埼玉学園大学・川口短期大学　機関リポジトリ

<書評> 勝山進編著 『環境会計の理論と実態』

メタデータ	言語: Japanese
	出版者:
	公開日: 2017-07-28
	キーワード (Ja):
	キーワード (En):
	作成者: 小宮, 靖夫
	メールアドレス:
	所属:
URL	https://saigaku.repo.nii.ac.jp/records/780

This work is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial-ShareAlike 3.0 International License.

〈書　評〉

勝山　進 編著
『環境会計の理論と実態』

中央経済社，平成 16 年 3 月

小　宮　靖　夫

目　次

Ⅰ　はじめに―本書の構成と問題意識―
Ⅱ　環境問題と環境経営
Ⅲ　環境会計の生成と発展
Ⅳ　海外の環境会計
Ⅴ　環境会計の課題と動向
Ⅵ　むすびにかえて―今後の検討課題―

Ⅰ　はじめに―本書の構成と問題意識―

1.　本書の構成

本書は平成 16 年 3 月 15 日に中央経済社から発行された。本書の構成は以下の通りである。

第 1 部 環境問題と環境経営

第 1 章　環境問題と環境政策	勝山　　進（日本大学教授）
第 2 章　環境税導入の論点	清村　英之（沖縄国際大学教授）
第 3 章　環境教育の重要性	大島　正克（亜細亜大学教授）
第 4 章　環境経営と環境管理の国際化	大原　昌明（北星学園大学教授）

第 2 部 環境会計の生成と発展

第 5 章　環境財務会計の構築　　中野　貴之（流通経済大学助教授）
第 6 章　環境省「環境会計ガイドライン」の特徴　　久持　英司（駿河台大学専任講師）
第 7 章　環境管理会計の構築　　川口　　修（松蔭大学助教授）
第 8 章　環境報告書の実態　　松田真由美（山梨学院大学講師）
第 3 部 海外の環境会計
第 9 章　アメリカの環境会計　　鈴木　人史（公認会計士）
第 10 章　ヨーロッパの環境会計　　宮崎　修行（国際基督教大学教授）
第 11 章　アジアの環境会計　　大島　正克
第 4 部 環境会計の課題と動向
第 12 章　排出権取引と会計　　村井　秀樹（日本大学助教授）
第 13 章　土壌汚染と会計　　阪　　知香（関西学院大学助教授）
第 14 章　自治体の環境会計　　石津　寿恵（北星学園大学助教授）
第 15 章　環境報告書に対する保証　　町田　祥弘（東京経済大学助教授）
第 16 章　持続可能性会計の構築　　勝山　　進

2.　本書の問題意識

「はしがき」（1～2 頁）において，勝山進教授は執筆者を代表して次のように述べている。

「環境会計は経済主体の『自然環境に関わる内外の事象』を①ステークホルダーの意思決定に有用な情報として提供することを目的とし，また②環境負荷低減のツールとして発展している。環境会計の発展は，企業や組織の環境経営に有益であると同時に，地球環境問題解決の重要なツールと成り得る。しかし，環境会計成立の理論的根拠は未だ確立しておらず，制度会計との融合のための精緻化が必要である。」

ここに環境会計における理論的フレームワークの問題が提起されている。環境会計にとって重要なのは「環境」，「経済」，「社会」，この三者の位置づけであろう。それは，必ずしも「環境」を中心として，そこに「経済」や「社会」を関連づけるということではなく，また「経済」という評価軸に対して，「環境」と「社会」という評価軸を加えるということとも言い

切れない。まさに勝山進教授のいう三者の『融合』をどのように図るかという点が重要である。

以下では，各章ごとの概観（要約）とそれぞれに対するコメントを付し，最後に評者にとっての今後の検討課題を述べることとする。

Ⅱ　環境問題と環境経営

1. 環境問題と環境政策（3～13 頁）

(1) 環境問題と会計

人類の 21 世紀における最大の課題は環境破壊の防止である。環境問題は 60 年代の地域的な公害問題から 80 年代後半の地球温暖化，酸性雨，オゾン層破壊といった地球規模の問題に変化している。

現代社会の一員としての企業（＝企業市民）は「利益性」と「社会性」という 2 つの矛盾する概念を調和化・共生化しなければならい。そのために，企業は社会に与えている環境負荷を内部管理によって軽減すべきである。

我々は持続可能な循環型社会を構築しなければならないが，そのための 1 つのツールとして「環境会計」がある。

現行の環境会計は，環境報告書に環境会計のセクションを設ける方法で一般化しつつあり，諸外国では法制化されているが，わが国の企業は，自由な発想で記載事項のベンチマークを模索している段階である。

わが国の実務は環境財務会計からスタートしたが，環境管理のツールとしての環境管理会計なかでもマテリアルフローコスト計算の有効性が注目され，企業全体のコスト低減につながる。

当面の課題はミクロ環境会計の制度会計への導入，つまり「環境会計基準」の制定であり，これまでのアカウンタビリティ（会計責任）に替わる新たな理論的根拠の明確化が重要である。

(2) 環境経済学と環境経営学の課題

環境問題の経済的な課題は，社会的費用の認識と測定の問題であるが，本書の研究対象は個別企業に係る会計問題である（環境省の「環境会計ガイドライン（2002年版）」も同様）。

現代企業は，環境負荷の最低化を意識した経営を行うべきであり，従って，経営学は今後，企業が社会的活動を代位しているという事実を認識した理論構築に全力を尽くすべきである。

(3) 環境政策

環境悪化という危機的状況に対処する環境政策として，①法規制の強化，②企業努力，③市場メカニズムの導入，④社会的責任投資と環境格付け，⑤啓蒙・教育の5つが指摘される。

環境問題に会計が関わっていくための理論的根拠のひとつとしては，アカウンタビリティ（会計責任）関係の新たな展開が重要である。つまりそれはステークホルダーの多様化，明確化ということであろうが，さらに評者としては，会計責任主体の明確化についても併せて議論すべきではないかと考えている。

2. 環境税導入の論点（15～27頁）

(1) 直接的規制と経済的手法

被害者が地域住民であり，加害者が特定企業であれば直接的規制（加害者の補償義務，排出規制）を行うことが可能であるが，今日のように被害者も加害者も共に地球規模で，不特定多数な場合には，税・課徴金，助成措置，デポジット制，排出権取引といった経済的手法が用いられる。

(2) わが国における環境関連税制

明確に意図された税制としての環境税（炭素税など）はわが国には未成立であるが，環境政策に何らかの影響を持つ租税システムとして，①低燃費車や低公害車に係る自動車取得税の軽減，②特定の公害防止措置につい

ての固定資産税の軽減，③租税特別措置法による特定資産に対する特別償却，準備金，税額控除がある。そして，多くの問題点を有する特別措置偏重の環境関連税制の再検討が提起される。

(3)　環境税の意義

環境税の有用性として，①汚染削減努力が経済全体を通じて効率的に実施できる点，②継続的な削減インセンティブを汚染者に与える点，③特定企業・特定産業の請託に影響されることが少ない点，④既存の税を減税することもできる点の4つがある。

(4)　環境税導入の論点

環境税導入の論点として，①公平性をどのように保つかという逆進性の問題，②一般財源とするか特定財源とするかという使途問題，③各国間協調という国際的問題の3点がある。

筆者のいわれるとおり，環境税の導入は，わが国税制全体との関わりと同時に，諸外国との協調といった国際的な問題であるがゆえに，議論をより困難なものにしているが，地球環境の観点から避けて通れない重要な問題であることに間違いない。

3.　環境教育の重要性（29～43頁）

(1)　環境教育の生成とその概念の推移

1960年代の公害問題の時代から，1980年代後半になると地球環境問題の時代へとの変化の過程において，環境教育の内容においても様々な変化がみられる。

(2)　学校教育における環境教育

小，中，高では，公害対策教育から環境教育へ，そしてさらに持続可能性のための教育へと発展し，また大学の環境学，大学院における環境分野の研究科の設置がなされている。

(3) 企業における環境教育

企業内の対象としては従業員と経営者層が，企業外の対象としてはマルチ・ステークホルダーが位置づけられている。

(4) 環境教育と環境経営

環境教育の成果は，個人や企業がそれを理解するだけでなく，実際に環境負荷低減の行動をとることによって表れる。個人・家庭部門の行動を可視化する環境家計簿や，企業経営のグリーン化を可視化させる環境会計が例示される。また，単にグリーンに生きる一般市民から，サスティナビリティ・マインドをもって生きる地球市民へとの意識改革が要求される。

ここでは，意識改革のための様々な面での教育の重要性が指摘されている。個人，学校，企業といったレベルでの自発的な意識改革がさらに国家的，国際的な規模の動きへとつながっていく場合と，逆の動きというものも考えられよう。

4. 環境経営と環境管理の国際化（45～57 頁）

(1) 企業における環境保全への取組み

製品サイクルの各段階あるいはサイクル全体にかかわる制度化された取組み手法として，設計・材料調達・製造段階でのグリーン購入と廃棄段階でのリサイクルが挙げられる。

(2) 環境管理の進展と規格化

環境管理とは，計画→実施→点検→見直しという経営サイクルの中で環境経営を実効あるものにするために継続的に行われる管理手法の 1 つであるとして，主に環境管理規格 EMAS: Eco-management and audit scheme, 環境管理・監査計画と ISO 14000 シリーズについて説明される。

(3) 環境経営に対する投資家の評価

環境経営は「環境負荷低減」と「企業の存続と成長」を同時に達成しようとする経営であり，その取組みは「環境報告書」や「サスティナビリティ

報告書」によって公表されつつあるとし，①このような環境要素を取り入れた投資行動としての「エコファンド」と②環境を投資尺度に加えた判断材料としての「環境格付け」についての説明がなされ，結論として国，地域，企業，個人にかかわらず，環境問題への取組みは，「本質的に意識の問題」であるとしている。

「環境教育」と「環境経営と環境管理の国際化」の問題は「本質的に意識の問題」という点で密接な関係がある，ということがここで理解できる。企業がサスティナビリティ・マインドを有するには，それを評価する投資家のやはりサスティナビリティ・マインドが必要であろう。投資家を含めたマルチ・ステークホルダーがサスティナビリティ・マインドを有するためには，やはり教育が必要ということになる。ボランタリーなマインドは発生しにくいのであろうか。

Ⅲ　環境会計の生成と発展

1.　環境財務会計の構築（61～76 頁）

(1)　環境財務会計の意義と領域

環境財務会計とは，自然環境に係わる事象を環境会計情報として把握し，ステークホルダーに伝達する行為であるとして，①財務報告書による環境会計報告と②環境報告書による環境会計報告の 2 つの動向が説明されている。

(2)　財務報告書による環境会計報告

環境対策コストや環境損失といった環境に係わる支出についての報告は，現行の財務会計の枠内での対応のため，環境と企業の関係の限定的把握となってしまうとの指摘がなされている。

(3)　環境報告書による環境会計報告

環境報告書が急増の背景には，①一部の国における環境報告書の法制化，

②環境マネジメント監査規格制度の確立，③環境報告書に関するガイドラインの策定があるとされている。また，環境負荷等の貨幣値による測定と物量での測定を併用するモデルについての説明がある。

(4) 環境財務会計の理論的フレームワーク

主として投資に関心のあるステークホルダーに有用なものとして財務報告書を，他方，主に環境に関心のあるステークホルダーには環境報告書を用意し，必要な情報を提供することが説明されている。また，財務会計の機能を説明する代表的な考え方として，①受託責任会計説の拡張（正統派理論）と②情報会計説の拡張を取り上げている。結論としては，環境財務会計の理論的フレームワークの必要性とその困難さの指摘がある。

ここでアカウンタビリティ関係の展開として，①受託責任会計説の拡張（正統派理論）と②情報会計説の拡張が挙げられている。また，貨幣値による測定と物量での測定について，議論がなされ，いわゆる会計公準の一つである「貨幣評価」を理論的に検討する必要性がでてくる。

2. 環境省「環境会計ガイドライン」の特徴（77～92 頁）

(1) 「環境会計ガイドライン」の意義と変遷

環境会計ガイドラインとは，「環境会計に関連するコストの集計基準及び開示方法について，共通の原則を取り決めるための指針」であり，情報の提供側と受け手側の双方から求められたものであり，平成 12 年以降，環境省が公表している。

(2) 「ガイドライン 2002 年版」の概要

環境会計ガイドラインの構成要素である①環境保全コスト（貨幣単位で測定），②環境保全効果（物量単位で測定），③環境保全対策に伴う経済効果（貨幣単位で測定）の 3 つについての説明がなされている。

(3) 「環境会計ガイドライン」の課題

ガイドラインの検討すべき点としては，①環境保全コストの定義，②環

境保全コストの認識方法，③環境保全コストの分類の3つが指摘されている。

やはり，貨幣単位での測定と物量単位での測定の併用ということから，「貨幣評価」の公準の再検討が必要である。ただしここでは貨幣価値の変動や安定といった側面ではなく，あくまでも測定単位の問題として会計公準に関わることになる。

3.　環境管理会計の構築（93～110頁）

(1)　環境経営と環境管理会計

環境管理会計の役割は，「経営者が合理的な意思決定を行い，また活動計画を策定して，環境保全目的と経済性（収益性）目的を効果的・能率的に達成し，さらにその効率向上に資するための基礎資料を提供すること」(95頁）であるとしている。

(2)　環境管理会計の本質

環境会計的視点からの環境管理会計と管理会計視点からの環境管理会計があるが，「いずれの立場からも環境コストと環境ベネフィットを測定し，会計情報システムの中に取り込んでいくこと」(97頁）が必要であるとしている。

(3)　環境保全活動と環境コスト

環境管理会計は，環境保全活動過程での意思決定などに有用な情報を提供するものであるので，その「中心は環境コストと環境ベネフィットの測定」(98頁）であるとしている。

(4)　環境コストと環境ベネフィットの測定

環境コストについては，①伝統的コスト，②隠れている可能性のあるコスト，③偶発コスト，④イメージ・関係づくりコスト，⑤社会的コスト（外部コスト）の順に測定困難性が増大していくことを指摘している。また環境ベネフィットについては，環境保全活動の分類に従って，①事業エ

リア内効果，②上・下流効果，③その他の効果の3つに区分して説明している。

(5) 環境管理会計の適用領域と手法

企画設計→製造プロセス→使用→廃棄という領域における①環境配慮型原価企画システム，②ライフサイクルコスティング，③環境配慮型設備投資決定手法，④マテリアルフローコスト会計，⑤環境コストマトリックス手法の5つが説明されている。

(6) 環境管理会計の展望

「環境管理会計は，環境コストについての把握の段階から次のステップ（積極的な管理）に進んできていると考えられる。さらに，まだ未成熟とはいえ，環境経営戦略の考え方が表れつつある状況で，環境管理会計は，その意思決定などの情報の中核を担うものになるであろう。」（109頁）

環境管理会計は「環境への配慮と収益性などの企業目的との並立を考慮した経営」（107頁）のデータ提供上，中核をなすものとされている。コストベネフィット分析に基づく主張は有力なものとなろう。ただし，それはあくまでも地球規模でのサスティナビリティ・マインドの展開という社会的状況を前提とした上での企業の適応手段である，とみることが重要ではなかろうか。

4. 環境報告書の実態（111～127頁）

(1) 環境報告書作成企業の増加

「社会的責任投資の拡大や，ISOによる環境コミュニケーションのスタンダード化に向けた進展の中，環境報告書の果たす役割が期待されている。」（111頁）

(2) 環境情報の開示

環境情報の開示の，マンデタリーなもの（環境汚染物質排出・移動登録など法規制による環境リスク開示）からボランタリーなもの（環境広告，

環境ラベル，環境方針の開示など自発的開示）へ，さらに両者の組み合わされたもの（環境報告書）へとの展開を指摘している。

(3)　環境報告書の現状

「報告書の作成企業数は増加傾向にあるものの，作成企業の割合は未だ低い数値にとどまっている。しかし，報告書の重要性は高まりつつあり，作成の容易性，作成企業の評価の向上，情報利用者の理解可能性の促進を意図したサポートシステムの構築に向け，取組みが行われている。」(123頁）そして，①表彰制度（各国・会計士団体などによる表彰），②環境報告書ネットワーク（情報交流，意見交換などによる普及と高度化推進），③環境報告書データベース（環境省による環境報告書普及方策の一環）の3つの促進策が紹介されている。

(4)　これからの環境報告書

「それは，ステークホルダーが意思決定を行ううえで有益な情報を網羅するような，意思決定有用性に基づく客観的な報告書であり，このようなニーズを理解するためには，絶え間なくステークホルダーの意見をフィードバックするとともに，情報の客観性を充足させるための信頼性の担保，利用者側に立脚したより有効な評価指標などの必要性も生じる。」(125頁）

環境財務会計の理論的フレームワークの議論（72頁）と同様，ここでも「意思決定有用性」というアプローチ方法が登場する。環境会計の理論形成上，ASOBATに始まりFASBへとつながるこの利用者指向の考え方が重要となる。勝山進教授は環境会計を成立させる理論的根拠をより強固にするものとして，外在的アプローチとしての「アカウンタビリティ理論」(＝現代的自由企業アカウンタビリティ）に加え，内在的アプローチとしての「会計公準」を論じておられる。なかでも，新井清光教授の要請的公準（有用性・公正性）およびギブンズの見解から社会的・経済的な諸状況の変化を把握する会計的根拠を見出そうとされる（248頁)。勝山進教授と同様，環境会計にとっての理論的根拠として「アカウンタビリティ」と

「公準」の重要性を感じている。評者としては，この「外在的」と「内在的」という二つのアプローチの関連性について，今後，勉強していきたいと考えている。

Ⅳ　海外の環境会計

1.　アメリカの環境会計（131～146 頁）

(1)　アメリカの環境会計の特徴

代表例としてのアメリカの環境保護庁（USEPA）の環境会計プロジェクトの目的は，「高い規制遵守コストに直面しているアメリカの企業が，意思決定を行うにあたって，環境対策が生み出すウィン・ウィン状況を見出すために，環境コストが有用な情報であることを立証すること」であり，またその使命は，「企業に対して，環境コストの全体像を理解し，意思決定に統合することを奨励し，動機づけること」（133～134 頁）である。

(2)　アメリカの環境会計の実践

トータルコストアセスメント（TCA）とは，環境コストを資本予算分析に取り入れるプロセスであり，そのような環境コストには，隠れている可能性のあるコスト，偶発コスト，イメージ・関係づくりコストがあるという点と，環境コストの配賦は「意思決定有用性」という目的には必ずしも適合しないが，USEPA では，「ABC の導入によって原価計算システムが変更される場合には，『隠れているコスト』についても考慮するように奨励している。」（138 頁）という点を指摘している。

(3)　アメリカの環境会計の転換

USEPA は「隠れているコスト」を適正に配賦することに重点を置きすぎてきたことへの反省から，廃棄物の物質・エネルギーコストと外部コストに重点を移すように転換をはかったといわれている。

(4)　アメリカの環境会計の展開

今後，アメリカでは，サプライチェーンマネジメント（SCM）への環

境会計の適用や外部コストを内部化する方法が検討されており，SCM に環境会計を統合して，資源フローに大きな影響を与える業務の意思決定を改善しようとする試み（SCM への適用）がみられるという点と，外部コストを内部化するための政策を評価する方法としては費用便益分析があるが，環境観の対立や地球環境保全追求の有限性といった問題（外部コストの問題）のあることが指摘されている。

「意思決定有用性」という理論的問題は，外部報告だけでなく，内部報告にとっても重要であり，「環境コスト」という具体的なテーマとなって表れてきている。ここでは，「環境への配慮と収益性などの企業目的との並立を考慮した経営」（107 頁）のことを「ウィン・ウィン状況」と述べているものと考えられる。

2.　ヨーロッパの環境会計（147～167 頁）

(1)　環境会計勃興の契機

ヨーロッパにおける学問としての環境会計は，1970 年代初頭の「公害の時代」に始まり，80 年代の「社会会計の経験」を経て，現在では「外部環境会計」から「環境管理会計」へと急速な変貌を遂げつつあるとしている。

(2)　環境会計発展の歴史的経緯（90 年代前半まで）

イギリス，フランス，ドイツ，オランダ，スイス，欧州連合（EU）における環境会計発展の歴史的経緯について概説している。

(3)　環境会計発展の歴史的経緯（90 年代後半以降）

90 年代後半以降のヨーロッパ環境会計の歴史的発展について，欧州連合（EU）やその執行機関である欧州委員会（EC）などの取組みを中心に紹介している。

(4)　ヨーロッパの環境会計の理論的分類

近年の環境管理会計の進展に焦点を当てて，①伝統的・貨幣的環境会計

（環境面を通常のものと識別して計算・表示），②物量的・係数的環境会計（革新的環境マネジメント・ツール），③新たな統合的環境会計（前二者の統合化手法）の３つの代表的環境会計手法を挙げている。

(5) 環境会計の諸手法

伝統的・貨幣的環境会計とは，伝統的な財務的会計を改良して，環境保護に関連するコスト，ベネフィット部分を，それぞれ環境コスト，（環境）ベネフィットとして分離把握して，これらを通常のコスト，ベネフィットとは別に，あるいは通常のコスト，ベネフィットと平行して計算して，表示する方式である（153 頁）。外部費用内部化の手法にもとづく貨幣的環境会計であり，環境負荷のうち経済的・財務的数値で実現できるものしか取り扱うことはできず，しかも「企業が環境投資によって削減した場合の支出額」という内部化の実行を確実に仮定する必要がある（157 頁）。

革新的・物量的環境会計とは，外部費用を外部費用としてそのまま測定・開示するものである。「エコバランス」という経済負荷（＝外部費用）の一覧表を作成・利用することが特徴であり，ドイツ型の「物量的エコバランス（定性的エコバランス）」とスイス型の「係数的エコバランス（定量的エコバランス）」がある（157 頁）。

統合的環境会計とは，企業の意思決定や業績評価を，環境側面を考慮したうえでさらに合理化し，また外部ステークホルダー・グループにも，環境面と経済面を結合させた，従来よりもさらにいっそう有用な情報を提供するものである。例えばエコファンドにおける環境投資などを推進しようとする動きが徐々に活発化している（161 頁）。

今後の課題としては，スイス型の係数的・定量的エコバランスを使用する環境会計などが，どのように世界規模で受容され，企業に利用されるか，今後注視する必要があると指摘されている（164～165 頁）。この点を会計公準の議論からすれば，「有用性」という観点から「貨幣評価」をどう見るべきかということになると考えられる。

3. アジアの環境会計（169～184 頁）

(1) 東アジア共通の環境問題と環境会計

東アジア諸国共通の環境問題として，①急速な経済成長，②異常に高い工業化率，③急速な都市化，④大量消費時代への突入，⑤エネルギー消費動向の 5 つが挙げられている。

(2) 中国の環境会計

1999 年に発足した慶應義塾大学と清華大学のエネルギー，環境，経済をめぐる共同研究プロジェクトである 3 E研究院プロジェクトについて説明したうえで，中国企業およびステークホルダー双方のアカウンタビリティ概念の欠如を指摘し，政府への報告だけでなく，民間レベルを対象としたディスクロージャーの必要性を論じている。

(3) 韓国の環境会計

1990 年代半ばに広い範囲のステークホルダーが環境パフォーマンスとそのディスクロージャーに関心を持つようになり，2001 年 2 月には，世界銀行環境フォーラムでの「環境コスト測定・報告ガイドライン」の報告，「アジア太平洋環境管理会計ネットワーク」の創設され，さらに韓国会計研究所から「環境コストと環境負債の会計基準」という報告書が公表された。

(4) その他のアジア諸国の環境会計

台湾の環境経営に対する意識の高さやフィリピン公認会計士協会（PICPA）による環境会計や環境管理会計の普及活動について説明されている。

(5) アジア太平洋環境管理会計ネットワーク（EMAN－AP）の活動

アジア地域において環境管理会計を普及させるための情報ネットワークの必要性から，さらにはアジア太平洋へと範囲を拡大して，2001 年に韓国において創設された。その使命は，「環境管理会計の開発と普及に向けてアジア太平洋地域において活動する研究者および実務家のネットワーク

を構築し，企業，政府およびその他の諸機関が，環境管理会計という手法を導入・活用することにより，もってアジア太平洋地域の持続可能な開発の推進に寄与すること」(181～182 頁）であり，また目的は「域内協力の強化」,「円滑な情報共有の促進」,「他のネットワークとの対話，共同事業の推進」(182 頁）である。

個人，学校，個別企業レベルから個別国家レベル，さらにはアジア，ヨーロッパとネットワークが広がる傾向は，環境問題がまさに地球規模で取り上げざるをえないテーマだからであり，また IT 社会の今日であるからこそ接近可能なのではないかと思われる。

V　環境会計の課題と動向

1.　排出権取引と会計（187～196 頁）

(1)「京都議定書」のポイントと排出権取引の考え方

1997 年 12 月，京都で開催された第 3 回国連気候変動枠組条約国会議（COP 3）において「京都議定書」が採択され，①政府による直接規制と対比される「JI（共同実施)」，②「CDM」（クリーン開発メカニズム)，③「排出権取引」の 3 つが国内削減努力の補助的手段としての採択された（これらを「京都メカニズム」という)。

(2)　排出権取引の諸形態と国際的動向

削減量の測定の型および各国での排出権の取引形態（①cap & trade 型，②baseline & credit 型，③その他：learning by doing など）について説明がなされている。

(3)　排出権の会計上の取扱い区分

排出権取引は，発生形態や使用形態によって会計上の処理が異なることを指摘している。

さらにもう 1 つの重要な取引形態として，現物から派生したデリバティ

ブ（＝二酸化炭素市場や温室効果ガス市場でのオプション取引など）についての説明がなされている。

(4) 排出権をフォワード取引として扱った場合の会計処理問題

「フォワード取引の基礎商品は，現在のところ，温室効果ガス（GHG）のクレジットであり，（中略）このデリバティブとしての排出権を使用した際の独自の会計処理基準は，わが国では確立されていない。」（192 頁）そのため，金融商品の会計基準を準用した場合の説明がなされている。

(5) 排出権をオプション取引として扱った場合の会計処理問題

「GHG のオプション取引の場合，オプション取引の基礎商品は，フォワードである。したがって，将来，オプション購入者が権利行使すると，フォワードという「ポジション」を獲得するのである。」（194 頁）

今後の課題として，「cap & trade 型のみならず，baseline & credit 型の排出権取引も含んだ体系的な会計処理を構築する必要がある」（196 頁）と指摘されている。JI（共同実施）や CDM（クリーン開発メカニズム）のプロジェクトがどのように展開していくか，注視していく必要があろう。

2. 土壌汚染と会計（197～212 頁）

(1) 土壌汚染をめぐる実態と法規制

土壌汚染の実態（ブラウンフィールド問題）と法規制の問題（わが国の土壌汚染対策法の欠点）を指摘し，土壌汚染に関心をもつ投資家，債権者への適切な開示の必要性を論じている。

(2) 土壌汚染と減損会計

汚染された土地は原則として浄化・修復すべきとの立場から，次のように指摘されている。

「土壌汚染は原則として，減損処理すべきではなく，環境負債を計上すべきであると考える。」（199 頁）（理由＝当該土地の修復義務が認識されないから）

わが国の「意見書」の内容は減損の兆候（認識）の判断はSFAS第144号の考え方に沿いながらも，一方で減損損失の測定はIAS第36号に近く，そのため論理的整合性が欠ける。

土壌汚染の問題を（「意見書」が前提とする）投資の失敗という範疇で扱うことは適切でない（環境負債として計上すべき）。

(3) 土壌汚染と環境負債

「企業自らが環境方針によって環境に配慮しまたは浄化を実施することを環境報告書等において公言している場合や，ビジネス上の慣行によって浄化が要求される場合等には，会計上の負債に該当することとなる。」(204頁)

「わが国の引当金の設定要件は損益法の考え方から導き出されているのに対し，米英やIASの負債の認識要件は資産負債観から導き出されている。（中略）最近のわが国の会計基準では，繰延税金負債といった資産負債アプローチから導かれる概念も取り入れられてきている。（中略）以下では，土地汚染の浄化債務を，引当金としてではなく，負債として会計処理するものとして論を進めることとする。」(205頁)

最も発生可能性の高い最善の見積額を用いる「伝統的アプローチ」と発生可能性の範囲およびその分布に基づいて期待キャッシュフローを算定し，リスクに基づき修正した後，無リスク利子率で割引くという「期待キャッシュフローアプローチ」について説明している。

(4) 土壌汚染の会計をめぐる方向性

土壌汚染の会計について，利害関係者への債務の実態開示はあるべき企業経営を導く会計としての役割であり，また「現行の環境報告書上で開示されている環境会計情報の多くは，環境保全コストとそれに対応する効果というフロー情報に依拠する」(211頁) ものであるから，今後は，土壌汚染に係る環境負債等のストック情報を取り入れた環境会計情報を開示すべきであるとしている。

「汚染された土地は原則として浄化・修復しなければならない」とのあるべき「企業経営の立場」から，また「資産負債アプローチ」も取り入れながら，減損処理ではなく，環境負債としての計上を主張されている点は注目すべきである。

3. 自治体の環境会計（213～228 頁）

(1) 環境保全施策の評価システムとしての環境会計

①予算の消費志向の考え方から効率性・有効性観点（結果志向）への転換や②行政評価，包括的外部監査制度の導入の必要性を論じている。また，環境保全施策の評価システムとしての環境影響評価法等に基づく環境影響評価制度はスポット的であり，経常的に環境施策全体には行われない点を問題視している。さらに「講じた環境施策によってもたらされた環境保全効果とその施策の推進に要したコストを対比して捉えて，施策の効率性や有効性について経常的に評価するシステムは，未だ十分に構築されているとは言えない」（216 頁）としている。

(2) 企業の環境会計と自治体の環境会計

「自治体は，環境施策に関する環境会計を導入することにより，事業の効率性・有効性を検証し，事業の見直し等に役立てる（内部機能）とともに，環境会計を通じて住民へ環境情報を開示することにより，環境施策に関する官と民との相互理解（外部機能）を図ることができる」（217 頁）と環境会計の意義を見出している。また，企業会計との同質性が認められ，ガイドラインの適用がかなう分野（公営企業等の特別会計分野）と自治体独自の環境会計を検討すべき分野（一般会計分野）があることを指摘している。

(3) 自治体の環境会計の実状

環境会計を既に導入している自治体の例として，①ガイドライン準拠の自治体環境会計である東京都水道局と，②自治体独自の環境会計である福井県鯖江市を取り上げている。

(4) 自治体の環境会計の構築とその公開

自治体の環境会計の枠組を構築する方向について検討した上で，新しい評価システムの導入と開示の方法について論じている。

これまでの環境基本計画が持つ進捗状況の点検では，施策の達成率はわかっても，環境負荷の増減など環境保全効果は示されない場合も多いので，「環境基本施策の評価として環境会計を採り入れた場合，講じた施策ごとに，インプットとしてのコスト，アウトプットとしての施策の達成率及びアウトカムとしての環境保全効果を一連のものとして捉えることが必要だろう」(226 頁) という指摘は重要である。

4. 環境報告書に対する保証 (229～241 頁)

(1) 環境報告書に対する保証の要請

現在，環境報告書に添付されている第三者意見等が，制度の整備が実務に先行する形で，作成・公表されている背景として，次の 3 つが指摘されている。

「環境情報の作成者たる企業または経営者が，自らが発信する情報の信頼性を明らかにするべく，独立の第三者による保証を自発的に求めている。」(229 頁)

「監査法人が新たな業務領域として，環境報告書の保証業務に積極的に乗り出している。」(230 頁)

「環境報告書にかかる規制の動向を先取りする形で，環境報告書に対する保証の付与が行われるようになった。」(230 頁)

(2) 制度化への取組み

環境省『環境報告書ガイドライン (2000 年度版)』を中心として，第三者機関による環境報告書の審査登録の法制化等について検討している。

監査報告書の信頼性を高めるための手法または取組みの 1 つとしての「第三者レビュー」(「審査」タイプと「評価・勧告」タイプ) について論

じている。

「保証を意味する用語の混乱や，保証に関する報告書の形式および内容の不統一等の現状を鑑みれば，今後は，環境省の報告書にいう『審査』タイプの第三者レビュー，すなわち環境報告書に対する保証業務を提供しうる会計プロフェッションが，制度の構築により一層大きな役割を果たす必要があるように思われるのである。」(235 頁)

(3)　環境報告書に対する第三者意見等の実態

「保証の付与」という観点から第三者意見の実態として，①環境報告書の読者からの誤った期待を生む可能性と，②法人ごとの内容および形式の相違の是非が指摘されている。

筆者が指摘されるように，今後の課題としては，①審査，保証，監査等の用語の混乱回避と，②環境省，企業（作成者），読み手，会計プロフェッション，研究者等による議論の必要性を挙げることができよう。

5.　持続可能性会計の構築（243～254 頁）

(1)　環境会計の原点としての社会関連会計

企業は①共同経済の一環としての側面と，②自立的存在としての側面を有するという考え方を受けて，会計の存在基盤を①個別的存在（個別的利益の追求）と②社会的存在（社会への貢献関係）として捉えた点に，社会関連会計の源流があった。また，「社会関連会計は，企業の社会的存在が指摘された 1960 年代以降に，企業の外在的な側面を認識し，測定する会計として発展してきたと言える。」(244 頁)

「社会関連会計情報は，1990 年代はじめの『営業報告書』における『営業の経過と成果』および『会社が対処すべき課題』の中に環境情報を中心として開示された。しかし，上記の社会関連会計情報（指標）の開示は，『営業報告書』や『有価証券報告書』を含めて必ずしも十分な制度化は果たされていない。」(245 頁)

「環境会計の重要性を認識しながらも，持続可能性（sustainability）概念が普及したことにより，企業のみならず，非営利企業も含めた地球上のあらゆる組織が直面する『環境，社会，経済』というトリプル・ボトムラインの開示を要請する『持続可能性会計』が急速に進展している。」（245 頁）

(2) 持続可能性会計の台頭

現代社会の一員としての企業（＝企業市民）は「利益性」と「社会性」という二つの矛盾する概念を調和化・共生化しなければならい。そのために，企業は社会に与えている環境負荷を内部管理によって軽減すべきである。（246～7 頁）

これまでの「貨幣値」による記録・開示の限界を克服し，「物量表示」や「叙述形式」の導入を図るための理論的根拠が求められる。（247 頁）

環境会計が成立する理論的根拠をより強固なものとするためには，それをアカウンタビリティ理論に求める外在的アプローチから，さらに一歩に進めて，会計公準に求める内在的アプローチに変更することが必要である。（248 頁）

(3) GRI「ガイドライン」の進展

1999 年公開草案の「環境的，社会的，経済的」から 2000 年版では「経済的，環境的，社会的」に優先順位が変更され，さらに 2002 年版では環境のみならず社会的取組みを重視し，企業の社会的責任という観点からの展開が見られた。

「『環境報告書』のタイトルは，いずれ「サスティナビリティ報告書」に変わっていくだろう。」（251 頁）

(4) 環境会計から持続可能性会計へ

「1970 年代に芽生えた社会関連会計は，その後，地球規模での環境問題の意識の高まりのなかで，環境会計に特化したかのようであったが，1990 年代後半からのステークホルダーによるニーズの多様化が企業と社会を『連結』する社会関連会計を再構築させようとしている。その主たる担い

手が，GRI のガイドラインであり，それは経済，環境，社会というトリプル・ボトムラインの開示を求めたのである。」(251 頁)

「今世紀の企業評価軸としての持続可能性会計の重要性は，ますます高まっていくことが考えられるので，今後は，『トリプル』の精緻化を図り，国際的な合意を形成してゆかなければならない。」(252 頁)

前述したように社会関連会計（営業報告書）から環境会計（環境報告書）へ，そしてさらに持続可能性会計（サスティナビリティ報告書）へとの展開について，勝山進教授は，その理論的根拠として，アカウンタビリティ理論（外在的アプローチ）と会計公準（内在的アプローチ）の重要性を一貫して主張されておられる。

Ⅵ　むすびにかえて―今後の検討課題―

1. 「ステークホルダー」について

辞書によると，stake とは「掛け金」や「利害関係」という意味があり，これまで以上に幅広い利害関係者という意味で今日，「ステークホルダー」という言葉が用いられている。

一方で，ステークホルダーとして「株主・投資家や金融機関の他，消費者・一般市民・地域住民・取引先・行政・学識経験者・NGO/NPO・従業員とその家族」を挙げ，これらのうち，「環境に関する関心の高い一部の人が環境報告書を利用している」との指摘がある（「問われる第三者検証の意義-環境報告書の信頼性を高めるために」第 2 回『トレンドウォッチ』中央青山監査法人平成 15 年 2 月 6 日)。

http://www.chuoaoyama.or.jp/environment/trend/030206_0101.html#04

また，社会の持続可能性と企業活動との強い関連に社会的関心が高まる中，企業が責任を負うべきステークホルダーの範囲は拡大し，「特に，共有する地球環境に対して事業活動が影響を与えているという視点に立てば，

影響を受ける範囲は『全人類』『次世代』などにまで及ぶ」とのいわゆる「マルチ・ステークホルダー」の指摘もある（株式会社三菱総合研究所　社会システム研究本部政策科学システム研究部　阿部祐子氏の指摘　平成16年10月29日）。http://sociosys.mri.co.jp/keywords/081.html

この点は勝山進教授の指摘どおり，「アカウンタビリティ理論」の展開という外在的アプローチに基づく今後の精緻化が求められている。

2. 「トリプル・ボトムライン」について

1999年公開草案の「環境的，社会的，経済的」から2000年版では「経済的，環境的，社会的」に優先順位が変更され，さらに2002年版では環境のみならず社会的取組みを重視し，企業の社会的責任という観点からの展開が見られた，との指摘をどう捉えたらよいのであろうか。

基本的な流れとしては，「営業報告書」（経済，環境，社会），「環境報告書」（環境，経済，社会）そして「サスティナビリティ報告書」（環境，社会，経済）という優先順位の変更があるのではないかと思われるが，この点は今後の検討課題としたい。

3. 理論的フレームワークについて

本書では，アカウンタビリティ関係の展開として，①受託責任会計説の拡張（正統派理論）と②情報会計説の拡張が挙げられている。一般に受託責任会計説の拡張と言った場合には「資本主理論」，「エンティティ理論」そして「企業体理論」といった展開が見られるが，さらにこれに類似するものとして，地球環境をめぐる委託・受託関係から，社会学の一理論である「正統派理論」が展開されており，この点も大変興味深い。また，環境会計報告に援用するための情報会計説（意思決定有用説）の拡張という試みもなされている。

評者としても，環境会計の理論的根拠の一つとして，アカウンタビリティ関係の新たな展開が重要であると考える。ただしその場合，会計責任主体，

ステークホルダー，そしてアカウンタビリティの具体的内容の明確化について，三者を関連させて議論すべきではないかと考える。また，会計責任主体については，いわゆる会計公準と密接な関係を有するという点も指摘しておきたい。その意味では，勝山進教授の指摘される「外在的アプローチ」と「内在的アプローチ」の関係を評者なりに明らかにしなければならない。やはり今後の検討課題としたい。

本稿は平成16年5月8日に立教大学で開催された関東会計研究会での報告「勝山　進編著『環境会計の理論と実態』について」のレジュメに加筆修正したものである。