

サステナビリティと環境会計

山 上 達 人

国連『ブルントラント報告』(「われら共有の未来」1987)は、「サステナブル・ディベロップメント」(持続可能な開発)について、「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」と定義している。⁽¹⁾すなわち、「サステナビリティ」(持続的維持=持続可能性)は、地球規模的な課題として、いまや現代社会の最も重要な思考となっている。⁽²⁾

すなわち、地球環境をめぐる「経済開発」か「環境保護」かの問題は、現代における人類の最も重要な課題であり、また経済や会計にとっても喫緊の重要問題である。しかし、これらの問題は二者択一的な相互に矛盾する要素ももっており、その調和・共生が模索されている現状にある。

本稿では、環境問題を企業会計がどのようにうけとめ、どのような観点で「環境会計」を構築していくかをめぐって、これらの矛盾するかにみえる択一問題の解決を、「サステナビリティ」(持続可能性)思考を導入することによって解明してみたい。そして、とくにグレイらが最近行った「実態調査」1994や、近著『会計とアカウンタビリティ』1996などを中心に、これらの問題について一つの方向を提示してみたいと思う。

I 地球環境問題とサステナビリティ

——サステナビリティ思考の重要性について——

ピアース(D. Pearce)は、彼のいわゆる「ピアース・レポート(第3部)」(“*Measuring Sustainable Development*”, 1993)において、「経済とサステナビリティ」の関係について、「資源・経済・経営・倫理」の諸領域にわたってその諸相を論じている。そして、そこではサステナビリティは、これら諸領域の範囲を画定する重要なキー概念として取り扱われている。すなわち、地球環境の「持続的維持」(サステナビリティ)が問題の出発点となっており、そこでは「資源保護限界志向」・「グリーン経済」・「経済成長の修正」・「倫理則の拡大」などが主張されており、⁽³⁾いまやサステナビリティ思考はこれらの問題を解明するにあたっての最も

(1) WCED (UNEP), *Our Common Future*, 1987, p. 54 (環境と開発に関する世界委員会〔国連〕訳『地球の未来を守るために』〔大来左武郎監訳〕福武書店, 1987, 66ページ)。

(2) 例えば、林・西村・本谷・西川著『サステナブル・ディベロップメント——成長・競争から共存へ』法律文化社, 1991など参照。

重要な概念となっている。

また、同「レポート」第1部 (“*Blueprint for a Green Economy*”, 1989) においても、「サステナブル・ディベロップメント」のキーワードとして、「環境の価値」・「長期的思考」・「公平性」の三つが挙げられており、とくに環境問題との関係が重要視⁽⁴⁾されている。

このように、サステナビリティ思考は経済問題に対して深くかかわっており、これからの経済問題はサステナビリティとの関係を抜きにしては論ずることはできないと考えられる。すなわち、サステナビリティは現代経済において相対立する思考を両立させる重要な媒介概念であるが、経済開発と環境保護という矛盾思考を調和・両立させることは極めて困難な問題であり、それは現代経済理論、ひいては価値観（パラダイム）そのものにかかわる根本問題であると考えられる。

周知のように、現代の経済機構は「市場価格システム」を中心に組み立てられているが、このような「取引・価格・市場」経済に環境保護思考を導入することは、私的所有制度・営業自由の原則を標榜する現代資本主義経済にとって多くの問題を提起することとなる。そして、これらの矛盾的要素をどのように調和させるかをめぐって、その具体化が模索されている現状にある。

さらに、サステナビリティ思考を会計との関係で論じたものとして、ミルン (M. J. Milne) の説があるが、彼は会計を自然（環境）とのかかわりから種々に類型化し、とくに「外部性に対する会計」と「サステナビリティのための会計」⁽⁵⁾について述べている。前者は伝統的会計が外部経済・不経済を対象としていないので、とくに外部性を会計問題として取りあげようとするもので、後者はサステナビリティの観点から会計を見直そうとするもので、いずれも環境問題と会計の関係の重要性を指摘したものとして注目される。

彼も述べているように、従来の会計では環境問題（自然）は全く対象とされなかったのであり（「自然に対して<無>会計」 [=自然に対して会計は関与しない]⁽⁶⁾）、このことは会計・企業会計が市場価格のあるもののみを対象とする「新古典学派経済学」を理論的基礎としていることから、価格で評価されるもののみが会計の対象となるという当然の前提からきているものであり、現在においては、この前提そのものが問題とされているものといえる。

上で述べたように、サステナビリティは、地球環境問題を背景に経済や会計の領域においても主導的なキーワードとして重要視されているが、これは「自然」と「経済」のかかわりを

(3) D. Pearce et al., *Blueprint 3 (Measuring Sustainable Development)*, Earthcan Publications, 1993, pp. 18-19

(4) D. Pearce et al., *Blueprint for Green Economy*, Earthcan Publications, 1989, p. 2 (和田憲昌訳『新しい環境経済学——持続可能な発展の理論』ダイヤモンド社, 1994, 4ページ)。

(5) M. J. Milne, *Sustainability, the Environment and Management Accounting*, *Paper presented at "The Fourth Interdisciplinary Perspectives on Accounting Conference"* 1994, pp. 6-12

(6) M. J. Milne, op. cit., pp. 4-6

めぐって、根本的な問題を提起している。

例えば、この点を「物質代謝論アプローチ」によってみると、自然と経済の相互連関構造として、つぎの四つの関係が示されている。すなわち、①「自然⇒経済」領域、②「経済⇔経済」領域、③「経済⇒自然」領域、④「自然⇔自然」領域の四領域である。第1の領域は「自然界からの直接的な資源投入とかかわる部門の具体的な編成様式を反映する領域」であり、第2の領域は「従来からの狭義の経済学において考えられてきた固有の意味での経済システムに属する領域」である。そして、第3の領域は「狭義の経済システムから自然システムへの諸物質やエネルギーの排出とかかわる領域」であり、最後の第4の領域は「狭義の自然内部の諸関係や構造とかかわる領域であり、いわゆる自然システムに属する領域」である⁽⁷⁾。

したがって、このような自然システムと経済システムの相互関係においては、とくに第1の「自然⇒経済」領域と第3の「経済⇒自然」領域についての認識と、その重要視が問題となる。すなわち、「自然⇒経済」領域においては、第1次産業部門や鉱業部門・エネルギー生産部門などの諸産業を、自然生態系の長期的な保全との関係でどのように発展させていくかが課題となる。そしてまた、「経済⇒自然」領域においては、現在の経済システムからの廃棄物の排出・処理⁽⁸⁾についての具体的な制御方法の解明が課題となっている。

「サステナビリティ」とのかかわりでみれば、前者においては、どのようにサステナブルに「自然システム」より資源を採掘し、「経済システム」に持ち込むかが問われており、後者においては、どのようにサステナブルに「経済システム」より廃棄物を「自然システム」へ排出するかが問われているものといえる。すなわち、従来のシステムにおいては、経済システムと自然システムは、それぞれ別個に独立して問題とされていたのに対して、現在においては、これら両者の相互連関が重要視されているものといえる。

以上、サステナビリティ（地球の持続可能性）は、経済理論や会計理論において、環境問題という従来の思考枠組のそとにあった、いわば異質思考を枠内に取り込み、これら両者を両立させようとする重要な媒介概念であるといえる。

II サステナビリティと環境アカウンタビリティ

——サステナビリティ思考と環境アカウンタビリティ——

「サステナビリティと環境会計」を論ずるにあたっては、まず現代企業の特徴を理解することが重要である。すなわち、環境会計の基礎である「アカウンタビリティ」や「環境会計システム」は、すべて現代企業の特徴から導き出されるものであるからである。

現代企業は、「個別的資本をもって社会的生産を行う」個別的側面と社会的側面の両面をも

(7) 植田・落合・北島・寺西著『環境経済学』有斐閣、1991、45ページ。

(8) 植田・落合・北島・寺西著『前掲書』45-46ページ。なお 植田和弘著『環境経済学』岩波書店、1996など参照。

つ矛盾の統一体である。すなわち、現代資本主義社会の特質は、個別の（私的な）資本で社会的な生産（サービス）を行うことにある。そしてその場合「個別的」資本は「社会的」な広がり（9）を基盤とし、他方、「社会的」な生産は「個別的」利益の追求によって行われる。このように、現代企業は個別存在と社会的存在という二側面をもつ同時的存在として存立している。⁽⁹⁾したがって、環境会計の構築にあたっては、このような企業概念の確認から出発することが重要である。

周知のように、会計・企業会計は、上のような現代企業の特徴を「資産＝資本」という捕捉形式で把握するべく考案されたものであり、それは現代企業において最も重要な「資本関係（出資関係・持分関係）」を独特の「会計」形式で捕捉しようとするものである。すなわち、現代企業の本質的関係である資本関係を「資本の運用形態（資産）＝資本の調達形態（資本）」という形式で把握する。そして、貸方の「資本」は所有関係という法律的（形式）関係をあらわし、借方の「資産」は生産活動という経済的（実質）関係をあらわしており、これら両者はたえず対立しながらも統合して現象している現状にある。⁽¹⁰⁾

このように、現代企業会計の原点は、資本の所有関係とその実質的活動にあるが、この所有関係はさらにはそれにもとづく支配関係を基礎に、企業は受託責任→説明報告責任を負い、いわゆる「アカウンタビリティ」を負うこととなる。なお、アカウンタビリティおよびその拡充については、すでに別稿で述べたが、それはまず、「経済的・資本的所有→支配」＝「法律的・制度的所有→支配」を原型として存立する。⁽¹¹⁾すなわち、経済的（実質）関係を実質的基盤（下部構造）とし、法律的（形式）関係を形式的な外被（上部構造）として、これらの交合関係として存在している。いわゆる「経済的アカウンタビリティ」・「法律的アカウンタビリティ」がこれである。

いま、これをエージェンシー関係的に表現すると「企業一般（エージェント＝アカウンター）＝株主（プリンシパル＝アカウンティ）」として示すことができる。しかしながら、「経済的アカウンタビリティ」は、「経済的・資本的所有→支配」が「株式所有なき支配」へと進むにつれて、「組織的・管理的所有→支配」へと階層分化する。すなわち、「企業一般」としてのエージェントは、組織内部において諸種の階層へと分化（「組織的アカウンタビリティ」）するが、この領域はここでの問題のそとにある。⁽¹²⁾これに対して、「経済的・資本的所有→支配」は、「株主」としてのプリンシパルが多極分化するにつれて、組織外部からの社会・環境

(9) 拙著『現代企業の経営分析——社会関連会計と社会関連分析（増補版）』白桃書房、1994、7-9ページ。

(10) 『前掲拙著』14-17ページ。

(11) 拙稿「環境会計とアカウンタビリティ——アカウンタビリティ概念の社会的拡充をめぐる」『企業会計』48-9（1996.9）参照。

(12) 例えば、片岡信之著『現代企業の所有と支配——株式所有論から管理的所有論へ』白桃書房、1992など参照。

などによって実質的に関与されることとなり、ここに「社会的・環境的所有→支配」が成立し、いわゆる「社会的アカウントビリティ」への拡充が行われることとなる。すなわち、ここでは「経済的アカウントビリティから社会的アカウントビリティへ」の拡充を認識することが重要となる。

他方、「法律アカウントビリティ」は、価値観・倫理道徳の変容により、「法律的・制度的所有→支配」がゆらぎ、「倫理的・道徳的所有→支配」へと変容し、「倫理的アカウントビリティ」へと進むこととなる。すなわち、「法律アカウントビリティから倫理的アカウントビリティへ」の変容を認識することが重要となる。⁽¹³⁾

いま、これらを会計形式を用いて比喩的に表現すると、「貸方・法律的所有関係」は所有概念（形式）をあらわしており、上で述べたように、現在ではこの所有概念そのものが変容しつつあるものといえる。これに対して、「借方・経済的運用実態」は運用活動（実質）をあらわしており、現在ではこの運用主体が分裂しつつあるものといえる。⁽¹⁴⁾

上で述べたように、アカウントビリティ（企業の受託責任→説明報告責任）は、現代企業の特質を原点として成立するものであり、それはまた現代企業会計の基礎的前提となるものといえる。そして、とくに「倫理的」アカウントビリティ・「社会的」アカウントビリティへの拡充の基礎には、「サステナビリティ」思考があり、これらの新しいアカウントビリティ概念展開の原点として、また媒介概念として重要な役割を果たしているものといえる。⁽¹⁵⁾

以上で、環境会計システム構築の基礎である「現代企業」→「アカウントビリティ」について、主として「サステナビリティ」の観点からみてきた。「会計システム」は、上のことから当然に、現代企業の個別的側面を捕捉する「個別的会計システム」と、社会的側面を把握する「社会的会計システム」の統合体系として構築されることとなる。すなわち、「社会関連会計システム」として体系化される。⁽¹⁶⁾

すなわち、社会関連会計システムは、企業と社会との関係を捕捉するべく構築されるものであるから、まず「社会的生産」との関係・結節が重要視される。したがって、成果計算におい

(13) グレイらは、アカウントビリティを、「法律的」な権利・責任と「道徳的」・「自然的」な権利・責任にわけて論じ、前者の后者への移行を「準法律的」なものを媒体として発展的に述べているが、この理解は重要であると考えられる。R. Gray, D. Owen, C. Adams, *Accounting & Accountability: Changes and challenges in corporate social and environmental reporting*, Prentice Hall, 1996, p. 39, 40, 41

(14) グレイらは、企業社会報告を、「システム」にもとづいて、「古典的政治経済理論」と「市民的（ブルジョア）政治経済理論」にわけ、それにそれぞれ「利害関係者理論」と「組織正統性理論」を組み合わせ分類しているが、その解釈には多くの問題点があるように思われる。現代経済の理論的解明が重要であろう。Cf. R. Gray et al., *op. cit.*, p. 49

(15) 「企業社会報告は、責任とアカウントビリティの溝を埋め、これらの現在の実状に対する絶えざる挑戦として機能する。そしてそれは、主として道徳的かつ自然的責任・権利を社会的に受け入れるように動く」(*Ibid.*, p. 51)。

(16) 社会関連会計の体系については、拙著『社会関連会計の展開』森山書店、1986など参照。

ては、個別的生産と社会的生産の結節指標である「付加価値」が問題となり、「付加価値計算書」がその中心となる。これに対して、在高計算においては、生産に充用される「生産的資本」が個別企業と全体経済の結節点であるので、「生産資本貸借対照表」がその中核となる。⁽¹⁷⁾

上で述べたように、「社会関連会計システム」においては、たえず社会的生産・全体経済との関係が考慮され、その意味において「サステナビリティ」思考がその基礎となっているのである。すなわち、サステナビリティは、社会関連会計さらには、その発展形態である環境会計において最も基礎的な概念として重要視されるものといえる。というのは、サステナビリティは、環境問題や環境会計にとって、最も関連の深い思考であり、個別企業と環境問題を結びつける結節思考としての性格をもつものであるからである。

III サステナビリティと会計の役割

——グレイらの「実態調査」をめぐって——

ついで、サステナビリティと会計の役割をめぐって、最近行われたグレイらの「実態調査」を中心⁽¹⁸⁾に、これらの諸領域についてみてみよう。グレイらは、国連の「通商開発会議」(UNCTAD)の環境会計・報告についての研究プロジェクトの一環として、「社会・環境会計研究センター」(CSEAR)において、主にヨーロッパ6か国を中心に「アンケート調査」と「インタビュー調査」を行っているので、それにもとづいて①サステナビリティの本質についての認識と、②会計とのかかわりやその役割などについてみる。

まず、「サステナビリティの本質」をめぐって、サステナビリティをつぎの二つの要素に分けて特徴づけている。その第一は、サステナビリティは「環境問題」のみならず、「社会問題」であるという認識である。そして、サステナビリティには、①「環境効率性」と②「環境公平性」の二つの側面のあることを認識することが重要である⁽¹⁹⁾。このように、サステナビリティを「効率性」と「公平性」の両面から把握する思考は重要であると思われる。

さらにグレイらは、サステナビリティを論ずるにあたっては、資本を「人工資本」と「自然資本」に分類することが重要であり、後者はまた「枯渇性」の自然資本と、「再生可能・代替可能」の自然資本に分類される。なお、この分類は彼らが他の箇所でもくりかえし強調しているが、⁽²⁰⁾会計システムは人工資本しか認識せず、自然資本には価格がつかないので会計の対象とはならず、したがってGNPや会計的利益のような経済的成功の尺度には入っていない。し

(17) 付加価値計算書や生産資本貸借対照表の位置づけなどについては、前掲拙著『現代企業の経営分析』59-68ページなど参照。

(18) R. Gray, J. Bebbington, *Sustainable Development and Accounting: Incentives and Disincentives for the Adoption of Sustainability by Transnational Corporations*, University of Dundee, 1994

(19) R. Gray, J. Bebbington, *op. cit.*, p. 4

(20) R. Gray, *Accounting for Environment (The Greening of Accountancy, Part II)*, Paul Chapman Publishing, 1993, p. 290

たがって、サステナブルな経済システムにおいては、すべての自然資本を防御することと、自然資本の消耗を人工資本の代替で行うことが重要となる。そして、これからの最初の仕事は、サステナビリティでないことを減少することから始めることであると。

ついで、サステナビリティについての観点をめぐって、グレイらは「企業のサステナブルな発展の遂行」について、①「政府・企業・社会の協同的アプローチ」(96%)、②「社会的・環境的問題の両方の取り組み」(86%)、③「経済の需要と環境保護のバランス」(86%)、④「利益思考との両立」(82%)、⑤「討議と解釈のなかへ社会のすべての部分を包含する」(82%)、⑥「態度と価値の基本的な変化を含む」(82%)、⑦「それは可能である」(78%)、⑧「複合的であり、外部の変化を必要とする」(75%)⁽²¹⁾の八つの項目を調査している。このことから、企業のサステナビリティについての種々の見解を知ることができ、興味深いと思われる。なお、会計システムはサステナビリティについてはあまり決定的なものではないと考えられている。さらにグレイらは、①「会社はサステナビリティを現状と両立的とみているか」、②「環境公平性」を「環境効率性」と同じように認識するか、③「この思想による挑戦の困難を認識するか」などについてアンケートしているが、そこでは複合的な回答が多いようである⁽²²⁾。なお、ここではとくに、協同精神・アカウンタビリティや透明性、未来世代、富の再配分、第三世界問題などの「環境公平性」について強い関心が示されている。

ついで、「サステナビリティと会計の役割」についてみてみよう。グレイらによれば、会計はサステナビリティに対して①消極的な役割と②積極的な役割をもつという。まず消極的な役割は「環境効率性」とかかわる。すなわち、伝統的な会計は、限定的な予算実務・短期的な利益中心の業績測定・限定的な資本予算・新製品の意思決定・利益に焦点を合わせた証券市場の奨励や一株当たり利益の尺度などの手段を通じて、「環境効率性」の遂行を妨げる。すなわち、「価値中心的なアプローチ」と相反し、「環境公平性」に対して有害な役割を果たすと⁽²³⁾。

これに対して、積極的な役割は、環境や社会にやさしい政策を発展させることにある。この点について、グレイらは、「現在の経済の枠内での改善」と「サステナビリティの要求の認識」の二つのタテ軸に、「環境効率性」と「環境公平性」問題をヨコ軸にして分類・説明しているが(第1表参照)、アカウンタビリティや透明性はいずれも「サステナビリティ」にかかわっており、興味深い分類となっている⁽²⁴⁾。

他方、伝統的な大企業は、「業績中心的」であり、会計・財務システムは、サステナビリティに対して消極的なものとなっている。すなわち、第2表からも明らかなように、「業績中心」と「価値中心」の二つの軸をめぐって、「消極的な会計システム」と「積極的な会計システム」を分類しているが、とくに「価値中心的な企業」は少ないけれども存在するといひ、会

(21) R. Gray, J. Bebbington, *op. cit.*, p. 18

(22) *Ibid.*, pp. 19-23

(23) *Ibid.*, p. 14

(24) *Ibid.*, p. 15

第1表 サステナビリティの遂行における会計の役割 (要約)

組織発展の段階	[環境効率性] 問題	[環境公平性] 問題
現在の経済の枠内での改善	<ul style="list-style-type: none"> * E M A S 会計 * 投資評価方法の見直し * 偶発債務・資産再評価 ・その他財務報告問題 * 自己報告制度 * 基礎的な環境報告 	<ul style="list-style-type: none"> * 従業員・雇用報告, 団体契約の情報 * 付加価値計算書 * 社会貸借対照表 * 地域社会報告 * 利害関係者分析
サステナビリティの要求の認識	<ul style="list-style-type: none"> * サステナブルコストの計算と報告 * フルコスト計算 * 高度な環境およびサステナビリティ報告 (L C A ・エコバランス含む) - アカウンタビリティと透明性 	<ul style="list-style-type: none"> * フル社会報告・社会会計システム * 外部社会監査 * 振替価格・資源取得問題の透明性 * アカウンタビリティと透明性

計・財務システムは環境や社会にやさしい行動を奨励すると述べ、「業績中心的な企業」においては、会計・財務システムの改善なしには、「環境効率性」にも「環境公平性」にも取り組めないと、その変容・実現を強調している⁽²⁵⁾。さらにまた、「会計・財務システムの問題」について、会計・財務システムはサステナビリティの中心的な問題とは考えられておらず、最も遅れた領域で一層の指導が必要であるといっている。

第2表 企業の環境対応における会計の役割 (要約)

会計システムのタイプ	企業のタイプ	
	業績中心的 (会計が支配的)	価値中心的 (会計は重要ではない)
会計システム(消極的)	証券市場・利益・財務業績評価によって主導	その他の機構が財務効率の認識に用いられる
会計システム(積極的)	会社目的に明白にリンクした会計方法	経営過程の積極的部分-強制的

また、第3表をあげて、企業の意思決定の伝統的な領域では、会計が支配的であるが、社会問題や環境問題では異なるとしている。すなわち、この表からも明らかなように、「環境基準や環境目標」については、「組織決定に支配的」なのは27%、「基準の一つ」が37%、「他の尺度によって支配される」とするものが34%となっており、会計の意思決定へのかかわりは少ないようである⁽²⁶⁾。

そして最後に、「新しい会計方法を使用しているか、精通している企業」についての調査によると、第4表のようである。この表からも明らかなように、一番よく用いられているアプローチは「L C A (ライフサイクル・アセスメント)」であり (16%)、「サステナビリティ・

(25) *Ibid.*, p. 17

(26) *Ibid.*, p. 30

第3表 会社の意思決定に会計が支配的な領域 (要約)

	会計・財務システムおよび基準が以下のような会社の%		
	組織決定を支配	基準の一つ	会計以外の基準によって支配
中期・短期計画	78	15	5
資本支出・投資	75	18	5
部門業績評価	71	22	5
企業戦略	59	34	5
管理業績評価	52	36	10
財務との関連	51	32	16
購買決定	47	45	7
内製・外注決定	41	48	7
上級経営者の報酬	33	40	25
環境プロジェクト	30	42	26
環境の基準と目標	27	37	34
研究・開発	26	41	32
従業員訓練	22	49	27
地域社会投資	16	36	45

第4表 新しい会計方法を使用あるいは精通している会社 (要約)

	回答の%		
	このアプローチを使用している	このアプローチを知っている	このアプローチを知らない
物量に割り当てられた財務数値でのLCA	16	15	48
拡張されたコストベネフィット分析	14	10	48
フルコスト計算	11	14	51
割り当てられた財務数値での エコバランスシート (例えば, Danish Steel Works)	10	16	58
純付加価値計算 (例えば, BSO / ORIGIN 社)	8	4	74
フルコスト価格計算 (例えば, EU 5次行動プラン)	7	14	52
社会監査 (例えば, Traidcraft ; Sbn 銀行)	7	0	77
サステナブルコスト計算 (例えば, CSEAR)	5	3	78

コストの計算」などは5%となっている⁽²⁷⁾。なお、「会計問題の活動範囲」の調査では、「エネルギーコストの会計」が75%で最も多くなっている。そして、グレイらは「経済的業績」と「環境的業績」の区分が必要であり、このため伝統的な会計の調整が問題となり、また財務諸表のディスクロージャーが重要であると結論している⁽²⁸⁾。

以上、グレイらのサステナビリティに関する実態調査について紹介したが、サステナビリティに対する企業の認識は様々であるが、徐々に高まってきているようである。そして、彼らも指摘するように、「環境効率性」と「環境公平性」をどのように調和させるかが重要な問題であると考えられる。また、会計システムについても、サステナビリティに対しては積極面と消極面とをもっており、これらについての正しい認識と今後の展開が必要である。そして、「業績中心的な企業」から「価値中心的な企業」への企業体質の改善・変貌が急務であると考えられる。具体的には、この調査にもあるように、種々の「環境や社会にやさしい会計・財務システム」を活用することによって、徐々に会計をサステナブルにしていくことが肝要であると思われる。

IV サステナビリティと環境会計システム

——環境会計システムの構築へ——

それでは、このような「サステナビリティ」（持続的維持思考）は、環境会計システムの構築にあたって、どのような意味をもつのであろうか。前にも述べたように、サステナビリティは、もともと「地球の持続的維持」の範囲内で「経済開発」を行うことを理念とするものであり、具体的には「環境保護」と「経済開発」を両立させようとする思想である。これを企業目的との関係でいえば、企業本来の目的「収益性」と社会への寄与を目標とする「社会性」目的とを調和させ、媒介させる役割を担うものである。

したがって、環境会計システムは、上の「収益性」と「社会性」を統合するような体系、すなわち前述の「社会関連会計システム」として構築される。具体的には、「個別的環境会計」システムと「社会的環境会計」システムを統合するような「環境会計システム」が重要となる。

まず、「個別的環境会計システム」においては、従来の伝統的制度会計（収益性会計）の枠内で環境問題を解決しようとするもので、種々の方法が考案されている。すなわち、成果計算領域においては、「環境内部費用の区分・分類・開示」を中心に、「環境外部費用の内部化」や「環境外部費用見積額の対照表示」などが問題とされている。まず、環境内部費用について、源泉別に区分・分類・開示する。すなわち、環境内部費用を発生主義の原則や費用収益対応の原則などにてらして、製造原価・売上原価・販売費及び一般管理費・営業外費用・特別損失などに区分・分類・開示する。そしてまた、これらを環境予防費用（事前費用）・環境保護処理

(27) *Ibid.*, p. 31

(28) *Ibid.*, pp. 53-55

費用や環境賠償費用（事後費用）などに機能別に細分類し、開示するとよい。なお、この領域は、現在のいわゆる「環境会計」の主流であり、諸法規との関係で、諸種の方法が論じられている。⁽²⁹⁾ここで重要なことは、これからの問題として、環境「外部」費用の認識つまり「内部」費用化である。すなわち、従来から認識・測定していなかった環境「外部」費用の重要性を認識して、その金額を「見積・測定」し、それを情報として外部に「開示」することである。しかしながら、この「見積額」をそのまま制度会計に組み入れるには、まだ議論すべき点も多いので、現段階では、分配には関係させないで、情報としてのみ「認識・見積・開示」する。具体的には、「主要」会計システムでは対照勘定を用いて仕訳処理し、制度利益の計算において「貸借逆仕訳」をして消去し、情報開示のみにとどめるのが現実的である。

つぎに、在高計算領域においては、「環境関連資産や環境関連負債および環境関連引当金」などの「区分・分類・開示」が問題となる。操作的には、「過去事象にかかわるか」・「将来事象にかかわるか」などの基準にしたがって、環境負債と環境引当金に区分し、さらには「合理的に見積可能か」・「合理的に見積は不能であるが、発生可能性が高いか」などの分類基準によって、環境引当金と脚注・注記などに区分して認識・開示する。⁽³⁰⁾

これに対して、「社会的環境会計システム」においては、サステナビリティ思考が強く意識される領域であり、思考の原点としては、「社会的な」観点からの「地球の持続的維持」すなわち「環境保全」（社会性報告）が重要視される。この領域の主要な方式としては、「生態環境会計（エコ・バランス）」や「LCA（ライフサイクル・アセスメント）」などが重要である。生態環境会計は全社的に物量値で環境負荷を測定し、これらを等価係数を用いて総合し、企業レベルで環境問題を捕捉しようとするものである。⁽³¹⁾これに対して、LCAは、現段階では、製品レベルで各製品の材料調達の段階から最終廃棄の段階までの「製品のライフサイクル」を想定して、サステナブルな製品原価計画をたてようとするものである。⁽³²⁾そして、これらのいずれの方法も、現在では、企業の制度的な「会計システム・原価計算システム」の体系に組み込まれ、その下位領域に包摂されているが、本質的には社会的観点からの「サステナビリティ」思考からでた発想であり、今後、制度会計を発展させる契機となるものと考えられる。

上で述べた「個別的環境会計」システムは、制度会計の枠内での方法であるので実行可能性は高いが、その反面、収益性目的に組み込まれ、他方、「社会的環境会計」システムは、物量

(29) 拙著『環境会計の構築——社会関連会計の新しい展開』白桃書房、1996、321ページ参照。

(30) 『前掲拙著』318-324ページ参照。

(31) 生態環境会計（エコ・バランス）については、例えば、宮崎修行訳（ブラウンシュバイク・ミュラー＝ヴェンク著）『企業のエコバランス——環境会計の理論と実践』白桃書房、1996など参照。

(32) ライフサイクル・アセスメント（LCA）については、Environmental Protection Agency (EPA), *An Introduction to Environmental Accounting as a Business Tool—Key Concepts and Terms*, reprinted by The Chartered Association of Certified Accountants, 1995, p. 17ff. および、富増和彦「ライフサイクル・アセスメントと環境会計——アカウンタビリティの新展開」『産業と経済』9-4（1995.3）など参照。

捕捉形式であるので社会的観点の実践についてはかなり効果的であるが、企業会計の方法としては物量的限界がある。そこで、これら両者の限界をカバーするため「貨幣値による計算書」すなわち「環境付加価値計算書」や「環境資本貸借対照表」など、また「物量・叙述形式による報告書」すなわち「基準遵守報告」や「環境叙述報告」などが重要となる。

「環境付加価値計算書」は、企業の創造した「付加価値」と「環境関連費用」・「個別的利益」の三者を捕捉・開示し、いわば「環境社会的価値」(環境費用を考慮した「付加価値・企業利益」)⁽³³⁾を示そうとするもので、BSO/ORIGIN社にその事例をみることができ。また、「環境資本貸借対照表」は、個別と社会の結節指標としての「環境社会的資本」(環境保全に貢献する「設備・資産」と環境保全に対する「負債・引当金」との差額としての「環境関連資本」)を区分・開示しようとするもので、その発想はグレイらの「資産の持続可能性からの分類」⁽³⁴⁾などにみることができ。なお、これらの「環境社会的価値」や「環境社会的資本」は、いずれもサステナビリティ思考のもと、個別と社会の結節指標として重要視されるものである。

そして、これらの「貨幣値」による統合システムとならんで、前述の「基準遵守報告書」(物量値)や「環境報告書」(叙述形式)などが用いられ、統合的な「環境会計システム」⁽³⁵⁾が構築されることとなる。すなわち、これらの諸方式は、いずれも個別的観点と社会的観点を統合しようとするもので、「貨幣値」による捕捉限界を克服しようとするものであり、実際には最も多く用いられている。

* * *

以上、サステナビリティと環境会計について述べたが、サステナビリティは、「サステナブル・ディベロップメント」を行うことによって、「サステナブル・ソサイアティ」(持続可能社会)を実現しようとする思考で、現代経済・現代会計にとって最も重要なコンセプトである。すなわち、くりかえし述べたように、「経済開発と環境保護」、「収益性と社会性」という矛盾するかにみえる思考を調和・共生させる媒体となる思想である。

われわれは、これらの思考を理念の段階から会計の場に接合し、具体的には、これらの理念に支えられた「統合的な環境会計システム」を構築することが肝要である。

(33) A. Huizing, H. C. Dekker, Helping to pull our Planet out of the Red: An Environmental Report of BSO/ORIGIN, *Accounting, Organizations and Society*, 17-5 (1992), pp. 452-3

(34) R. Gray, *Accounting for Environment*, p. 290

(35) 基準遵守報告書などについては、R. Gray et al., *Corporate Social Reporting-accounting and accountability*, Prentice/Hall International, 1987, p. 203 (水野・向山・國部・富増訳 [山上監訳] 『企業の社会報告——会計とアカウンタビリティ』白桃書房, 1992, 274ページ) 参照。