

環境保護への会計の貢献

向 山 敦 夫

I. はじめに

企業活動の多国籍化にともなって、国境の意識が薄れつつある。ヒト・モノ・カネ・情報は容易に国境を越えて移動し、その影響もまたグローバルなものとなる。地球温暖化、酸性雨に代表される環境問題もまた同様である。

1960年代に生起し、国内レベルでの局所的な解決が図られてきた公害問題に対して、必ずしも因果関係のはっきりしない近年の地球環境問題は、一国内の範囲を越えて、国際的、あるいは文字通り地球的な対応が志向されねばならない問題であり、公害問題とは異なる次元、すなわち、国家横断的な視点が不可欠となる。しかしながら、そのような視点からの解決が図られねばならないがゆえに、問題意識が高まれば高まるほど国境が意識され、国家という枠組みが強調される傾向にある。例えば、経済発展と環境保護のジレンマにもとづく途上国と先進国間の論争であり、さらには環境問題に関する国際的リーダーシップをめぐる先進諸国間での争いが指摘される。その解決のためには、国際政治学の領域の議論が注目されよう。

環境問題には複雑な要因が混在しているために、環境問題はさまざまな角度から論じられているが、本稿では環境問題への会計の貢献に焦点を絞り、測定・報告体系である会計システムが環境保護の影響をどのように受けているか、またそれをいかに内部化しようとしているかを明らかにすることを目的としている。それが環境問題の解決に直接には結びつかないにしろ、間接

的な貢献を志向する必要がある。そこでまず次節においては、環境問題の性格を知るためにブルントラント委員会報告の内容を検討し、続く第Ⅲ節では環境保護への会計からのアプローチの方法を考察する。以上の議論をもとにして、第Ⅳ節では会計と環境とのかかわり方、その理論的前提を試論的に論じることとする。

Ⅱ．ブルントラント委員会報告

1972年にストックホルムにおいて国連人間環境会議が開催された。当会議の勧告を受けて、同年、国連内に環境に関する調整機関として国連環境計画（United Nations Environment Programme: UNEP）が設置されたが、それ以降、国連は地球環境問題に対して積極的な提言や報告をおこなっていく。例えば、国連は1984年に発足した「環境と開発に関する世界委員会」に、地球環境問題に対する戦略とその実現に向けた具体的方策の提言をおこなうよう要請したが、1987年に委員会が公表した報告書がここでとりあげる『地球の未来を守るために』（原題“*Our Common Future*”）である。本報告は委員長であるノルウェー首相ブルントラント（Gro Harlem Brundtland）の名前から、「ブルントラント委員会報告」と呼ばれている。

この報告書の果たした役割の一つは、「持続可能な開発（sustainable development）」の概念を、環境問題を論じる場合に象徴にも似た地位にまで高めたことである。以降、持続可能性に関する著書が数多く出版されている。「持続可能な開発」とは、「将来の世代の欲求を充たしつつ、現在の世代の欲求を満足させるような開発⁽¹⁾」と定義されており、そこに世代間の衡平性の視点がとりいれられている。

(1) The World Commission on Environment and Development (1987), p.43. (『地球の未来を守るために』66頁)

「既に環境資源勘定からは、余りに多量で急速な引き出しが行われており、そう遠くない将来に破綻が生じるのは目に見えている。今日の世代についてみれば、貸借対照表は黒字であるかもしれないが、我々の子孫は赤字を引き継ぐことになる。我々は、全く返済済の意図もなく見通しもなく、将来の世代から環境資本を借りている。将来の世代は我々の消費を呪うことはできても、負債を取り立てることはできない⁽²⁾。」

現代に生きるわれわれは未来の世代から環境資本を借り受けているだけであり、少なくとも現代の環境レベルはそのまま後世に引き継がれなければならないこの思考を基礎として、資本維持と同様、「環境維持」が論じられてもよい。さらにこれは、会計がその重要な役割として担っている期間計算において、株主と債権者との間の利害調整が重視されるのと同時に、現在株主と将来株主との衡平性を求めている論理と共通している。

歴史的にみれば、経済発展にとって自然環境は克服や破壊の対象に過ぎず、ことさらに取りあげられる問題ではなかったとってよい。しかしながら、地球環境問題への関心の高まりは、経済学が拠って立つ合理性や効率性に基礎をおいた行動論理、企業目標としての短期的利益や成長性の追求が、個別企業レベルはともかく、社会的にみれば、決して最善の状況を創り出していないのではないか、あるいは内部に抱えるさまざまな矛盾が無視できないほどに噴出し始めたのではないかという疑問を提示しているとみることができよう。さらに、その影響は個別企業にフィードバックされ、従来の価値観の再考を促している。すなわち、現在の環境問題は企業に新たな行動規範 (code of conduct) を求める契機と考えられる。

この報告書のもう一つの特徴は、国連という組織の性格を反映して、貧困、食料問題、人口増加などの問題を抱える開発途上国と先進諸国との経済格差の問題が焦点となっていることであろう。例えば、

(2) The World Commission on Environment and Development (1987), p. 8. (『前掲書』28頁)

「ラテン・アメリカの天然資源は、開発や生活水準の向上のためではなく、債権国である工業国の資金需要を満たすために使われている⁽³⁾。」

はたして、世界の有害廃棄物の90%を生み出している先進工業国が、地球環境問題対策のために開発途上国に森林伐採を踏みとどまらせることは道義的に可能であろうか。あるいは先進諸国が環境保護を理由に、開発途上国からの輸入を制限するなどの制裁的な措置をとることは正当化されるのであろうか。国際政治的には南北対立構造が顕在化する問題が提起されている。それに対し、報告書では「社会的にも環境上でも持続可能な開発をもたらすためには、とりわけ、工業国が成長・貿易・投資の国際的な拡張政策を再開することが不可欠⁽⁴⁾」であり、開発途上国の貧困、環境負荷を救済するために、先進諸国からの国際的協力・援助の必要性を強調している。

国家間で環境問題を論じる場合、そこには政治的意図・交渉がつきまとう。排ガス規制をめぐる各国の政治的意図、ISO や環境監査の制度化をめぐる議論においてそれはみられている。環境保護の大義名分のみでは利害の対立は避けられない。だからこそ、その解決のために国連や OECD（経済協力開発機構）、EU や世界銀行のような国家横断的な組織の役割がますます重要になってくるのであるが、これらの組織そのものが政治的交渉の場であるため、内部に矛盾をはらんでいる。そこでは合意・承認・納得・協力のごとき複数構成員間の交渉プロセスが重要となろう。

企業レベルでは、国境を越えて環境、資源に対して大きな影響力を有する多国籍企業の責任が問われ、母国において多国籍企業に適用される政策や基準に関する情報、なかでも有害物質を取り扱う技術の移転の必要性が主張さ

(3) The World Commission on Environment and Development (1987), p. 74~5. (『前掲書』102頁)

(4) The World Commission on Environment and Development (1987), p. 75. (『前掲書』102頁)

れている⁽⁵⁾。この場合、一般には先進諸国が遵守すべき国内基準と、それに比べて相対的に緩やかな現地基準の差が問題となっているのであって、より甘い環境基準をもつ現地での「汚染集約型」製品の生産が環境負荷を増大させている一因である。さらに、施設の環境面と安全性の監査（環境監査）の制度化、その結果や事後措置の報告を求められているが⁽⁶⁾、外部への報告が制度化されれば企業に対する影響には大きなものがある。

Ⅲ．環境保護会計の現状

財務諸表の比較可能性の欠如が会計情報の有用性を阻害しているという問題意識をもとにして、会計の国際的調和化の方向が論じられているなか、環境に対する多国籍企業の責任を情報開示として結実させるための試みがさまざまになされている。例えば、国連多国籍企業センター（United Nations Centre on Transnational Corporations）が毎年刊行している『国際会計・報告諸問題（International Accounting and Reporting Issues）』においては、国際会計の重要な課題の一つとして環境情報開示が指摘されている。

国連多国籍企業センターは、国連経済社会理事会（Economic and Social Council）の下部機関である多国籍企業委員会（Commission on Transnational Corporations）の事務局として1974年に設立された。多国籍企業委員会の勧告により、1979年に「国際会計・報告基準に関する特別政府間専門家ワーキンググループ」（Ad Hoc Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting）が設置されたが、1982年に特別（Ad Hoc）のとれた常設の組織である「国際会計・報

(5) The World Commission on Environment and Development (1987), p. 86. (『前掲書』115頁)

(6) The World Commission on Environment and Development (1987), p. 231. (『前掲書』275頁)

告基準に関する政府間専門家ワーキンググループ」(Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting; ISAR)となり、毎年会議を開催し、多国籍企業委員会に対して報告をおこなっている。第2年度(1984年)以降の報告が『国際会計・報告諸問題』として公表されている⁽⁷⁾。

一連の報告書を歴史的に検討すれば、環境保護会計の現状と問題点がみえてくる。ディスクロージャーの課題として環境情報が初めてとりあげられたのは、第7年度(1989年)の報告書からである。例えば、1989年の報告書において、財務諸表の補足としての取締役報告(directors' report)は、

- (1) 企業レビュー(企業活動全般の報告)
- (2) セグメント報告
- (3) 財務状況レビュー

を含むことが提案されている。そのうち、企業レビューとして例示されているものは、

- (a) 企業戦略
- (b) 偶発事象
- (c) 企業買収・売却
- (d) 人的資源(付加価値情報)
- (e) 社会的責任
- (f) 研究開発
- (g) 投資計画
- (h) 将来予測

であるが、環境情報は社会的責任情報の一つの例示としてとりあげられてい

(7) 一連の国連報告書については、北村(1993年)、平松(1994年) pp.157~170を参照。
 なお、国連多国籍企業センターは、1992年度の報告書より Transnational Corporations and Management Division に改称されている。

るにすぎない。

しかしながら、第8年度（1990年）の報告書以降、環境情報ディスクロージャーの重要性の認識度は確実に格段に高まっている。第8年度の報告書において、会計関連領域でのグローバルな問題点として指摘されているのは、

- (1) 金融市場の不安定
- (2) 1992年のEC統合
- (3) グラスノスチ (glasnost) 下でのジョイントベンチャー
- (4) 環境政策への会計的対応 (accounting for environmental measures)

である。具体的な議論としても、ジョイントベンチャーの会計、年金会計、無形資産の会計とならんで、環境政策に関するディスクロージャーがとりあげられている。その後、第9年度（1991年）では国際会計の鍵となる諸問題として、

- (1) 新金融商品
- (2) 無形資産の会計
- (3) 環境保護政策への会計的対応 (accounting for environmental protection measures)

が指摘されており、第10年度（1992年）においても環境会計 (environmental accounting) がとりあげられている。

このような第7年度から第8年度にかけての急速な関心の高まりの直接的な原因は、1989年3月、第7回ワーキンググループが閉会した7日後に起こったエクソン社のタンカー、バルディーズ号のアラスカ沖での座礁事故である。いわゆるバルディーズ事故の環境補償額は12億5,000万ドルと見積られ、そのうち保険でカバーできるのは3分の1のみであった⁽⁸⁾。エクソン社は連邦政府とアラスカ州政府に対して、今後10年間にわたって10億2,500万ドルの賠償金を支払うことで和解したが⁽⁹⁾、その結果、エクソン社の第1四

(8) United Nations Centre on Transnational Corporations (1991), p. 7.

半期の純利益は、前年度12億ドルから1億6,000万ドルへと激減したのである⁽¹⁰⁾。この事実からもわかるように、環境リスクや環境関連支出は企業経営に確実に影響を及ぼしている。もし財務諸表が企業の「真実かつ公正な概観」を保証するものであるならば、環境保護要因を財務諸表に取り入れることは会計の役割そのものである。しかしながら、その結果、製品原価が上昇し、表面上の利益が減少するなど、マイナスの影響が予想される場合には、経営者に対するインセンティブは低く、環境要因の内部化の促進は困難であるといわざるをえない。基準設定機関の強力なリーダーシップが要請される場所である。

このような問題意識にもとづいて、第8年度からは継続的に企業の意識調査、情報開示の実態調査をおこない、環境情報ディスクロージャーに関する意識や情報内容が検討されている。第10年度（1992年）の実態調査は、フォーチュン誌などから選別・収集した環境への影響度が強いと考えられる6業種222社の年次報告書において、どのような環境関連情報が掲載されているかを調べている。6業種とは、化学・林業・金属・自動車・石油ならびに石油化学・製薬ならびに化粧品である。分類されている情報内容は、以下の通りである。なお、()内の数値は、222社中該当する企業数と全体に占める割合である⁽¹¹⁾。

- | | |
|--------------------|---------------|
| (1) 環境方針および環境プログラム | …… (155社：70%) |
| (2) 主たる環境改善策 | …… (138社：62%) |
| (3) 排出レベル | …… (41社：19%) |
| (4) 政府規制 | …… (74社：33%) |
| (5) 法的訴訟 | …… (51社：23%) |

(9) メディア・インターフェイス編（1994年），164頁。

(10) United Nations Centre on Transnational Corporations (1991), p. 7.

(11) Transnational Corporations and Management Division (1993), p. 85.

(6) 財務上のインパクト	…… (150社：68%)
(7) 資本的支出	…… (99社：45%)
(8) 費用的支出	…… (35社：16%)
(9) 研究開発支出	…… (86社：39%)
(10) 環境浄化費用	…… (25社：11%)
(11) 財務諸表の注記	…… (32社：14%)
(12) その他の情報	…… (29社：13%)
(13) 環境に関するなんらかの情報を開示している企業数	…… (191社：86%)

この結果から判断すれば、なんらかの情報を開示している企業は191社にのぼっており、ディスクロージャーに関する企業意識は高いといえる。業種による散らばりは少ないが、林業（100%）・石油化学（95%）・化学（90%）であるのに対して、自動車（76%）・製薬（79%）である。しかしながら、情報内容を分析すれば、「環境方針および環境プログラム」や「主たる環境改善策」などの記述的情報、定性的情報が中心であり、「資本的支出」・「費用的支出」・「研究開発支出」や「環境浄化費用」の数量的（貨幣的）情報、定量的情報の割合が少ないことが読みとれる⁽¹²⁾。

この事実は、以下の3つの仮説を成立させる。

- (1) 企業はなんらかの理由で環境関連支出を公にしたくない。その場合、数量的（貨幣的）情報、定量的情報の割合が少ない事実は、逆説的に考えれば、利用者（あるいは社会）にとっては重要性の高い、企業にとっては知られると痛い情報であることを示している。
- (2) 開示に際しての明確な基準が存在しないため、かえって利用者を誤導す

(12) 環境情報の内容が記述的情報、定性的情報が中心であり、「資本的支出」・「費用的支出」・「研究開発支出」や「環境浄化費用」などの貨幣的情報が少ないことは、山上達人・飯田修三（1994年）の実態調査からも明らかである。

る恐れがあると企業は考えている。

(3) 企業は環境関連支出を開示することに重要性を認めていない。

この問題に関しては、次節において、さらに検討しよう。

会計システムが環境問題に対応できるのは、伝統的な測定システムを前提に考えれば、(1)環境関連支出の費用化、(2)環境関連支出の資産化、(3)環境負債 (environmental liabilities) の計上 (偶発債務として脚注表示) であり⁽¹³⁾、もしその前提をおこななければ、(4)環境報告 (財務情報以外の環境情報開示)、(5)環境監査、(6)環境会計システムの開発 (まったく新しい認識測定システムの構築) であろう。現在は、主として実行可能性の高い(4)の方法が採用されている。第10年度報告書は、最低限の環境情報開示のガイドラインを公表する時期にきていることを示唆しており、今後の動向が注目される。

Ⅳ. 会計と環境保護とのかかわり

会計の世界で環境問題を論じる場合には、2つの問題が検討されねばならない。ひとつは、伝統的会計の枠組みが受動的にどのような影響を受けるかであり、いまひとつは、会計が能動的に環境問題にいかに対応し、その解決

(13) 国際会計基準 (IAS) 10号「偶発債務 (偶発損失)」の計上要件は、(1)発生の可能性が高いこと、(2)損失の合理的な金額が見積り可能であることである。環境負債の場合、とくに金額の見積りの合理性の問題が指摘されている。また、実際に7社が環境負債を偶発債務として開示している。Transnational Corporations and Management Division (1993), p. 93.

企業経営に対する環境保護コストの影響を最も切実に察知しているのは、保険会社・銀行であろう。アメリカのスーパーファンド法の下では、所有者が浄化費用を経済的に負担できない場合、担保権行使によって汚染された土地を獲得した融資者までが浄化責任を負う。その責任を免れるために不動産の担保権を放棄したことのある銀行は300行、実際に環境浄化コストを負担した銀行は220行にものぼるとされている。環境監査の必要性が叫ばれる背景がここにある。メディア・インターフェイス編 (1994年)、188頁。

にどのような形で貢献することができるかである。どちらにしても、会計が直接的に環境問題の解決に貢献できるわけではない。会計は脱硫・脱硝装置ではなく、集塵装置でもない。エネルギーを省力する手段ではないし、ましてや CO₂を削減することはできない。

会計が環境問題の解決に貢献できるとすれば、やはり測定・報告体系としての機能を通じてである。その意味では、間接的な貢献であるといえる。企業と環境とのかかわりを会計が論じるためには、その関係を測定・報告するシステムづくりが不可欠であり、そのための基準や標準が確立されなければならない。それを環境問題の内部化と呼ぶならば、伝統的会計の枠組みが新しい環境問題の影響を受け、その内部化をめざして再構築が試みられようとしている。前述の2つの問題は、会計に対して同時に提起されているのである。伝統的枠組みの中にも環境関連要因は挿入されてくるであろうし、枠組みを離れて開示される情報内容も拡充していくであろう。そしてその結果が公表されることにより、一般大衆の意識が高まる教育的効果が期待される。さらに企業はある種の関心・批判の目にさらされる前に、良い意味で批判を避けようとして、環境保護投資を増大させるかもしれない。また法規範の遵守が促進されることにより、社会的規制の効果が期待される。このような測定・報告を通してのフォード・フォワード効果が環境保護への会計の貢献であろう。

環境をめぐる経営者の意識は高く、21世紀に向けての最重要課題の一つとして位置づけられているものの、財務的重要性、別の角度からみれば財務リスクとしては、いまだ深刻に認識されていないのが現状である。

環境関連情報のみならず、社会関連情報開示の議論の前提として、なぜ企業は環境情報を開示しなければならないのか（あるいは、なぜ企業は自主的に環境情報を開示しているのか）、なぜ会計の枠組みの中に環境保護要因を挿入してこなければならないのか、それによって、従来の会計測定構造がどのように変化するのかが問われなければならないであろう。環境負債の問題

は、伝統的負債概念に対して問題を投げかけている。

環境関連情報を含む社会関連情報の開示の論理を考えた場合、まず説明の中心に位置するのは、アカウンタビリティの論理であろう。資本の委託—受託関係を基礎として成立する伝統的アカウンタビリティを社会的なものにまで拡充する発想は、企業に情報開示を課す立場からは受け入れられやすい。伝統的アカウンタビリティは資本を核として、その管理・運用業績を財務諸表を通じて委託者に報告する一連のプロセスであるが、資本を核としながらも、その運営過程におけるさまざまな影響が複雑化・多様化するとともに報告内容は拡張され、また報告対象も委託者だけではなく、企業を取り巻く利害関係者にも及ぶ。

アカウンタビリティの基礎には、委託者がその報告を承認することによって受託責任を解除するという発想がある。商法会計手続きは取締役の免責であるが、これは最低限の範囲の責任解除であり、法律という一見厳格な前提の下でアカウンタビリティは遂行されている。これは、社会的にみれば、法律を前提としながら、会計報告という手段を通じて、両者間で合意・承認を形成するプロセスであると考えられる。そこでは形式的な色彩を帯びやすい。

現在、多くの企業では、強制開示規定がないにもかかわらず、自主的になんらかの環境関連情報を開示している。そこでは、どのような企業が、どのような情報を、どのように開示しているのかがポイントであり、それはアカウンタビリティの論理によつてのみでは説明できない。その場合、開示する企業の意図や論理が分析されねばならない。ある特定の仮説を立て、それを実証することが有効であろう。自主的開示にはさらなる規制強化の回避の論理、あるいは支配の論理がみえかくれするが、旧来の価値観からの離脱がみられる際に、企業側が新たな合意・承認を獲得する手段としての側面、いわゆる「正統性」確保の意味をみのがすことはできない⁽¹⁴⁾。

(14) アカウンタビリティと正統性の論理については、向山（1993年）を参照。

V. おわりに

環境問題への会計の貢献、会計の枠組みに環境保護の視点を取り入れたとき、会計としてどのような対応が可能であるかは、いうまでもなく重要な課題である。現段階での対応として、ひとつには、従来の会計測定構造の範囲内で対応するもの、具体的には環境関連支出の費用化・資産化、環境負債の認識・計上であり、いまひとつには、財務情報に限定されない記述的・定性的情報開示、取締役報告（例えば、「経営者の討議と分析」）における環境方針などの記述や物量情報の開示、さらには独立した環境報告書などの特別報告である。最近では環境監査の制度化の方向が示されている。

環境会計に残された課題は多い。しかしながら、環境問題は合理性や効率性重視の経済社会に対する警鐘でもある。社会関連情報や環境関連情報はそれへのささやかな取り組みである。

参 考 文 献

- 岡村 亮「E Cと環境問題（その一）・（その二）・（その三）」『書齋の窓』1993年。
 北村敬子「国連における会計基準の形成について」『JICPA ジャーナル』No. 442, 1992年。
 “ 「国連における環境保護会計」『JICPA ジャーナル』No. 452, 1993年。
 後藤敏彦「E C環境監査制度創設の歴史と動向—92年3月最終提案に対する修正テキストを中心に—」『経理情報』No. 686, 1993年。
 “ 「情報フラッシュ」『経理情報』No. 697, 1993年。
 寺西俊一『地球環境問題の政治経済学』東洋経済新報社, 1992年。
 東京海上火災保険株式会社編『環境リスクと環境法（欧州編）』有斐閣, 1992年。
 平松一夫『国際会計の新動向』中央経済社, 1994年。
 向山敦夫「アカウントビリティと正統性」『産業経理』第53巻第2号, 1993年。
 メディア・インターフェイス編『地球環境情報1994』ダイヤモンド社, 1994年。
 山上達人・飯田修三編著『社会関連情報のディスクロージャー—各国企業の社会関連情報開示の実態—』白桃書房, 1994年。
 米本昌平『地球環境問題とは何か』岩波新書, 1994年。
 ガレス・ポーター／ジャネット・W・ブラウン（信夫隆司訳）『地球環境政治 地球環境問題の国際政治学』国際書院, 1993年。

- フランス・ケアンクロス（東京海上火災保険グリーンコミッティ訳）『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。
- フランス・ケアンクロス／山口光恒（東京海上火災保険株式会社企業リスクコンサルティング室訳）『地球環境時代の企業経営（増補改訂版）』有斐閣，1993年。
- マイケル・レッドクリフト（中村尚司・古沢広祐監訳）『永続的發展—環境と開発の共生—』学陽書房，1992年。
- マイケル・レンジャー（佐藤 博・中田智夫訳・解説）『環境監査手続きの実際—E C 規則・英国規格に定められたその仕組みの全容—』パンリサーチ出版局，1993年。
- The World Commission on Environment and Development, *Our Common Future*, Oxford University Press, 1987.（大来佐武郎監修／環境庁国際環境問題研究会訳）環境と開発に関する世界委員会『地球の未来を守るために』福武書店，1987年。
- United Nations Centre on Transnational Corporations; *International Accounting and Reporting Issues: 1989 Review*, 1990.
- United Nations Centre on Transnational Corporations, *International Accounting and Reporting Issues: 1990 Review*, 1991.
- United Nations Centre on Transnational Corporations, *International Accounting and Reporting Issues: 1991 Review*, 1992.
- Transnational Corporations and Management Division, *International Accounting and Reporting Issues: 1992 Review*, 1993.
- United Nations (Transnational Corporations and Management Division), *Environmental Accounting—Current Issues, Abstracts and Bibliography—*, 1992.
- United Nations, *United Nations Hand Book 1993*, 1993.