

## エコロジカル・アカウンティングと パブリック・アカウンタビリティ

富 増 和 彦

### I. は じ め に

地球環境問題が今日の人類の抱える緊急課題の1つであるとの認識が世界的に広まり、それとともに様々な学問領域でも環境をテーマに議論が展開されている。このことは会計学の分野においても例外ではなく、「グリーン・アカウンティング」と総称できる領域が開拓されつつある。それは、環境会計（マクロレベル、ミクロレベル）、環境監査、環境情報ディスクロージャーなどから構成されると考えられるが、本稿ではこれら三者の論理的な結び付きを考察し、総体としてのグリーン・アカウンティングはエコロジカル・アカウンティングへと発展する必要がある、それを支える理論的根拠としては「パブリック・アカウンタビリティ」概念が最も論理整合的かつ倫理的であると主張する。なお、本稿で予定されている「会計」は、企業会計を対象としており、マクロ会計（国民経済計算）の領域は考察対象とはなっていない。従って、個別企業と環境問題とのかかわりの中で「アカウンティング＝会計」がどのような役割を期待されるか、そう期待するだけの説得的根拠があるかどうかの主たる論点となる。

また、「会計」という用語については、複式簿記計算を中心とする一連の体系、という伝統的な枠組みを超えて、最終的にはもっと広い「報告・説明責任」ともいうべき意味を込めて解釈することができる、という観点に立っている。しかし、このような解釈は漢字の会計という語感を逸脱し読者を混乱に陥らせることが十分予想できるので、本文では「会計」は複式簿記機構を含意し、より拡張した意味においては「アカウンティング」を充てている。

その他、本稿は倫理という問題領域に一步踏み込んでいる。そのため、規範的な訴えや価値観の相違などが読者の納得を得にくいものにする可能性はある。これは科学が社会科学を含め客観的で没価値的でなければならないという「規範」のもとで研究している者には至極当然のことであろう。しかし、ポスト・モダンの潮流の中で判明してきたことだが、完全に客観的な視点から物事を把握し分析し理解することは、人間の認識能力からして不可能であることが明らかとなってきた。人間の認知、思考、思索には多かれ少なかれ、意識的な主観的要素や、無意識の社会規範・常識などが潜入している、と考える方がより合理的である（完全な合理性はないが）。さらに、次のような自然科学者の言明もある。

「環境問題を考える場合、細かく分析して数値だけで判断するのは、誤りを犯すことになりはしないか。もっと人間の感性を重視しないと、解決できないのではないか」<sup>(1)</sup>

従って、本稿が従来のものの見方に比べ、倫理的規範的判断に多分に依拠しており、直感的で科学的証明ができないとしても、それは決定的な欠陥ではなく、筆者の目を通した事実の解釈の1つであり、一視角からの論証であることは間違いない。もちろん、価値観は多様であり、議論と説得を通じて合意が形成されることが望ましい。本稿が環境問題の会計学への導入に際して、多少なりとも足掛かりを提供することができれば幸いである。

## II. アカウンタビリティの所在——環境はプリンシパルとなるか？——

本稿で論ずるパブリック・アカウンタビリティと、社会関連会計の領域で展開されている社会的アカウンタビリティとはほぼ同一と見てよいであろう。<sup>(2)</sup> 環境問題が人間社会全体に影響し、地球の構成員としての全生物種の存在を脅かしている。そのような影響・脅威に対して、影響・脅威を与えるもの、被るものの関係が生じてくる。そうした影響行使力をもつものには何らかの責任があると考えられるが、漠然とした責任ではその所在は問えないので、責任を明確化することが必要である。グレイ＝オーエン＝マundersらは、企業の社会的責任、社会的アカウンタビリティを次のように説明している。

「社会的責任は、純粋に財務的な意味をもっておらず、何らかの（明示的にしろ黙示的にしろ）識別可能な契約のもとで組織に要求される活動に対する責任である。」

「社会的アカウンタビリティは、成立した契約のもとで社会的責任がある活動を説明する責任である。そのアカウンタビリティが履行される（あるいはその報告書が提出される）条件は、そうした活動にとって適切なものでなければならない。したがって、例えば、財務報告書は、健康管理や環境を改善するために計画された活動についてアカウンタビリティを履行するには不適切なものである。」<sup>(3)</sup>

しかし、環境問題については直ちに次のような疑問が提起される。グレイらはプリンシパル・エージェント関係に則った「契約」の存在を社会的アカウンタビリティ存立の重要な根拠と

(1) 鈴木紀雄稿（1993年6月30日、朝日新聞・広告のページ「琵琶湖の自然を守るには——ラムサール条約登録にあたって——」）

(2) パブリック・アカウンタビリティ、社会的アカウンタビリティについては Rob Gray, Dave Owen, Keith Maunders, *Corporate Social Reporting—Accounting and accountability—*, Prentice/Hall, UK, 1987（水野一郎、向山敦夫、國部克彦、富増和彦共訳、山上達人監訳『企業の社会報告—会計とアカウンタビリティ』白桃書房、1992年）、飯田修三「現代企業の企業会計と社会関連思考」（『追手門経済論集』第28巻第1号、1993年4月）、山上達人「アカウンタビリティ概念の拡充とグリーン・アカウンティング——社会関連会計の新しい展開——」（『産業と経済（奈良産業大学）』第7巻第3号、1992年12月）、向山敦夫「社会関連報告とアカウンタビリティ——社会的アカウンタビリティの検討——」（『岡山大学経済学雑誌』第22巻第3・4号、1991年2月）、國部克彦「社会的アカウンタビリティの論点」（『経営研究』第44巻第1号、1993年5月）等を参照のこと。

(3) R. Gray, D. Owen, K. Maunders, *op cit.*, p. 4, 山上達人監訳『前掲邦訳書』6ページ。

(4) 考えているが、環境に関して、そのような契約を企業は誰と締結しているのだろうか。また、仮に自然環境と締結しているとすると、環境がプリンシパル、企業がエージェントという関係が生ずるが、これには矛盾がないのか。

まず第一点の契約については、企業も含め、あらゆる組織、あらゆる個人が原理的には自然資源利用について、自然と暗黙の契約を締結していると考えることができる。最も保守的と考えられてきた英国元首相マーガレット・サッチャーの言葉を借りれば、「どの世代もこの地球に所有権を持ってはいません。我々が所有するのは生涯にわたる借地権、それも完全に補修して返す条件付きのリースです」<sup>(5)</sup>となる。もちろん、完全補修条件付きリース契約とはいえ、既に夥しい契約違反が歴史上なされてきており、それらは返済不能である。今後は、自然環境の利用に当たっては、その損傷を回復可能な点まで認めるがそれ以上は厳しく規制する、という契約が顕在化してこよう。

このように自然環境も契約事項の1つに十分なり得、自然資源を利用する企業がそれらを環境から借用・受託していることになるが、契約の当事者としては誰が適当なのか。プリンシパル、エージェントは誰かという第2の問題である。例えば企業が汚染物質を環境に放出したとしてそれが気象を変動させたり、工業用水の水質悪化を惹起すると、結局自社にとっても不利となるのであれば、汚染企業のアカウンタビリティは自社へのアカウンタビリティも含むという奇妙な結果になる。もちろん川上と川下のように利害関係がはっきり対立する場合にはプリンシパル・エージェント関係は比較的明瞭に成立する。しかしオゾン層破壊や CO<sub>2</sub> 増加などの因果関係は「自分の首を絞める」性格をも持つ。環境問題ではエージェントたる企業が同時にプリンシパルをも兼ねる可能性が出てくる。

ところで、全生物種は自然循環というネットワークの網目上に布置されており、相互依存関係にあるから、他の種を人為的に絶滅させたり、環境を回復不能な水準にまで破壊するという行為は、ネットワーク破壊につながり、最終的には人間が自身の首を絞める自殺行為に等しい。このようなものの見方は次のように要約される。

[システム論的見方 (system theory)・包括的世界観 (the holistic view)] システム論的見方とは「まず第一義的には、世界、諸問題、諸活動、諸事象について考える方法をさすが、それは2つの主な特性を持っている。第1の特性は、全ての事柄は相互に関連しあっており、したがって、あるひとつの事柄に対して全体的理解を示すということは、他のあらゆる全ての事柄に理解を示す必要があると考えられる点である。第2には、そうした十分な理解は不可能であり、そうした諸問題は隣接するサブシステム——全世界のあらゆる事象がよ

(4) Cf. R. Gray, D. Owen, K. Maunders, *Ibid.*, pp. 2-4, 山上達人監訳『前掲邦訳書』3～5ページ、参照。

(5) Frances Cairncross, *Costing the Earth*, The Economist Books Ltd., London, 1991, p. 16 (フランシス・ケアンクロス著、東京海上火災保険グリーンコミティ訳『地球環境と成長——環境に「値段」をつける——』東洋経済新報社、1992年、7ページ。

り高次元で解決されるために、いっそう統制可能なシステムへと向かう複雑なプロセス——を考慮した上で提示されねばならないと考える。適用されるサブシステムは、影響可能性の問題——ここでの中心問題は、影響を及ぼしている主要な原因は何であるのか、そしてまた当該問題が次に影響を与えるであろう環境上の主要な要素は何であるのか——を考え合わせながら選択される。<sup>(6)</sup>」

包括的世界観とは、「世界を相互に連絡した全体で1個の、生命のネットワークとみなし、多くの異なる部分の寄せ集めとは見なさない。もしこのネットワークの構成要素の一部を破壊すると、最後にはネットワークそのものを破壊することになる。我々がそれを破壊するとすれば、結局は我々自身を破壊させることになる。」<sup>(7)</sup>

以上のように、システム論的見方と包括的世界観とは同一とみてよい。こうした世界観は、これまでの学問上、思想上の支配的パラダイムであった、機械論的・分析的な科学万能主義や、主体・客体の二項分立の考え方とは根本的に異なるものであり、キリスト教に根差す、自然支配・人間中心の西欧合理主義の思想の根本的転換を求めることに注意が必要である。これは思想的には近世モダニズムを克服するポスト・モダンの潮流である。ここにおいては、主体と客体、影響する側とされる側、という対立的な分断は論理展開上、不適切となる。

さらに、人間という生物の特殊性が環境問題におけるプリンシパル・エージェント関係を希薄化する。というのは、人間は「因果関係を把握した上での環境改変」能力があり、<sup>(8)</sup>農耕以来、「環境の管理」を推進してきた。人間は、生物固有の「環境と表現型の共進化」<sup>(9)</sup>を遥かに凌ぐ影響力を有しているのである。「人間が環境に対して何をするかということが、環境の質を決定する……つまり、人間の中には環境が含まれているのである。」<sup>(10)</sup>

このように、環境問題に対して何らかのアカウンタビリティを想定するとしても、それは相互に独立していることを前提とする、プリンシパル・エージェント関係ですべてを説明することはできない。もっと根源的・包括的な論拠でアカウンタビリティの存在を人間の責務として規定しなければ説得力に欠ける。そこで、次にこのような問題意識から、土地倫理と生物・環

(6) Rob Gray, *The Greening of Accountancy: The Profession after Pearce* (The Chartered Association of Certified Accountants; Certified Research Report 17), Certified Accountants Publications Ltd., London, 1990, p. 26. なお本書は近日翻訳書が菊谷正人編訳、神谷健司、松井泰則、向山敦夫、富増和彦、水口剛、佐藤信彦、近田典行共訳『環境保護と企業経営(仮称)』白桃書房、として出版される予定である。また本書の紹介として、富増和彦「(原著紹介)グリーン・アカウンティング」(『社会関連会計研究』第4号、1992年11月)ほか、環境保護研究会「文献紹介」(日本大学経済学部産業経営研究所刊『産業経営研究』第14号、1993年)がある。

(7) Richard Spurgeon, *Ecology*, Usborne Publishing Ltd., London, 1988, p. 35.

(8) 佐倉統『現代思想としての環境問題——脳と遺伝子の共生——』中公新書、1992年、106ページ。

(9) 『前掲書』同ページ。

(10) 『前掲書』110ページ。また、環境問題におけるプリンシパル・エージェントの人格的同一性については、前掲・國部克彦稿「社会的アカウンタビリティの論点」から直接の示唆を得ているので、参照されたい。

境の生存権について議論を進めよう。

### III. 土地倫理, 生物・環境の生存権とアカウンタビリティ

生物は絶えず絶滅と進化の道を辿ってきたのだから、人間がその生存能力の高さを遺憾なく発揮して他の種を絶滅させても、それが「進化」だからしょうがない、という見方もある。ただ、問題は人間による絶滅のスピードが余りに急激であり、同時に地球上の生物遺伝子ストックが急速に失われているという事実である。この破局を避けることが究極的には人間の存亡につながるから、あくまで自然環境のより完全な管理を目指すという、人間中心的な考え方があ。しかしこれは根本的にエコロジカルということとはできない。

いまここで、環境や自然物にも存在する「権利」があるとの主張を検討しよう。このような万物に精霊が宿るとでもいうべき「無用の用」的発想は、東洋思想においてはごく当たり前の(11)ものであり、日本でもつい最近まで日常生活に浸透していた理念である。しかし、一神教の欧米で自然物に対する支配観を克服するのは並大抵のことではなく、日本が西欧合理主義に染まった頃にやっと彼の地で社会の「声」として認知され出したのは皮肉としか言いようがない。アルド・レオポルドは「土地倫理」という概念を提唱し、人間が地球という共同体の一員に過ぎないと説いた。

「……生態学の立場で言うなら、倫理とは、生存競争における行動の自由に設けられた制限のことである。哲学の立場で言えば、倫理とは、反社会的行為から社会的行為を区別することである。表現は違うが、共にひとつのことについて定義しているのだ。……最初の倫理則は、個人どうしの関係を律するものであった。……その後につけ加えられた倫理則〔民主主義もその1つである〕は、個人と社会の関係を律するものであった。……人間を取り巻く環境のうち、個人、社会に次いで第3の要素である土地にまで倫理則の範囲を拡張することは、……進化の道筋として起こりうることであり、生態学的にはぜひ必要なことである。……現在行われている自然保護運動は、こういう主張を認めようとする胎動だ……倫理は、その場その場の生態的状況に対応する際の指標だと思ってよかろう。(12)」

「土地倫理とは、〔個人が、相互に依存しあう共同体の一員であるという〕共同体という概念の枠を、土壌、水、植物、動物、つまりはこれらを総称した「土地」にまで拡大した場合の倫理をさす。……要するに、土地倫理とは、ヒトという種の役割を、土地という共同体の征服者から、平凡な一員、一構成員へと変えるのである。これは、仲間の構成員に対する尊敬の念の表われであると同時に、自分の所属している共同体への尊敬の念の表われでもある。(13)」

(11) 筆者も幼少の頃、祖母から「土の神さん」「溝の神さん」「石の神さん」などに畏敬の念を払うように言われたものである。現在でも仏壇、神棚の他、お稲荷さん、荒神さん、竈の神さんが祀っており、多神教の伝統は（地方では？）決して廃れていない。

(12) アルド・レオポルド著、新島義昭訳『野性のうたが聞こえる』森林書房、1986年、311～312ページ。

(13) 『前掲書』313～314ページ。

また、生物学者のポール・エーリック＝アン・エーリックは、生物多様性の保全とハビタット（生息地）破壊防止が今後の人類の生存にとってどれほど重要かを論じ、「人類には、なしとげた偉大さのほかに、責務（スチュワードシップ）ともいうべききわめて倫理的な責任があり、……とくに私たちには地球上の共生者を破壊する力があるから、なおさらその共生者の権利を尊重しなければならないのである<sup>(14)</sup>」と述べている。

さらに、現代の法学者・クリストファー・ストーンは、環境や自然物が裁判の当事者として<sup>(15)</sup> 法廷に出廷できる権利がある、という画期的な論証を行っている。ストーンによれば、環境や自然物はその代理となる「後見人」を立てて、自然破壊者と法廷で争うことが可能になり、この概念が実地に適用されれば無秩序な乱開発は典型的には訴訟を通じてストップするであろう。レオポルド、両エーリック、ストーンらの言うように、自然物に対して一定の生存権を付与しようという考え方は、人間中心主義を脱し、人間が環境と共存共生していく上で原理的に極めて重大であり、その意義は大きいと考える。このような理念はまさにディープ・エコロジーの<sup>(16)</sup> 理念である。それは、既存の経済成長・量的拡大のパラダイムを受け継ぐ皮相的環境主義とは対立する、価値観の転換を伴う、積極的な環境保護思想である。生物や環境にも固有の生存権・存在権を認めるという考え方は、ディープ・エコロジーに立脚しなければ決して理解できない。

ここで、このような生存権が権利として存在するとすれば、そこには一定のアカウンタビリティが存在すると言わねばならない。つまり、開発や自然破壊によって影響を被る自然物や環境については、人間（開発主体）は無責任ではありえず、その行為について自然物・環境から合意を取り付けると同時にその生存権を認めなくてはならない。そのため、事前・事後の釈明が必要であり、そこにエコロジカル・アカウンティングが、自らの活動によって環境に影響を与えるものすべての責務となる。すなわち、人間は、固有の生存権を有する生物・環境に対して、共同体の一員としての行動規範たる「土地倫理」に基づく責任を有している。そのような責任が存在する以上、我々には借用した「完全補修条件付きリース権」の行使が妥当かどうか、常に自然環境に釈明する義務が生じ、そこに共同体構成員に対するパブリック・アカウンタビリティが存在するといえる。この場合、自然環境がプリンシパル、人間・企業がエージェントと捕らえる視点では、自然と人間との対立関係が解消しない。「リース権の借用」というのは無

(14) ポール・エーリック、アン・エーリック共著、戸田清、青木玲、原子和恵共訳『絶滅のゆくえ——生物の多様性と人類の危機——』新曜社、1992年、62ページ。

(15) クリストファー・ストーン稿、岡崎修、山田敏雄訳、畠山武道解説「樹木の当事者適格——自然物の法的権利について——」（『現代思想』第18巻第11号、1990年11月）、参照。

(16) ディープ・エコロジー（深層エコロジー）やそれに対立する皮相的環境（保護）主義（shallow environmentalism または light green）については、E・カレンバック、F・カプラ、S・マーバーク著、鶴田栄作訳『エコロジカル・マネジメント』ダイヤモンド社、1992年、45～49ページや、山田國廣『地球汚染からの脱出——水循環とエントロピー——』アグネ承風社、1991年、197～199ページを参照されたい。

制限な権利設定ではなく、自然の回復力・浄化能力、エネルギー収支といった観点からの、許容範囲内の権利設定である。プリンシパル・エージェント関係における受託・委託の視点を見直すと、自然資源の受託・委託とは一方的な人間側の受託であり、自然は何も良好な管理を求めて人間に委託しているのではない。自然を経済的有用性の視点だけで眺め、監視・管理の対象とみなすような価値観ではなく、共同体概念に則った、パブリック・アカウンタビリティが要請されるのである。

もちろんそのような説明責任としてのパブリック・アカウンタビリティは企業だけにあるのではなく、生産者、消費者、自治体等の、その枯渇性資本を必要とする社会の構成員全体の1人1人に及ぶ、重合的責務である。もっとも、企業の生産・販売活動に伴う廃棄といった環境汚染については企業責任を追求することは比較的たやすい。しかし、消費者の廃棄までを考慮した製品・サービスの提供が望まれる。これは、過分に企業に責任を課すように思われるが、一部消費者の責任をも負担したアカウンタビリティを企業は負うと考える根拠がある。この点は、プライバシー保護に関して、消費者に対する企業の責任とアカウンタビリティとして体系化できるが、それについては紙幅の関係で割愛せざるを得ない。ここでは社会構成員個々の責任分担についての詳論は避け、次節で企業の責任を問いかけてみたい。

#### IV. 企業の環境に対する責任とエコロジカル・アカウンティング

企業とは、社会的に必要な財やサービスを提供する組織体である。「社会契約」的な企業観のもとでは、正統性と目的適合性の両者を満たさぬ組織は、社会的な存在意義が認められ<sup>(17)</sup>ない。(分配面での)正統性や(財・サービス提供面での)目的適合性については、社会が規範すなわち判断基準を形成する。ゆえに、エコロジカルな経営か否かは「環境倫理」の問題である。今日醸成されつつあるストーンらに代表される倫理規範では、エコロジカルでない組織は、社会的存在意義がなく、地球上に存立する意義がない。このエコロジカルか否か、という判断基準は、企業の中の物質・エネルギーの流れがエコロジカルかどうか大きく左右されるだけでなく、企業の存立目的、立地そのものへの問いかけでもある点に注意しなければならない。対症療法的・消極的な皮相的環境主義で対処するのではなく、ディープ・エコロジーに則り、仕入・生産・販売・流通・財務・廃棄などあらゆる局面で生態系に配慮する経営が問われている。

環境問題において確かに廃棄は重要なテーマである。排水、排ガス、ゴミ、有害廃棄物、廃熱、騒音、悪臭など、企業活動に「廃棄」は不可欠であり、個人生活にも「廃棄」は不可欠である。人間が動物と異なるのは、後片付けしようと思えば片付けられる点にある。廃棄物や有害物質の化学的・物理的な性質を弁え、無害化処理し、リサイクルさせられるのは人間だけである。アメリカのスーパーファンド法に見られるように、廃棄物の「処理義務すなわち所有権」

(17) Cf. R. Gray, D. Owen, K. Maunders, *op cit.*, pp. 10-11, 山上達人監訳『前掲邦訳書』14ページ、参照。

について遡及的責任を認めれば、不法投棄やゴミの越境についての抑止力となりうる。<sup>(18)</sup> 経営活動に不可欠の廃棄についてはそのような責任追及の手段もあろう。だが問題の核心は、廃棄の以前に、経営活動そのものが環境に影響している点である。鉱山会社、建設会社などは最も直接的に「ハビタット」を破壊する。だが、およそすべての企業は「立地」した事実ですでに「ハビタット」をかなり破壊している。また、事業目的や生産物、提供するサービスのありかた、質にまで踏み込んで、自然環境の観点からの存在意義を斟酌しなくては、自然環境へのアカウンタビリティとしては不完全である。人間にとって、一定の経済活動は必要であり、そのためには土地や資源を利用しなくてはならない。人間も雑食性の「種」であるから、他の生物を衣食住のために利用しても何ら非倫理的ではないが、消費拡大を目指す「量的拡大再生産」を無限に追求することは、「資源の有限性・成長の限界」に照らして非倫理的である。他種の存立余地を残した「持続可能」な経済活動を行うしかない。そこで、企業においても、立地、廃棄を含め、その経営活動が環境にいかなる影響を与えているかを常に考慮する必要がある。

その場合、企業、政府・自治体、住民が総合的に対処すべきことは明らかであるが、ここでは企業の対策を中心に述べて行きたい。まず、マクロ・レベルではこれまでのようなダイナミックな成長をもたらす市場経済のあり方の検討が必要である。一般的に、環境保護は開発を抑制し、成長のスピードを減速させると見なされている。「持続可能」を第一義とすれば、ビジネスチャンスが減少するかもしれない。しかし、個別企業レベルではたとえ「定常的・静態的市場」であっても、その内部での競争と利益は存在しよう。市場を利用した、企業に環境保護へのインセンティブを高める方策の導入が期待される。その一方、市場・貨幣評価・利益指標のみに頼ることには問題があり、利益とは別の評価尺度をも多元的・複眼的に利用して企業評価を試みねばならない。量的・金額的拡大でなく、質的・定性的な評価が問題である。

#### (1) 価格を利用した、伝統的会計学的対処法

まず伝統的な価格シグナルの利用（市場）の面での問題点を見て行こう。これは従来から指摘されているように、漠然とした社会的費用をどのように数値化するのが問題となる。これについては、繰り返し主張されてきたことではあるが、次の2人の言葉を引用し、コスト内部化の意義の大きさを確認しておきたい。

「暗に規範的判断をすること、市場の金銭的評価の報告ではなく、社会が「評価」しようとすることについてのルールを作ることだ……たとえ決定権者が「高目」に見積もっ……ても、その決定権者の見積もりを間違いであるとは言えない。……環境問題におけるわれわれの経験は、絶えず、われわれの行為が当初の予測以上に、より長期的でかつ広範囲に及ぶ損害を引き起こしてきたことの発見であった」<sup>(19)</sup>

(18) アメリカのスーパーファンド法については、植田和弘「スーパーファンドの中間決算——CERCLAからSARAへ——」(『公害研究』第19巻第4号、1990年春号)、東京海上火災保険株式会社編『環境リスクと環境法・米国編』有斐閣、1992年を参照。

(19) クリストファー・ストーン稿、岡嵯修、山田敏雄訳、畠山武道解説「前掲稿」、74ページ。



「たんに環境コストの見積りが難しいということで努力を放棄することは、2つの理由から受け入れがたい。まず第1に、およその価格を設定することが、まったく何もないよりは、より良い政策の基礎として使える。……第2の理由は、それにより邪道な行為を防ぐことにある。<sup>(20)</sup>」

また、特定物質の排出規制等のために、様々な経済的手法を用いることで簿記上の「取引」として認識可能なものもあろう。この場合、貨幣を通じた資源配分につながる意志決定への影響をもたらすことになる。とくに企業が市場をベースに競争活動する点から言えば、貨幣インフロー・アウトフローへの影響には敏感に反応することが予想される。市場を利用した環境保護行動の誘導が期待されるのである。そのためにも、「取引」を「可視化」<sup>(21)</sup>することが求められる。ここに、環境会計（複式簿記に則った、企業会計の一分野）の役割が期待されることになる。それには、貸借対照表に基づく様々なアプローチがあり、その中には現行の資産・負債・資本分類をそのまま踏襲し、それに新たな環境資産や環境負債を加える、という比較的簡単なアプローチと、資産について環境・エコロジーの視点から徹底的な再分類を行うものが考えられている。また、損益計算書において、社会的費用としての環境コストを明示的・別建てに計算・報告し、社会的業績を利益指標に織り込んで行くことが考えられている。しかしここでは紙幅の都合から、詳細については別稿<sup>(22)</sup>を参照されたい。

## （2）複式簿記機構を越える、企業環境情報の把握——市場価格のイデオロギーを越えて——

伝統的会計の方法を環境問題に適用するということは、環境問題に起因する社会的コストを内部化し、取引の対象とすることであり、その限りでは市場を利用した環境問題の解決の一方策である。しかし、会計計算方法の変更や会計本体への社会的費用の包摂だけに局限されてしまっては、エコロジカル・マネジメントの実現には思想的にも実践的にも不十分である。企業の関係する環境問題の解決には、「企業の自然環境情報」の包括的体系が展開されなければならない。グリーン・アカウンティングは、皮相的環境保護主義に依拠して専ら「市場」の枠内だけで機能することを目指すのではなく、ディープ・エコロジーに立脚するエコロジカル・アカウンティングに発展・純化・洗練し、生態学的健全度の判断基準となる指標を提供する必要がある。

エコロジカル・アカウンティングの展開に際しては、従来の経済学のイデオロギーを極力排除することが肝要である。さもなければ土地倫理に則り、パブリック・アカウンタビリティに依拠したアカウンティングの体系化は望まれない。ここで経済学のイデオロギーとは、稀少性、市場価格をキーワードとする、皮相的環境主義に利用されるイデオロギーである。室田氏の言葉を借りれば、従来の経済学は「すべての事物を私的に分割し、それらに価格づけをして商品

(20) フランシス・ケアンクロス『前掲邦訳書』12～13ページ。

(21) 「可視化」については、國部克彦「ポスト・モダンと会計研究」(『會計』第140巻第6号、1991年12月)らを参照。

(22) 拙稿「グリーン・アカウンティングの動向——会計学とエコロジーの交流に向けて——」『社会関連会計研究』第5号(1993年)掲載予定。

化しようというイデオロギー」<sup>(23)</sup>である。海浜の入浜、農村の入会地あるいは景観のような、本来、商品でも公共財でもない「天恵」は、生態学的ルールに則り共同体が利用している限り、資源枯渇は生じないので、稀少財ではない。それらは「私的な分割による商品化や公的な管理」<sup>(24)</sup>によっては十分に保全されないばかりか、破壊をまぬがれない」のである。

このことは、グレイも指摘しており、近代経済学の祖として知られるアダム・スミスや、J. S. ミルが、道徳や倫理を見据えていたことを喚起し、没価値的に歪んだ発展を遂げた近代経済学を非難している<sup>(25)</sup>。また、現在価値によって将来を割り引くという「思想」は非常に危険である。「巨大なクジラを意図的に絶滅に追いやることを「合理的」としているのも現在価値を巡る経済概念なのである。……絶滅をもたらすほどの搾取も、クジラのように特定の所有者のいない「共有」資源ではなおさら企業や国家による利用が経済的に「正当化」されやすい」<sup>(26)</sup>からである。

さらに、近代経済学、マルクス経済学に共通の問題点として、室田氏は不適切な生産概念を指摘している。「人間の生産活動とは、人間が望ましいと考える場所と時に、ある低エントロピーの秩序をつくりだす活動であり、このためには、一般的にいてエントロピーの高い原材料の投入の他に、低エントロピー源の投入が不可欠である。ここでの低エントロピー源の役割は、原材料からエントロピーを吸いとることにあるわけで、その結果、廃物・廃熱が生じる。……つまり、原材料よりエントロピー水準の低い製品（ないし生産物）をつくる過程は、低エントロピー源の消費によって<sup>(27)</sup>はじめて可能になる」が、その低エントロピー源の消費過程が公害として表面化した場合、「外部不経済や社会的費用などの概念を持ち出して問題を整理しようとする試みは、知的な思考実験としてはおもしろいが、問題の本質を十分にとらえていると<sup>(28)</sup>はいいいがたい」。

つまり、環境問題の解決には、市場ベース・価格ベースでの対応だけでは根本的に無理であり、非価格、共有財、共同体、土地倫理という、伝統的な西欧合理主義的イデオロギーが抹殺してきた理念の復活と、エコロジー、エントロピーに立脚する新たな理念との複合的展開が期待されるのである。

従って、企業の評価軸としては、従来の「利益」一本で評価するのではなく、少なくとも「環境」を並列させた、複眼的な企業の評価体系を構築しなければならない。アカウンタビリティは財務的アカウンタビリティのみに止まらないのである。現在までの環境問題に対する世

(23) 室田武『エネルギーとエントロピーの経済学』東洋経済新報社、1979年、196～197ページ。

(24) 『前掲書』198～199ページ、参照。

(25) Cf. R. H. Gray, *The Greening of Accountancy*, pp. 141-147.

(26) ポール・エーリック、アン・エーリック共著、戸田清、青木玲、原子和恵共訳『前掲書』、原注30～31ページ、参照。

(27) 室田武『前掲書』48ページ。

(28) 『前掲書』49ページ。

界的な合意を総合すれば、次のような、生態学的健全度を示す情報を企業は収集するよう要請される。

①開発による、森林や湿地に代表される土地の生態系破壊に伴う、ハビタット破壊状況についての事前・事後の環境影響評価（アセスメント）《生物多様性の保護》

②CO<sub>2</sub>その他の温暖化ガスの放出量の管理を中心とするエネルギー対策《対温暖化・エネルギー使用量》

③特定フロン、放射性物質、有機塩素化合物、重金属類、プラスチックといった、生物分解不能物質（自然の物質循環に委ねられない有害危険物質）の管理《廃棄物対策》

すなわち、ハビタット保護《ハビタット・アカウンティング》、エネルギー利用抑制《エネルギー・アカウンティングまたはエネルギー監査》、物質循環《廃棄物アカウンティング》が考えられる。これらを利益指標と同等の地位に置き、多次的観点から企業業績を判定することが重要である。

より具体的には、例えば土地利用であれば、その地域の極相を最高点としてランク付を行い、面積を掛けて「ハビタット」の健全度を評価する。かくして「ハビタットへの収束」<sup>(29)</sup>を遂行する。また、重金属、フロン、プラスチック、化学薬品など、生物分解性のない非循環性資産については、最終的な規制値は「排出ゼロ」を目指す。「微量ゆえ影響がない」という考え方は、エコロジーでは成立しない。食物連鎖過程での生物体内濃縮など、予期せぬ波及効果を未然に防止するには従来の「許容値」という発想を逆転させる必要がある。また、炭素、窒素、リン、硫黄などある程度「富栄養化」した方がハビタットが豊かになる循環性物質については、「排出ゼロ」ではなく、流域レベルでの「排出割当」を実施する。エネルギー利用については、過去の太陽エネルギーの蓄積である化石燃料や、石油を多消費する原子力、太陽電池は極力使用せず、使用量の削減目的を立て、それに変わる、現在世代のタイムスパンで形成される代替エネルギーの利用度の向上を図り、そうした成果を測定し報告する<sup>(30)</sup>。

上述のことは、企業の内部的意志決定に際し環境的諸側面を意志決定に反映させるため環境情報を提供するという、経営階層内アカウンタビリティという点で意義を有する。しかし、そのような企業の環境情報は、内部的利用だけでなく、民主主義社会における企業対社会の意志決定プロセスからも要請されることである。つまり、企業の環境情報は広く社会に開示される必要がある。とくに自然環境という、広範囲に影響を及ぼす問題については、企業セクターに限らず広く情報公開を行い、利害関係者の参加的意志決定が確保されねばならない。

### (3) 環境監査

(29) (財)環境情報科学センター編『自然環境アセスメント指針』朝倉書店、1990年、参照。

(30) この物質分類の発想は次の文献に多くを負っている。槌田敦「エントロピー論と廃棄物」（『別冊経セミ・エントロピー読本Ⅳ・ガボロジーとエントロピー』日本評論社、1987年）、槌田敦『環境保護運動はどこが間違っているのか？』JICC 出版局、1992年。

次に、そのような情報ディスクロージャーにおける信憑性とも関係して、環境監査について考察を進めたい。カプラらによれば、環境監査と今日呼ばれるものには大きく次の2つのものがあるという<sup>(31)</sup>。まず、皮相的環境主義に則った「遵守監査」であり、これは法律・規制への遵守度を監査するものである。これは企業の対応としては後ろ向きであり、政府・自治体の作成した基準に消極的に対応することになるという。このアプローチの下では、「経済成長」という目標が優先的に維持されており、皮相的環境主義の段階にとどまる。一方、ディープ・エコロジーに則った「エコロジー監査」は遵守監査とは異なり、企業が制度的基準を上回る自主的基準を設け、しかも生態学的健全性を確保するため、あらゆる活動レベルでのエコロジカル・マネジメントを実践している場合にのみ、実現できる監査である。エコロジー監査は企業の積極的・能動的活動を前提としている。

「エコロジー監査とは、企業活動を深層エコロジー (deep ecology) の視点から、あるいは新しいパラダイムの視点から、調査し検査することである。それは、支配から協力へ、経済成長のイデオロギーから生態学的持続可能性のイデオロギーへという、企業文化の価値観の転換に動機付けられている。そして、それに対応する機械論的思考からシステム論的思考への転換、そして全体系的マネジメントとして知られる新しい経営スタイルへの転換を含んでいる。エコロジー監査の成果は、企業の環境への影響を極小化し、あらゆる企業活動を生態学的に健全なものにするための行動計画である。」<sup>(32)</sup>

つまり、遵守監査とエコロジー監査との違いは、それがどのような基準で良否の判定をする(監査する)のかだけでなく、その前提として、経営活動・組織体制がエコロジカルかどうか、ということも含まれる。

また、監査主体の観点から、企業内部者が行う環境監査、企業外部の第三者が行う環境監査が考えられるが、これは会計監査でいう内部監査と外部監査の違いと同様の違いである。この監査主体の問題は監査結果のディスクロージャーとも関連が深い。もし監査結果を企業外に開示するのであれば、情報の信頼性確保のために第三者による外部監査が必須のものとなる。これは財務監査とディスクロージャーの関係と全く原理的には同一の考え方である。監査主体と非監査主体との利害関係が濃厚な場合、監査結果には十分な客観性は期待できない。

さて、内部環境監査の意義とは、企業の内部統制システムが環境保全の面で有効に機能しているかどうかを検証することにある。企業の姿勢としては、公害防止活動から総合的な環境保全活動へ移行することが大前提である。内部環境監査の実施主体は、企業内部者が実施するのが企業機密上、あるいは情報の蓄積という点では最も望ましい。しかし、実施スタッフが十分でない場合や、測定機器の問題などがある場合には、環境監査プロセスの一部または全部を外部(環境コンサルタント会社など)が請け負うことも可能であり、それがコスト節約になる場

(31) E・カレンバック、F・カプラ、S・マーバーク『前掲邦訳書』45～49ページ、参照。

(32) 『前掲書』48ページ。

合もある。なお、外部者が行う環境監査であっても、監査結果を公表せず、情報を企業内部のみで用いる場合は、内部環境監査である。I C Cなどは監査結果の公表には消極的だが、私見<sup>(33)</sup>では「公開」を行って初めて企業は社会的に認知され信頼されるものとする。繰り返しになるが、それは、企業の社会的責任の1つとしての環境問題について、パブリック・アカウンタビリティを企業は負い、市民、あるいはもの言わぬ生物種や景観（また、それらの代弁者（後見人）たる環境保護団体など）には説明を求める権利がある、と考えられるからである。

そこで、外部環境監査の意義が考慮されねばならない。環境情報の開示（ディスクロージャー）を通じて、社会的に企業行動をコントロールする場合、情報の信頼性は、情報生産者（企業）側からの意思表示だけでは市民の納得が得られない。また、企業が行政に情報を提供・開示するとしても、自治体と企業が互いに守秘義務によって非公開となっていれば、これも市民へのアカウンタビリティを履行しているとは言えない。従って、企業はまず、市民（さらには環境そのものを含むパブリック）への環境情報提供を図り、さらに情報の信頼性を確保するために第三者による監査を実施することが求められる。これは今日の財務諸表公開における会計監査と全く同一理念に基づくことである。情報開示に当たっては、独立主体による外部監査が必要なのである。

現在考案されている環境監査は多様なものがあるが、理念的にはエコロジカル・マネジメントに立脚したエコロジー監査が、監査主体としては第三者が行う外部環境監査が、監査結果については社会へのディスクロージャーを行うことが最もエコロジカルであり、民主主義的であるといえる。環境監査には、企業内部の効率性の監査という意味合いだけではなく、常に「社会的な監査」の側面があり、それゆえ、ディスクロージャーも必然のものとなる。<sup>(34)</sup>

企業外部への環境情報開示との兼ね合いから、企業外部からの情報監査（E Cレベルでは現在、公認会計士のような「環境検証人」が構想されている<sup>(35)</sup>）は、将来的には避けられない。内

(33) 国際商業会議所日本国内委員会『I C Cレポート』329号（1991/8～1991/12, 2期合併号）、参照。

(34) そのような監査済環境報告書については、英国ボディショップ社の実践例などがある。拙稿「企業の環境情報ディスクロージャーと情報監査——イギリスのボディショップの先進的事例の検討——」（会計フロンティア研究会編『財務会計のフロンティア』1993年（出版予定）、所収）参照。

環境監査は単に負担が増すだけ、という訳ではない。アメリカではスーパーファンド法の影響もあり、環境リスク回避のため、外部団体によって環境監査を受けることが多くなっている。その場合、もしもリスクが顕在化しても、事前に環境監査を実施しておりその時点でリスクが予見できなかったと証明できれば、遡及責任を免れる場合もある。E Cでは1994年7月から、企業の任意で「エコ監査」を施行することになっている（化学工業は強制にせよという声も強い）。参加企業は環境報告書の作成・提出義務があるが、「参加」の事実を公衆が評価し、長期的な競争優位性を確保できるようになる。

なお、環境監査の概要については、環境監査研究会編『環境監査入門』日本経済新聞社、1992年、をも参照されたい。

(35) Cf. Commission of the European Communities, Amended proposal for a Council Regulation (EEC): *Allowing voluntary participation by companies in the industrial sector in a Community Eco-Management and Audit Scheme* (COM (93) final, Brussels, 16 March 1993), 後藤敏彦「E C環境監査制度創設の歴史と動向」（『経理情報』第686号、1993年5月）、参照。

部環境監査が実践されている場合、経験が蓄積すれば、開示規制の有無にかかわらず、積極的にディスクローズして行くことがグリーン・インベスターやグリーン・コンシューマーへの対応としても得策であるが、その情報の信憑性については社会的な認知、つまり外部からの情報監査が必要となる。環境監査の最終的な目的は、見せかけの効率性を脱却して、世代間・世代内・生物間の公平を保つ真の効率性を実現するよう、生物学的多様性の保全度や、廃棄物・有害化学物質・エネルギー効率などのエントロピー的効率性を監査→報告し、社会的なコントロールを可能とすることである。つまり、環境監査は、たとえその実施主体が一個の企業であっても、その目的は究極的には「ディープ・エコロジー、土地倫理」に則った、企業活動の社会的統制にある。

#### (4) 環境情報ディスクロージャー

上記で検討された様々な環境情報を最終的には企業内部に留め置かず、積極的に社会に公開することが望まれる。その場合、環境問題に限らず、広く社会的責任の履行を果たす「社会報告書」の要件として、<sup>(36)</sup> グレイ＝オーエン＝マundersらは次のように要約している。

##### 《社会報告書に求められる特性》

1. 各報告書は（とくに）以下の点を評価可能とするその目的についての記述を含むべきである。
  - ・データ選択の基礎
  - ・表示形式の選択理由
2. 社会報告書の目的は、改善された民主主義の精神により、アカウンタビリティの履行に求められるべきである。
3. 情報は、その報告対象となる特定のグループに適した目的と直接に関連すべきである。
4. 情報は操作されてはならず、専門家でない人にも読解可能でなくてはならない。  
また、それは、監査を受けなければならない。

公表される環境報告書は、このような特性を保持しつつ、まず、既存の財務諸表の項目を変更したり、資産分類について別建ての貸借対照表を作成するなどして、環境コストや環境資産、環境負債を明示し、企業の環境に対する責任を明確化する必要がある。これは、財務的な面でのパブリック・アカウンタビリティの履行である。副次的には株主・投資家にとっては新たなリスクを発見できたり、環境保護に熱心な企業を選好して投資できたりするようになる（グリーン・インベスター）。また消費者や従業員も企業の環境保護への姿勢を判断できるようになり、選択的な購買活動や働く場の選択に影響することが考えられる。

そして、財務的に評価できない責任については、まず法規制のあるものについては「基準遵

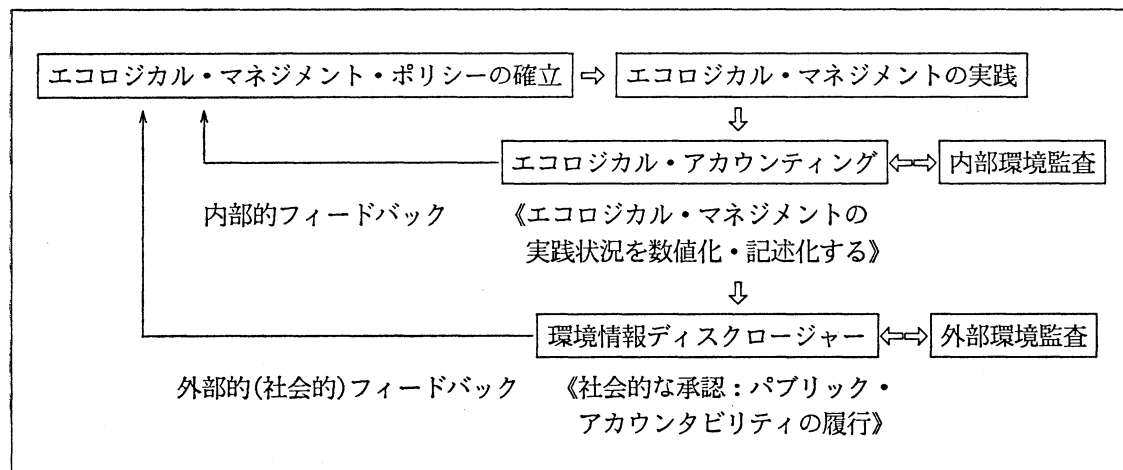
(36) R. Gray, D. Owen, K. Maunders, *op cit.*, p. 89, 山上達人監訳『前掲邦訳書』124ページ。

「守報告書」を作成し、様々な環境規制の達成状況を開示して基準達成の社会的圧力を高めると  
 (37)  
 という方策がある。

基準遵守報告書

主題：公害（地域別）			組織の達成度		
大気汚染	基準値	基準設定者	今年度	昨年度	産業平均
×					
×					
×					
×					
記述事項：次のものを含むこと一用語の解説					
一組織の達成度の報告目的					
一産業大気汚染監視協会報告書					
一地方自治体報告書					
一労働組合の反応					
一会社の反応					
（例えば、水質汚濁、職場環境の汚染、周辺および地域的騒音等についても同様の報告書を作成 する。） ※上記はイギリスでの設例である。					

しかし、この基準遵守報告書は、法規制の遵守度を報告するものであり、これをもってエコロジカル・マネジメントの実践やエコロジカル・アカウンティングの履行を表すと考えてはならない。というのは、通常、法規制は最低基準を規定するものであり、予防的措置として「高目」の基準が設定されると期待することは現状では困難だからである。そこで、エコロジカル・アカウンティングの指標としては、環境基準を越える自主的基準その他のボランタリー活動についての報告と評価が必要である。これには企業独自の「環境報告書」を作成し、エコロジカル・マネジメントの実践とその達成状況を公衆に開示し、他企業を含めた社会の啓蒙活動を



(37) Cf. R. Gray, D. Owen, K. Maunders, *Ibid.*, p. 203, 山上達人監訳『前掲邦訳書』274ページ、参照。

実践することが求められる。自主的基準による評価は難しいが、究極的にはハビタット保全度、省エネ・減エネ度（エネルギー収支）、廃棄物管理を判断基準として、企業経営は、環境破壊を最小としながら、かつエネルギー効率の高い仕入・生産・販売・流通・廃棄を目指すべきであろう。そして、これら何れのケースにあっても、情報の開示に当たっては、第三者による監査が必要である。

以上の内容を図式的に要約すると前ページのようなエコロジカル・マネジメント・サイクルが浮かび上がってくる。

## V. お わ り に

以上、本稿では企業の環境情報の把握、環境監査、環境情報ディスクロージャーについて簡単に触れ、それら三者の概念的な結び付きについて検討を進めた。この三者は決してバラバラに展開されるのではなく、自然環境の生存権を背景とするパブリック・アカウンタビリティを論拠に統一的に把握し、実践への道を模索して行くことがエコロジカルな社会実現には不可欠と考える。それには「利益」のみに企業の評価を求めるのではなく、「環境」面での評価をも付け加えた、複眼的・多次元的な企業評価が必要と考えられる。このパブリック・アカウンタビリティ概念はディープ・エコロジー思想にも繋がる概念であり、民主主義体制にも結節している。そのような意味で、環境と人間とのかかわりを、経済的・政治的・社会的に総合的に説明するものとして「パブリック・アカウンタビリティ」概念は存在する、と言えよう。

本来的なパブリック・アカウンタビリティの目的は、「報告」による、企業の自然環境への責任の履行状況の確認とその社会的承認にある。副次的に、それがシグナルとなり、資源配分（投資、購入、リクルートなどの意思決定）が生ずる。従来型の経済成長には限界があり、先進国が率先して今までの路線を変革しなければ、途上国を経済成長の夢魘から脱却させることはできない。徹底的にエコロジカルな社会の構築のため、企業サイドからの努力（エコロジカル・マネジメント）とその社会的な評価（エコロジカル・アカウンティング）が必要である。もちろん、対途上国だけでなく、エコロジカル・アカウンティングは我々現代の、未来世代に対するアカウンティングをも兼ねる。エコロジカル・アカウンティングの論拠は、地球の生物や環境の全構成員に対する、パブリック・アカウンタビリティである。

エコロジカル・アカウンティングは既存の複式簿記機構を援用し財務諸表を活用していく方向と、複式簿記機構を脱し、数量指標・記述情報の体系を構築する方向との二面性を有している。複式簿記を外れる物量データやアセスメントなどの記述情報についても「会計」というかどうかは個々人の解釈に委ねられよう。しかし「アカウンティング」という言葉をもっと広く解釈し、<sup>(38)</sup>「行為に対する説明・釈明」と理解すれば、環境問題全般に対する企業の説明が企業

(38) 「会計」という言葉をこのように広義に解釈する主張としては、大磯幸雄「アメリカおよびカナダの環境監査」(『企業会計』第45巻第2号、1993年2月)がある。



のグリーン・アカウンティングとなり、その釈明がエコロジカルな基準でなされていればエコロジカル・アカウンティングとなる。複式簿記を通過した環境情報も、そうでない情報も、「環境」という次元では共通している。そのそれぞれについて、認識・測定、監査、ディスクリージャーが考えられるが、これについては複式簿記システムに乗った情報か否かにかかわらず論ずることができるはずである。アカウンティングが言葉と数字による一種の言語システムであることは、グリーン・アカウンティングの領域にあっても変わるところがない。本稿はまず、言葉と数字によってどのようなリアリティーを築像し、認識し、意志決定するか、という側面から会計を照射した。しかし事態はそれだけに止まらない。冒頭に述べたように、さらにそうした「科学的言明」を越えた「感性」というファジー領域をどのように社会経済体制の中に取り込むかが、人間の経済的・社会的認識の最前線かつ界面（インターフェイス）にあるアカウンティング研究者に課されているのである。と同時に、パブリック・アカウンタビリティの履行を個別企業のみで推進するには限界がある。ミクロの総和がマクロレベルで最も効果的となるように「交通整理」するのは政府の役割である。国内・国際的枠組みの設定、優先順位の決定は政府の仕事であり、その政府を選定する有権者の能力に我々の未来はかかっている。