアリング調査を行い、会計情報開示の実態と課題を考察した。とくに決算情報に関しては、個別に規定された会計基準等に基づいて作成された決算書類、そして個別の会計基準等を前提とした厚生労働省の通知による計算書のひな型等から得られた情報を前提とした比較可能性と課題を探ったものであった。

しかし、介護保険制度は施設介護だけに限定されたものではなく、むしろ制度的には在宅介護（デイサービスやデイケア、あるいは訪問介護など）に重点が置かれており、その意味では、介護サービスを開示するすべての組織体に範囲を広げた会計情報の比較可能性の検討も重要であろう。

またとくに、決算情報に関して、統一的な会計基準等によって作成された決算書類に基づく比較が、入所検討者や施設利用者等にとって、もっとも直接的で有用性が高いものであると考えれば、現在、個別に規定されている会計基準等の統合可能性の検討も必要となるだろう。

注

1. 介護保険法上、施設サービスは介護保険施設で行われるサービスをいう。つまり介護福祉施設サービス、介護保健施設サービス、介護療養施設サービスである。しかし、中間報告でも述べたように、本スタディ・グループでは、比較の必要性から、特定施設入所者生活介護が行われる株式会社等によって設置経営されている有料老人ホームも考察対象にしている。

なお、本文では、施設名公表の許可が取れた施設については実名で記述している。
2. 今回実施したヒアリング調査は、行政側として、道央圏に位置する3市4か所の介護サービス担当窓口に対して行った。また、施設側は、行政が設置経営する空知管内の老人総合福祉施設(特別養護老人ホーム)、社会福祉法人が設置経営する道央圏の特別養護老人ホーム5か所、医療法人が設置経営する道央圏の介護老人保健施設、介護療養型医療施設各1か所、株式会社が設置経営する道央圏の有料老人ホーム2か所で行った。原則として、施設長またはそれに相当する担当者に対して行った。

なお、ヒアリングはメンバーが分担して行ったが、調査項目については事前に統一を図っている。
3. 調査対象として北海道を選択したのは、介護施設の利用に関して地域的な特性が見られるからである。その一つが「居宅介護サービスおよび施設介護サービス受給者割合」で、その比率は、全国平均で69.9% : 30.1%ながら、北海道は、施設介護サービス受給者が38.0%と、高知県(41.4%)、富山県(39.7%)、福井県(38.4%)に次いで高いことである。また、「居宅サービスおよび施設サービス保険給付支給額割合」においても、その比率は、全国平均で39.0% : 61.0%ながら、北海道は施設サービス保険給付支給額の割合が73.3%と、高知県(73.7%)に次いで高い割合を示しており(厚生労働省,2003b)、北海道は、居宅(在宅)サービスより施設サービスに依存する割合が高いという特性がある。
4. この計画は、老人福祉法第20条の8の規定および老人保健法第46条の18の規定にもとづく高齢者保健福祉計画と、介護保険法第117条の規定にもとづく介護保険事業計画とを一体化したものである。また、この計画は、実施状況を毎年度点検評価して3年ごとに見直しを行うため、次回の見直しは平成17年度に行われる。
5. そのアンケート調査の結果によれば、①入所申込者の実数は、市内5ヶ所の介護老人福祉施設の定員数340人に対して、入所申込者総数が428人であるものの、他市町村からの申込者数57人と市内の重複申込者数46人を差し引き325人であった。②申込者実数の居場所と要介護度は、居場所として、「介護老人保健施設」が46.5%と最も多く、順次、「在宅」が24.6%、「病院・療養所」が16.0%であった。また、要介護度として、「要介護2」が31.1%と最も多く、順次、「要介護度1」が23.1%、「要介護度3」が19.7%、「要介護度4」が16.6%、「要介護度5」が7.1%であった。③入所希望時期は、在宅、病院・療養所、軽費老人ホーム・グループホーム、養護老人ホームを居場所とする介護保険施設以外の143人の申込者実数を対象とすると、「今すぐ」が11.9%、「指定なし」が86.7%であった。また、居場所別では、在宅での「今すぐ」が16.3%であり、病院・療養所などでの「今すぐ」が6.3%であった(苫小牧市, pp.110-111)。
6. 最近では、入所検討者や施設利用者等がインターネットのホームページを通じてそれぞれの施設に関する情報を入手することが可能になりつつある。インターネットを利用することによって全国どこでも施設情報を入手できる利便性がある。しかしながら、パソコンやインターネットは、操作上、高齢者にとって扱いにくい場合もあり、その利用には工夫が必要である。
7. 北海道保健福祉部介護保険課のホームページでは、「自己評価基準」に基づいて評価を実施した施設について、その公表方法を掲載している。けあ・ばんけいは、北海道のホームページで自己評価結果を公表することを了承しているので、当該施設の自己評価結果の詳細については、以下の北海道保健福祉部介護保険課のホームページを参照されたい。

<http://www.pref.hokkaido.jp/hfukusi/hf-kaigo/hou.xls>

8. こうした動きと並行するように、社会福祉法人や医療法人に対する外部監査制度導入も進む方向にある。社会福祉法人では、2002年8月30日に、一定の条件（資産額100億円以上もしくは負債額が50億円以上または収支決算額が10億円以上）を満たした法人は2年に1回程度、その他の法人でも5年に1回程度の外部監査を受けるよう通知がなされ（雇用均等・児童家庭局長、社会・援護局長、老健局長「社会福祉法人審査基準及び社会福祉法人定款準則の一部改正について」）、医療法人でも公認会計士による外部監査の必要性が検討されている（厚生労働省、2002a）。こういった監査制度の導入は介護施設から開示される会計情報に一定の「お墨付き」を与えることになる。

参考文献

- 厚生労働省（2002a）「これからの医業経営の在り方に関する検討会中間報告書」
<http://www.mhlw.go.jp/shingi/2002/03/s0325-2.html>
- 厚生労働省（2002b）「介護事業経営概況調査結果」
<http://www.mhlw.go.jp/topics/kaigo/osirase/keiei/index.html>
- 厚生労働省（2003a）「これからの医業経営の在り方に関する検討会最終報告書」
<http://www.mhlw.go.jp/shingi/2003/03/s0326-8b.html>
- 厚生労働省（2003b）「平成13年度介護保険事業状況報告（年報）」
<http://www.mhlw.go.jp/toukei/saikin/hw/kaigo/jokyo01/gaiyo.html>
- 厚生労働省（2004）「全国高齢者保健福祉・介護保険担当課長会議資料」
<http://www.mhiw.go.jp/topics/kaigo/kaigi/040219/index.html#2-4>
- （財）厚生統計協会（2002）『国民の福祉の動向2002年』、第49巻第12号。
- 全国社会福祉施設経営者協議会（2000）『全国経営協会会員法人基礎調査報告書』
- 苫小牧市保健福祉部高齢者支援室介護保険課（2003）『高齢者保健福祉計画・介護保険事業計画』
 日本経済新聞、2003年7月28日朝刊
- 日本会計研究学会スタディ・グループ（2001）『非営利組織体の会計－最終報告』
- 日本社会関連会計学会スタディ・グループ（2003）「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）」『社会関連会計研究』第15号所収、pp.79-97。
- 北海道新聞、2003年8月3日朝刊
- 北海道保健福祉部介護保険課（2003）「介護サービス評価の推進のために一全ての介護サービス事業者が自己評価に取り組むことを目指して一」
<http://www.pref.hokkaido.jp/hfukusi/hf-kaigo/s-houkoku.jtd>

資料1：介護施設に関する情報の開示例

施設の種類の	日 額	職員配置
介護老人福祉施設 (特別養護老人ホーム)	およそ686~971円+ (食費、標準負担額780円)	入所者3人当たり介護・看護職員1人配置の場合
介護老人保健施設 (老人保健施設)	およそ829~1,041円+ (食費、標準負担額780円)	
介護療養型医療施設 (療養病床など)	およそ830~1,377円+ (食費、標準負担額780円)	入所者4人当たり介護職員1人、 入所者6人当たり看護職員1人 配置の場合

(札幌市「なるほど実になる介護保険」(2003年3月)より一部抜粋)

資料2：介護施設情報に関するガイドブックの記述例

介護老人福祉施設
(特別養護老人ホーム)

●介護施設区分 介護福祉施設 (1) ●事業所番号/017200044 ●法人名/社会福祉法人小樽福祉会

特別養護老人ホームやすらぎ荘

●住 所/〒049-2671 小樽市オタモイ1丁目2番18号
●電 話/0134-26-3272 FAX/0134-26-0894

Information

交通アクセス	中央バス 8番系統 幸3丁目経由オタモイ入口行 實踐院前下車 徒歩1~2分																																																							
責任者	福森 和千代																																																							
お客様相談担当者	小笠原 光寛 渡辺 豊																																																							
職員体制	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th></th> <th>常 勤</th> <th>非常勤</th> <th>計</th> <th>備 考</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>施設長</td> <td>1</td> <td></td> <td>1</td> <td></td> </tr> <tr> <td>介護職員</td> <td>26</td> <td>9</td> <td>35</td> <td></td> </tr> <tr> <td>生活相談員</td> <td>1</td> <td></td> <td>1</td> <td></td> </tr> <tr> <td>看護職員</td> <td>3</td> <td></td> <td>3</td> <td></td> </tr> <tr> <td>施設管理指導員</td> <td>1</td> <td></td> <td>1</td> <td></td> </tr> <tr> <td>介護支援専門員</td> <td>1</td> <td></td> <td>1</td> <td></td> </tr> <tr> <td>調理員</td> <td>2</td> <td></td> <td>2</td> <td></td> </tr> <tr> <td>栄養士</td> <td>1</td> <td></td> <td>1</td> <td></td> </tr> <tr> <td>医師</td> <td>2</td> <td></td> <td>2</td> <td>嘱託(内科、外科)</td> </tr> <tr> <td>その他(調理員など)</td> <td>6</td> <td>9</td> <td>15</td> <td></td> </tr> </tbody> </table>		常 勤	非常勤	計	備 考	施設長	1		1		介護職員	26	9	35		生活相談員	1		1		看護職員	3		3		施設管理指導員	1		1		介護支援専門員	1		1		調理員	2		2		栄養士	1		1		医師	2		2	嘱託(内科、外科)	その他(調理員など)	6	9	15	
	常 勤	非常勤	計	備 考																																																				
施設長	1		1																																																					
介護職員	26	9	35																																																					
生活相談員	1		1																																																					
看護職員	3		3																																																					
施設管理指導員	1		1																																																					
介護支援専門員	1		1																																																					
調理員	2		2																																																					
栄養士	1		1																																																					
医師	2		2	嘱託(内科、外科)																																																				
その他(調理員など)	6	9	15																																																					
開設年度	昭和45年6月																																																							
定 員	100名																																																							
建物構造	鉄筋コンクリート3階建																																																							
設 備	●居室/2人用居室2室、4人用居室12室、6人用居室8室 ●食堂42.2平方メートル●浴室33.0平方メートル																																																							
入 浴	介助入浴:可 機械浴:可																																																							
クラブ活動	相撲見取り レクリエーション活動(歌、ゲーム等)																																																							
ボランティア	受け入れている(レクリエーション活動 お話し相手 軽作業等)																																																							
その他のサービス料	特別な食事の提供料:実費 理美容料:1500円 利用者の希望により提供する飲食振替費:実費 複写物10円/1部																																																							
サービス利用可能情報	気管切開の方:可 インシュリン投与の方:可(投与は医師の処方による) 酸素療法の方:可 留置カテーテルの方:可 褥瘡による管理は可 経管栄養の方:不可 人工透析の方:不可																																																							
協力医療機関名	野口病院、通谷歯科医院																																																							

PR

「利用者の生活と人生を大切にサービスを提供」【拘束、抑制の廃止】【安心、安全なサービスの提供】
【音情報についての情報公開】

介護老人保健施設

●介護施設区分 介護保健施設 (1) ●事業所番号/015208040 ●法人名/社会福祉法人小樽北会

介護老人保健施設 ラポール朝里温泉

●住 所/〒047-0154 小樽市朝里川温泉2丁目692番地109
●電 話/0134-51-2300 FAX/0134-52-0202
●URL/http://www.nakagaki-hp.or.jp

Information

交通アクセス	中央バス(朝里川温泉ゆき)「朝里川温泉2丁目」下車、徒歩1分																																			
責任者	井上 恒雄																																			
お客様相談担当者	仙達 博敏																																			
職員体制	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th></th> <th>常 勤</th> <th>非常勤</th> <th>計</th> <th>備 考</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>施設長</td> <td>1</td> <td></td> <td>1</td> <td></td> </tr> <tr> <td>看護職員</td> <td>5</td> <td></td> <td>5</td> <td></td> </tr> <tr> <td>介護職員</td> <td>13</td> <td>2</td> <td>15</td> <td></td> </tr> <tr> <td>支援専門員</td> <td>1</td> <td></td> <td>1</td> <td></td> </tr> <tr> <td>施設管理指導員</td> <td>1</td> <td></td> <td>1</td> <td></td> </tr> <tr> <td>栄養士</td> <td>1</td> <td></td> <td>1</td> <td></td> </tr> </tbody> </table>		常 勤	非常勤	計	備 考	施設長	1		1		看護職員	5		5		介護職員	13	2	15		支援専門員	1		1		施設管理指導員	1		1		栄養士	1		1	
	常 勤	非常勤	計	備 考																																
施設長	1		1																																	
看護職員	5		5																																	
介護職員	13	2	15																																	
支援専門員	1		1																																	
施設管理指導員	1		1																																	
栄養士	1		1																																	
開設年度	平成12年11月1日																																			
定 員	50名(うち6人用個室25名)																																			
建物構造	鉄筋コンクリート7階建(地下1階、地上6階)、老健部分は3階・4階																																			
設 備	●居室1人部屋8室、2人部屋1室、4人部屋10室 ●食堂/各フロアに設置 ●浴室/特浴を含め3ヶ所																																			
入 浴	介助入浴:可 機械浴:可 車いす浴:不可																																			
クラブ活動	ネット手芸、絵手紙等																																			
ボランティア	カラオケ、読誦、大正琴等																																			
その他のサービス料	理容料1,500円/回、冷蔵ロッカー使用料1000円/日 託送料代、実費等																																			
サービス利用可能情報	気管切開の方:不可 インシュリン投与の方:不可(要相談) 酸素療法の方:不可(要相談) 留置カテーテルの方:可 経管栄養の方:不可 人工透析の方:不可																																			
協力医療機関名	家小樽病院、中埠病院																																			

PR

1. お風呂が温泉になっている点
2. 個別リハビリテーションの充実した点

(次ページを含め小樽市『高齢者福祉サービス事業ガイドブック』(平成14年版)から抜粋)

介護療養型医療施設

●介護特区分/療養型(1) ●事業所番号/0112013131 ●法人名/医療法人協仁会

東小樽病院

●住所/〒047-0152 小樽市新光2丁目2番3号
 ●電話/0134-54-7111 FAX/0134-54-2355
 ●URL/http://www.nakagaki-hp.or.jp ●E-mail/higashih3solei1.ocn.ne.jp

Information

交通アクセス	中央/函館十字形幹線より1分 JR・中央バス：朝霞十字形幹線より徒歩10分																																																							
責任者	小笠原 徹也																																																							
お客様相談担当者	小田 しおり 仁科 謙子																																																							
職員体制	<table border="1"> <thead> <tr> <th></th> <th>常勤</th> <th>非常勤</th> <th>計</th> <th>備考</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>医師・歯科医師</td> <td>9</td> <td>3</td> <td>12</td> <td>歯科医師1名</td> </tr> <tr> <td>看護 師</td> <td>58</td> <td>3</td> <td>71</td> <td>准看護師4.3名</td> </tr> <tr> <td>看護 補助員</td> <td>110</td> <td>2</td> <td>112</td> <td>介護福祉士1.3名</td> </tr> <tr> <td>薬剤 師</td> <td>4</td> <td></td> <td>4</td> <td></td> </tr> <tr> <td>管理 栄養士</td> <td>1</td> <td></td> <td>1</td> <td></td> </tr> <tr> <td>栄養 士</td> <td>1</td> <td></td> <td>1</td> <td></td> </tr> <tr> <td>放射 線 技 師</td> <td>2</td> <td></td> <td>2</td> <td></td> </tr> <tr> <td>理学 (作業) 療法士</td> <td>12</td> <td></td> <td>12</td> <td></td> </tr> <tr> <td>医療 相談員</td> <td>2</td> <td></td> <td>2</td> <td></td> </tr> <tr> <td>歯科 衛生士</td> <td>1</td> <td></td> <td>1</td> <td></td> </tr> </tbody> </table> <p>(夜間従事者数2.2名/日)</p>		常勤	非常勤	計	備考	医師・歯科医師	9	3	12	歯科医師1名	看護 師	58	3	71	准看護師4.3名	看護 補助員	110	2	112	介護福祉士1.3名	薬剤 師	4		4		管理 栄養士	1		1		栄養 士	1		1		放射 線 技 師	2		2		理学 (作業) 療法士	12		12		医療 相談員	2		2		歯科 衛生士	1		1	
	常勤	非常勤	計	備考																																																				
医師・歯科医師	9	3	12	歯科医師1名																																																				
看護 師	58	3	71	准看護師4.3名																																																				
看護 補助員	110	2	112	介護福祉士1.3名																																																				
薬剤 師	4		4																																																					
管理 栄養士	1		1																																																					
栄養 士	1		1																																																					
放射 線 技 師	2		2																																																					
理学 (作業) 療法士	12		12																																																					
医療 相談員	2		2																																																					
歯科 衛生士	1		1																																																					
開設年度	昭和61年																																																							
定 員	介護保険病棟311床 医療保険病棟27床																																																							
建 物 構 造	鉄筋コンクリート造 4階建																																																							
設 備 備	●病室/4人部屋57室、2人部屋10室、1人部屋6室、3人部屋19室 ●食堂/381.99平方メートル ●共同浴室/一般・特殊浴室145.58平方メートル、特殊浴槽5																																																							
入 浴	介助入浴：可 機械浴：可																																																							
ボランティア	受け入れている																																																							
その他のサービス料	病室(リース)70円/日、おしほり(リース)11円/枚、洗濯代100円：中70円、小40円 理髪代1,500円																																																							
サービス利用可能情報	入退院の方：不可																																																							
診 療 科 目	内科、腎臓科、呼吸器科、放射線科、リハビリテーション科、歯科																																																							

PR

療養病棟と介護療養病棟を併せ持ち、安心して治療や療養ができるとともに身体的機能の回復・維持を目的にリハビリテーションを実施しています。

有料老人ホーム

●法人名/株式会社寿楽

シルバーハイツ寿楽

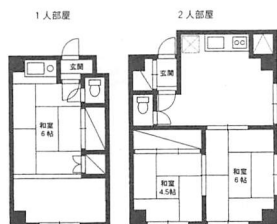
●住所/〒048-2672 小樽市場台2丁目4番10号
 ●電話/0134-26-0500 FAX/0134-26-2911



Information

交通アクセス	JR塩谷駅 徒歩3分
責任者	向野 敦義
お客様相談担当者	施設長 源九 美津枝
開設年度	昭和62年5月15日
定 員	39名
建 物 構 造	鉄骨耐火造 2階建て
設 備 概 要	●居室/単身部屋27室、2.7名 夫婦部屋6室、1.2名 ●食堂、浴室、談話室、娯楽室

【主な間取り】



【周辺案内図】



Information

職員体制	<table border="1"> <thead> <tr> <th></th> <th>常勤</th> <th>非常勤</th> <th>計</th> <th>備考</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>施設 長</td> <td>1</td> <td></td> <td>1</td> <td>2級ヘルパー</td> </tr> <tr> <td>栄 養 士</td> <td></td> <td>1</td> <td>1</td> <td>契約(年)</td> </tr> <tr> <td>調 理 士</td> <td>5</td> <td></td> <td>5</td> <td></td> </tr> <tr> <td>庫 務 員</td> <td>1</td> <td></td> <td>1</td> <td>2級ヘルパー</td> </tr> <tr> <td>雑用 (施設清掃係)</td> <td>2</td> <td></td> <td>2</td> <td></td> </tr> </tbody> </table> <p>夜間従事者数1名/日(夜間5日間委託、2日間社長又は職員)</p>		常勤	非常勤	計	備考	施設 長	1		1	2級ヘルパー	栄 養 士		1	1	契約(年)	調 理 士	5		5		庫 務 員	1		1	2級ヘルパー	雑用 (施設清掃係)	2		2	
	常勤	非常勤	計	備考																											
施設 長	1		1	2級ヘルパー																											
栄 養 士		1	1	契約(年)																											
調 理 士	5		5																												
庫 務 員	1		1	2級ヘルパー																											
雑用 (施設清掃係)	2		2																												
入 居 要 件	現在、身の回りの事が自分で出来る方。但し、入居後介助が必要になった場合、介助できます。(入浴、居室の掃除、洗濯、500円～1,000円負担有り)																														
クラブ活動	カラオケ月2回																														
ボランティア	受け入っていない																														
利 用 料	入居金580万円～920万円(但し支払方法は相談に応じる) 解約時の返還金 1年以内～10年までパーセントであります。 単身1ヶ月 管理費45,000円、食費40,000円、電話・水道3,000円 夫婦1ヶ月 管理費75,000円、食費80,000円、電話・水道4,000円 電気はメーターにより実費、経費費3,800円～5,000円(10月～5月)																														
そ の 他	体験入居あり(1泊5,000円) 家族宿泊室なし																														

PR

- ・毎週火曜医師による健康相談
- ・週4回市内への送り車有り
- ・自由に出る菜園有り
- ・花見、市内見学、海水浴、観覧会(1泊)、おたんじょう会、札幌への食事会他。

シルバーハイツ寿楽

資料3：利用料の具体例

① 友愛ナーシングホームの場合

利用料金（いずれも日額）

【介護保険対象】	
要介護1	880円
要介護2	930円
要介護3	980円
要介護4	1,030円
要介護5	1,080円
【介護保険対象外】	
食費	780円
1床個室	1,200円
2床個室	800円
日常生活タオル用品	150円
入浴用品費	135円
テレビ使用料	100円
冷蔵庫使用料	100円
保清用品費	25円

(社会福祉法人北海道友愛福祉会 介護老人保健施設友愛ナーシングホーム資料)

② くらら山鼻の場合

期間設定型契約—ご利用対象年齢、原則満65歳以上—

(月額自己負担見込額) 要支援	298,599円 (日額概算 9,953円)
要介護1	298,599円 (日額概算 9,953円)
要介護2	310,876円 (日額概算10,362円)
要介護3	323,153円 (日額概算10,771円)
要介護4	334,430円 (日額概算11,147円)
要介護5	347,890円 (日額概算11,596円)

(費用の内訳)

共 通 費 用		介 護 費 用			
家賃相当額	78,000円		くらら上乗せ 介護費用	介護保険1割 負担分	
生活費	食費	50,000円	要支援	93,320円	7,269円
	光熱費	30,000円	要介護1	83,832円	16,767円
	運営費	40,000円	要介護2	94,063円	18,813円
			要介護3	104,294円	20,859円
			要介護4	114,525円	22,905円
		要介護5	124,908円	24,982円	

(介護付有料老人ホームベネッセホームくらら山鼻パンフレットより抜粋)

資料4：厚生労働省による事業活動計算書のひな型（一部抜粋）

介護老人保健施設会計・経理準則

施設名

介護サービス事業別損益計算書

自平成 年 月 日 至平成 年 月 日

	合 計	介護保健施設 サ ー ビ ス	短 期 入 所 療 養 介 護	通所リハビリ テ ー シ ョ ン	〇 〇 介 護
【施設運営事業損益計算】					
I 施設運営事業収益					
1 介護保健施設介護料収益					
介護報酬収益					
利用者負担金収益					
基本食事サービス費					
2 居宅介護料収益					
介護報酬収益					
利用者負担金収益					
3 居宅介護支援介護料収益					
4 利用者等利用料収益					
介護保健施設利用料収益					
居宅介護サービス利用料収益					
その他の利用料収益					
5 その他の事業収益 （介護報酬査定減）					
計					
II 施設運営事業費用					
1 給与と費					
常勤職員給与					
医師給					
看護婦給					
介護職員給					
支援相談員給					
理学療法士又は作業療法士給					
医療技術員給					
事務員給					
技能労務員給					
非常勤職員給与					
医師給					
看護婦給					
介護職員給					
支援相談員給					
理学療法士又は作業療法士給					
医療技術員給					
事務員給					
技能労務員給					
退職給与引当金繰入					
法定福利費					
2 材料費					
医薬品費					
給食用材料費					
施設療養材料費					
その他の材料費					
施設療養消耗器具備品費					
3 経費					
福利厚生費					
旅費交通費					
職員被服費					
通信費					
消耗品費					
消耗器具備品費					
車両費					
会議費					
光熱水費					
修繕費					
賃借料					

保険料					
交際費					
諸会費					
租税公課					
徴収不能損失					
雑費					
4 委託費					
委託費					
5 研修費					
謝金					
図書費					
旅費交通費					
研修雑費					
6 減価償却費					
建物減価償却費					
建物附属設備減価償却費					
構築物減価償却費					
医療用器械備品減価償却費					
車両船舶備品減価償却費					
その他の器械備品減価償却費					
その他の有形固定資産減価償却費					
無形固定資産減価償却費					
7 本部費					
本部費					
8 役員報酬					
役員報酬					
計					
施設運営事業利益 （又は施設運営事業損失）					
【経常損益計算】					
III 施設運営事業外収益					
1 受取利息配当金					
2 有価証券売却益					
3 利用者等外給食収益					
4 その他の施設運営事業外収益					
計					
IV 施設運営事業外費用					
1 支払利息					
2 有価証券売却損					
3 利用者等外給食用材料費					
4 貸倒損失					
5 雑損失					
計					
経常利益(又は経常損失) 【純損益計算】					
V 特別利益					
1 固定資産売却益					
2 その他の特別利益					
計					
VI 特別損失					
1 固定資産売却損					
2 その他の特別損失					
税引前当期純利益 （又は税引前当期純損失）					
法人税等					
計					
当期純利益（又は当期純損失）					

（厚生労働省老健局振興課長「介護保険の給付対象事業における会計の区分について」
老振発第18号（平成13年3月28日））

指定介護老人福祉施設等会計処理等取扱指針

施設名

介護サービス事業別事業活動計算書

自平成 年 月 日 至平成 年 月 日

勘定科目		合計	介護老人福祉施設	短期入所生活介護	通所介護	訪問介護	その他の事業
事業活動に よる 収入	介護保険施設介護料収入						
	介護報酬収入						
	利用者負担金収入						
	基本食事サービス費収入						
	居宅介護料収入						
	介護報酬収入						
	利用者負担金収入						
	居宅介護支援介護料収入						
	利用者等利用料収入						
	介護福祉施設利用料収入						
事業活動に よる 支出	居宅介護サービス利用料収入						
	その他の利用料収入						
	その他の事業収入						
	補助金収入						
	市町村特別事業収入						
	受託収入						
	国庫補助金等特別積立金取崩額 (介護報酬査定減)						
	事業活動収入計(1)						
	人件費						
	役員報酬						
職員俸給							
職員諸手当							
非常勤職員給与							
退職金							
退職共済掛金							
法定福利費							
経費支出 (直接介護費)							
給食用材料費							
介護用品費							
教養娯楽費							
医薬品費							
日用品費							
被服費							

	消耗器具備品費						
	保健衛生費						
	車両費						
	光熱水費						
	燃料費						
	本人支給金 (一般管理費)						
	福利厚生費						
	旅費交通費						
	研修費						
	通信運搬費						
	事務消耗品費						
	印刷製本費						
	広報費						
	会議費						
	修繕費						
	保守費						
	賃借料						
	保険料						
	渉外費						
	諸会費						
	租税公課						
	委託費						
	雑費						
	減価償却費						
	徴収不能額						
	引当金繰入						
	徴収不能引当金繰入						
	賞与引当金繰入						
	退職給与引当金繰入						
	事業活動支出計(2)						
	事業活動収支差額(3)((1)-(2))						
事業活動外 収入	借入金利息補助金収入						
	その他の収入						
	事業活動外収入計(4)						
事業活動外 支出	借入金利息						
	その他の支出						
	事業活動外支出計(5)						
事業活動外収支差額(6)((4)-(5))							
事業収支額(7)((3)+(6))							

(厚生労働省老健局振興課長「介護保険の給付対象事業における会計の区分について」
老振発第18号(平成13年3月28日))

学 会 行 事

第16回年次大会 2003（平成15）年10月10日（金）～11日（土）

大会準備委員長：勝山 進（日本大学）

10月10日（金） 会場：日本大学会館

11：00～12：30 理事会

13：00～14：00 会員総会

14：10～14：50 スタディ・グループ最終報告（報告25分、質疑応答15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」

司会：川口 修（松蔭大学）

15：00～16：20 自由論題報告（報告25分、質疑応答15分）

角田 浩（社団法人北海道未来総合研究所）

「農業農村整備事業における環境配慮の評価方法」

司会：須田一幸（神戸大学）

野村健太郎（大分大学）

「国立大学の独法化と会計改革」

司会：大島正克（亜細亜大学）

16：30～18：20 記念講演

真船洋之助（元日本大学）

「環境経営研究の方法と課題」

小倉紀雄（東京農工大学名誉教授）

「水環境保全に果たす市民の役割」

18：30～ 懇親会

10月11日（土） 会場：日本大学会館

統一論題：「ステークホルダーの台頭と会計

～会計はステークホルダーの要請にどう応えるのか～」

（各報告30分、語句確認5分）

座長：勝山進（日本大学）

9：30～10：05 村井秀樹（日本大学）

「温室効果ガス（GHG）を取り巻くステークホルダーと会計」

- 10:05~10:40 向山敦夫 (大阪市立大学)
「環境情報開示におけるステークホルダーの人間観」
- 10:50~11:25 宮崎修行 (国際基督教大学)
「環境情報の簿記会計的表現 ～ステークホルダー・フレンドリーな環境会計の探求～」
- 11:25~12:00 松尾聿正 (関西大学)
「環境報告書の利用と利用目的」
- 13:30~15:20 統一論題討論
「ステークホルダーの台頭と会計」
座長: 勝山進 (日本大学)
討論者: 村井秀樹 (日本大学)
向山敦夫 (大阪市立大学)
宮崎修行 (国際基督教大学)
松尾聿正 (関西大学)

東日本部会 2003 (平成15) 年6月21日 (土)

会場: 北星学園大学 A館703教室

大会準備委員長: 大原昌明 (北星学園大学)

- 13:00~14:00 公開講演会
瀧谷和隆 (NPO法人エーピーアイ・ジャパン (公益のための会計団) 代表)
「日米における会計専門家による社会貢献活動」
- 14:10~15:10 長岡 正 (朝日大学)
「環境管理会計におけるコスト概念の考察」
司会: 宮崎修行 (国際基督教大学)
- 15:15~16:15 井出健二郎 (和光大学)
「NPO経営に有用な会計制度の改革ー病院会計をケースとして」
司会: 石津寿恵 (北星学園大学)
- 16:20~17:20 佐藤清和 (青森公立大学)
「非営利情報を用いた裁量的会計行動の分析ーキャッシュ・フロー分岐点に基づく裁量性の識別指標」
司会: 菊谷正人 (国士舘大学)
- 18:00~ 懇親会

西日本部会 2003（平成15）年7月5日（土）：日本管理会計学会との共同開催
 会場：関西大学百周年記念会館
 大会準備委員長：松尾幸正（関西大学）

1. 大学院生セッション

第1会場（報告25分、質疑10分） 司会：向山敦夫（大阪市立大学）

9：30～10：05 宮武記章（関西学院大学大学院博士後期課程）

「環境パフォーマンス情報の開示に関する一考察
 —特に廃棄物情報に注目して—」

10：10～10：45 堀口真司（神戸大学大学院後期博士課程）

「オートポイエシス・システム論に基づく会計研究」

第2会場（報告25分、質疑10分） 司会：西村重富（大阪学院大学）

9：30～10：05 唐楽寧（関西大学大学院後期博士課程）

「知的資産と企業価値 —人的資産を中心として—」

10：10～10：45 堀井悟志（京都大学大学院後期博士課程）

「戦略経営に対する管理会計システムの対応
 —BSCによるプログラミング概念の明確化—」

2. 自由論題（報告30分、質疑10分） 司会：梶浦昭友（関西学院大学）

11：00～11：40 梨岡英理子（地球環境戦略研究機関・関西センター）

國部克彦（神戸大学）

「日本企業の環境会計情報開示・経年分析と新しい動向」

11：40～12：10 松尾貴巳（大阪府立大学）

「ABCの導入事例研究」

統一論題：「現代企業経営における環境会計の現状と展望」（各報告35分）

座長：水野一郎（関西大学）

13：20～13：55 今井伸一（松下電器産業環境本部企画チーム）

「松下電器の環境経営」

13：55～14：30 河野裕司（田辺製薬（株）財務経理部経理課）

「環境経営におけるマテリアルフローコスト会計の有効性」

休憩

14：40～15：15 平井孝治（立命館大学）

「環境会計における費用対効果の現状と課題」

15:15~15:50 富増和彦(奈良産業大学)

「マテリアルフローと環境報告書:

持続可能な環境パフォーマンス<脱化石資源>に向けて」

休憩

16:00~16:20 コメンテーター:上総康行(京都大学)

郡司 健(大阪学院大学)

16:20~17:10 統一論題討論

17:20~18:30 懇親会

「日本社会関連会計学会」会則

(名 称)

1) 本会は、日本社会関連会計学会と称する。

(目 的)

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

(事 業)

3) 本会は、前条の目的を達成するため、つぎの事業を行う。

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

(会 員)

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

(会 費)

5) 会員は、毎年5月末日までに会費を納入しなければならない。

- (1) 会費の年額は、会員総会の承認をへて決定するものとする。
- (2) 3年間以上会費を滞納した会員は原則として退会者として取り扱う。

(役 員)

6) 本会に次の役員をおく。

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

(役員を選出)

7) 役員任期は別表・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、次年度の予算案の承認を求める。

なお、議長は会員総会で、その都度、選出する。

(その他)

- 10) その他細則は、理事会で別に定め、会員総会の議をへて行う。

(会則の変更)

- 11) 会則の変更は、会員総会の承認をへて行う。

(附 則)

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

平成2年9月13日「一部改正」

平成4年12月5日「一部改正」

平成5年10月8日「一部改正」

平成8年10月19日「一部改正」

平成9年10月18日「一部改正」

平成10年11月20日「一部改正」

平成12年11月24日「一部改正」

日本社会関連会計学会 役員選挙規則

第1条 学会役員について

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

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

ただし、理事は東日本部会より10名、西日本部会より10名選出する。

第2条 会長の選出方法

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

第3条 副会長の選出方法

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

第4条 理事の選出方法

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

第5条 顧問理事の選出方法

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

第6条 監事および幹事の選出方法

理事会が監事および幹事候補を推薦し、会員総会の承認を得て、会長が委嘱する。

第7条 役員の任期と再選の可否について

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

5. 幹事の任期は3年とし、再任を妨げない。

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

第8条 選挙方法

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

第9条 投票期間および開票

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

第10条 得票数が同数の場合の対応

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

第11条 当選者辞退の場合

会長もしくは理事当選者が辞退した場合は、次点者を繰り上げ当選させる。

第12条 欠員の補充

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

第13条 選挙管理委員会の設置について

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

(附則)

本規則は、平成10年10月1日より施行する。

(備考)

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

平成13年10月12日 「一部改正」

日本社会関連会計学会 スタディ・グループ規程

日本社会関連会計学会の研究促進を目的として、スタディ・グループを設置する。

1. スタディ・グループの研究期間は2年とする。
2. 2年のスタディ・グループの研究期間終了後、新たなスタディ・グループを募集する。
ただし、理事会が認めた場合は、スタディ・グループの研究期間中であっても、新たなスタディ・グループを採用することができる。
3. 研究補助金は、年額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（第14年度～第16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 湧 勝 山 進 菊 谷 正 黒 川 保 上 妻 義 中 原 章 宮 崎 修 柳 崎 田 雅 湯 田 修 飯 田 昭 梶 浦 司 克 郡 部 藤 倫 國 佐 一 平 水 松 一 向 山 野 敦 山 上 敦 達 青 木 山 人 木 下 脩 大 阪 下 嶽 二 香
理 事（西日本）	
顧 問 理 事	
監 事	
幹 事	川 口 修 坂 上 学 富 増 彦 町 田 弘 向 山 夫 村 井 秀 樹

「社会関連会計研究」第16号

2004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 向山敦夫研究室内
 Phone & FAX : 06-6605-2232
 E-mail : jcsara@bus.osaka-cu.ac.jp
 Home Page : <http://www3.bus.osaka-cu.ac.jp/jcsara/>

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

日本社会関連会計学会入会申込書

年 月 日

ふりがな	
氏 名	
所属機関	
同 住 所	〒 TEL
自 宅 住 所	〒 TEL
E-mail	
推 薦 者	
関 連 業 績	

記念講演

- 環境経営の研究方法について …………… 真船洋之助 …… 1

研究論文

- 社会環境情報開示におけるステイクホルダーの人間観に関する一考察
…………… 向山 敦夫 …… 13

- 複式簿記による環境会計の実践
—環境負荷の期間的計算— …………… 宮崎 修行 …… 19

- 環境報告書の利用者と利用目的
—「環境情報開示目的に関する調査」を中心に— …………… 松尾 聿正 …… 31

- 国立大学法人の会計制度の特徴 …………… 野村健太郎 …… 47

- 環境管理会計における環境コストの考察 …………… 長岡 正 …… 57

- 非営利情報に基づく裁量的利益調整行動の分析 …………… 佐藤 清和 …… 69

- 環境パフォーマンス情報における比較可能性
—大手建設業の廃棄物情報に注目して— …………… 宮武 記章 …… 81

スタディ・グループ報告

- 非営利組織体の会計
～介護施設を例として（第2年度：最終報告） …… 大原 昌明・飯野 幸江
川島 和浩・石津 寿恵 …… 89
-