

企業会計と環境問題

—グレイの環境保護会計について—

山 上 達 人

周知のように、R.H.Gray 教授はイギリスにおける社会関連会計を代表する論者で、現在最も積極的な活動を行っている一人である。

Gray の学問領域は、社会関連会計およびその展開である環境保護会計など広い範囲に及んでおり、その代表的著作は、社会関連会計では“*Corporate Social Reporting: accounting and accountability*”, 1987 (D.Owen と K.Maunders との共著)⁽¹⁾、環境会計では“*The Greening of Accountancy: The Profession after Pearce*”⁽²⁾ 1990 であり、そのほか著書・論文などを含めて約30点に及んでいる。

上のように、Gray の取り上げる研究分野は比較的新しい領域であるが、その理論的基礎はアカウントビリティ概念とくにその拡充にあり、社会的アカウントビリティ概念を機軸に理論展開を行っている。すなわち、企業は企業をとりまく利害関係者との間で「受託責任→アカウントビリティ(説明・報告責任)」という関係にあり、その解除の形式が「社会報告」であると考へ、社会関連会計の成立の理論基礎を「アカウントビリティ」においている。そして、企業をとりまく多様な利害関係者を認識し、彼らと企業の間を「プリンシパル・エージェント関係」として捕らえ、企業は利害関係者に対して「説明・報告責任」をもつという「社会契約」の存在をその基礎において、いわゆる「多元的アプローチ」をとっている。彼の「アカウントビリティ」概念については以前にとりあげたことがあるが、⁽³⁾「社会的アカウントビリティ」を中心とする「中間的立場」⁽⁴⁾で、漸進的な会計の進歩を目指しており、従来の財務的受託責任の枠内にとどまる伝統的会計に対しては未来志向的であり、また逆に現在の社会・経済関係をこえて会計を「革命」しようとするいわゆる「急進派」グループに対しては「漸進的変革」を目指す態度をとっており、イギリスにおける会計の現状を代表する理論的方向であると思われる。このように、Gray の理論体系は、社会契約の存在を前提とした多元的(利害関係者の)アプローチ、社会的アカウントビリティ、その解除(社会報告)を中軸とする社会関連会計にその特

(1) R. Gray, D. Owen and K. Maunders, “*Corporate Social Reporting: accounting and accountability*”, 1987. なお、この書については、水野・向山・國部・富増訳『企業の社会報告—会計とアカウントビリティ』(山上監訳)白桃書房、および拙稿「社会関連会計とアカウントビリティ—グレイらの「企業の社会報告」について」*経済学会雑誌*, 22—3/4 など参照。

(2) この書については、拙稿「会計環境の変化とグリーン・レポーティング」*商学論集*, 18—3; および環境保護会計研究会編「文献紹介」*産業経営研究*, 14参照。

(3) 拙稿「社会関連会計と社会的アカウントビリティ」*産業と経済*, 創立10周年記念号参照。

(4) 拙稿「アカウントビリティ概念の拡充とグリーン・アカウントティング」*産業と経済*, 7—3参照。

徴をみることができるが、最近では利害関係者に「環境」・「地球環境」を含め、いわゆる「持続可能な開発」(sustainable development)⁽⁵⁾という観点から、アカウンタビリティ(説明・報告責任)を「環境」に対してまで拡充し、「環境保護会計」の構築に努力を払っている。Grayの「環境会計」・「環境保護会計」・「グリーン・アカウンティング」・「グリーン・レポートニング」・「エンヴァイロメント・アカウンティング」については以前に紹介したことがあるが、その主著は前述の“*The Greening of Accountancy*”, 1990である。この書は前にも述べたように、⁽⁶⁾「ピアース報告」をうけて、⁽⁷⁾環境問題を会計の領域で展開したものであり、Grayの方法論からみれば、彼の「社会的アカウンタビリティ→社会報告」を環境問題に拡充したものである。

この書は、公認会計士協会(ACCA)の委託をうけて発表された研究報告書(第17号)であり、したがってその制約をうけているが、新しい視点から会計の領域に踏みこんで会計専門家のなすべき方向について、内部会計システム・外部報告システムの両領域についてかなり具体的に論じた画期的な著作であり、本稿でとりあげる彼の最近作“*Accounting for the Environment*” 1993の理論的な前提とな⁽⁸⁾っている文献である。したがって、新著には“*The Greening of Accountancy, Part II*”という副題がつけられており、前著の第Ⅱ部として位置づけられている。そのほか、Grayの環境保護会計を知る論文は多数あるが、彼がC.Laughlinとともに“Green Accounting”というテーマで特集を組んだ雑誌“*Accounting, Auditing & Accountability Journal*” 1991をはじめ、雑誌“*Accounting, Organizations and Society*”, 1991の論文などが重要である。⁽⁹⁾⁽¹⁰⁾

上で述べたように、Grayは社会関連会計や環境保護会計の領域における代表的論者であるが、本稿では彼の最近作(第Ⅱ部)である上掲の“*Accounting for the Environment*”, 1993をとりあげ、この著の理論的枠組を紹介するとともに、前著(第Ⅰ部)からの理論的展開についてみ、Grayの環境会計の特徴を浮彫にしてみようと思う。なお、Grayはこの書で環境会計を三段階に分け、①内部会計領域、②外部会計領域、③現行会計の枠をこえた発展領域の三つの段階的な把握を行っており、彼の重要な「漸進的」方法論と考えられるが、ここではとくに、Grayが第2段階と位置づけている「外部報告」の領域での環境問題に焦点をあてて

(5) WCED (UNEP), “*Our Common Future*”, 1987, pp. 54 ff.; 環境と開発に関する世界委員会(国連)『地球の未来を守るために』(ブルントラント委員会報告)福武書店, 66ページ以下参照。なお、種々の訳語が使われているが(M. レッドクリフト著・中村・古沢監訳『永続的発展』学陽書房など)、ここでは「国連」報告についてのみこの訳語を用いる(後出参照)。また、大来佐武郎監修『地球環境と経済』中央法規, 14・42ページをも参照。

(6) 前掲拙稿「会計環境の変化とグリーン・レポートニング」参照。

(7) Cf. D. Pearce, A. Markandya and E. B. Barbier, “*Blueprint for a green Economy*”, 1989

(8) R. Gray, “*Accounting for the Environment (The Greening of Accountancy, Part II)*”, 1993
なお、J. Bebbington と D. Waters が補助執筆している。

(9) Cf. “Green Accounting (special issues)”, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 4-3

(10) Cf. R. Gray, “Accounting and Environmentalism”, *Accounting, Organizations and Society*, 17-5

(11) R. Gray, “*Accounting for the Environment*”, p. 304-6

論ずることとする。というのは、外部報告は企業と企業外部とを結ぶ接点であり、前にみた社会的アカウンタビリティ・社会報告の媒体となる領域であるからである。

I. 企業経営と環境会計—内部会計領域について

Gray の「環境保護会計(1993)」の内容とくに外部報告会計の紹介に入る前に、まずこの書の「全体の構成」および「内部会計」の領域について簡単にふれておこう。というのは、内部会計→「企業内部における環境会計」は企業の環境問題に対する自発的・実践的な領域であり、Gray もこの領域を環境会計の第1段階と位置づけ、はじめにとりあげており、外部報告の実践的基盤であるからである。この書はつぎのように、4部・15章の構成となっている。

「A部」序論：「第1章」企業と環境—会計と財務の挑戦、「第2章」企業と環境—日程・態度および行動、「B部」経営情報と会計：「第3章」組織を環境保護志向へ—出発点、「第4章」環境方針—採用・樹立および実行、「第5章」環境監査—評価・検討・管理と認証、「第6章」会計とエネルギーコストの管理、「第7章」会計と廃棄物・包装・リサイクルのコストの管理、「第8章」投資・予算・評定—会計・財務システムを中心としての環境、「第9章」ライフサイクル分析と評価、「C部」外部関係：「第10章」金融財務の環境保護志向—銀行貸付・保険および倫理的・環境保護投資、「第11章」外部報告と監査Ⅰ—財務枠組内での報告、「第12章」外部報告と監査Ⅱ—非財務報告、「第13章」外部社会監査、「D部」将来の方向：「第14章」将来のための会計と報告—持続・アカウンタビリティ・透明度、「第15章」パラダイムの変化？。

以上のように、本書は第1部(A)で企業経営と環境のかかわりあい、第2部(B)で内部会計問題(第1段階)、第3部(C)で外部会計問題(外部報告・監査…第2段階)、そして第4部(D)で将来の方向(第3段階)が論じられており、環境保護会計のほぼ全領域を網羅しており、Gray もいのように、「実務面に向けられた」⁽¹²⁾文献であるといえよう。

そこで、まず「企業経営と環境」との関係(A部)について簡単にみてみる。Gray はイギリスにおける企業の環境問題調査のいくつかの事例からの結論として、イギリスの企業では環境問題に対する認識はまだ十分でないという。すなわち、企業は主要な企業要因として環境を認識していず、またすべての会社は環境が重要となるという認識はなく、20~50%の企業は取締役会レベルで環境責任をとりあげていず、半分近くの会社は環境方針をもっていないと述べている。そして、環境問題のディスクロージャーについては反対が多く、ほとんどの会社は環境に関する監査を行っていないと指摘している⁽¹³⁾。このように、イギリスにおける環境問題についての企業の態度と対応を指摘しその現状が十分でないと述べているが、とくに伝統的な会計・財務枠組が環境問題と矛盾する点としてつぎの点をあげている。これは、後でも述べるように、環境問題にとってはとくに重要な事柄である。すなわち、Gray によれば、「投資の評価基準」・「業績の評価基準」・「年次報告書の優先順位」・「新しい情報システムの創造」・

(12) R.Gray, "Trends in Corporate Social and Environmental Accounting"1991, *BIM*, p.16

(13) R.Gray, "Accounting for the Environment", 1993, p.35

「環境コストの評価」・「持続のためのコスト」などの領域において、環境保護会計は伝統的会計と大きくコンフリクトを生ずると考えられている⁽¹⁴⁾。このように、イギリスにおいては、環境問題の取り組みはまだこれからであり、伝統的会計とのギャップも大きい⁽¹⁵⁾が、Gray によれば会計専門家の環境問題へのかかわりあい⁽¹⁶⁾は重要であり、「環境保護会計」はその意味において大きな意義をもっている。そして、「環境保護会計」の定義をつぎのように行っている。

その主なものは、「伝統的会計の環境効果の消極面の緩和」・「伝統的会計の環境関連の費用・収益の分離」・「環境志向意思決定のための新しい財務・非財務会計システムの発展」・「内部・外部目的のための新しい業績測定・報告・評価方法の展開」などである⁽¹⁵⁾。

このように、まず序論では会計専門家の環境問題に対する役割が重要視され、「環境問題への姿勢は企業のグリーン化への決定的な第一歩であり⁽¹⁶⁾」、「会計は環境の荒廃に重要な責任をもっている⁽¹⁷⁾」と。ついで、第Ⅱ部(B)においては、まず「組織の環境志向」がとりあげられ、環境変化の外部からの影響と内部からの影響が問題とされる。そして、後者については「従業員」と「上級経営者」の影響が重要であるとし、このような環境に対する影響に対して会計専門家は率先すべきであると述べている。そして、まず「環境方針」の展開がなによりも重要であるとし、各国の「環境方針のディスクロージャー」の調査を引用し、イギリスではまだ非常にすくなく、5%にとどまっているとし、環境会計は「会社独自のものの展開」と、公表されている「環境憲章」の利用が考えられるとし、「バルディーズ原則」・「国際商業会議所の憲章」や「化学工業協会」・「イギリス経営者協会」(BIM)などの諸種の公表方針をあげている。すなわち、企業経営と環境会計の内部的問題として、その中心・出発点に「環境方針」の設定をおき、その採用・樹立・実行を重要視している。つぎに、「環境監査」がとりあげられる。ここでは、いわゆる内部監査領域が問題とされ、「環境インパクト評価」(EIA)や「環境調査」について述べられ、IBM 社や ICI 社の「環境監査チェックリスト」が紹介される。そして、「環境監査の発展」として10段階のマニュアルを示し、種々の環境監査の形式が示されている⁽¹⁸⁾。

すなわち、①問題提起②組織のシステム・フロー図の作成③各要素の詳細な項目の準備④各項目の検討⑤財務的費用・便益の評価⑥重要な企業要因の認識⑦明細な行動計画の作成⑧取締役会会議の検討⑨組織の再検討⑩法律・産業の基準・合意の認識などの段階からなっている。

Gray はさらに、「環境管理システムの展開」について事例をひいて述べ、「EC のエコ監査」や「エコラベル」、「イギリスの環境管理システム基準BS 7750」や、「供給者監査 (IBM 社)」・「地方自治体の環境監査」などについて例をひいて説明している。ついで、エネルギー

(14) "Ibid." p.11

(15) "Ibid." p.13

(16) "Ibid." p.14

(17) "Ibid." p.22

(18) "Ibid." p.59

(19) "Ibid." p.87

コストや廃棄物・包装・リサイクルコストの会計管理がとりあげられる。そして、Gray はこれらの問題を環境内部会計の中心的なものとして位置づけており、詳細にその会計や管理について実務的に説明している。その要点は、これらの問題を部分的なものとして捕らえるのではなく、より広い問題として考えることが必要であり、企業経営そのものの問題として捕らえている。

具体的には、例えば「⁽²⁰⁾売買公害ライセンス」の提唱・「⁽²¹⁾IBM 社のエネルギー方針」・「エネルギーコストのための会計の第1段階」⁽²²⁾などについて述べ、スコットランド環境ビジネスセンターの「環境チェックリスト」⁽²³⁾（CEBIS）を示している。また、廃棄物・包装・リサイクルコストの会計・管理についても、同じような認識から出発し、廃棄物管理・廃棄物会計を中心に包装・リサイクルなどに及び、国内・地方自治体などの会計管理について述べ、CEBIS の「環境チェックリスト」⁽²⁴⁾について例示している。すなわち、①問題点の揭示②評価③行動④情報とアドバイスの源泉の四段階からなり、評価は三段階評価となっている。ついで、「投資・予算・評価」においては「環境についての考慮は管理会計・統制システムの集約的要素である」として、例えばイギリスの化学産業によって採用されている任意的な「業績指標」について例示し、「健康・安全」・「環境」・「分配」・「エネルギー」・「遵守」などを掲げている。そして、「投資」および「投資の評価」について述べ、とくに「コスト・ベネフィット」・「基準」・「可能なオプション」・「機会原価」・「期間」・「割引率」・「外部性の評価」・「持続のためのコスト」などをあげており、また「業績評価」・「R&D とデザイン」・「予算と予測」などについて述べている。

これらの内容は実務的でマニュアル的であるので、その内容については一つ一つたちいらなが、環境問題にとりくむ実践的な指針としては、利用可能な有用なものと考えることができる。

最後に、「ライフサイクル・コストの分析・評価」⁽²⁵⁾がとりあげられる。ここでは「ライフサイクルを考慮する原則は本質的に基礎的なことである」として、ライフサイクル評価（LCA）について三段の段階が説明されている。すなわち、①ライフサイクル目録②ライフサイクル・インパクト分析③ライフサイクル改善分析の三つであるが、これらはそれぞれ三角形の関係にあり、相互に関係しあっているとしている。そして、LCA の利用はまだ発展段階にあるがその利用は有用であるとして「外部グループに対する情報」・「内部グループに対する情報」などをあげ、前にみた各段階における「会計担当者のための LCA チェックリスト」を示し、会計担当者のここでの役割の重要性を強調している。

以上で紹介したように、環境問題についての内部会計的管理は、まず環境方針の明確な樹立からはじまり、そしてそれを監査体制（内部監査）で評価するという枠組のなかで、エネルギーコストや廃棄物コスト・包装コスト・リサイクルコストなどの会計や管理を行うという手順であり、さらに投資や予算などについてその観点からの評価を行い、最後に「ライフサイクル分析・評価」によってそれらを総括するようになっているが、まだ内部会計としての体系化ま

(20) “Ibid.” p.114

(21) “Ibid.” p.116

(22) “Ibid.” p.119

(23) “Ibid.” p.124

(24) “Ibid.” p.147

(25) “Ibid.” p.167

では至っておらず、部分的・箇条約であるように思われる。しかし、これを前著である“*The Greening of Accountancy, (Part I)*”の内部会計システムの内容と比較すると、そこでは「環境部門の設置」・「環境方針の開発・採用・伝達」・「法的基準遵守」監査などの提唱の⁽²⁶⁾ように、重要項目の指摘・列挙であったことと比べると、非常に具体化しており、極めて実践的な内容になっているように思われる。以上のように、環境についての内部会計問題は、それが企業活動の中核部分であることから極めて重要であり、前に指摘したように、Grayはこれを環境会計の第1段階と位置づけて重要視しその具体化をはかっている。

II. 環境会計と外部関係—財務報告について

前にもふれたように、本稿の主題はGrayの“*Accounting for the Environment*”における「外部報告」問題の検討にある。前述のように、Grayは外部関係に第Ⅲ部(C)をあて、四つの章(§10~13)を割り当てており、これらの領域を環境会計の第2段階としている。まず「財務のフレームワーク内での報告」に前二章をあてている。そこではじめに、環境問題に対する外部報告のうち財務数値による枠組内での報告についてみる。Grayは「財務報告」の前提として、「財務・金融の環境適応化」と題して「銀行貸付・保険と倫理・環境投資」について述べている。

なお、Grayの論述に先立ってMartin Houldin(KPMG)はそれぞれの部の前でレビューを行っているが、この部においても「会計専門家は環境問題に役割を演じ⁽²⁷⁾」、「彼らの役割は彼らの責任観念に依存する⁽²⁸⁾」と述べ、「環境の業績と態度の外部報告の範囲における重大な成長を証言し、この部ではいかに環境問題が、非財務情報の報告のみならず年次報告書の財務報告の局面に影響するかという問題を取り扱う⁽²⁹⁾」と述べている。そして、「もし会社が自発的に環境情報をディスクロージャーしなかったら、外部団体すなわち社会監査があるだろう」と強調している。Grayはこの文章をうけて「銀行貸付と環境負債」・「リスクと保険」・「財務金融機関の環境に及ぼす影響」や「株主の倫理・環境についての関心」・「倫理・環境投資の出現」などについて述べ、「倫理・環境投資の基準・情報」について紹介している。すなわち、ここでは投資家は「財務の業績に影響するときのみ社会的ディスクロージャーや社会的業績に関心をもつ⁽³¹⁾」と述べ、投資家・株主たちの環境問題に対する関心は財務状況と密接に関係している場合のみ関心をもっているが、最近においては投資家たちの倫理面や環境に関する投資が重要視されつつあるとして、これらの方向の重要性を指摘している。

Grayは、「財務枠組の外部報告」について、まず財務数値(利益)と環境問題の矛盾を指摘して「物理的環境は会社の最下段の数値を反映しない⁽³²⁾」と述べ、組織が法定の財務諸表に環

(26) R.Gray, “*The Greening of Accountancy*, 1990,p.3,p.132. なお、前掲拙稿「会計環境の変化とグリーン・レポーティング」, および前掲・環境保護会計研究会編「文献紹介」や富増和彦「グリーン・アカウンティング」社会関連会計研究, 4など参照。

(27) R.Gray, “*Accounting for the Environment*”, 1993,p.179

(28) “*Ibid.*” p.179

(29) “*Ibid.*” p.181

(30) “*Ibid.*” p.182

(31) “*Ibid.*” p.191

環境財務数値をどのようにして導入するかという問題を取りあげる。そして、「環境報告の制度的フレームワークは実際には存在せず、任意自発的なディスクロージャーが現在では重要である⁽³³⁾」として、伝統的な財務報告フレームワーク内での環境ディスクロージャーについて説述している。

彼によれば、世界での「環境報告」は86%であるのに対して、イギリスでは10%であると実態調査の数値を紹介し（もっとも、これは会社規模の相違からくる違いであると述べているが⁽³⁴⁾）、それもほとんどが「叙述方式」であるといっている。そして、なぜ「環境データを自発的にディスクロージャーするか」について述べ、「諸提案とその展開」について自発的報告の事例・会計団体の提案などについて紹介し、とくに国連（UN）のイニシャティブについて「環境報告の展開において、伝統的財務会計のフレームワークのなかで最も重要で最も長いイニシャティブは国連のものである⁽³⁵⁾」といっている。その大要を紹介している（後述）。そのほか、「持続発展の企業評議会」（BCSD）などの報告について述べ、とくに「偶発債務や改善・汚染土地」などにふれ、「財務諸表の法的監査」の領域について論じている。

さらに、Gray は、財務的フレームワークのなかに環境要因を組み込む種々のアプローチが検討されているとして、①伝統的財務会計内での展開②持続的発展の方向からのアプローチ③国民会計システムからのアプローチをあげている。そのうち、第一のアプローチの事例は、オランダの BSO/Origin 社のものであるが、これについては後程やや詳しくみることとする。そして最後に、将来の実務的な方法として、「①国連の勧告によること②監査人の精神でディスクロージャーを発展させること③環境をより見えるもの（可視性）にすること⁽³⁶⁾」の三つの段階をあげている。

Gray は、前にみた国連の提案（UN CTC ISAR 第9回セッション）による環境財務報告の勧告によって、「取締役報告」と「財務諸表の注記」の二つの領域についての報告すべき事項を列挙している。それによると、「取締役の報告」においては「環境問題」・「環境方針」・「環境方針の改善」・「企業の環境放散目標」・「政府規制に対する対応」・「環境法の問題」・「環境保全測度の効果」などがあげられ、「財務諸表の注記」については「会計方針」・「負債・引当金・準備金の金額」・「偶発債務の金額」・「税効果」・「政府補助金」などがあげられている⁽³⁷⁾。

このように、Gray は、国連の提案を「企業が従事すべき環境ディスクロージャーのタイプ⁽³⁸⁾としては詳細な勧告である」としているが、それにもかかわらず、指導的な産業国家の多くはこの勧告とくにディスクロージャーの要求を拒否しているという。そして、その主要な理由として、データの収集の困難と価格に感度のある情報の準備についての危険をあげている。

この国連の勧告については多くの紹介があるが、第9回の調査はドイツ・スイスで検討され、それによると、高度な特別な開示（財務および非財務資料として定量化された）がみられるという。なお、国

(32) “Ibid.” p.205

(33) “Ibid.” p.205

(34) 第11.2表 (“Ibid.” p.207)参照。

(35) “Ibid.” p.214

(36) “Ibid.” p.226-7

(37) “Ibid.” p.215

(38) “Ibid.” p.214

(39) 例えば、北村敬子「国連における環境保護会計」JICPAジャーナル、452参照。

連イニシャーティブの第10回の研究では国レベルよりも産業レベルに集中しており、世界の大企業は先述の開示勧告項目をディスクロージャーしつつあるが、86%が環境データを開示しているのに対して、そのうち、たった40%が財務資料を開示しており、19%が放散についての情報を開示し、3%が偶発債務の情報を提供している（すべてアメリカ）としている。なお、これらの報告は体系的ではなく、また重大な産業間の違いを示しているといっている。

それではつづいて、伝統的会計のなかで財務報告を開示する最も典型的な事例として、前にみた **BSO/Origin** 社の事例をみてみよう。⁽⁴⁰⁾ この会社はオランダの企業で、経験的な環境勘定がとくに有名で「修正された付加価値計算書」に報告された財務数値によって経済活動と環境活動を連結するのが特徴である。例えば、以前には、このような財務数値と非財務数値の結合はアメリカのアプトが有名である。**BSO/Origin** 社はその経験を踏襲しているが、Gray によれば「うまく付加価値計算書に焦点をあてることによって、アプトがおちいった多くの欠陥をカバーしている」⁽⁴¹⁾ という。すなわち、付加価値計算書は、従来の損益計算書や貸借対照表のように、株主を組織活動の唯一の参加者・貢献者とは考えないという長所をもっている。付加価値計算書は組織の財務的成功のための労働の貢献を表現する「労働中心的」な試みとして、また従業員が受け取る組織の財務的成功の分け前を指示する「企業中心的な」試みであるからである。

この会社は、労働の位置に環境をおき、とくに「環境中心の姿勢」よりも「企業中心の態度」をとっているが、会社の付加価値は環境要因を認めた後のことを示すものと考えられている。このように、制度的な財務諸表や通常の営業のレビューにつけ加えて、**BSO/Origin** 社のよくデザインされたアニュアル・レポートは、7ページの文言（絵を含むと13ページ）と注釈5ページのついた3ページの環境勘定から構成されている。⁽⁴²⁾ ここでのこの会社の出発点は、「経済的な付加価値は環境劣化の犠牲のもとでのみ達成できる」という認識にあり、「もし、われわれが実際の付加価値を知ろうとすれば、生態価値の損失を控除しなければならない」⁽⁴³⁾ と。そして、これらの計算はより詳細には、「環境勘定をともなった注釈」に示される。すなわち、その勘定は喪失した生態価値の詳細な内訳を示しており、それは「環境効果のコスト」から「環境費用」を控除して表示される。そして、これらの純価値の損失は、純付加価値を算出するために、会社によって付加された伝統的な経済的価値（付加価値）に対して示されることとなる。なお、この会社の生態的インパクトの価値づけには、財務数値とするために種々のベースが使われるため比較性はないが、Gray は、より意味のあるものにするためには首尾一貫したベースにすることが重要であるといっている。⁽⁴⁴⁾

以上で述べたように、**BSO/Origin** 社の年次報告書は、財務報告のなかへ「環境要因」をうまく組み込んだ事例であり、Gray が国連イニシャーティブとともに最も推奨するものであり、端的には、「環境コスト」（環境にかけたマイナス要因）－「環境費用」（環境のために支出した費用）＝「損失価値」；「付加価値」－「損失価値」＝「純付加価値」という図式で、

(40) この事例については、つぎの紹介がある。上妻義直「オランダのBSO社の環境計算書」社会関連会計研究, 5 参照。

(41) R.Gray, “*op.cit.*” p.223

(42) “*Ibid.*” p.224

(43) “*Ibid.*” p.224

(44) “*Ibid.*” p.226

環境効果や環境要因に、それぞれの物量値と単位コストを乗じて金額化したものである。⁽⁴⁵⁾

以上、Gray のいう財務数値の範囲内での外部報告の概要についてみてみたが、このような主張は、前著“*The Greening of Accountancy*”での見解を具体化したものであり、とくに「国連イニシャティブ」と「BSO/Origin 社」に対する評価が注目される。すなわち、以前に紹介したように、前著では国連のイニシャティブの報告内容を紹介している（組織の環境方針・環境関連支出の資本化・環境保護に要した当期支出のディスクロージャー・偶発債務として分類される分を越える環境支出の予想額のディスクロージャー・組織の活動と業績のディスクロージャー⁽⁴⁶⁾）が、その点の継承と、さらに BSO/Origin 社の事例にみられるように、付加価値を中心とした環境効果と環境費用を加減した計算書への具体化などが重要であると考えられる。このように、Gray の財務報告の核心は、「環境付加価値計算書」ともいえる計算書にあるが、この点については、それぞれの環境要因をどのようにして金額化するか、その単位コストの選択がこれらの課題になるものと思われる。

III. 環境会計と外部関係—非財務報告について

前にみたように、財務報告と非財務報告を分ける試みは急速に進んでいる。環境問題と会計のかかわりあいには、前節でみた財務報告・従来の財務フレームワークでは限界があり、そのためそれらにこだわらない非財務資料にもとづくディスクロージャーが活発となっている。Gray によれば、これらの分離はいくらか人工的であるが、非財務形式によるディスクロージャーは企業が実施するにあたって最も早期にでき、最も安価なものである。このように、非財務報告は一般的であるが、まだその内容は充実していない。そして、世界的にみても、「情報コミュニケーション・アカウンタビリティや透明度のためよりも、イメージ・広告を意図する⁽⁴⁷⁾」、「よい意図や自己賛美の報告書」となっていると。しかしながら、非財務報告は物的環境により適合的であるので、「環境アカウンタビリティの責任を解除する、より強力な手段である⁽⁴⁸⁾」。

例えば、イギリスにおける非財務資料のディスクロージャーは、①自組織での創造②産業レベルのイニシャティブ③自発的活動の規制④強制的規制の四つのタイプに類型化されるが、Gray はまず「ディスクロージャーのプレッシャー」は上の四つのことから大きくなってきているとして、「環境方針」・「計画と構成」・「活動の報告」などについて述べ、とくにイギリスの Horsk Hydro 社の事例や公認会計士協会（ACCA）の環境報告表彰制度などを紹介している。⁽⁴⁹⁾

このうち、「環境方針」と「活動の報告」については後でとりあげるが、これらの非財務報

(45) 年次報告書の事例については、付表11.1 (“*Ibid.*” p.229-231) 参照。

(46) R.Gray, “*The Greening of Accountancy*”, 1990, p.4,p.133. および前掲「関連各稿」参照。

(47) R.Gray, “*Accounting for the Environment*”, 1993, p.232

(48) “*Ibid.*” p.232

(49) なお、環境会計のステップについては、12.2表 (“*Ibid.*” p.235)参照。

告につづいて「外部社会監査」(§ 13)について述べている。すなわち、前者が組織・企業による外部報告であるのに対して、外部組織による「社会監査」の重要性があげられ、「組織による現在の外部への自己報告実務の限界の方向として、また組織のアカウントビリティを増加させるメカニズム⁽⁵⁰⁾」として最上であると考えられている。そこで、まず「環境方針」の開示からみてみると、前にもみたように、組織が環境感度の増大について真剣になるための第一に必要な(十分ではないが)条件は環境方針のディスクロージャーであり、そしてつぎの論理的ステップはこの方針を構成員や利害関係者に伝達することである。

しかし、イギリスの大企業のひとつの調査では、環境方針は60%の企業もっているが、それらのディスクロージャーはその60%であるという。そして、Alcan Aluminum 社やカナダの British Gas and Petro 社の事例などをあげ、そのよい例として ICI 社や IBM 社をあげている。そこで、ICI 社についてみてみると、同社は1989年に一般的な環境方針を公表し、1990年の年次報告書に特別の目標を公表している。そして、1991年にこれらの目標に対する進歩の分析が報告されている。ICI 社の1990年の年次報告書における「環境についての報告書」の内容をみると、四つの項目からなっている。すなわち、①「すべての新しい ICI 社のプランは当社が営業活動を行う国のうちで最も環境的要求が高い国が合理的と期待するすべての規制に適合できる標準に対して樹立されること」。②「ICI 社は危険なものに特別な注意を払いながら、1995年までに50%、営業活動から廃棄物を減少させるだろう」。③「エネルギーや資源を保護するためのより厳密なプログラムを樹立するために、環境を守る行動に特別な注意を払うこと」。④「会社内、また顧客との共同で廃棄物リサイクル・プログラムを設定すること」⁽⁵¹⁾などをあげている。

このように、環境方針の樹立とそのディスクロージャーは外部報告の第一歩であるが、Gray は活動の報告を開示するために計画・目標・目的をきちんとすべきであり、方針・活動・目的・計画のきっちりとした区別はしばしばあいまいになっていると述べている。外部報告で重要なのは、いうまでもなく「環境活動の報告」である。この点について Gray は、社会的・環境的アカウントビリティの責任解除は現在の規則・独立したテストや理解可能性に関する「最小限の条件」⁽⁵²⁾を必要とすると述べて、その条件としてのつぎの三つをあげている。すなわち、①最小限、組織は現在の規則に適合する範囲、すなわち「基準遵守報告書」を開示しなければならない。②さらに、情報の信頼性のために第三者の参加(報告書あるいは監査人として)がなければならない。③情報を理解しやすくするために、読者に対して、専門家以外の人々の経験にデータを関係させまた完全に評価させること。そして、つぎの段階は目標や標準—法律その他—に対してそれを示すことであるとして、SEC の事例その他について紹介している。

例えば、ある会社の事例としては「汚水規制の遵守」について、⁽⁵³⁾ 法律的遵守基準にもとづいて、その達成度が示されている(Noranda Forest, 1990, 環境報告)。

(50) "Ibid." p.262

(51) なお、ICI 社の環境報告書については、Cf. ICI, "Progress towards Environmental Objectives", 1991; ICI, "Environment report", 1992.

(52) R.Gray, "Accounting for the Environment", p.241

(53) "Ibid." p.246

上で述べたように、環境活動の報告については、いわゆる「基準遵守報告」が重要視されている。⁽⁵⁴⁾これは Gray らの前著“*Corporate Social Reporting*” 1987で推奨された方法であるが、Gray はその新著で「基準遵守アプローチと国連の財務・非財務報告の結合が、現在では環境報告の最もよい「目標」実務である」と⁽⁵⁵⁾いっている。そして、基準遵守報告書についての種々の事例を示しているが、Gray は最後に非財務環境報告の考察についてつぎの言葉を再掲して結んでいる。すなわち、「例外なく、環境報告の自発的な多数のディスクロージャーは、情報・アカウントビリティ、そして透明性に対して行われるよりは、広告・PR やイメージの構築⁽⁵⁶⁾にある」と。以上で述べたように、環境についての会計・報告は、「環境方針→計画・構成→財務報告→活動→持続可能な経営」の順序で行われ、非財務報告は財務報告を補うものとして重要な地位を占めている。

つづいて、「外部社会監査」についてみてみよう。前にも述べたように、外部社会監査は組織による現在の外部自己報告実務の限界の指標として、また組織のアカウントビリティを増大させるメカニズムとして位置づけられている（前述）。そして、「社会監査の簡単な背景や歴史」が紹介され、Social Audit 社の外部監査や、「対抗情報サービス」(CIS)による外部監査⁽⁵⁷⁾の現状について述べている。

Gray は「環境社会監査—現状と将来」と題して、“*Friend of the Earth*” や「地方政府と社会監査」について述べ、「グリーン消費者のキャンペーン」について紹介している。⁽⁵⁸⁾すなわち、「この点についての最も興味深い「社会監査」の明示は新しいキャンペーンの雑誌であった」として、“*The Ethical Consumer*” をあげ、環境問題は消費者と社会・環境インパクトのすべての形式間の結合の認識が重要であり、「*Ethical Consumer*” はとくにアカウントビリティを教育し発展させるための社会監査にとって潜在的な強力な指標である」と。⁽⁵⁹⁾なお、参考までに“*The Ethical Consumer*” の製品・会社評価の基準をみると、つぎのようである。「動物テスト」・「軍備」・「環境」・「無責任なマーケティング」・「土地の権利」・「核」・「反体制」・「南アフリカ」・「労働組合関係」・「賃金・および労働条件」で、128の会社（うちイギリスは79社）の情報が示されていると述べられている。⁽⁶⁰⁾そこで、最後に、Adams Carruthers and Hamill 社の“*Changing Corporate Values*” (1991) と題する「評価基準」についてみてみよう。すなわち、つぎの各項目について「平均よりかなり以上」・「平均以上」・「平均」・「平均以下」・「平均よりずっと下」の五段階評価を行っている。その項目は「ディスクロージャー」・「女性問題」・「人権」・「地域社会」・「環境インパクト」・「南アフリカ問題」・「環境行動」・「その他の諸国」・「生命に対する責任」・「政治」・「人権に対する尊重」・「軍隊」について、⁽⁶¹⁾チェックが行われている。なお、このような事例はアメリカの「経済順位優先評議委員会」⁽⁶²⁾での公表や、わが国の「朝日ジャーナル」⁽⁶³⁾などにもみられ、「消費者運動」が活発化する

(54) 基準遵守報告書については、Cf. R.Gray, “*Corporate Social Reporting*”, p.109, p.203

(55) R.Gray, “*Accounting for the Environment*”, p.255

(56) “*Ibid.*” p.257

(57) この点については、Cf. R.Gray, “*Corporate Social Reporting*”, p.136, p.145

(58) R.Gray, “*Accounting for the Environment*”, p.269

(59) “*Ibid.*” p.269

(60) “*Ibid.*” p.270

(61) “*Ibid.*” pp.271~4

るにつれて定着していく方向にあると思われる。

Gray はイギリスにおける広範な「社会監査」運動は非常によく分割され、成功し、組織とその社会的・環境的活動についての情報の調査・収集・照合・公表について多くの経験を準備したと述べている。このように、Gray は最後に、「もし会社が自己のアカウントビリティを発展させなければ、外部からの専門家の増大しつつある団体がある」といい、「環境とそれに関連するディスクロージャーに対する人參（誘惑）があれば、棒（制裁）⁽⁶⁴⁾がある」と結んでいる。以上、外部社会監査は、企業の環境問題の報告にとっては内部的な報告と並んでその信頼性にとっては不可欠なものであり、これからも普及していくものと思われる。

以上で述べたように、環境問題と外部報告については種々のアプローチがみられるが、そのなかの最も実務的な中心は「基準遵守報告書」にある。この点は前に指摘したが、この書の第1部である“*Greening of Accountancy*”との関係でみると、前著においては「グリーン・アカウントィングⅡ—環境にやさしい外部会計・報告システム」で基準遵守報告書にふれている。すなわち、「活動と業績のディスクロージャーに対するより特定したアプローチは、体系的な基準遵守報告書の作成とディスクロージャーであり」、その基準として、①法的基準②予期される法的基準およびイギリス国内ではまだ立法化されていない EC 指令③産業の最善の実務を基準とするもの④これらを越える組織独自の倫理基準・行動規範をあげている。このことから明らかなように、Gray は基準遵守報告書を社会関連会計・環境会計の外部報告の中核においている⁽⁶⁶⁾ということが出来る⁽⁶⁵⁾。

IV. 環境会計と今後の課題—新しい方向について

それでは最後に、環境問題のこれからの方向について、すなわち Gray のいう第三段階についてみてみよう。Gray は会計と報告の将来に対して、「持続的維持（持続可能性）」（*sustainability*）と「アカウントビリティ」および「透明度」を重要視している。彼によれば、もし環境危機が何らかの緩和の機会に立つべきならば、将来の発展すべき方向について検討してみたいとして、とくに「持続的維持」をキー概念として、それに焦点をあてて環境と人類の将来の相互作用を示している。「持続的維持」の概念は単純なようにみえるが、理解のためにも操作のためにも難しい概念であり、現在の経済的・哲学的フレームワーク内では理解することも実務におくこともできないと。したがって、持続的維持への挑戦は西欧世界が直面する最大の挑戦のひとつとなるだろうという。Gray は、さらにそれを経済のフレームワーク内で、ま

(62) The Council on Economic Priorities, “*Shopping for a better world*”, 1990,p.19

(63) 「会社と社会」朝日ジャーナル, 33-7, 34-9; 『The 社会貢献』朝日新聞社参照。

(64) R.Gray, “*op.cit.*” p.275

(65) R.Gray, “*The Greening of Accountancy*”, 1990,p.133

(66) Cf.R. Gray, “Accounting and Environmentalism”, *Accounting, Organizations and Society*, 17-5,p.411

た会計のフレームワークのなかで操作することが重要であり、このような動機はアカウントビリティと透明度のフレームワークのなかでのみ意味をもつものとして議論されると述べている。

そして、このような「持続的維持」の概念を中心に、「環境経営と警告・注意」や「持続的維持の操作化」について述べ、「持続的維持のための会計」について論じている。これらの詳細については後程述べるが、企業・組織の環境に対する「アカウントビリティ」を果たすためには「透明性」が重要であり、そのための基本的な概念が「持続的維持」であると主張している。なお、この「持続的維持」は、前述の「ブルントラント・レポート」(国連)の「持続可能な開発」思考から起こったものであり、⁽⁶⁷⁾物理的環境と人類の相互作用の議論において急速に中核的概念となったもので、持続可能な開発とは、「将来の世代が自らの欲求を充足する能力を損なうことなく、現在の世代の欲求を満たすような開発」と定義されている。

つづいて、Gray のいう「持続的維持のための会計」についてみる。彼は「持続的維持のための会計は、会社が将来の世代に適用される選択が減少する程度についての報告からならねばならない」と述べ、⁽⁶⁸⁾つぎのような三つの重要な方法を示している。すなわち、①インベントリー・アプローチ②持続的維持コスト・アプローチ③資源のインプット・アウトプットフロー・アプローチである。⁽⁶⁹⁾第1の「インベントリー(棚卸)・アプローチ」は、おそらくは非財務量で自然資本とそれらの減少・増加の種々なる範疇を認識・記録・観察し報告するアプローチである。すなわち、まず企業によって、自然資本を枯渇性資本・再生不能/代替不能資本、再生不能/代替可能資本および組織の統制のみで行えると考えられる再生可能な資本を認識することである。⁽⁷⁰⁾そして、そのなかでの変動が報告される。すなわち、資本の範疇に生じるであろう変化のインパクトや、要素を再生・代替するための効果と行動をゆるめるためにとられたステップが報告される。⁽⁷¹⁾第2のアプローチは「持続的維持コストのアプローチ」である。Grayによれば、これは説明は簡単であるが、実際には非常に難しいという。この持続的維持コストは、持続的維持の定義のなかで、将来の世代のための自然資本を維持するための資本維持とその必要な会計概念から抽出されたものである。すなわち、持続的維持の組織とは、その期首にあったより期末に生態系を悪化させないことをいうとされている。⁽⁷²⁾第3のアプローチは、「資源のインプット・アウトプットフロー」の方法であるが、これは経済学で確立された方法と環境監査で用いられる方法からひきだされる。すなわち、資源の各インプットからアウトプットに至るフローが作成され報告されるものである。Grayによれば、これらの三つのアプローチが「持続的維持のための報告に対する全範囲の方法である」といっている。そして、これらのそれぞれのアプローチは有用な用具であるが、その真実の価値は公表にあるとされる。⁽⁷³⁾

(67) Cf. WCED (UNEP), "Our Common Future", p. 54, 1987. なお、前掲『訳書』(国連)66ページ参照。

(68) R.Gray, "Accounting for the Environment", 1993, p.291

(69) "Ibid." p.291

(70) "Ibid." p.290

(71) インベントリーの例示については、14.4表("Ibid." p.293)参照。

(72) "Ibid." p.293

(73) "Ibid." p.299

Gray があげる「持続的維持の相互作用のインベントリー」は、まず「枯渇性自然資本」としてオゾン減少・熱帯樹林・グリーンハウスガス（温室効果ガス）・枯渇性種などについて報告が行われ、ついで「再生不能／代替不能自然資本」として油製品・その他の鉱物・鉱物製品、「非再生／代替可能自然資本」としてエネルギー使用・廃棄物の処理など、「再生可能自然資本」として材木製品・種の利用・生息地の破壊・矯正などをあげて、そのそれぞれについて説明している。⁽⁷⁴⁾

以上で紹介したように、Gray のいう「サステナブル会計」の根幹は資本・資産の分類にあり、この分類を機軸としてそのインベントリーが問題とされているものと思われる。そして、サステナブル・コストによるアプローチも資源のフローチャートも、その中核的な考え方は「持続的維持」にあるといえる。

Gray は「持続的維持」の操作化について、実務的に前進しようとするれば、この概念を現実化しなければならないとして、Pearce らの考えが最も広く引用され持続的発展についての受容される原則を作りだしたとして、つぎの言葉をひいている。すなわち「自然資本ストックの変わらないことが必要⁽⁷⁵⁾条件であり、より厳密には土地などの自然資本の消極的でない変化が必要である」と。そして Turner はこれを「資本」概念を用いることによって発展させたとし、さらに「インカム（収益）」の概念を使用した Daly の仕事と関連させて、人類に適用される「資本」はつぎの三つの範疇として考えられるとして、以下のように述べている。それによると、①枯渇性自然資本…生命のために本質的であり、持続的維持のために残さねばならない生態系の要素のようなもの（例えば、オゾン層など）、②その他の自然資本（持続可能、代替可能あるいは再生可能）…再生可能な（例えば、死滅しない種など）あるいは合理的な代替が可能（例えば、再生資源からのエネルギー）生態系の要素のようなもの、③人工資本…自然生態の調和の一部でない、機械・道路・製品・廃棄物・人間の技術のような、生態系から作りだされた要素のようなもの（なお、以前には、“man-made” 資本という言葉が使われていたが、ここでは性問題の観点から“artificial” という言葉が使われている⁽⁷⁷⁾）。ここで一般的な点は、人工資本（これは、価格づけされた取引によって大きくカバーされ、したがって伝統的な経済学や会計学で取り扱われ測定されている）が、自然資本の犠牲のもとで創出され、拡充されているということである。すなわち、GNP や利益によって測定され、また西洋資本主義がその創造と拡充で大きく成功したのはこの人工資本である⁽⁷⁸⁾。しかし、Gray はつづけて、人工資本が膨れあがるにつれて、自然資本が減少しなければならないのは不可避のことであるといい、とくに枯渇性資本はふれられてはならず、その他のすべての自然資本も置き換えられ再生され代替されねばならないといっている。

このように、Gray は「持続的維持のための会計」の前提として、地球の維持発展を前提とした生態系の維持をあげ、そのために資本・資産を再生産可能なものとそうでないものに分けてその持続に努め、その列挙・報告が会計の役割であるといっている。したがって、彼の「環

(74) “Ibid.” p.293

(75) Cf.D.Pearce et al., “Blueprint for a green Economy”

(76) Cf.R.K. Turner, “Sustainable Environmental Management”, 1988; H. E. Daly, “Economy, Ecology, Ethics”, 1980

(77) R.Gray, “op.cit.” p.290

(78) “Ibid.” p.290. なお、近代文明の思想的基礎を「共時性論理」におき、「通時性論理」の否定による未来環境の無視という観点から、「環境倫理学」を提唱する見解については、加藤尚武『環境倫理学のすすめ』丸善KK, 参照。また、このような社会的アカウンタビリティの理論的基礎については、A. レオポルドの「土地倫理」説(新島義昭訳『野性のうたが聞こえる』森林書房)や、C. D. ストーンの「樹木の当事者適格」説(「特集・木は法廷に立てるか」現代思想18-11所収)などを参照。なお、シュレーダー＝フレチェット編・京都生命倫理研究会訳『環境の倫理(上・下)』晃洋書房をも参照。

境会計」の中心的概念、その特徴は「資本・資産の持続的観点からの分類」にあるということができよう。

そこで最後に、Gray が最終章 (§ 15) で述べている「パラダイムの変化？」について、彼のいうところをみてみよう。Gray は全世界を通じて企業によって従事された環境危機への対処のレベルは極めて低いとして、つぎのように結論づけている。すなわち、①全体として、企業は環境危機の深刻さを信じていない、②企業をこの問題の主演とみることはできない、③それについて、何らかのステップをとることはできない⁽⁷⁹⁾。そして、現在の状態は上の三つの結合であり、このような結論はわれわれの環境の将来のために非常に深刻な影響をもつと警告している。そして、このことは「企業にとってよいことは、おそらくすべての生命の形態にとっては必ずしもよいことではない⁽⁸⁰⁾」とあって、企業行動が環境問題と矛盾する点を列挙している。そして、ここに混乱のはじまりがあるといい、環境スケジュールのリーダーとなる企業と利益追求・企業成長とのコンフリクトをあげている。また、企業についての上のことは会計学や会計専門家についてもあてはまるとして、会計学が変化するまでは企業は本質的には変化することはできないと、会計学の役割の重要性を強調し、彼の「環境会計」を提唱しているのである。Gray によると、会計にすべての外部環境コストを内部化させるためには、会計上の概念・規則・前提や方法論を再定義することが必要である。したがって、環境に敏感な企業や会計はより基本的な変化を必要とするのであり、伝統的な会計のフレームワークそのものが再構築されねばならないと。

以上のことから、Gray はこの書では、会計思想と会計実務の三つの発展局面を求めたとしている⁽⁸¹⁾。すなわち、すでにみたように、第1は「伝統的会計の内部での発展」 (§ 1~9) であり〔内部会計領域〕、第2の発展は「改革的なプロセス」 (§ 10~13) であり、会計が環境の配慮を認識し会計自体に変化を生じさせる〔外部報告領域〕である。しかし、伝統的会計は、より大きな環境感度をともなう文化の変化には実際には十分に対応できないので、第3の局面 (§ 14~15) が問題となる。そして、そのための発展の若干の可能性〔持続維持のための会計〕を導入し、「変化は会計のようなシステムには本質的である⁽⁸²⁾」と述べている。以上で述べたように、Gray のこの書での主張は、極めて段階的・説得的で示唆に富む提言であると思われる。そして最後に、Gray は、「本書はこのための多くの可能性を示唆したものであるが、このような増大する変化は基本的・体系的な変化がなければ、ほとんど意味がない」といい、「パラダイムの完全な変化のみが人類を環境の収奪者からその主演とならせるだろう⁽⁸³⁾」と結んでいる。

(79) R.Gray, "op.cit." p.302

(80) "Ibid." p.304

(81) "Ibid." p.305

(82) "Ibid." p.306

(83) "Ibid." p.307

* * *

以上で、Gray の環境保護会計の概要について述べた。この書は環境会計の具体化をはかった開拓的な文献で、この領域に貢献するところが大きいと思われる。すなわち、漸進的・段階的な展開で環境会計の実践を説いているのが大きな特徴で、すでに指摘したように、①伝統的会計のなかでの環境会計の導入（内部会計の具体化）②改革的な環境会計の漸進（外部会計報告の展開）③パラダイムの変化にともなう新しい環境会計の提唱（持続的維持のための会計）に分けて論じていることは、極めて説得的で画期的な提案であると考えられる。しかしながら、環境会計についての理論化はまだ寄木細工的で、Gray がシステムの思考を重視している程には体系化されていない。したがって、啓蒙的・テキスト的・実務的な文献と特徴づけることができる。しかし逆にみれば、実務にもとづく豊富な事例に支えられた実行可能な方法を網羅したマニュアル的文献ということができ、環境会計実務にとって参考となるところが多いと思われる。

本書の特徴を要約するとつぎのようである。□漸進的な三段階方法（内部会計→外部報告→持続的維持会計）による実務的文献、□環境方針・ライフサイクル分析の強調（内部会計）、□BSO/Origin 社の環境付加価値計算書・国連イニシャティブの重視（財務数値による外部報告）、□基準遵守報告書・外部社会監査の重視（非財務数値による外部報告）、□インベントリー・持続的維持コスト・資源インプットアウトプットフローの三方法の提唱（新しい環境会計）、□パラダイム変化による持続的維持会計の提唱。なお、本稿の目的は、この書の枠組とその特徴の抽出にあるので、具体的な実務内容については、引用ページにしたがって参照されたい。

そこで以下、私見をまじえてこの書の特徴や問題点・今後の課題などについてみてみよう。Gray も指摘しているが、環境会計にとって最も重要な問題は「環境問題と財務問題（収益性）のコンフリクト」であろう。というのは、企業の目的である利益・収益性をあげようとする（財務問題）、それが環境問題と全面的に一致することはなく、むしろ矛盾することが多い。Gray は、この二律背反的な問題を、地球・人類の「持続可能な開発→持続的維持」というコンセプトを基礎概念として接合し、そしてその方向を新しいパラダイムの変化に求めている。⁽⁸⁴⁾ また、その操作化として「持続的維持のための会計」を提唱しているが、これらのアプローチについてはより一層の理論化が必要であるように思われる。すなわち、これらの方法の理論づけや、その核心である「資本・資産」の「環境的分類」は、今後の重要な課題となろう。つぎに、Gray は上のコンフリクトを解く理論の中心に「アカウンタビリティ→社会的アカウンタビリティ」をおき、この概念を中軸に彼の「環境会計」を展開している。したがって、「社会的アカウンタビリティ」とその解除すなわち「外部報告」（ディスクロージャー）がこの書の理論的支柱であるが、これらとの結びつけはあまりみられない。したがって、「社会的アカウンタビリティ」と「ディスクロージャー」問題を軸により具体的な実務的展開が行われれば、

(84) 「多くの環境主義者は、地球がわれわれの子供たちが正常な生活を営むに十分な生命を維持しつづけられるかを疑問に思っている」(R.Gray, R. Laughlin, "The Coming of the Green and Challenge of Environmentalism", p.7, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*,4-3)

より理論的に説得的なものになると思われる。例えば、「意思決定有用性」アプローチや「組織の正統性」アプローチなどの環境会計展開の理論的立場との関連づけが十分ではなく、それらが交互にでていくように思われる。一つの方法論(「社会的アカウンタビリティ」)のもとにその他の次元の異なる上述の二つのアプローチを体系的に整理して展開することが重要であると考えられる。しかし、Gray が「透明度」(transparency) 概念を中心に外部報告・ディスクロージャーの必要性を論じているのは、彼のこの面における積極的主張であると考えられ、参考となるところが多い。というのは、「透明性」は社会的アカウンタビリティをその解除(ディスクロージャー)に展開する操作化への媒介環と考えることができるからである。さらに、さきにみた「資本・資産の分類」を本書の重要な特徴とすべきであろう。たびたび述べたように、Gray は Pearce らの示唆をうけて、前著より詳細に、資本・資産を「枯渇性自然資本」・「その他の自然資本」・「人工資本」に具体化し、「持続的維持のための会計」の中核においている。いうまでもなく、「資本・資産」概念は現代経済・現代会計の基礎概念であり、現代会計学が依拠している現代経済学(新古典派経済学)の最も基礎的な概念である。したがって、資本・資産概念の検討は、このような方法論的基礎である新古典派思考との関係で本質的に論じなければならない重要問題であり、この点からみて、Gray の資本概念とその分類は一つの面(持続可能な開発)からの展開であり、その他の原理的基礎をそのままにしておいては、中途半端なものあるいは矛盾したものになってしまう虞れがある。さらには、会計学における資本・資産概念、操作的には会計形式や会計フレームワークなどとの関係で根本的に吟味すべき問題であり、今後に残された大きな課題であると思われる。⁽⁸⁵⁾

最後に、上の諸点をふまえて「環境会計の体系化」という視点から私見を述べてみよう。たびたび指摘したように、「環境会計」の体系化にあたってはその方法論の確立が大前提となる。そのためには、まず「マクロ」と「ミクロ」の関係の識別・統合が重要となる。というのは、環境問題はまさにマクロ(全体)とミクロ(個別)の両方にまたがった、またその接点にある領域であるので、これら両者の関係を理論的に解明・構築することが重要である。そして、このことから「収益性と社会性」の関係、すなわちミクロの主導原理である利益・収益性・利潤性と、マクロの主導原理である社会性原理(社会的衡平性)との関係が問題となる。前にみた「コンフリクト」の問題の原点もここにあると考えられるので、この点を経済学の方法論にさかのぼって理論構築し、また会計フレームワークのなかへ入って具体化しなければならないと思われる。さらに、それらの具体的な捕捉形式として、財務指標(金額)と非財務指標(数量・叙述)との関係がより具体的に議論され、とくに非財務指標がどのような形で会計フレームワークの中核である資本・利益などと結びつくかを会計理論との関係で理論的・操作的に解明されねばならないと思われる。また最後には、最近重要視されている経済以外の文化的領域が問題となる。すなわち、経済活動を基礎とする現代社会の価値観と人間を中心とするそれ以外の文化的価値との関係、人間の「経済面」と「文化面」との関係が議論される必要がある。いわゆる「パラダイムの変化」も、このような研究・解明から理論化できるものと考えられる。

以上、Gray のこの書によせて、「環境保護会計」の解決すべき諸問題について述べたが、

(85) 環境会計の体系化への試みについては、例えば、「特集・環境監査の実践と会計の役割」企業会計、45-2や、富増和彦「グリーン・アカウンティングの動向」社会関連会計研究、5；および同「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」産業と経済、8-2など参照。

まず理論的解明を行い、ついでその具体化をはかるべきであり、また Gray のように、「中
間的」方法論による段階的⁽⁸⁶⁾具体化が重要であろう。その意味において、①社会経済と個別企業
観点の接合②会計の理論フレームワークの構築③会計理論の実践への具体化④経済価値と文化
価値の関係などの諸問題を、環境問題に焦点をあてて理論化・体系化していくことが重要であ
ろうと思われる。そしてその場合、全体理論の構築とそのうえでの各部分の漸進的な展開が必
要であろう。すなわち、その展開にあたっては、「漸進的」⁽⁸⁷⁾(evolutional)な進展が望まれ
よう。今後の一層の展開⁽⁸⁸⁾を期待したい。

(86) 中間的立場 (middle ground) については、Cf. R. Gray, D. Owen and K. Maunders, "Corporate Social Reporting: Emerging Trends in Accountability and the Social Contract", p.12, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 1-1. なお、前掲拙稿「アカウントビリティ概念の拡充とグリーン・アカウントティング」参照。

(87) R. Gray, D. Owen and K. Maunders, "Corporate Social Reporting: accounting and accountability", 1987, p.200

(88) なお、環境会計の理論的基礎である「社会的アカウントビリティ」や「社会関連会計の国際的動向」などについては、前掲拙稿「社会関連会計と社会的アカウントビリティ」や拙稿「社会関連会計の国際的動向」(若杉明編著『経済の国際化と企業会計』ビジネス教育出版社所収)など参照。また、環境会計の体系化については、山上・菊谷編著『グリーン・アカウントティング—環境保護と企業会計』同文館出版(近刊予定)でとりあげることとしている。