



環境会計のめざすべき方向性 : 環境庁「環境会計ガイドライン」発表後の課題

國部, 克彦

(Citation)

環境技術, 29(8):610-614

(Issue Date)

2000-08-20

(Resource Type)

journal article

(Version)

Version of Record

(Rights)

本著作物は環境技術学会の許可のもとに掲載するものです。

(URL)

<https://hdl.handle.net/20.500.14094/90004718>



特集2・環境会計のめざすもの

環境会計のめざすべき方向性

ー環境庁「環境会計ガイドライン」発表後の課題ー

國 部 克 彦*

1. はじめに

1999年は日本において「環境会計元年」と呼ばれている。その意味では2000年は「環境会計2年」にあたるが、環境会計をめぐる変化の速度は急激であり、かりに「ドッグイヤー」（人間にとっての1年が犬の7年にあたる）で計算するならば、本稿執筆時点（2000年6月）はちょうど「環境会計10年」に相当することになる。

このような計算がまったく大げさでないほど環境会計の発展は目覚ましい。この1年半の日本における環境会計は、1999年3月に発表された環境庁の環境会計ガイドライン案（「環境保全コストの把握及び公表に関するガイドラインー環境会計の確立に向けて（中間とりまとめ）」）を中心に動いた。このたび環境庁は同ガイドライン案を修正して、環境会計ガイドライン（「環境会計導入のためのガイドライン（2000年版）」）を発表したので、環境会計は新しい局面を迎えている。

本稿では、環境庁が新たに発表したガイドラインの特徴を分析し、環境会計の進むべき方向性を示唆することによって、今後の主要な課題を検討することにした。

2. 環境会計ガイドライン（2000年版）

環境庁は、2000年5月に「環境会計システムの確立に向けて（2000年報告）」を発表した。この報告書の大部分は「環境会計導入のためのガイドライン（2000年版）」（以下、「ガイドライン」と略す）から構成される。これは、先に述べた1999年3月に公表された「環境会計ガイドライン案」に対する正式ガイドラインである。

その内容についてはすでに詳しく解説されているので、ここではガイドライン案との対比で重要な特徴を次の3点にしぼって解説しよう。

- ① 環境会計システムの意義の明確化
- ② 環境保全コスト計算方法の整備
- ③ 環境保全対策による効果として環境保全効果と経済効果の導入

2.1 環境会計システムの意義

環境会計システムの意義の明確化について、ガイドラインでは、環境会計の機能を、企業内部で経営管理ツールとして活用される内部機能（内部環境会計）と、社会とのコミュニケーションを目的とする外部機能（外部環境会計）に分ける。そして、環境会計システムを、この両機能を果たしながら、財務パフォーマンスと環境パフォーマンスを統合するシステムとして定義している。

すなわち、環境会計システムは、ガイドラインによれば、環境に対するコスト支出を環境保全効果と経済効果を対比させることによって、財務パフォーマンスと環境パフォーマンスを関係づけ、その情報を企業内部経営管理に利用すると同時に、外部者の評価に役立てることを目的としたシステムなのである。ガイドライン案の時点では、環境会計は環境保全コストの計算に限定される傾向が強かったが、ガイドラインでは、環境会計システムの範囲を拡充し、環境マネジメントおよび企業マネジメントのための基盤的手法のひとつとして位置づけられている。

ただし、ガイドラインの実際の内容に関しては、内部管理志向よりも、むしろ外部報告を志向した内容になっている。この点に関しては、ガイドラインが「この報告は、環境会計に関する統一的な考え方をまとめていく立場から、環境会計による情報ができるだけ比較可能なものになることを目指しています」と述べていることから明らかとなろう。

*神戸大学大学院経営学研究科
Katsuhiko KOKUBU

2.2 環境保全コストの計算方法の整備

このようにガイドラインでは、環境会計の範囲を拡充しているが、その中心が環境保全コストの計算にあることはガイドライン案と同様である。対象とされるコストは「環境保全コスト」であり、それは「環境保全のための投資額及び費用額」と定義される。投資と費用の定義については、原則として、財務会計上の定義が援用され、費用は発生ベースでとられ、投資は償却資産が対象となる。また、環境保全については、ガイドラインはa) 公害防止、b) 地球環境保全、c) 資源循環の3つを主要な環境保全の概念とし、企業によってはその他の活動を含めることもできるとしている。

環境保全コストの測定に関しては、ガイドライン案と同じく、原則として環境保全目的以外で生じているコスト部分を除いた差額集計を基本的な測定方法としている。しかし、差額計算が困難な簡便法として按分計算も認めている。按分計算とは、何らかの方法で複合的なコストを按分するもので、あらかじめ25%、50%、75%のような按分比率を決めておく簡便法も選択可能とされている。

環境保全コストの分類に関しては、ガイドラインは以下の6分類を示している。

- ① 生産・サービス活動により事業エリア内で生じる環境負荷を抑制するための環境保全コスト（事業エリア内コスト）
- ② 生産・サービス活動に伴ってその上流又は下流で生じる環境負荷を抑制するための環境保全コスト（上・下流コスト）
- ③ 管理活動における環境保全コスト（管理活動コスト）
- ④ 研究開発活動における環境保全コスト（研究開発コスト）
- ⑤ 社会活動における環境保全コスト（社会活動コスト）
- ⑥ 環境損傷に対応するコスト（環境損傷コスト）

この6分類は、ガイドライン案での分類をほぼ踏襲するものであるが、概念を整理した箇所もある。たとえば、生産・サービス活動に関わって生じる環境保全コストの分類に、ライフサイクルの思考を導入し、事業エリア内を中心に、その上流（購入活動）と下流（製品・サービスがもたらす環境負荷の低減）に分けている点である。これによって、生産・サービス活動と環境負荷の低減関係がより明確となっ

た。また、ガイドライン案では「その他環境保全に関連したコスト」とされていた第6番目のコストを「環境損傷コスト」として明確に定義し、これは主にすでに発生した環境損傷の浄化義務に関連するコストと関連するものである。なお、「その他」項目に関しては、フォーマット上は明示していないが、企業がそれぞれの工夫によって項目の追加することは認めている。

2.3 環境保全対策による効果としての環境保全効果と経済効果の導入

ガイドラインの最も大きな特徴は、環境保全コストに対比する情報として、環境保全効果と経済効果を指定し、それらを環境会計システムの中に取り込んでいることである。これは環境保全コストだけの情報では、環境保全活動がどれだけ効率的もしくは効果的に行われているかを明らかにすることができず、企業内外でのさまざまな意思決定に役立たないというガイドライン案の限界の克服を目指したものである。

環境保全対策にかかる効果は、環境パフォーマンスの改善を示す環境保全効果と、財務パフォーマンスへ貢献する経済的效果に分けられる。前者は物量単位で測定され、後者は貨幣単位で測定されることを基本とし、環境保全コストと対比されるべき効果としては、環境保全効果がまずはじめに把握されるべき効果とされている。

環境保全効果について、ガイドラインでは、① 事業エリア内で生じる環境保全効果、② 上・下流で生じる環境保全効果、③ その他の効果、の3つに分類し、それぞれについて効果指標を例示している。この環境保全効果の分類は、前述の環境保全コストの分類と対応させることを前提としている。ただし、事業エリア内コストおよび上・下流コスト以外の環境保全コストがもたらす環境保全効果に関しては測定が困難なものが多いため、「その他の効果」という形でまとめている。なお、環境保全効果の測定方法に関しても、環境保全コストの場合と同じく、外部報告する場合は、企業間比較が可能なように統一化が志向されるべきであるが、これは今後の課題とされている。

企業による環境保全対策は第一義的には環境負荷の低減、すなわち環境パフォーマンスの改善に求められるべきであるが、企業が営利組織である以上、経済的な効果も同時に追求することを否定するべき

ではない。むしろ、環境マネジメントシステムの導入に当たっては、省エネによるコスト節約などの経済効果が強調される傾向にあった。

環境会計において、環境保全活動がもたらす経済効果については、おもに企業内部での利用が考えられるが、環境報告書で外部へ公表する日本企業も現れてきた。そこで、ガイドラインでも経済効果について言及することが求められるようになった。

ガイドラインが規定する経済効果は、外部報告目的を重視し、「確実な根拠に基づいて算出される経済効果」と「仮定的な計算に基づく経済効果」に区分され、前者のみを外部報告に開示が望まれる効果とし、後者に関しては公表を求めず、公表する場合には「確実な根拠に基づく効果」とは区別し、かつ算定根拠を明示することを求めている。

ちなみに「確実な根拠に基づいて算出される経済効果」としてはリサイクル収入や省エネによるコスト節約などの実質的な効果が、「仮定的な計算に基づく経済効果」としては偶発的なリスク回避による経済効果や、利益寄与の推定効果が含まれるとされる。

ガイドラインでは、環境会計の開示フォーマットとして3種類の図表を例示している。それは環境保全コストのみを開示する場合の「環境保全コスト主体型フォーマット」、環境保全コストと環境保全効果を対比させる「環境保全効果対比型フォーマット」、環境保全コストを環境保全効果および経済効果と対比させる「総合的效果対比型フォーマット」の3つである。

このように環境庁の環境会計ガイドラインは、環境会計の基本体系を、環境パフォーマンスと財務パフォーマンスの統合としてとらえ、その中心をなす環境保全コストの認識・測定方法を整備し、新たに環境保全効果と経済効果を盛り込んだところに大きな意義をもつ。このことによって、環境会計は環境報告書における「決算書」の役割を担う意義を明確にしたと評価することができる。

もちろん、環境保全コストの測定に関しては解決すべき多くの技術的課題を残しているし、環境保全効果や経済効果に関しては議論が開始されたばかりの段階にある。しかし、環境会計の枠組みを拡張したことによって、環境報告書の決算書としての環境会計フレームを提示したことは、世界的にみても、このガイドラインの大きな功績といえよう。

3. 環境会計の発展方向：企業評価スキームの構築

環境会計ガイドライン以降の環境会計の課題は多い。特に、環境庁のガイドラインを企業実務の中に根付かせるためには、内部環境会計手法の開発が必要である。環境庁とは別に、通産省も環境会計の調査研究を産業環境管理協会に委託して行っているが、ここでの主要テーマは企業経営に役立つ環境会計、すなわち内部環境会計の開発である。

また、ガイドラインで示される環境保全効果は物量単位であるが、これを貨幣単位に換算する方法も検討されねばならない。この点については、環境評価の手法（CVMやコンジョイント分析）などを応用することが重要なポイントとなろう。

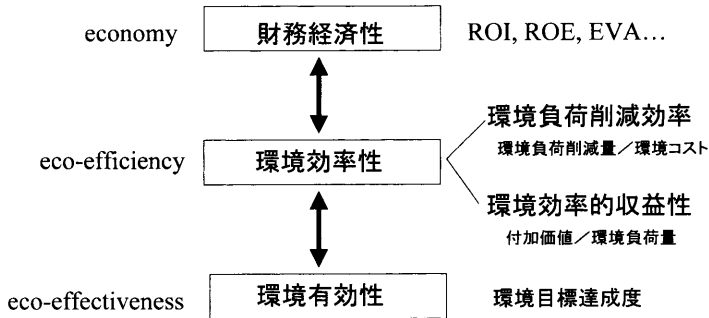
これらの課題はいずれも中・長期的課題であり、特に、環境評価手法と環境会計の統合に関しては、ようやく研究が着手されつつある段階である。

一方、環境会計ガイドラインの延長線上にある課題としては、環境会計情報を使った企業評価方法の構築がある。すでに環境庁のガイドラインに依拠した環境会計を公表する企業が現れており、その数は急速に増加すると見込まれる。しかし、新しい情報が産出されても、利用方法が確立されていなければ、その有効性は限られたものとなろう。

ガイドラインでは比較指標について若干の言及がみられるが、環境に配慮した企業評価スキーム（環境経営評価スキーム）を確立することは、環境会計がめざす環境に配慮した社会づくりにとって必要不可欠であるばかりでなく、それなしには環境会計実践が完結し得ない。環境会計の数多い課題の中で、本稿ではこの問題にしばって検討したい。

環境配慮型の企業評価スキームは、環境面だけの体系では十分ではない。財務パフォーマンスと環境パフォーマンスの評価を統合することが必要である。この点について、筆者は①財務経済性（economy）、②環境効率性（eco-efficiency）、③環境有効性（eco-effectiveness）の3つの軸からなる評価体系を構想している。その基本フレームを図-1に示した。

財務効率性指標とは、企業を営利組織として位置づけて、どれだけ効率的に効果（企業利益）を獲得したかを示す指標である。したがって、最も基本的には資本利益率によって評価されるものである。こ



図－1 企業評価評価指標の体系

ここで、資本概念として、総資本をとるのか、自己資本をとるのか、あるいは経営資本を採用するのかは、利用者のニーズに応じて決定されることになる。分子の利益概念についても同様であり、純利益、経常利益、営業利益という制度会計で算出される利益概念に留まらず、事業利益や付加価値なども考慮されてよいであろう。

環境有効性指標とは、企業が環境に与える負荷をいかに有効に削減し得たかを示す指標であり、原則として総量で示されるものである。ここで「有効性」という用語を使用したのは、パブリック・セクターの業績評価の指標として使用される有効性（effectiveness）の概念にしたがったためであり、それは、目標達成の有効性を評価する概念である。したがって、企業の環境有効性は、環境目標の達成度によっても測定されるものである。ただし、あくまでも環境に対する負荷総量が問題であるため、生産量あたりのCO₂削減率のような原単位指標のみでは環境有効性の評価指標としては適当ではないことが銘記されるべきである。原単位指標と総量指標の併用が求められる。

環境効率性指標とは、環境負荷の削減を総量ベースではなく、それを実現するためにかけたコストに比べて、いかに効率的に達成したかを示す指標である。この指標は、環境負荷を分母にして、付加価値などの経済成果を分子とする環境効率的収益性指標と、環境コストを分母にして環境負荷削減量を分子にする環境負荷削減効率指標に分かれる。

環境効率的収益性指標は、ヨーロッパで議論されているエコエフィシエンシーと類似の概念であり、できるだけ少ない環境負荷でどの程度の経済成果をあげたかを分析する指標である。一方、環境負荷削

減効率指標は、個別の環境保全活動がどの程度の効果を上げたかを分析する指標である。

この2つの指標を中心に展開することによって、環境負荷削減効率を高める環境保全活動を実施し、環境効率的収益性の増加を目指す体系化が可能となる。そして最終的には、個別の環境負荷を統合することができるならば、総合的環境効率指標が算出可能となるが、この統合面に関しては標準化された方法が確立しているわけではない。この3要素を体系化したものが図－2である。

環境経営評価スキームの開発は、環境会計情報がある程度整備された現段階でこそ着手できる新しい課題である。すでにヨーロッパでは、エコエフィシエンシーの確立に向けて、いくつかの重要なイニシアティブが進行中である。日本でも、リコーや宝酒造のような環境経営および環境会計に熱心な企業を中心にして、環境効率性指標の算出や環境負荷の統合化の試みがなされている。

4. むすびにかえて

日本における環境会計は環境庁がガイドラインを発行したことによって、新しい段階に突入した。環境会計が環境報告書の「決算書」として機能しうるかどうかが、新たな課題として浮上している。そのためには環境経営評価スキームの確立が必要なことと、この点に関する筆者の構想を示した。

環境会計は国際的にも動きが急である。たとえば、国連持続的発展課では、環境管理会計（内部環境会計）のガイドライン化に向けて作業を行っているし、EUでも会社報告書の中でどのように環境会計情報を開示していくかについて検討を行っている。

日本の環境会計の水準は、特に外部報告目的に関

