

## 環境会計への招待

はじめに

日本では 1999 年を境に環境会計への関心が急速に高まりました。実際、大手企業を中心に環境報告書等の中で環境会計情報を開示する例も増えています。どんな企業も環境問題への対応を避けて通れない今日、環境会計はそのための強力なツールになる可能性を秘めています。ですから大手企業だけでなく、より多くの企業がこれに取り組むことが、その企業にとっても、また社会にとっても意味のあることです。すでに取り組みを始めた企業も、それをさらに発展させていくことが必要です。このガイドブックはそのための一助となることを目的にしています。

それでは環境会計を導入するとは、具体的には何をすることなのでしょうか。また、それによって具体的にはどのようなメリットがあるのでしょうか。その答は、環境会計をどのようなものと捉えるかによって違ってきます。つまり、どのような目的で、どのようなタイプの環境会計を行おうとするかによって、導入の具体的な形やメリットは、少しずつ異なってきます。実は「環境会計」と一言で呼ばれていますが、その考え方や手法が一つに固まっているわけではなく、国際的にも様々な試みや提言がなされているのが現状です。その中で本書では、環境庁が公表している「環境会計導入のためのガイドライン(2000年版)」を柱にして、各社の様々な実践例も参照しながら、環境会計の一つの考え方を示していきたいと思います。

環境庁のガイドラインや各社の事例は第2編以降で詳しく見ますが、その前にまず環境会計の全体像を掴んでおくことが、後の理解を容易にする上で役に立ちます。そこでこの第1編では、様々な環境会計のタイプと、考えられるメリットをあげて、それらができるだけ体系的に整理しておくことにしましょう。

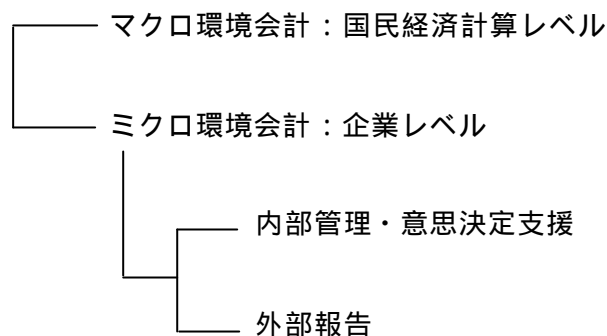
## 1. 様々な環境会計

### (1) 環境会計を分類してみると・・・

環境会計という言葉は、国民経済計算のような一国全体を対象にした計算体系として使われることもあります。これはマクロレベルの環境会計とも呼ばれます。それに対して本書が扱うのは、企業など一定の組織を対象にした環境会計です。こちらはミクロレベルの環境会計です。企業を中心に考えていますが、例えば自治体など企業以外の組織に適用する可能性も考えられます。

企業を対象にした環境会計は、企業の内部的な管理や意思決定を支援するという側面と、情報を企業外部にディスクローズするという側面の二つに分けて考えるのが便利です(図 1-1)。環境庁のガイドラインでは前者を環境会計の内部機能、後者を環境会計の外部機能と呼んでいます。内部的な管理や意思決定を支援するといっても具体的には様々な目的が考えられますし、その目的に応じて対象とするデータの範囲や手法も異なってきます。また、外部にディスクローズする場合も、どのような報告書の中で、どのような情報を開示するかによって様々なタイプを考えることができます。

図 1-1 環境会計のタイプ



このような様々な環境会計に、世界中の多くの企業や機関がそれぞれ独自に取り組んでいます。それぞれ独自の取り組みである以上当然のことですが、現状では、それらが全体として一つの体系にまとまっているわけではなく、必ずしも互いに整合しているわけでもありません。しかし、現状がそうであっても、将来もそうだとは限りません。ここでは分類という言葉を使いましたが、いつまでもいろいろな環境会計がばらばらに存在するというのではなく、将来的には一つの環境会計の中のいくつかの側面という形になっていく可能性もあります。環境庁のガイドラインもそれに向けた日本からの一つの提言という面をもつでしょう。それでは世界ではどのような試みがなされているのでしょうか。次に主要なものを簡単に見ておくことにしましょう。

## (2) 世界の環境会計

現在いろいろな国際機関や、各国の様々な政府機関、研究者、コンサルティング企業、会計関係者などがいろいろな意味で環境会計という言葉を使い、様々なタイプの環境会計を提言しています。

まず内部管理目的での環境会計に関しては、アメリカの環境保護庁（EPA）が、アメリカの公認会計士協会（AICPA）や大手企業とも協力して、早くから研究プロジェクトを行っており、いくつか報告書を公表しています。その内容は多岐にわたりますが、例えば環境コストを的確に把握することで、環境問題にきちんと対応した方が経営上も利益になることが明らかになる事例などを示しています。欧州委員会（EC）も 1996 年から 2 年間、Ecomac と呼ばれる研究プロジェクトを実施してきました。Ecomac とは Eco management and accounting を意味し、環境マネジメントと管理会計を統合したフレームワークを提案しています。ドイツ環境省等も 96 年に「環境原価計算ハンドブック」を公表しましたが、これも内部的な側面を中心としています。

一方、外部報告に関しては、国連において国連貿易開発会議（UNCTAD）が 1999 年に 'Accounting and Financial Reporting for Environmental Costs and Liabilities' というガイドブックを公表しました。これは、企業が貸借対照表や損益計算書を掲載している既存の財務報告書の中で、環境会計情報の開示を促すものです。政府機関で

はありませんが、欧州会計士連盟（FEE）も同様の趣旨のディスカッションペーパーを出していますし、カナダ勅許会計士協会（CICA）も報告書を出しています。これらは、将来の浄化費用の負担などを環境負債として正しく認識することや、環境関連の支出のうち将来に影響するものを資産として計上することなど、既存の財務会計に直接関わるものもあります。また、財務報告書の中には貸借対照表や損益計算書以外にも様々な付帯情報がありますので、そういった部分での環境関連情報の開示も含まれていません。

環境報告書等における環境会計情報の開示に関しては、日本の環境庁のガイドラインが先行しています。また、日本公認会計士協会の経営研究調査会が1999年に『環境会計に対する基本的考え方～環境会計の概念フレームワーク構築に向けて』と題する報告書を公表しましたが、そこでは内部利用と外部報告の両方にまたがったフレームワークの構築を提唱しています。一方、スイス環境省は環境負荷を共通単位に換算する指標を示すことで、企業のエコバランス作成を支援しています。エコバランスとは企業活動に伴う環境への影響を物量数値で把握してインプットとアウトプットに分けて整理したものです。環境会計というと日本ではまず環境保全コスト、次にそれに対応する効果という順序で考えることが多いと思いますが、このように環境影響の全体像を把握することに力点を置く方向性も考えられるわけです。

視野をコンサルティング企業や個々の事業会社にまで広げれば、他にも様々な試みがあります。それらをすべて紹介することはできませんが、環境報告書等での開示を中心にした日本企業の主な事例は第4編で取り上げています。

### (3) 環境庁ガイドラインの意義と特徴

それではこのような世界の状況の中で環境庁のガイドラインはどのように位置づけられるのでしょうか。環境会計には法律や規制はなく、すべて企業の自主的な取り組みですが、ガイドラインを一つの柱とすることで、企業等の実際の取り組みが進展することが期待できます。そしてそのような企業等の実務の積み重ねによって、環境会計に関する共通の考え方が確立していくものと思われます。ガイドラインの実際の内容は第2編で見ることになりますが、その主な特徴は以下の点にあります。

- ・ 環境保全コストの定義を示したこと、
- ・ 環境保全コストの分類を示したこと、
- ・ 環境保全コストの把握に関して差額計算という考え方も示したこと、
- ・ 環境保全コストだけでなく、効果の把握を提唱したこと、
- ・ 効果として環境保全効果（物量単位）と環境保全対策に伴う経済効果（貨幣単位）をあげたこと、
- ・ 環境会計を経営管理上の内部利用から外部への情報開示までの一連の実践行動と捉えたこと、
- ・ 外部報告に関しては環境報告書等での開示を中心に考えたこと、

などです。

特に、環境会計の内部的な利用（内部機能）と外部への報告（外部機能）の両方に触れている点は、他に見られない特徴の一つです。ただし、内部的な利用に関しては、以下でも触れているように、具体的な意思決定の場面に応じて様々な手法を適用していくという性格のものなので、一般にはそれをそのまま外部に報告するわけではありません。実際、内部管理的な環境会計は、恒常的なシステムとして導入している企業もありますが、スポット的な計算として行うケースも多いようです。いずれにしろ内部管理は自社の必要に応じて行い、内部で完結するものですから、各企業の実情にあった取り組みをすることが最も重要になります。

それに対して外部へのディスクロージャーは、情報の受け手側の理解が伴って始めて正しく機能するものです。したがって、用語の定義や数値の算出方法、全体の体系などについて、ある程度の共通理解が社会に育っている必要があります。その点でガイドラインが一つの軸を示したことの意味は大きいと思われます。企業は必ずしもこの通りに行わなくてもよいのですが、ガイドラインを軸にしてそれとの違いという形でその企業の独自性を判断していけば、全く指針のない場合に比べ、読者の理解ははるかに容易になります。そしてそのような実務を積み重ねる中で、よりよい外部報告の体系を作っていくことが可能になるのです。

## 2. 内部管理面での環境会計情報の利用

### (1) 内部管理のすすめ

それでは環境会計とは具体的にはどのようなデータを対象にして、どのような計算をするのでしょうか。内部管理への利用と外部への報告に分けて、主要なものを列挙していきましょう。ただし、最初に述べましたように、ここであげる内容は必ずしも全体が一つの体系としてまとまっているわけではないという点に注意して下さい。

さて、廃棄物の減量化や化学物質の適正な管理など、企業の環境保全活動に対する要求は年々厳しさを増しています。また、多くの企業が年々自主的な環境問題への取り組みを強化しています。そのため環境保全活動に費やすコストも毎年増大し、経営上も無視できないレベルに達しているケースが多いのではないのでしょうか。そのようなコスト、すなわち、環境保全コストを把握し、集計することは、それを内部的にきちんと管理していくための第一歩となるはずです。また、そうすることで環境保全活動を予算的な面でも経営活動の中にきちんと位置づけていくことが可能になります。このように、実態をきちんと把握するという点も、環境会計の内部管理的な機能の一つと言えるでしょう。

### (2) 費用対効果の分析

環境保全活動といえども限られた資源で行うのですから、できるだけ費用対効果の高い分野に資源を重点配分した方が、経営上もまた、環境保全上も有効なはずです。

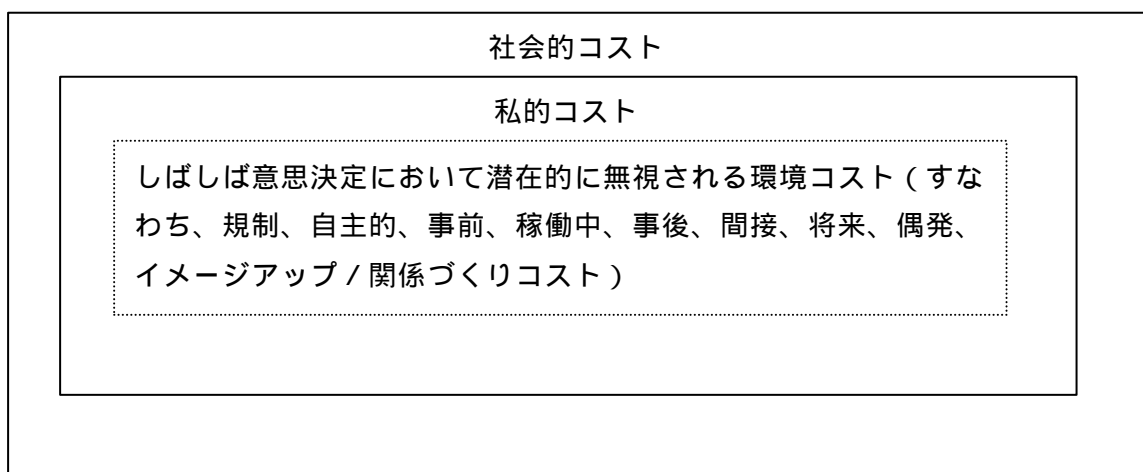
方法論が確立しているわけではありませんが、様々な環境保全活動の費用対効果を分析することも、環境会計の一つの可能性です。

この場合、環境保全コストと対比する効果として、エネルギーコストの削減やリサイクル品の売却収入のような経済効果をイメージすることが多いかもしれませんが、それだけでは環境保全活動の費用対効果を正しく評価することにはなりません。環境保全活動の本来の目的を考えれば、環境に対する負荷をどれだけ抑制し、また改善することができたかという環境保全効果の面からも評価されるべきでしょう。環境保全の面で高い成果をあげることは、長い目で見れば企業の社会的評価にもつながると考えられます。もしそうだとすれば、短期的で直接的な経済効果だけに着目した判断は、企業経営上も適切とは言えないでしょう。

### (3) 環境コストの範囲～EPAの例

環境会計を内部的な意思決定に利用する場合、「環境コスト」としてどの範囲のコストに着目するかが一つの問題となります。ここでいう環境コストとは、環境問題に関連するコストという意味です。この点に関してEPAは、最も実践的な観点から環境コストの範囲を図1-2のように幅広く示しています。そして実際に企業が環境コストをどのように定義するかは、企業がその情報をどのように利用しようとしているかによります。つまり、この環境コストの範囲の中で、実際にどれとどれに着目するかは、具体的な内部管理の目的によって違ってよいというのです。日本の環境庁のガイドラインでも、内部利用の場合は、必要があれば当該企業にとって重要な項目を適宜選択して自由に利用するものとしています。

図1-2 アメリカ環境保護庁による環境コストの範囲



出典：An Introduction to Environmental Accounting As A Business Management Tool (EPA, 1995)

例えば、図1-3は同じEPAが企業内部で発生する環境コストの例をあげたもので

す。この中では水道光熱費や原材料費も環境コストの範囲に含まれています。それらは環境保全のための費用ではありませんが、水、電気、燃料、原材料などの利用の削減は環境にとって望ましいという意味で、意思決定において考慮されるべきコストなので、環境コストに入っているのです。ECのプロジェクトであるEcomacでも、ヨーロッパ企業にとって最大の環境コストは浪費された原材料のコストであるケースが多いと報告されています。さらに、もう一度図1-2を見て頂くと、社会的コストも含めて環境コストとしています。このように環境コストの概念は、日本で一般に言われている環境保全コストよりも、範囲がはるかに広いことが分かります。

図 1-3 企業で発生する環境コストの例

隠れている可能性のあるコスト		
規制対応コスト	事前コスト	自主的対応コスト (遵守水準以上)
<ul style="list-style-type: none"> <li>・通知</li> <li>・報告</li> <li>・監視 / 検査</li> <li>・研究 / モデル化</li> <li>・修復</li> <li>・記録保管</li> <li>・計画</li> <li>・訓練</li> <li>・検査</li> <li>・マニフェスト</li> <li>・ラベリング</li> <li>・準備</li> <li>・保護設備</li> <li>・健康管理</li> <li>・環境保険</li> <li>・財務保証</li> <li>・汚染コントロール</li> <li>・漏洩の対応</li> <li>・雨水管理</li> <li>・廃棄物管理</li> <li>・税金 / 手数料</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・用地研究</li> <li>・用地準備</li> <li>・許可</li> <li>・研究開発</li> <li>・エンジニアリング及び調達</li> <li>・据付</li> </ul> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin: 5px auto; width: fit-content;"> <p style="text-align: center;"><b>伝統的コスト</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>資本的設備</li> <li>材料</li> <li>労働</li> <li>消耗品</li> <li>水道光熱費</li> <li>建造物</li> <li>残存価額</li> </ul> </div> <p style="text-align: center;"><b>事後コスト</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・閉鎖 / 撤退</li> <li>・在庫処分</li> <li>・閉鎖後の管理</li> <li>・用地調査</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・地域との関係づくり</li> <li>・監視 / 検査</li> <li>・訓練</li> <li>・監査</li> <li>・取引先の選定</li> <li>・報告書 (年次環境報告初等)</li> <li>・保険</li> <li>・計画</li> <li>・実行可能性調査</li> <li>・修復</li> <li>・リサイクル</li> <li>・環境調査</li> <li>・研究開発</li> <li>・生息地や湿地の保護</li> <li>・風景美化</li> <li>・その他の環境計画</li> <li>・環境団体や研究者への財政支援</li> </ul>
偶発コスト		
<ul style="list-style-type: none"> <li>・将来の遵守コスト</li> <li>・ペナルティ / 罰金</li> <li>・将来の施行への対応</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・修復</li> <li>・財産の損害</li> <li>・個人の負傷による損害</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・法的費用</li> <li>・自然資源の損失</li> <li>・経済的損失による損害</li> </ul>
イメージアップ / 関係づくりコスト		
<ul style="list-style-type: none"> <li>・企業イメージ</li> <li>・顧客との関係</li> <li>・投資家との関係</li> <li>・保険会社との関係</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・専門職員との関係</li> <li>・従業員との関係</li> <li>・取引先との関係</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・債権者との関係</li> <li>・地域社会との関係</li> <li>・規制当局との関係</li> </ul>

出典：An Introduction to Environmental Accounting As A Business Management Tool (EPA, 1995)

#### (4) 隠れた環境コストの発見

さて、環境会計を意思決定に生かすためのポイントの一つは、このような環境コストの中で「隠れたコスト」を発見することです。隠れたコストとは、実際に発生しているにもかかわらず間接費などに埋もれてしまい、適切に認識されていないコストを意味します。図 1-3 の中で、いわゆる環境保全コストのほとんどがこの隠れたコストに分類されていることに注意して下さい。環境保全コストの集計は、隠れたコストを洗い出すという意味をもっているわけです。

隠れたコストが的確に把握されれば、環境保全活動が財務的にも利益を生むことが分かるはずだというのが、EPAの主張です。また、隠れたコストを見つけ出してその原因を分析したり、意思決定に反映させたりすれば、環境保全に役立つと同時に、経営改善にもつながる可能性があります。その一つの方法が次にみる環境コストの配賦です。

#### (5) 環境コストの適切な配賦

全体的に発生しているコストを、何らかの基準で特定の製品やプロセスに割り振る手続を、配賦と言います。しかし環境保全コストが隠れたコストになっている場合、適切に配賦されていないことが考えられます。例えば、廃棄物処理費用は通常、間接費として処理されることが多いと思います。ところが調べてみると、ある特定の製品の製造プロセスでの廃棄物処理のために、多額の費用がかかっていたというようなケースがあります。その場合には、廃棄物処理費用を適切な基準で配賦することによって、その製品のコストが実は非常に高かったということが分かるはずで、そうだとすれば、その製品の価格を上げる、その製品からは撤退する、原因となった製造プロセスを改善するなどの対応策を考えることが可能になります。それによってコストの削減と環境負荷の低減を同時に達成できる可能性が生まれるでしょう。

コストを発生原因の観点から分析し、コスト発生の原因となった製品やサービスに直接そのコストを課していく計算方法を活動基準原価計算 (Activity Based Costing:ABC) と言います。これを全社的かつ体系的に導入するには会計システムの変更などかなりのコストがかかるとも言われますが、特定の環境保全コストに着目して、それをABC的な視点から分析していただくだけでも、経営の改善につながる可能性があります。

#### (6) よりよい意思決定のために

設備投資やプロジェクトへの投資の際、現在と将来に発生するキャッシュフローを予測して、その可否などを決定するという状況を想定してみてください。そのようなときに、関連するコストが適切に認識されていなければ意思決定を誤る可能性があります。環境保全コストなどの隠れたコストをきちんと考慮することで、そのリスクを減らすことができるでしょう。例えば、エンド・オブ・パイプの汚染除去技術への投資よりも、より予防的な投資の方が、環境保全上優れているばかりか、コスト面でも合



理的であることが明らかになるといったケースが考えられます。このように、関連する環境保全コストをできるだけ幅広く考慮することで適切な意思決定を導くことも、内部管理的な環境会計の代表的な考え方の一つです。

#### (7) 社会的コストの考慮

製品コストの評価やプロジェクトの意思決定などに際して、企業内部の隠れたコストだけでなく、企業が直接負担しない外部コストや社会的コストを加味して考えることも、環境会計の可能性の一つです。例えば、消費者が製品の使用時に負担するコストは企業にとっては外部コストですし、企業活動に伴う環境の悪化のように、特定の個人ではなく社会が全体として負担しているコストは社会的コストと考えられます。外部コストを正確に把握したり、社会的コストを金額で評価するのは難しいことが多く、それらを環境会計に取り込む手法が確立しているわけではありません。しかし、海外ではいくつかの研究プロジェクトや実験的試みが進められていますし、環境庁のガイドラインでも今後の検討課題として取り上げています。

このような考え方に対しては、法的義務もないのになぜ企業が外部コストや社会的コストまで考えなければならないのかと思われるかもしれませんが、しかし、多くの企業は、すでに法規制遵守のレベル以上に環境問題に自主的、積極的に取り組んでおり、その必要性を感じているわけです。それをより客観的な根拠に基づいて行うためのものだと考えれば理解できるのではないのでしょうか。

#### (8) 環境会計と管理会計

ここまで環境会計を内部管理に使う場合の個別的な方法論や考え方をいくつか見てきました。そのそれぞれに具体的な目的やメリットがあることが分かったと思います。ここにあげたのは代表的と思われる例であって、これ以外にも様々な可能性があります。

予算や製品コストの分析、投資意思決定など自体は、従来から管理会計と呼ばれて行われてきたものです。環境会計と呼ばれているものの一部は、従来からの管理会計手法の応用であったり、環境という面からの管理会計の精緻化であったりします。しかし、環境保全効果のように金額的には測りにくいものを効果の分析に組み込んだり、社会的コストにまで視野を広げるとなれば、既存の管理会計とは異なる体系となります。結局、内部管理面での環境会計は既存の管理会計とある部分で重なり合い、互いに影響を与え合いながらも、独自の体系として発展していく可能性を秘めたものと言えるでしょう。

### 3. 環境会計情報のディスクロージャー

#### (1) 外部報告をすることの意義

外部への報告に関しては、先に述べましたように欧米では財務報告書上での環境情報の開示も議論されています。しかし、ここでは日本の現状を前提にして、環境報告

書等での環境会計情報の開示に焦点をあてていきたいと思えます。

そもそも、なぜ環境会計を外部に公表する必要があるのでしょうか。また、そこにはどのようなメリットがあるのでしょうか。すでに多くの企業が環境会計情報の開示に取り組んでいるという事実こそが、その必要性を雄弁に物語っているとも言えますが、そこには社会からの信頼を確保し、社会的評価を確立するというメリットがあります。

環境問題の制約はますます厳しくなっていますので、環境問題に無頓着ではいけないという認識は多くの企業に浸透してきています。しかし、いくら環境問題に取り組んでいても、その事実がうまく伝わらなければ、社会からの評価は得られません。つまり、環境問題に前向きに取り組むことに加えて、その取り組み状況や成果をきちんと説明していく必要があるのです。実際、消費者や従業員、株主、投資家などのステイクホルダー（利害関係者）の間でも環境問題への取り組み状況が判断材料の一つになる傾向があります。グリーン購入の動きやエコファンドの登場などが、それを象徴していると言えるでしょう。環境報告書等はそのような要請に応えるものですが、定量的で体系的な環境会計ができれば、報告の信頼性がより高まります。

環境会計が公表されれば、ステイクホルダーはそれをもとに様々な判断をすることができますし、そこから企業と社会とのコミュニケーションも始まります。その結果として、環境問題でより高い成果をあげている企業が市場で選ばれるようになれば、環境保全型の社会を実現する上で大きな力になり得るでしょう。環境会計情報のディスクロージャーはそのような意味で、環境保全型社会を支える重要な社会的インフラの一つとも言えます。

## (2) 環境保全コストの意義と読み方

それでは、具体的にどのような情報を開示すればよいのでしょうか。いくつかの例外はありますが、日本では環境保全コストの開示から出発する企業が大部分です。環境報告書等では、環境問題への取り組み状況や環境パフォーマンスを開示しますが、それに実際にどのくらいのコストを投下しているのかを示すのが環境保全コストの情報です。それはいわば、環境保全活動の遂行を裏付ける情報です。実際に金額を計算する際には、どこからどこまでを環境保全コストとするかという定義や、開示する場合の分類などが問題になりますが、この点は第2編のガイドラインや第3編のQ&Aを参考にして下さい。

環境保全コストは一概に多い方がよいとか、少ない方がよいというような読み方はできません。業種や業態の違いによって、そもそも環境への負荷が違いますから、必要となる環境保全コストの水準も違うはずでです。また、早くから環境問題に取り組んできて、すでに対策の進んでいる企業と、最近になって取り組みを強化し始めた企業とでも環境保全コストの水準は異なります。さらに、一言で環境保全コストといっても、発生した環境負荷に対応するための、どちらかということ事後的なもの、環境負

荷の発生を元から断つための予防的なものが考えられます。そのように考えれば環境保全コストはそれだけで見るのではなく、具体的な活動内容と合わせて見ていくべきでしょう。

### (3) 効果をどのように捉えるか

環境保全コストだけでは十分でないので、次の関心はその効果の開示へと向かいます。効果といっても、本来の目的である環境保全がどの程度達成できたかという環境保全効果と、環境保全活動が結果的にどの程度のコスト削減や収益獲得に結びついたかという経済効果の二つが考えられます。

環境保全活動の直接的な目的は、企業活動に伴う環境負荷を抑制し、また、改善することですから、その成果を報告するという意味では環境保全効果がより本質的な意味を持つと言えます。環境庁のガイドラインでも、これが「環境保全対策そのものが意図した社会的効果」であり、環境保全対策の費用対効果を検討する際、まず初めに把握すべき項目であるとしています。ここでいう環境保全効果には、省エネルギーの進展や廃棄物発生量の削減のような環境負荷量の削減の効果に加え、公害防止や廃棄物の適正処理のように良質な環境を維持する効果、さらに積極的に環境の改善に貢献した効果などが含まれます。

このような環境保全効果を直接的に把握するためには、物量単位で捉えることが適切です。環境庁のガイドラインでも、環境保全効果を物量単位で把握することを提案しています。環境会計は「会計」という名前がついていますが、金額数値だけで完結するものではなく、物量数値も含めた計算体系と理解すべきでしょう。また、環境保全活動が環境上のリスクの低減に貢献しているような場合には、必ずしも定量的に捉えることができませんから、定性的に記述することなどが考えられます。

これに対して、環境保全活動が企業利益に与える影響そのものに関心をもつ場合の指標が、もう一つの効果である「環境保全対策に伴う経済効果」です。環境庁ガイドラインでは、これを「(環境保全効果と)同時に発生する内部効果」とであると位置づけており、企業経営上の観点から理解できます。ただし、環境保全活動はそれだけで独立して採算をとるわけではありませんから、経済効果と環境保全コストを対比して黒字か赤字かを云々することには意味がありません。また、経済効果の中には、確実な根拠に基づいて計算できるものと、仮定的な計算によって推計する以外にないものがあります。後者のような仮定的な計算は、客観的で合理的な根拠を示すのが難しいことが多いですから、内部的な試算としては有用であっても、外部に公表する場合には注意が必要です。環境庁のガイドラインでも、確実な根拠に基づいて算出される経済効果は開示することを推奨していますが、仮定的な計算に基づくものは開示しないことを前提にしています。

### (4) 環境保全効果の読み方

企業が、毎年どの程度の環境保全効果をあげられるかは、やはり業種や業態によっ

て違いますし、それまでの環境対策の進展状況にも依存します。すでに十分、環境対策に取り組んできた企業は、もうそれ以上大きな環境保全効果を生むことは難しいかもしれませんし、最近になって取り組みを強化し始めた企業であれば、最初は大きな環境保全効果を実現できるかもしれません。したがって、環境保全効果も単純にその大小で企業を評価することはできません。また、一言で環境負荷と言っても様々なものがありますから、異なる環境負荷をどのように判断するのかという問題もあります。さらに、現状ではあらゆる環境負荷が数量化されて把握されているわけではないという点にも注意が必要です。

また、実際に情報を読む側の立場にたてば、環境負荷の削減量の部分だけ見ても、それが環境負荷全体の中でどの程度の割合を占め、どの程度の意味を持つのかが分かりにくいですから、企業全体としてどの程度の環境負荷があるのかという負荷の全体像に関する情報も必要になります。環境庁ガイドラインでも、「自社の事業活動に伴い発生する環境負荷の実態を正しく把握することが基本」としてしています。先に紹介したエコバランスのような考え方も環境負荷の全体像を網羅的に示す一つの可能性です。

#### (5) 環境会計と環境報告書等との関係

環境会計が環境保全効果も扱うとすると、従来から環境パフォーマンスを開示してきた環境報告書等との関係はどうなるのか、という疑問を持たれるかもしれません。この両者をどう位置づけるかは、個々の企業の方針にもよりますが、一般的にはこの両者はある部分で重なり合い、互いに補完し合うものと考えられます。

環境会計は報告という部分だけで成り立つわけではなく、環境保全コストやその効果を定量的に把握し、集計して公表する一連のシステムですから、環境報告書等はその最後の段階で情報を開示するための媒体であるという位置づけができます。環境会計情報を開示する方法は、現在のような紙媒体の環境報告書だけとは限りません。将来的には、例えば投資家向けのアニュアル・レポートに含めて開示するという方法も考えられますし、インターネットを使うことで、より多面的な開示ができる可能性もあります。

一方、環境報告書等の側から見れば、それは経営者の姿勢や環境方針、環境マネジメントシステムや研究開発の方向性など様々な記述的情報とともに環境パフォーマンスなどを開示するものですから、環境会計もそれらを補完する情報の一部と位置づけられます。少なくとも現状では環境会計だけで企業の環境問題への取り組み状況を正確に判断することは不可能ですから、その他の情報を含めて総合的に見ていく必要があります。

#### (6) 環境会計と財務会計

外部報告目的の環境会計の中には、現在の財務会計の枠内で環境コストや環境負債を捉えていこうとする考え方もあります。しかし、少なくとも上で見てきたような環

環境報告書等での環境会計情報の開示は、現在の財務会計の体系とは本質的に異なるものだと考えるべきでしょう。現在の財務会計は金額情報だけを扱い、貸借対照表では左右がバランスし、損益計算書では利益を計算するという体系になっていますが、環境会計では物量情報も扱いますし、左右がバランスするわけでもなければ、必ずしも利益を計算するわけでもありません。したがって、理論的には外部報告目的で環境会計を考える際には、既存の財務会計のフレームワークに捕らわれないわけです。

しかし、実際には環境会計でも環境保全コストのように金額情報を扱いますし、そのデータは既存の財務会計システムから引き出すのが現実的です。したがって、金額情報に関わる部分は、財務会計と連動していた方が効率的な場合も多いと思われます。環境会計の本質をどう捉えるかということと、現実のシステムをどう設計するかということの両面から考えていくべきでしょう。

#### 4 . 環境会計の未来

環境会計を考える時には、現状でできることと、将来の可能性とを分けて考えた方がよいでしょう。環境会計はまだ完成されたものではありませんし、現時点ではそこから読みとれることも必ずしも多くないかもしれません。しかし、将来もそうだとは限りません。株主から集めた貴重な資金をうまく使うなどのために、何百年もかけて企業会計が発展してきたように、環境問題にきちんと対処していくための計算体系も今まさに発展しはじめたのではないのでしょうか。今後のさらなる発展をもたらすのは、よりよい環境会計を求める個々の企業の創意工夫と、利用者からのフィードバックです。そして、環境問題が今後も重要な問題であり続けるとすれば、環境会計にいち早く取り組み、よりよいシステムを発展させた企業が、長い目で見れば、社会の要請にも応え、成長していくものと思われます。