

【研究ノート】

環境情報の開示と会計責任(Ⅱ)

松 尾 隼 正

目 次

Ⅰ はしがき

Ⅱ 背 景

- 1) わが国における企業に対する社会的責任の要求の増大
- 2) わが国における企業の対応姿勢
- 3) 企業の社会的責任における環境保全対策の意味……………以上前号

Ⅲ 会計責任概念の拡大……………以下本号

Ⅳ 環境情報開示の現状

- 1) 実態調査に現われている一般的傾向
- 2) わが国企業における代表的な開示例

Ⅴ 環境情報の開示方法

Ⅵ 今後の課題

Ⅲ 会計責任概念の拡大

会計の基本的目的が会計責任の遂行にあることは別の機会で明らかにしてきた。その際、会計責任とは経済資源の委託・受託関係の成立を通して、受託者が委託者から管理・運用を任された経済資源に対して遂行してきた行動を、委託者に報告・説明する責任をいうと解してきた。そこには、受託者が報告・説明する相手方、逆にいえば受託者に対して報告・説明を求める主体と当該報告・説明の対象が特定しているとの条件が存在していた。もっと厳

密にいえば、受託者に報告・説明を求める主体が特定しているからこそ、そのことから報告・説明対象が規定される関係にあるといえる。少なくともそこには、主として、私的所有財の委託・受託関係の成立を媒介とした委託者の明確な存在が条件となっていた。したがって、このような関係の存在しないところでは、企業は会計責任を負う必要はないということになる。

ところで、会計責任の内容は社会の変化にかかわりなく、不変・固定的であろうか。別稿で明らかにしたように、会計責任の内容は単なる物的財の保管責任に関する遂行報告から、経営目標達成状況の報告責任にとどまらず、更に管理組織の整備状況に関する報告責任まで、当該責任の遂行を要請する社会と時代の変化に応じて種々変遷してきた⁽³⁵⁾。そうであるなら、環境保全・環境改善に対する社会・企業双方の意識の高まりの中で、更には法的規制によるとはいえ、現実企業にこれらのために活動し、相当多額の投資を行っている状況のもとで、実際投資額がこのような活動の測定基準として妥当かどうかは別として、環境保全活動に関するかかる現状に照らして、会計責任概念に再考を加える必要があろう。黒澤教授も環境問題と会計責任との関連を次のように述べておられる。⁽³⁶⁾

「企業が利潤獲得という本来の経済活動を遂行するに当って外部に不経済効果（社会的損失）を及ぼすことが避けられない場合、当該企業はそれに対して補償の義務があるだけでなく、社会的損失の発生の予防に積極的措置を講じることが企業の社会的責任として当然要求される。これに対して、会計的視点からはかかる社会的損失を測定し、あるいは補償費用を算定し、あるいは社会的損失を予防するための費用の支出または投資を管理し、これを会計情報化して社会に伝達することが *Accountability* の問題として生じる」と。

この論述には明らかに、従来のアカウンタビリティ概念を乗り越えようと

(35) 拙稿「会計責任：その遂行形態と本質」関西大学商学論集 第22巻第1号 35頁—44頁

(36) 黒澤清稿『環境の変化と会計』阪本安一編「環境会計—その課題と解決」（中央経済社 昭和50年）6頁

する積極的な意図が潜在している。私有財産制のもとにおける従来のアカウントビリティ概念が財の委託者として明らかに想定しているのは、資本醸出者としての所有主である。企業の社会的責任の要求に会計的に対応しようとしても、このアカウントビリティ概念に依る限り、所有主以外の利害関係者の要求には、行政権限等何らかの権限の行使を受ける場合を除いて、⁽³⁷⁾ 応じる余地はない。ところが他方で、前章で明らかにしたような、社会的責任に対する市民・企業双方の意識の高まりのもとで、かかるアカウントビリティ概念への頑な固執は会計を社会の要請から乖離せしめるに至らしめるであろう。そこでこの事態を避けるために、所有主以外の利害関係者の要求に応じうる拡大されたアカウントビリティ概念設定への道を探らねばならない。

AICPA トウループブラッド会計目的報告書は、会計責任とは人が他人に対して、自己の行為とその結果について責任 (responsibility) をもつ時に常に生ずる当該行為者の他人に対する説明責任 (accountable to) であると包括的に定義し、会計責任 (Accountability) の基礎となる他人に対する自己の行為責任 (Responsibility) は法、契約、組織上の方針、さらには道義的義務から生ずるとしている。⁽³⁸⁾ したがって、そこでは他人の所有にかかわる資源の醸出を受けたか否かには関係なく、自己の行為が他人に対する責任 (Responsibility) から遂行される時、そこには必然的に会計責任が生ずるということになる。Responsibility と Accountability との間のかかる関係を企業にあてはめて、同報告書は次のようにいう。⁽³⁹⁾

「企業それ自身は資源提供者、すなわち債権者と所有主に対して会計責任を負っている。社会は広範でかつ時には不特定だが、それにもかかわらず、回避しえない責任を課すことがある。企業の方でも、これに呼応して、ある

(37) 吉田寛著 前掲書 81頁

(38) Robert M. Trueblood (chairman), *Objectives of Financial Statements*, Report of the Study Group on the Objectives of Financial Statements, AICPA, October 1973, p. 25

(39) *Ibid.*, P. 25

種の社会的責任を自発的に引受けることがある。その場合、当該企業は広範な種々の責任の解除を得るに際して、実際に遂行した行為、あるいは遂行しなかった行為について会計責任を負わされる。」

トウループラッド会計目的報告書のアカウンタビリティ概念は、会計責任を企業に求める主体に社会を含める点で、明らかに従来よりも拡大している。しかしながら、かかる責任を求める根拠が明瞭でない。井尻教授はこの点を明らかにして、会社は株主と債権者に対しては彼等の資金の利用について会計責任を負っており、消費者に対してはその製品について、社会一般に対しては公共財の使用について会計責任を負っているとされ、特に、社会・一般大衆に対する会計責任についてはより一層明確に、環境の質（清浄な空気や水）が強調されるようになってから、会社が引受ける会計責任の設定者に一般大衆が加えられてきた、とされている。⁽⁴⁰⁾ 企業と利害関係者との関係に関するかかる認識にもとずいて、井尻教授は米国の経済社会を、アカウンタビリティの複雑なネットワークに基礎を置く社会と規定されている。⁽⁴¹⁾ 同様の社会定義は、体制を同じくするわが国にもあてはまる。

かくしてここに、私的所有権の有無にかかわらず、いいかえれば私的・公的両者の資源を企業は利用しているという事実を通して、株主・債権者に限らず、社会・一般大衆をも企業に対して会計責任を要求する主体として受け入れうる道が開かれた。そのことは、企業をして大気、水質、騒音等について、一定の環境容量という社会的制約条件のもとで活動していることを自

(40) Yuji Ijiri, *The Accountant: Destined to be Free*, *Viewpoints* No. 1, Carnegie-Mellon University, 1975.

企業による公共財の使用を根拠として、一般大衆・地域住民を企業に対する会計責任要求権者とみなす考え方は能勢教授にもみられる（座談会「アカウンタビリティ展開への条件」企業会計 1975年10月号 49頁）

(41) Richard M. Cyert and Yuji Ijiri, *A Framework for Developing the Objectives of Financial Statements*, in *Objectives of Financial Statements*, Vol. 2, edited by Joe J. Cramer, Jr. and George H. Sorter, AICPA, May 1974, pp. 30-31

覚せしめ、それらの汚染・破壊によるコストを社会的費用としてではなく、⁽⁴²⁾私的費用として内部化せしめる方向に道標を与え、かかる環境改善活動に関する状況を社会・一般大衆に対して報告・説明する会計責任を課すことになることを意味している。

勿論、ある企業活動が社会にいかほどの被害を及ぼし、それによって社会がいかに費用を負担することになるかを識別し、測定し、伝達することは、トゥルーブラッド会計目的報告書が指摘するように、困難な問題である。それらの正確な識別・測定は社会の観点からのみ可能であるからである。⁽⁴³⁾しかしながら、それにもかかわらず、かかる活動に関する情報の開示は、当該企業の実態の正確な伝達を促進し、利用者による当該企業の適切な評価を助けることになる。

なお、環境情報の開示は、開示要求主体として、従来の株主を中心としたアカウンタビリティ概念では対応しきれない広がりをもっているために、そのような開示要求主体の多様化に対応しうる道を開いておくことを目的として、アカウンタビリティ概念拡大の必要性を主張してきたが、このことは、環境情報の開示が株主には無縁であるというようなことを意味しているのではない、ということに留意しておく必要がある。なぜならば、環境情報の開示に契機を与えたのは、企業活動に伴う外部不経済効果の発生による社会の企業に対する環境保全要求であるが、ビームスとファーターティグやAAAの「組織行為が環境に及ぼす影響に関する委員会 (Committee on Environmental Effects of Organization Behavior)」が指摘するように、問題の根源が企業の生産過程にあるかぎり、すなわち生産過程から生ずるすべてのコストを企業が負担せず、その一部を放置して社会に負担させてきたこと

(42) 日本能率協会 前掲書 213頁。なお、本書も環境会計の論拠を Accountability に求めている。より正確には、本書は Accountability の多様性に論拠を求めて対環境責任報告を含む受託責任別報告という複合責任会計を提唱している。

(43) Trueblood, *op. cit.*, p.55

に原因が存在するかぎり、それらのコストの内部化による生産コストとして⁽⁴⁴⁾の企業負担の増大は、必然的に当該企業の収益性に影響を及ぼし、したがってこのようなコストの内部化に関する情報は株主にとっても重大な関心事であるに違いないからである。

さて以上によって、企業行動が環境に及ぼすインパクトを会計研究の対象となしうるだけの会計目的概念が用意された。そこで今や、かかる概念にもとずいて、環境情報開示のあるべき姿を検討することが可能となったのであるが、それに先立って、その現状を把握しておこう。

Ⅳ 環境情報開示の現状

1) 実態調査に現われている一般的傾向

ほぼすべての企業が環境情報開示の手段として営業報告書を考えているの⁽⁴⁵⁾で、本章でも営業報告書による環境情報開示の現状把握に努めることにする。

通産省の社会的責任実態調査によれば、環境問題に関する企業行動を含む企業の社会的責任全般に関する企業行動について、その開示の必要性についての意識は約80%と高いが、実際にその開示を実践している企業の割合は⁽⁴⁶⁾33.6%にすぎないという結果が出ている。同様の傾向は、通産省産業政策局企業制度研究会が、昭和52年に東京証券取引所第1部上場企業914社中724社の事業報告書を対象として実施した実態調査でも現われている。この調査によれば、社会関連事項を記載している企業は724社中252社、⁽⁴⁷⁾34.8%である。

(44) Floyd A. Beams and Paul E. Fertig, Pollution Control through Social Cost Conversion, *Journal of Accountancy*, November 1971, p.40

AAA. Committee on Environmental Effects of Organizational Behavior, *Accounting Review*, Supplement to Vol. XLVIII, 1973, p.76

(45) 日本能率協会 前掲書 72頁, 74頁

(46) 通産省産業政策局 前掲書 99頁

(47) 通産省産業政策局企業制度研究会「事業報告書の実態と今後の在り方について (一)・(二)」商事法務 No.772 22頁, 同No.776 28頁

業種別環境情報開示状況

業 種 名	調査対象 企業数(1)	社会関連事項 記載企業数(2)	公害環境問題 記載企業数(3)	(2)に対する (3) の 割 合
パ ル プ ・ 紙	15社	8社(53.3%)	6社(40.0%)	75.0%
石 油 ・ 石 炭	8社	3社(31.5%)	2社(25.0%)	66.7%
鉄 鋼	30社	9社(30.0%)	7社(23.3%)	77.8%
化 学	80社	23社(28.7%)	18社(22.5%)	78.3%
ゴ ム 製 品	5社	2社(40.0%)	1社(20.0%)	50.0%
非 鉄 金 属	20社	4社(20.0%)	4社(20.0%)	100.0%
織 維	30社	16社(53.3%)	5社(16.6%)	31.3%
輸 送 用 機 械	36社	11社(30.5%)	6社(16.6%)	54.5%
その他 製造業	155社	22社(14.2%)	4社(2.6%)	18.1%
製 造 業 合 計	379社	98社(25.9%)	53社(14.0%)	54.1%
電 力 ・ ガ ス	14社	9社(64.2%)	9社(64.2%)	100.0%
航 空 運 輸	3社	1社(33.3%)	1社(33.3%)	100.0%
食 品	41社	17社(41.5%)	6社(14.6%)	35.3%
商 業	61社	23社(37.7%)	5社(8.1%)	21.7%
金 融 ・ 保 険	84社	75社(89.2%)	5社(5.9%)	6.7%
建 設	62社	10社(16.1%)	2社(3.2%)	20.0%
そ の 他 業 種	80社	19社(23.8%)	0社(0.0%)	0.0%
合 計	724社	252社(34.8%)	81社(11.1%)	32.1%

(() 内の数字は該当業種の調査対象企業に対する割合を示す。)

本表は企業制度研究会の調査報告に若干の組替えを施して作成したものである。

さて、このうち公害・環境問題について記載している企業をみると、724社中⁽⁴⁸⁾81社の11.1%と低下する。これを業種別にみると上表のとおりである。上表から次の諸点が明らかになる。

1. 既述のように、全般的に公害・環境問題への取組み状況を開示しようとする努力に欠けている。
2. その中で、電力・ガス業界における記載企業の割合が高いのが目立つ。
3. 公害・環境問題が生じやすいと思われる製造業において、その問題を記載している企業が意外に少ない。
4. そのような製造業の中で、パルプ・紙業界がある程度の割合を示している。
5. 社会関連事項記載企業数に対する公害・環境問題記載企業数の割合について、総体的にそれが低い中で、電力・ガス業界を筆頭として、パルプ・紙、化学、鉄鋼といったこの問題を生じやすい業界において可成りのパーセンテージを示しているのは、これらの業界における公害・環境問題に対する関心の高さを示しているものと思われる。

いずれにしても、公害・環境問題に関する企業行動の内容を開示しているのは、一部の限られた企業にしかすぎない、といえそうである。

しかも上記の数値は、公害・環境問題について抽象的に言及しているにすぎない企業も含んでいる。これを「実質的な記載内容」というるに足る程度

項	目	社 数
(1)	公害防止設備への投資および防止設備の稼動状況	35 社
(2)	緑化運動の推進	4 社
(3)	自社の公害責任について	2 社
(4)	自然保護環境美化キャンペーンの推進	2 社
(5)	公害防止ローン	2 社
(6)	交通安全運動の推進	1 社
(7)	その他	1 社
合 計		47 社

の量的にまとまりをもった記載をしている企業に限定すると、その数は47社と減少し、調査対象企業に対する割合も6.4%にすぎなくなる。⁽⁴⁹⁾」これら47社の記載内容を整理して、同研究会は前頁のように類型化して示している。

これらの項目のうち、同調査報告によって明らかにされている業種別記載分類を示せば次の通りである。

業 種 項 目	(1)	(2)	(4)	(6)	
電力・ガス	9社	3社	1社		
化 学	8社				
鉄 鋼	3社				
食 品	4社				
プルプ・紙	3社				
輸送用機械	3社				
織 維	2社				
ゴ ム 製 品	2社				
電 気 機 械	1社				
損 害 保 険				1社	

左記の表は企業制度研究会の説明から作成した（通産省産業政策局企業制度研究会「事業報告書の実態と今後の在り方について」^(二) 商事法務 No.776, 32頁）。

合計欄を設けていないのは、同調査報告の業種別内訳説明が前記記載内容類型化表を完全に網羅していないことによる。

さて、上記 2 表から企業の公害・環境問題に関する記載内容の大部分が、公害防止投資ならびに防止設備の稼動状況に関する事項であることが明らかになると同時に、あらためて電力・ガス業界における環境問題に対する関心の高さと、この問題に対する企業活動内容の具体的開示への努力の積極さを窺い知ることができる。

最後に、同調査報告は、近時、わが国企業における公害・環境問題を含めて社会関連事項に対する関心の高まりと、その情報提供のための一応の努力を認めながらも、未だ満足するに足る状況に達していないとしている。そこで、同調査報告は、それらの事項を業種業態に応じた重要記載事項として、事業報告書中に的確に位置付けることならびにその記載内容・方法の充実を

図ることを求めて、調査した事業報告書の中から内容的に充実した適切な記載例を下記のように掲示して今後の参考に資することを希望している。⁽⁵⁰⁾

- 公害環境問題に対する基本的な考え方。
- 公害防止設備の設置状況，能力，投資額。
- 排出基準（国，地方公共団体及び自主的に設定したもの）の達成状況。
- 工場の緑化等環境改善の目標及びその達成状況。
- 自動車の排ガス対策等早急な対応が社会的にも迫られているものについては，現状及び今後の方針。
- 公害環境問題に関する継続中の紛争に対する考え方及び今後の方針。

この実態調査は事業報告書に焦点を当てているが，かかる開示の前提として，企業が自己の行動の環境に及ぼす影響をどの程度把握しているかが問題となる。日本能率協会が実施した前記実態調査には，このような側面に関する項目が含まれている。⁽⁵¹⁾ それによれば，回答企業124社中45.2%に当る56社が公害防止対策費，大気汚染防止費，水質汚濁防止費，騒音防止費，緑化活動費，産業廃棄物処理活動費等として，環境責任に関する費用を集計しており，その6割以上が毎期あるいは毎年，定期的・継続的に，原価部門として勘定科目を設けているか，あるいは経理資料から抜き出して計算するかのいずれかの方法で，かかる費用を把握しており，3割が必要に応じて特殊原価調査として把握しているという結果が出ている。そして更に，環境活動費を把握していない残りの企業68社のうち，環境汚染物質が出ない事業体であるとか，環境保全活動はほとんど無視されるほどの大きさであるという33社を除けば，18社ではその原因が，現行の会計制度が環境活動費の集計に便利ないようにできていないことに由来している。したがって，もし集計を促進するような制度に改善されたならば，これらの企業でも，自社の環境活動に関する実態把握のために，かかる集計の意思があるものと推察されうる。

(50) 前掲調査(四完) 商事法務 No. 779 30頁—32頁

(51) 日本能率協会 前掲書 75頁—78頁

この日本能率協会の調査によれば、回答企業124社のほぼ90%に当たる111社が、環境責任遂行活動、地域社会責任活動、対顧客責任遂行活動等、自社の社会責任遂行活動を把握している。それにもかかわらず、かかる責任遂行状況を営業報告書等を媒体として外部報告しているのは、124社中24社の19.4%にすぎない。⁽⁵²⁾

日本能率協会の調査によって明らかになった企業における社内での把握状況とその外部への開示状況との間のこのような大きな開き、および前述の通産省企業制度研究会の調査によって明らかになった、公害・環境問題の実質的内容ある開示を行なっている企業が少ないことを併せ考えるとき、その上更に、米国企業において、1970年から1973年までの4年間平均222社中77.54%に当たる172社が、主として、アニュアル・レポート本文中に、場合によっては8ページ以上にもわたって、環境基準達成に要する設備投資額を中心に、自社の環境活動を開示しているのと比較するとき、わが国企業におけるかかる問題の開示への熱意の低調さが非常に鮮明に写し出されてくると同時に、これまでしばしば述べてきたように、企業・社会双方の意識の高まりの中で、企業をして開示せしめるような制度の整備が急務となってきたことが明らかになろう。また同時に、企業の方でも、かなり充実した内部的な整備状況を外部への開示に活用し、進展させることに積極的に努力すべきことが強く要望されるであろう。

2) わが国企業における代表的な開示例

上述のとおり、わが国企業における環境情報開示の現状は低調ではあるが、かかる状況のもとでも、若干の先駆的企業は環境情報の開示を実践している。本節では、このような企業の営業報告書のうち、代表的と思われるN社のものを紹介することにしよう。⁽⁵⁴⁾

(52) 前掲書 70頁, 72頁, 75頁

(53) Jacob D. Corriher, Jr., *A Study of the Impact of Pollution Control upon Accounting*, unpublished Ph. D., Thesis, 1976, pp. 226, 228, 249

(54) 日本電気株式会社第133期(昭和47年10月1日一昭和48年3月31日)営業報告書

同社は社会と企業との調和を図ることを目的として、「クオリティ作戦」と称する社会的責任遂行運動を全社的に展開しており、そのことを営業報告書でも強調して、「社会とのつながり」との見出しのもとに、「環境保全について」、「地域社会との関係について」、「消費者関係について」および「従業員関係について」同社の取組みを説明している。

そのうち「環境保全について」みると、まず「公害防止環境管理部」を設置して担当役員を任命し、100名以上の公害防止管理有資格者を有しているとして、その組織的対応を明らかにしている。続いて、「公害防止環境管理規定」を制定し、社内基準を設けている旨を明らかにし、公害防止研究開発体制の現状と工業用水等の資源の再利用努力の状況を説明している。最後に関係会社、協力会社との公害防止・環境保全に対する協力体制の状況を明らかにしている。

N社の営業報告書における環境保全に関する上記の記載を、経済同友会の営業報告書モデル試案と比較すると、同社のそれは概ねモデル試案の記載項目を網羅している。しかしながら、モデル試案に示されている環境基準値とその達成度の明示が、N社のものには欠けている。環境保全情報の開示事項としてはかかる項目が中心となるだけに、この項目の欠如による不備はかかる情報の価値を著しく減退させる。

その上、このモデル試案さえ、それが定量的測定を欠いている点で満足なものではない。環境基準達成値等の欠如は、環境活動の物量的測定を含む定量化への系統的把握の体制に疑問を投げさせる。とはいえ、このN社の営業報告書による開示が、現在のわが国では、最も進歩的なものの一つであることに些かの疑問を抱くものでもない。だが、このことはわが国の環境情報開示の現状が、未だこのような状態にとどまっていることをも意味している。

その点、アメリカでは、アニュアル・レポートの本文に環境情報を開示している企業約145社のうちの40%前後が、貨幣額によって定量化された情報を開示しており、更にSECが1971年7月に、その有価証券法通牒（Securities Act Release）5170号で、環境上の諸法令に遵守することによって多額

の資本支出を必要とし、収益力に重大な影響を及ぼし、さらには登録事業の変更を来す恐れのある場合には、その旨を開示することを規定して以来、注記としてではあるが、財務諸表に環境情報を開示する企業が増えてきており、わが国より一歩進んでいる。⁽⁵⁵⁾

以上のような環境情報開示の現状と、これまでしばしば論述してきたようなかかる情報開示の重要性に対する認識の高さから判断して、その開示方法により一層の検討を加える必要が生じてきた。

V 環境情報の開示方法

環境情報の開示には、現在一般に行われている営業報告書や財務諸表の脚注に対する方法のほかに、次のような種々の方法が提唱されている。

1. 現行の財務諸表を改善して財務諸表本文中への開示を提唱するもの、⁽⁵⁶⁾
2. 財務諸表を対利害関係者別に多欄式に設計することを提唱するもの、⁽⁵⁷⁾
3. 環境活動を含む社会活動の便益と犠牲の表示を提唱するもの、⁽⁵⁸⁾
4. 更にはこのような環境活動を含む社会活動の表示も企業の自発的な活動のみに限定するもの、⁽⁵⁹⁾
5. 物量表示の充実を強調するもの、⁽⁶⁰⁾
6. 当初は内部報告目的のみに焦点を当てて、環境活動を含む企業による

(55) Corriher. Jr., *op. cit.*, p. 235

Environmental Disclosures, *Journal of Accountancy*, March 1972

(56) AAA. Committee on Environmental Effects of Organization Behavior, *op. cit.*, pp. 103-107

Beams and Fertig, *op. cit.*, pp. 40-41

(57) 日本能率協会 前掲書 211頁以下

(58) 守岡道明訳「企業受難時代を突破する報告革命—アブツ博士の社会監査(I)」
プレジデント 1973年3月号 24頁—25頁

(59) David F. Linowes, The Accounting Profession and Social Progress, *Journal of Accountancy*, July 1973, p. 38-40

(60) A. Wayne Corcoran and Wayne E. Leininger, Jr., Financial Statements—Who needs them?, *Financial Executive*, August 1970, pp. 45-47

Steven C. Dilley and Jerry J. Weygandt, Measuring Social Responsibility: an Empirical Test, *Journal of Accountancy*, September 1973, pp. 66-67

社会活動プログラムの評価を提唱するもの⁽⁶¹⁾、等。

ディレイとウェイガントはこれらを次の4つのアプローチに整理している⁽⁶²⁾。

1. 一覧方式（Inventory approach）……企業が行なっている全社会責任活動を明細表示する方法。

2. 費用・支出方式（Cost or outlay approach）……企業が行なっている社会責任活動について各種類ごとに費した金額を表示する方法。この方法には、大気中への硫黄排出量のような非財務的数量情報の表示も含まれる。

3. 経営プログラム方式（Program management approach）…企業による社会責任活動について各種類ごとに費した金額と、それが経営者によるプログラムの目標を達成しているか否かを示す方法。

4. 便益・犠牲方式（Benefit-cost approach）…企業による社会責任活動についてそれを費した金額と各支出の価値を表示する方法。この方法はプログラムの真の価値（real worth）が決定されねばならない点で、上記3.のプログラム方式とは異なる。

彼等はこれら4つの方式のうち、情動的価値を有しているかどうかという情報としての有用性だけでなく、測定可能かつ検証可能という技術的要因をも選択因子として考慮に入れると、現在の測定システムのもとでは、第2の費用・支出方式が最も妥当であるとして、この方式にもとずいて、ある電気・ガス会社をモデルにした社会責任営業報告書を作成した。そこでは環境活動に関する物量情報として大気と水質に関する情報が、財務情報としては資金計算書が別々に示されている⁽⁶³⁾。

営業報告書の改善による方法も環境情報開示の有力な手段ではあるが、会

(61) Raymond A. Bauer and Dan H. Fenn, Jr., What is a Corporate Social Audit ?, *Harvard Business Review*, January-February 1973, pp. 43-44.

小川冽訳「企業評価の新しいメジャー：企業の社会監査とはなにか？」近代経営 1973年4月号 64頁

(62) Dilley and Weygandt, *op. cit.*, p. 63

(63) *Ibid.*, pp. 64-70

計情報の1つとしてかかる情報を提示しようとするかぎり、会計システムによって提供される情報の中核である財務諸表による方法を検討するのがまず第1であるように思われる。そこで以下では、AAAの「組織行動が環境に及ぼす影響に関する委員会報告」やビームスとファーティグの提案を中心に、物量情報等による補足・拡大の可能性を含めて、財務諸表による環境情報の開示を検討していくことにしよう。

上記のAAA環境委員会もビームスとファーティグも、財務諸表本文での環境情報の開示を提唱しているのであるが、⁽⁶⁴⁾AAA委員会は具体的提案に先立って、会計担当者ならびに会計士が環境情報の外部伝達に果たす役割が益々⁽⁶⁵⁾重大になってきている理由として、次の6つをあげている。

1. 最も強い理由として、多くの環境情報は財務的定量化の可能な性質を有しており、資産評価その他に著しく影響を及ぼすこと。
2. 従来、多くの環境費用が社会的費用と考えられてきて、企業の私的生産費とは考えられてこなかったけれども、環境の維持は当該会社の固有のコストである、との考え方に対する承認が急速に一般化しつつあること。
3. 会計が現在ある1つの専門職としての地位を得るまでに発展したのは、それが社会の要求に対応してきたことにあるように、今や社会は組織の環境情報を求めており、会計はこの要求に答えていかねばならないこと。
4. 環境情報の提供が一般に是認された会計ならびに監査の基準の一部となるのは、それほど遠い将来ではないと思われること。
5. 収益性や財務流動性を比較した場合、汚染会社の方が環境改善に相当の財務的努力を払っている会社よりも有利な傾向を示すために、もし会計が環境情報の提供に積極的な役割を果たさなかったとしたら、そのことは外部利

(64) AAA. Committee on Environmental Effects of Organization Behavior, *op. cit.*, pp. 103-110. .

Beams and Fertig, *op. cit.*, pp. 40-41

(65) AAA. Committee on Environmental Effects of Organization Behavior. *ibid.*, p. 94

用者、社会一般の目的に即さないことになり、会計の地位の低下を来すことになるであろうと思われること。

6. 環境情報の提供に積極的な役割を果たすことは、会計士にとって、マネジメント・サービス活動の機会の増大等を通じて、彼等にサービス領域の拡大の機会を与え、ひいては経済的報酬の増大に導くであろうこと。

以上のような理由にもとづいて、同委員会は環境情報の外部伝達を提唱するのであるが、その際同委員会は財務諸表を媒体とするよう主張する。その論拠として、同委員会は、環境コストは基本的に企業の生産過程から生ずるコストであることに求めている。すなわち、企業の生産過程から生ずるコストであるならば、企業が従来から把握してきている生産諸費用と異なるところはなく、それはそれら他の生産諸費用と同様に発生主義により認識され、完全公開の原理 (principle of full disclosure) により開示されるべきであるというのがその理由である。この点はビームスとファティグも同様である。彼等によれば、環境問題の会計処理に発生主義会計を適用することにより、前記理由の5.に示したような企業間比較に際する弊害が解消されることになるが、このことは当期の製造活動に関連して負担したコストは当期の製造原価として処理され、将来の汚染を防止するために負担したコストは資本化して、将来の製造活動に配分されるべきであり、また過年度の活動から生じた環境破壊を修復するのに伴うコストは前期損益修正として処理されるべきことを意味している。⁽⁶⁶⁾

企業行動が環境に及ぼす影響を外部報告するにあたって、AAA委員会は上記のように現行財務報告モデルの改善を提唱するのであるが、その際同委員会は環境指向取引を財務諸表上に独立して表示すれば、環境影響額の開示に関する現行方法を容易に改善することができるとしている。具体的には、⁽⁶⁷⁾次の諸点の改善を強く勧告している。

(66) *Ibid.*, pp. 76, 80.

Beams and Fertig. *op. cit.*, pp. 40-42

(67) AAA. Committee on Environmental Effects of Organization Behavior, *ibid.*, pp. 80, 103

- a. 損益計算書上での環境保全費用の独立表示。
- b. 資金計算書上での環境保全支出額合計の独立表示。
- c. 貸借対照表上の環境保全設備（並びにそれに関連する減価償却累計額）の独立表示。
- d. 臨時損失（たとえば工場閉鎖）あるいは前期損益修正（たとえば過年度に用地に及ぼした破壊の復元）をもたらすような環境規制による期間外項目の独立表示。
- e. 発生主義会計の適用にもとづく、過去の取引から生ずる重要な将来の汚染防止支出の負債計上、たとえば、
 - 1) 環境基準を達成していないことにより賦課されたが、未だ支払をしていない罰金あるいは税金の負債計上。
 - 2) 環境基準あるいは規制達成期限を満たしていないことによる罰金あるいは税金見積額の負債計上。
 - 3) 過去あるいは現在の破壊に対する自発的な修復のための見積費用の負債計上。

勿論、このような改善策に全く問題がないわけではない。たとえば、環境保全設備の記載に際して、最新の性能を有するある新設備に汚染軽減装置が設置されている場合、当該設備原価のうちのいかほどが汚染防止装置にかかる部分に割当てられるべきかという問題、あるいは見積債務の計上に際して長期契約に伴う未履行債務（executory obligation）の計上は一般に認められていないが、原状に復元することを条件として開発を行なう場合、当該原状復元義務をどうするかという問題等がある。しかしながら、これらの問題は次のような処置によって、環境情報の開示に努めるべきであろう。すなわち、前者については、環境基準のもとで汚染軽減装置の据付が新設備稼働の条件となっているのが通常であるから、かかる装置に該当する部分とそうでない部分に原価を配分するのは妥当ではなく、脚注等によって、環境基準に従って据付けられている設備を特に明示する必要がある。また後者の場合のように、契約時の状態に復元することを条件として開発を実施する場合等

については、最低限、長期契約の未履行部分の完全な記述、見積コストの明細および財政状態ならびに経営成績に及ぼす影響の明示により、利用者の判断に資する必要がある。⁽⁶⁸⁾

ところで、このような改善策にとって、その前提は会計諸要素分類体系の改訂である。環境情報を会計情報として開示しようとするに際して、重大な障害となっているのが現行の形態別分類中心の体系である。この点は環境保全責任を含めて、企業の社会的責任に対して会計学的接近を試みようとするに際して、必ず指摘されるところである。⁽⁶⁹⁾ 上記のAAAの委員会もこの点を反省し、機能別分類を前提として前記の改善案を提示しているし、日本能率協会の複合責任会計制度においても、機能別分類が前提とされている。⁽⁷⁰⁾ すなわち、現行会計制度においては、目的別分類が第1とされていないので、環境保全設備や環境保全費用が表面に現われず、企業の環境活動が開示されないのである。したがって、財務諸表を媒体として環境情報を開示するには、現行の分類体系を機能別分類重視の方向に改訂する必要があるだろう。

日本能率協会は複合責任会計の提唱に際して、資産分類について対複合責任として、対資源開発用資産、対顧客用資産、対環境用資産、対地域社会用資産、対従業員用資産、資源保有高、事業用資産と企業が果すべき責任別に分類し、さらに対環境用資産については、環境保全施設、環境復元施設、環境創造施設と機能別に分類した上で、環境保全施設については、公害の種類別に大気汚染防止施設、水質汚濁防止施設、土壌汚染防止施設、騒音防止施設、悪臭防止施設、廃棄物処理施設、食品・薬品公害防止施設、日照障害・電波障害防止施設、その他資産に分類しており、費用についても、このような

(68) *Ibid.*, pp. 104, 107.

(69) たとえば、米国経済開発委員会（同委員会著 経済同友会訳 前掲訳本 72頁）、成毛収一氏（同訳本 149頁）および日本能率協会（前掲書 77頁）にこの指摘がみられる。

(70) AAA. Committee on Environmental Effects of Organization Behavior, *op. cit.*, p. 103.

日本能率協会 前掲書 220頁

資産分類に対応した分類を示しているのである。⁽⁷¹⁾

以上のような改革によって、環境情報開示の要求に、従来よりもヨリ一層答えうるわけであるが、未だ十分とはいえない点がある。なぜならば、上記の改善は企業の環境活動を貨幣尺度により表現することを想定しているが、かかる尺度は上記のAAA委員会も指摘するように、企業の環境活動における犠牲値の測定に有用な指標を提供しえても、便益値の測定尺度としては必ずしも有用たりえず、したがって、この目的には非財務的な物量尺度が用いられなければならないからである。⁽⁷²⁾ 上記のAAA委員会は現行報告モデルの拡大として、この点に言及している。同委員会によれば、それを企業と環境問題との係わりに関する文章の説明事項 (verbal description) であるとして、物量情報を含む次のような事項を挙げている。⁽⁷³⁾

1. 環境問題の識別…次の諸点に関する個別的な組織上の問題：遵守すべき規制、賦課されている規制基準、遵守すべき限界点、違反に対する罰金、未履行契約に対する環境上の考慮およびその他の偶発的側面。

2. 組織における汚染物質排出量の軽減目標…軽減計画に関する詳細な説明、軽減に関するタイム・スケジュール、コストおよび、あるいは予算支出額の見積り。

3. 組織における環境保全進行状況…具体的進行状況の説明、現在までのコスト、予測される将来のコストおよび組織の環境目標達成に関する適切な非貨幣情報。

4. 組織の財政状態、経営成績および事業活動に及ぼす重要な環境上の影響の開示。

ところで、物量情報はAAAの上記委員会がビームスとファーティグの論稿から引用して、文章の説明事項として説明しているところからも明らかな

(71) 日本能率協会 前掲書 239頁—242頁

(72) AAA. Committee on Environmental Effects of Organization Behavior, *op. cit.*, p. 88

(73) *Ibid* p. 110

ように、脚注、附属明細書等の財務諸表本文に対する補足的地位にとどまり、財務諸表本文はあくまでも財務的性格の情報であるべきである。

なお、以上の議論は外的に課せられた何らかの規制基準が存在している場合に限定してきたが、リノーズのように、それらは企業が当然果すべき責任であり、負担すべきコストであるとして議論の対象から除外し、むしろ更に一步進んで、企業が自発的に行なう環境活動のみに限定すべきであるという議論もある⁽⁷⁴⁾。彼は企業の社会関連活動を報告するのに、社会・経済活動報告書（Socio-Economic Operating Statement）の作成を提唱している。この報告書では「人との関係」、「製品との関係」とならんで、「環境との関係」が1項目として示されている。彼の設例によれば、「環境との関係」として⁽⁷⁵⁾

A. 改善コスト

- | | |
|----------------------------|----------|
| 1. 会社の土地の旧ゴミ捨て場を整地・造園するコスト | \$70,000 |
| 2. A工場の煙突に汚染防止装置を据付けるコスト | 4,000 |
| 3. 廃物を仕上げ工程から除去する当期のコスト | 9,000 |
| 改善コスト合計 | \$83,000 |

B. 差引：損耗コスト

- | | |
|---|--------|
| 1. 当期中に採鉱した露天掘り用地を再度造園したとしたり負担していたであろうコスト | 80,000 |
| 2. 河川に投棄している有害溶液を中和するための浄化装置を既に設置していたと | |

(74) Linowes, *op. cit.*, p. 38

(75) *Ibid.*, p. 39

したら負担していたであろ

う見積コスト 100,000

損耗コスト合計 180,000

C. 環境活動による当期純損耗コスト (\$97,000)

が示されている。

「損耗 (detriments)」の概念、測定基準等この報告書がもつ個々の問題点、ひいては報告書全体の是非は別として、企業における社会関連活動の社会への開示のための積極的提唱、それもプラス、マイナス各側面に区分して個々の項目を貨幣単位によって表示しようとする積極的な意欲は高く評価できる。しかしながら、外部財務報告の現状に立って考えてみれば、外部から規制を受けている場合を除外する必要はなく、むしろその場合も包含すべきであるように思われる。企業活動について外部的規制を受けている環境との係わりすら開示されていないのが、外部財務報告システムの現状である。かかる現状に立ち返ってみるならば、A A A組織行動が環境に及ぼす影響に関する委員会報告のように、外的規制にもとづく企業における環境活動を開示することにも、それ相当の価値があり、情報としての内容を豊にする。

しかしながら、また反面、A A Aのように外的規制を受けている場合のみに限定する必要もない。現行財務報告モデルの拡大を提唱しているのであるから、リノーズが主張するように、企業における自発的な環境活動も拡大案の1項目として取り入れていくべきである。すでに明らかにしたように、またパウアーとフェン⁽⁷⁶⁾も指摘するように、環境汚染防止・環境改善に企業が果たすべき責任については、高い優先順位が与えられている。また実際に、たとえば環境美化等で自発的に環境改善に積極的に取り組んでいる企業も現実存在している。ただ、このような企業でも、かかる活動が計量化された情報⁽⁷⁷⁾としては開示されていない。したがって、今後、物量的さらには財務的に計

(76) Bauer and Fenn, *op. cit.*, p. 40. 小川訳 前掲稿 59頁

(77) たとえば、麒麟麦酒株式会社第140期(昭和53年2月1日一昭和54年1月31日)事業報告書

量化されることが必要であろう。それによって、企業の環境活動に関する努力の実態がヨリ一層明瞭に開示されることになろう。

財務諸表本文は貨幣単位によって表現された財務的性格の情報を提供すべきであるということについては既に述べたが、その理由は、企業の本来の業務は経済的活動であり、企業の経済的活動は究極的には財務的性格を有していること、ならびにその上、企業にかかる活動の遂行を期待しているのは、企業への主たる資源委託者である株主をはじめとする投資家であり、企業によって遂行されるべき会計責任としては、彼等に対する責任に最優先的順位を与えなければならないことによる。

しかしながら、会計責任の拡大として論述したように、企業規模の拡大によるその生産活動が社会に及ぼす影響の増大、国民の価値観の変化等によって、従来、企業活動から生ずる事象を社会に放置してきた問題に対して、企業が責任を引受けなければならなくなっているのが、企業の置かれている現在の環境である。かかる状況のもとで、企業は自己の活動によって影響を受ける社会に対して、かかる影響を及ぼす活動について情報を提供せねばならなくなった。その典型が企業における環境活動であったのである。そこでは企業に対して環境活動に関する情報の提供を要求する主体、すなわち社会は収益性等の財務的性格の情報もさることながら、むしろそれにあまり抱泥することなく、環境活動に対する企業の努力の実態を開示する情報に注意が向けられることになるのである。ここに社会にとっては、企業の環境活動に関する物量情報が、場合によっては、ある1つの意味をもつに至るのである。しかしながら、かかる情報が財務諸表本文の補足的地位にとどまることについては既述の通りである。

VI 今後の課題

これまでの論述から、企業行動が環境に及ぼす影響に会計学的接近を試みるに際して、測定問題が重要な課題であることは明らかであろう。それにもかかわらず、見解に最も不一致が存するのもこの問題なのである。たとえば

先に引用したりノーズの社会・経済活動報告書でも、そこに列挙されている項目は、企業の経営者が注意を向けるように求められている社会的行為であり、したがってその改善、損耗は社会の観点からの、すなわち社会的な改善であり、損耗であるにもかかわらず、その測定値たる貨幣額は、会計担当者が伝統的に資本支出として分類しているものと費用支出として分類しているものとの結合、すなわち企業による 実際支出額を基本としていることである。⁽⁷⁸⁾そこには、社会的測定値の代用として、企業による支出額という企業レベルでの測定値が用いられている。このリノーズの例だけからでも、企業による環境活動への会計学的接近に際して、測定問題がいかに難問であるかが推察しえよう。その原因として、特に次の2点が一般に指摘される。

1. 当該活動が市場条件を反映する交換取引を伴わないこと。⁽⁷⁹⁾
2. 環境汚染発生原因者が複合的であるため、その原因帰属関係の識別が困難な場合があること。⁽⁸⁰⁾

市場機構の不在という障害を克服するために、しばしば主張されるのが物量尺度による実物表示である。カップは「社会的費用や社会的便益は大部分が市場外の現象であるから、価格体系が社会的費用や社会的便益を社会的に評価する基準になると考えてはならない。そもそも社会的費用や社会的便益は、その性格上異質なものであって、単一の公分母によって評価することはできない。したがって、これらは実物表示が必要である」と主張している。⁽⁸¹⁾

また、コーコランとライニンガーも同様の理由から、物量表示を提唱し、たとえば原材料の生産過程への投入については、そのうちのリサイクル原料

(78) Linowes, *op. cit.*, pp. 38-40

(79) AAA. Committee on Measurement of Social Costs, Report of the Committee on Measurement of Social Costs, *Accounting Review*, Supplement to Vol. XLIX, 1974, p. 102

(80) K. W. カップ著柴田徳衛・鈴木正俊共訳「環境破壊と社会的費用」(岩波書店 1975年) 133頁

(81) 前掲訳書 117頁

料の使用量を示し、産出については、市場性ある製品の数量、生産過程から生じた廃棄物および水のように環境に戻される資源量を表示するように主張している。⁽⁸²⁾

他方、汚染原因者の複合性という障害については、本来、理想的には社会的レベルから環境保全コストの、総額が測定され、それが何らかの基準によって個々の組織体に配分されるのが望ましいのであろうが、かかる測定の困難性によって、AAAの「組織行動が環境に及ぼす影響に関する委員会」も同「社会的費用の測定に関する委員会」も、その解決への真正面からの取り組みに代えて、個々の企業に課せられるべき何らかの外的規制が存在する場合に限定して、当該規制にもとづく負担額の測定に議論を特定した。⁽⁸³⁾

しかし、たとえ外的規制を受けて内部化される部分に限定したとしても、内部化によって企業が負担する犠牲値はそれが社会的観点に照して妥当か否かが改めて問われよう。さらにこの場合、社会的観点とは企業による内部化によって社会が受ける便益を指すのか、あるいはもし内部化されておらなかったとしたら社会が蒙っていたであろう犠牲を指すのか、さらにはそもそも「社会的」とは何を意味するのか等、その解釈をめぐって種々の議論が展開されよう。また、企業が負担する犠牲値によって企業の環境活動を測定したとしても、実際負担額がかかる活動の測定値たりうるのか、あるいはもし他の生産活動に費していたとしたら得たであろうにもかかわらず、環境活動に費したために犠牲に供された収益を指すのか等が問題とされよう。その上、内部化部分に限定して、現行財務報告モデルを改善し、財務諸表本文に環境活動を表示しようとする場合には、他の記載項目との測定基準の整合性が要求されることになる。環境関係諸項目のみ異なる測定基準によるわけにはいかないのである。日本能率協会の複合責任会計が取得原価主義にもとづいている

(82) Corcoran and Leininger, Jr., *op. cit.*, p. 45

(83) AAA. Committee on Environmental Effects of Organization Behavior, *op. cit.*, pp. 75, 97-98.

AAA. Committee on Measurement of Social Costs, *op. cit.*, pp. 102-103

のは、このような理由によるものと思われる。⁽⁸⁴⁾

いわんや、現に企業が環境を汚染している状況のもとで、外部から規制を受けておらず、かつ企業が自発的に規制行動を行っていない場合には、その測定は益々困難になろう。

環境問題は社会的観点から総合的に把握されるのが本筋であって、個々の企業の観点から測定しようとする事自体に一定の限界が存在しているのかもしれない。だが、このことは企業の観点からの環境活動の測定とさらにはその開示を不必要として排除することを意味しないであろう。企業における社会関連活動として、社会からその実践が最も強く求められているのがこの領域であり、企業においてもその必要性を最も強く認識し、実践しているのがこの領域であるから、会計の基本的目的である会計責任の観点に照らしても、企業におけるかかる活動の測定・伝達システムの開発とその制度化をめぐる研究は、今や避けることのできない必要欠くべからざる領域であろう。とりわけ、かかる領域における測定問題の究明は、緊急を要する重要な課題であろう。

(完)