

# 環境会計と伝統的会計

—D. B. ルーベンスタインの所説を中心として—

梶 浦 昭 友

## I はじめに

「環境会計」という領域を考察する場合、基本的に問題となるのは、この領域と従来のいわゆる制度会計（以下、伝統的会計と呼ぶ）との関係あるいは相違点である。環境会計が伝統的会計とはまったく異なるパラダイムのもとで成立するのか、あるいは伝統的会計の枠内で展開されるのかによって、アプローチの方法が異なるであろう。

ここで伝統的会計の内包を省察すると、伝統的会計は企業の環境問題への対応を取り込んでこなかったわけではない。別稿で述べたように、新たな社会問題に対する企業の対応は、初期の段階では、問題に対する企業の保守性や進歩性の程度によって異なる。しかし、最終的に当該問題についての法規制が成立すると、企業は否応なく対応せざるをえなくなるのである<sup>1)</sup>。そのような場合、会計は新たな社会問題に対する企業の措置に関する会計取引を認識し、情報生成システムに取り込む。したがって、環境問題についても、排出物の排出基準や水質基準等、今日までの法規制の成立によって企業が対応した結果は、すでに会計情報に包含されていると考えることができる。ただ、このことを「環境会計」と呼べるかどうかには疑問が残る。

(付記)本稿は平成6年度日本証券奨学財団研究調査助成金を受けた研究の一部である。

- 1) 梶浦昭友稿「社会貢献と会計」『JICPA ジャーナル』第5巻第11号、40～41ページ。  
Glautier, M.W.E. and J. -L. Roy, "Social Responsibility Reporting", in T. A. Lee ed., *Developments in Financial Reporting*, Philip Allan, 1981, pp. 226-231.

そこで本稿では、とくに伝統的会計との関連を重視し、主に伝統的会計の拡張方向で環境会計の考察を行おうとするルーベンスタイン (D.B. Rubenstein) の所説を手がかりとして、伝統的会計の問題点を指摘し、あわせて伝統的会計の枠組内で対処可能な問題と環境会計の領域と考えられる問題とを区別して抽出することにしたい。したがって、本稿での考察の対象は、基本的には環境問題を伝統的会計の視点から考察し、その過程で、当面、伝統的会計では論理枠から外れたり、解決が困難な問題を環境会計領域の問題として識別することにある。

## II 伝統的会計の問題点

ルーベンスタインは、環境会計と関連させて、以下のような伝統的会計の6つの限界ないしは問題点を指摘している<sup>2)</sup>。

①伝統的会計基準は社会が規制を設けていないいわゆる自由財の自然資本をも包含した意味でのフルコストの製造原価は算定しない。したがって、現状で企業が支払わねばならない環境課金のような規制コストだけを取り扱う。

②伝統的会計は、環境投資コストは製造原価に算入するが、そのような投資がもたらすベネフィットは認識しない。現在の会計基準は環境に責任を負おうとする企業にペナルティを与えることになる。

③伝統的会計は経済活動に固有の限界を取り扱っていない。

④環境的な配慮には長期的な視点を要する。会計上の資産の定義は未来志向ではあるが、十分に長期的であるかどうかには疑問が残る。

⑤伝統的な会計実体は企業である。水や空気について正当に責任を負うためには、会計実体は、経済的に依存しているが私有財産ではない自然資本を考慮に入れた企業でなければならない。

⑥会計は利益と利益にまつわる難解な利害調整問題とをリスクの報酬と考える。重要な問題は伝統的な利益を算定する以前に、ゴーイングコンサーン概念

2) D. B. Rubenstein, (1994), *Environmental Accounting for the Sustainable Corporation: Strategies and Techniques*, Quorum Books, 1994, pp. 19-20.

と発生の頻度は低いが重大性があるリスクとを認識しているかどうかである。

以下、それぞれについて個別に検討することにしよう。

### 1. フルコスト計算の欠落

伝統的会計は水や空気や地味のような自然資源の消費コストを含んだ意味でのフルコストの製造原価を明らかにしていない。それらに貨幣価値が付与されて初めて算入するのである。したがって、伝統的会計においては財務的な取引を測定することに重点が置かれ、資源の消費を測定する観点は乏しい。しかし、不確実性はきわめて高いが起こるうる将来事象を考慮して、自然資産にダメージを与えるリスクを算入するように伝統的会計モデルを修正することは可能であろう<sup>3)</sup>。

ここにおけるルーベンスタインの見解は、フルコスト計算の必要性を論じるものであるが、論点は2つに分けることができよう。1つは自然資源(=自然資産)の消費という観点の導入である。とくに自由財はもともと貨幣的価値を与えられていないから、その汚染等には目が向かないきらいがある。したがって、例えば維持すべき自然資本の概念を「現在の自然状況」と措定して、それを維持するためのコストを算入する方策が考えられるべきである。

もう1つの論点は、伝統的会計においては、発生の可能性の高い事象については引当金等を設定し、繰入額をコストに算入するが、例えばエクソン社のバルディーズ(船名)のアラスカにおける座礁事故のような不確実性の高い事象についても、発生の際の処理コストは甚大なものとなるから、発生確率がゼロでない限り、それを算入すべきであるとするものである。この点は、環境負債に関連する問題であり、蓋然性の低い事象を会計がどのように認識すべきかについての問題である。とくに環境破壊や汚染に関しては、バルディーズ事件のように、発生すると企業がその修復に莫大な費用を要するものがある。これが予見不可能な臨時的な事象かどうかの問題となる。

ルーベンスタインは、環境負債を伝統的会計が計上しないことは従来の会計

---

3) *Ibid.*, p. 21.

基準とも矛盾するとして<sup>4)</sup>、以下のような指摘を行っている。

まず、保守主義の観点から、オキシデンタル・ケミカル (Occidental Chemical Co.) の係争事件に言及している。この事件は、同社が買収したフッカー・ケミカル (Hooker Chemical Co.) が1940年代から1950年代初頭までにダイオキシンを含む化学廃棄物の入ったドラム缶をニューヨーク州のラブ運河 (Love Canal) に沿った埋立地に埋め、25年ほど後に、腐食したドラム缶から有毒ガスが排出したことにしかかわるものである。1980年代に至って、ラブ運河事件などに対する訴訟が提起され、その結果、オキシデンタルは260億ドルと見積られる浄化費用を負う可能性が生じた<sup>5)</sup>。オキシデンタルはこの金額を開示しておらず、ルーベンスタインは、このことを最悪の事態に対応するための保守主義に反するとしているのである<sup>6)</sup>。

このような偶発債務に関する現在までの会計基準の要件は、当該債務が発生する確率と債務の見積の可能性である<sup>7)</sup>。したがって、例えばエクソンの原油輸送やフッカーの廃棄物の埋立のように、偶発債務が生じる原因が生起している段階で、偶発債務の発生の予知とその金額の見積が可能かどうかは基本的に問われることになる。廃棄物の処理に関しては、このような事件を教訓として処理の必要性の認識や技術進歩による削減が可能であるとしても、エクソンのような事例は発生の蓋然性は低くても頻繁に行われている日常的な業務にかかわる事象であるから、伝統的会計が対象とすべきかどうか、また、対象とすることが可能かどうかについては議論の余地がある。さらに、この領域まで保守主義の概念を拡張することの是非も問わなければならないであろう。したがって、ルーベンスタインのいうように、フルコストの範囲が狭い可能性は識別できても、フルコストに算入すべき範囲を会計基準上でどう策定するかが基本的に問題となると考えられるのである。

4) D. B. Rubenstein, (1992), "Bridging the Gap between Green Accounting and Black Ink", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 17, No. 5, p. 503.

5) D.B.Rubenstein, (1991), "Lessons of Love", *CA Magazine*, March 1991, pp. 35-36.

6) Rubenstein, *op. cit.* (1992), pp. 503-504.

7) *Ibid.*, p. 503.

## 2. 環境投資を奨励するための基準設定

企業の業績の判断指標として、利益指標は現在の社会において重要な位置を占めている。この利益指標を与えているのが伝統的会計である。その限りにおいて、伝統的会計は社会的な存在理由をえてきていると考えられる。ところが、環境会計の観点からは、利益を算定する前提となる伝統的会計構造や会計概念、すなわち財務諸表の計算構造と収益や費用の概念構造が問題となる。

まず、伝統的財務諸表の計算構造については、次の点を指摘できる。環境保全に対する公衆の期待の高揚につれて、企業の環境保全のための活動が実施されるようになり、そのコストが企業の貸借対照表や損益計算書に反映されてきていると見ることができる。しかし、そのようなコストは通常の営業費用や資本コストに包含されており、計算書の上では明確な区別がなされていない。したがって、企業が環境保全に対応しているレベルを判断する指標をえることはできないのである<sup>8)</sup>。この点に関しては、計算書の形式に関する会計基準の問題である。

ところが、収益と費用ならびにそこから算出される利益の会計概念については実質的な問題がある。伝統的会計基準は環境保全に取り組むことを制限する可能性があるのである。競争価格条件のもとでは、短期的には、環境保全にコストをかければかけるほど利益は小さくなる。この環境保全コストは、会計的には資産または費用として計上される。ところが、環境保全に対する社会認知がない状況では、これらのコストはベネフィットないしは収益を産むことがない。したがって、このような概念構造の伝統的会計には、環境プロジェクトに投資することの無形のベネフィットを認識する手段がない<sup>9)</sup>。

環境保全コストは、利益稼得組織体としての企業にとって無駄なコストなのであろうか。この点に関して、ルーベンスタインは、伝統的会計の対応概念に問題があるとする。これは前述のフルコスト計算および環境負債とも関連する

8) D. B. Rubenstein, (1989), "Black Oil, Red Ink", *CA Magazine*, November 1989, p. 30.

9) Rubenstein, *op. cit.* (1994), p. 21.

問題であるが、例えばラブ運河事件の場合、会社は有害廃棄物を埋め立ててから、それが社会問題として発覚する25年後まで、対応関係をなおざりにしてきた。もし、埋立の段階から十分な措置を行っていたら、25年後に一度に処理費用を生じることにはなかったかもしれない。つまり、原因と結果という観点から対応概念を考えれば、対応がされていなかったとするのである<sup>10)</sup>。

ところが、このようなルーベンスタインの指摘は結果論である可能性もある。環境問題はそれを認識する知識水準ならびに技術水準に大きく依存しており、埋立の当時から当該廃棄物の危険性が認知されていた場合、ルーベンスタインの指摘は妥当であると考えられる。しかし、危険性が認知されていなかった場合、企業はどう対処したらよいのであろうか。この問題は今後の環境会計の方向付けにとっても重要である。現状の知識水準で認知されていない環境問題が新たに生起する可能性はある。そのような問題に対してまで伝統的な対応概念を適用することには無理があろう。これを厳密に適用すればするほど、企業の活動は未知の事象の制約を受けることになる。ただし、環境問題に関しては知識水準が技術水準に優先すべきであることはいうまでもない。

したがって、当面、環境投資を奨励するためには、利益業績指標の見直しが見られる。知識水準的に要請される環境投資は、将来の多額のコストを避けるという観点ではなく、現在ならびに以降の収益をあげるために必須のコストであり、伝統的会計の資産概念や費用概念にも適合すると考えられる。そこから、利益の解釈は、このような資産や費用を所与として行われるべきである。

### 3. 経済活動に固有の限界

ルーベンスタインは、伝統的会計が生態的あるいは社会的に制約された経済成長の限界の概念を取り扱っていないと指摘する。すなわち、企業が経済的に依存している生態系 (ecosystem) のもろさや弱さに制約された経済成長指数の限界が明らかになってきているのである<sup>11)</sup>。この点は、生態系の再生能力にかかわる。限界を超えて生態系を崩すか破壊するかすれば、そのような生態系

10) Cf. Rubenstein, *op. cit.* (1992), p. 504.

11) Rubenstein, *op. cit.* (1994), pp. 21-22.

に依存する企業活動は制約を受ける。例えば樹木が生長するには時間を要し、同時に生長のための地味も必要となる。

つまり、再生可能資源のコストと再生不能資源のコストとを区別したり、いわゆる環境資産 (green assets) を記録し、その利用について監視する手段を伝統的会計は有しない<sup>12)</sup>。ここにおいて、企業が依存する生態系の資源について、伝統的会計にはない概念が出現する。例えば再生可能資源および再生不能資源ならびに環境資産である。とくに再生可能資源については、再生に要する期間やコストの算定ならびに樹木と地味の関係のような当該再生可能資源が依存する他の資源の生産性を表現できるような会計システムが要求される。これらは環境会計領域の問題となる。

#### 4. 長期的視点の欠落

資源の再生可能性や知識水準の遅れによる将来の瑕疵の可能性などを考慮すると、環境問題への対処には長期的な視点が要求される。伝統的会計においても、長期的な観点がないわけではない。用役潜在性に根ざす会計理論上の資産概念は未来志向であり、その範囲内で理論的には問題がない。ところがルーベンスタインは、理論ではなく実務上の適用に問題があるとし、企業人の計画視野は次の四半期利益を超えて展開されることがないと極論している<sup>13)</sup>。

この問題は企業人の視点の問題であり、必ずしも会計の問題ではないのかもしれない。しかし、伝統的会計概念の拡張であれ、新たな観点での環境会計の展開であれ、環境問題への対処は、将来のために今から準備する視点が要求されるであろう。その意味からは伝統的会計は、例えば減価償却資産の減価償却でも、ルーベンスタインのいうような未来志向ではなく、過去の貨幣投資の回収計算に過ぎないから、理論的にも未来志向は乏しいといえる。環境資産に関しては回収よりも維持・再生が論理枠に取り込まれるべきであると考えられるからである。

12) *Ibid.*, p. 21.

13) Cf. *Ibid.*, p. 22.

## 5. 会計実体の概念変化

ルーベンスティンは環境的な視点から会計実体の概念変化の必要性について、次のように述べている。伝統的会計における会計実体は、企業、非営利組織、政府であり、とりわけ企業であった。そして、会計の焦点は、当該実体の私有財産および私権をもって支弁された事物であった。したがって、私有されていない資産は会計の対象とならず、もっぱら所有主の法的な利益の測定が行われている。そこで、空気や水のような所有していない資源の消費については記録が行われないことになる。しかし、会計実体を所有主の観点からではなく、地球的な視点から定義することはできよう。つまり、伝統的会計の基本的な限界は所有主の利害に焦点を当てていることであり、理想的な環境法が制定されれば、環境コストを控除した後の所有主利益と脆弱な地球のための利益とは一致するであろう。法令が制定されるまでの間、脆弱な地球のための利益という概念は、会計の変革のための有用な動因となろう。また、伝統的な実体が経済的に依存している自然資源や自然資本を含めた会計実体の概念を排除するものではなく、外部性として取り扱われたコストを包含する利益を措定することはできるし、そこから所有主利益とは区別された利益概念が導かれるとするのである<sup>14)</sup>。ここにおいて、ルーベンスティンはきわめて理念的な論理を展開している。

また、環境問題への会計的な取り組みの困難性をも暗示している。すなわち、環境問題への対処は、企業の自主性で行われるのではなく、法規制の出現によって可能となるとする見解がそれである。脆弱な地球のための利益という概念が過渡的な動因になりうるかどうかには疑問が残る。伝統的会計の視点からは、将来において所有主の利益にならないという観点からの対処の方が優勢であると考えられる。したがって、脆弱な地球のための利益の概念および地球的視点での実体概念は環境会計の対象となろう。

## 6. 利益概念の問題

前にも述べたとおり、利益概念の問題は伝統的会計と環境会計を識別する際

14) Cf. *Ibid.*, pp. 22-23.



に核となる問題である。伝統的会計における利益概念は清算の視点ではなく、ゴーイングコンサーンの視点のもとに成立しているとされている。しかし、企業が経済的に依存している自然資源の将来についての観点は欠落している。例えば石油会社において、原油の枯渇に関する問題は伝統的会計の対象とはされない。実際にはこのような問題は、ゴーイングコンサーンを支えるものである<sup>15)</sup>。たしかに伝統的会計は、発生主義に依拠することにより、とくに期間間の関係者の利害調整機能を会計構造に組み入れてきた。経済用語では、利益は資本対価と危険報酬との合計である。しかし、危険報酬を計算する前に算入されるべき自然資本の対価は伝統的会計の利益に包含されていない<sup>16)</sup>。

したがって、伝統的会計における利害調整は、所有主利益にかかわるものでしかない。企業が将来的にもゴーイングコンサーンとして優位性をえていくためには、当該企業が依存する自然資本の対価に関しても利益概念に包含するような思考の転換が図られる必要があると考えられる。このような利益概念の転換も環境会計の領域とすることができよう。

### Ⅲ 伝統的会計と環境会計の視点の相違

ルーベンスタインは、本稿のⅡの1で取り上げた偶発債務の観点から伝統的債務と環境債務に言及し、次の図表1のように要約している<sup>17)</sup>。ルーベンスタインは図表1の第1行目の表題を伝統的債務と環境債務に区別している。このうち、見積の容易性は環境債務ないしは環境負債と密接にかかわるものであるが、必ずしも環境債務問題に限定されるものではない。また、これ以外の項目は、包括的な視点から伝統的会計と環境会計を比較するのに有用であると考えられる。したがって、ここでは環境債務問題に限定しないで、表題を伝統的会計と環境会計に置き換えて検討することにしたい。

15) Cf. Rubenstein, *op. cit.* (1992), p. 504.

16) Cf. *Ibid.*, p. 24.

17) Rubenstein, *op. cit.* (1994), p. 18. なお、論述の便宜上、項目の順序は入れ替えた。

## 1. 見積の容易性

見積の容易性については、環境負債との関連で、IIの1でも述べたところである。環境問題の行方に関する判断には高度の不確実性を伴う。したがって会計的な見積は容易ではない。このことは環境負債のみならず、もともと環境問題に付随する問題である。

図表1 伝統的会計と環境会計

	伝統的会計	環境会計
見積の容易性	・容易	・困難
対象期間	・一定の中・短期	・不定の長期（世代間）
相互依存	・自己充足	・高度の相互依存
受託責任概念	・伝統的私有財産性のもとの株主に対する受託責任概念	・共有財産観のもとでの利害関係者に対する受託責任概念
契約基準	・既知の取引関係者との明示的な契約	・未知の見えない関係者との暗黙的な社会契約
評価基準	・公正市場取引価額	・裁定価額
基本思考	・経済志向 ・人間中心主義	・他の生存環境への非経済的な影響の認識 ・多くの種を志向
実体	・特定実体	・特定生態系

## 2. 対象期間

対象期間についてはIIの4でも検討したが、環境会計の対象期間を世代間とするのが、ルーベンスタインのみならず、多くの環境会計論者に見られる見解である。この見解は、もともと「持続可能な発展 (sustainable development)」の概念を基礎としている。この概念は、1980年の国際自然保護連合 (International Union for the Conservation of Nature and Natural Resources: IUCN) による *World Conservation Strategy* において提案されており、ブルントラント委員会と通称される1987年の環境と開発に関する世界委員会 (World Commission on Environment and Development: WCED: the Brundtland Com-

mission) の *Our Common Future* において確立された概念であるとされる<sup>18)</sup>。この概念は近年とくにイギリスにおいて盛んなグリーンアカウンティングの議論においても、後の世代に維持すべき自然資本や自然資産に関する考察の拠り所となっている。したがって、対象期間に関する伝統的会計と環境会計の視点の相違は、持続可能性をめぐる視点がこれまでのところ前者にはない点であるといえよう。

### 3. 相互依存・受託責任概念・契約基準

相互依存とは、空気や水などの特定の所有主を想定できない共有資源に関するものである。伝統的会計においては企業は私有財産性のもとでの株主に対する受託責任を負い、株主持分に影響を及ぼす既知の取引関係者との契約を基礎とした会計が行われている。その意味から、共有資源に対する相互依存意識は乏しいと考えることができる。

これに対して環境会計においては、共有資源に対する高度の相互依存性を認識しようとするのである。したがって、受託責任概念の対象は、形式的には人的な利害関係者となるであろうが、実質的には共有資源それ自体も包含されることになり、未知の見えない関係者をも含めた社会契約を基礎とした論理展開が図られることになる。

### 4. 評価基準・基本思考・実体

評価基準に関しては、IIの5でも述べたように、ルーベンスタインは環境会計の実施は環境法の制定を基礎とすると考えている。すなわち、十分な公共の圧力や規制によって初めて社会コストは企業のコストとなりうるという見解がその現れである<sup>19)</sup>。したがって、伝統的会計が市場価格に基づく取得原価主義を採るのに対し、環境会計は裁判所が決定する裁定価格に依拠するとするのである。

しかし、企業の行動が既述のような未知の事象の制約のみならず、規制によ

18) D. Pearce, Markandya, A. and Barbier, E. B., *Blueprint for a Green Economy*, Earthscan Publications, 1991, p. xii. 和田憲昌訳『新しい環境経済学』ダイヤモンド社、1994、v ページ。

19) Rubenstein, *op. cit.* (1994), pp. 20.

る制約を受ける点が望ましいかどうかは問題であろう。この点はⅡの3でも述べた経済活動に固有の限界なのかもしれない。特定実体についての人間中心主義の経済志向ではなく、多くの種を志向した非経済的な影響を特定生態系についても認識するように発想を転換する必要性は理解できる。しかし、環境問題を裁定によって解決するだけでよいのかどうかについては疑問が残るところである。

#### IV 拡張された会計の定義と自然資産信託計算書

以上で考察したように、ルーベンスタインは、環境志向を論じながらも、構造的には伝統的会計の枠組を重視し、環境関連事項のうち規制や裁定によって枠組に取り込めるものを伝統的会計に組み込もうとしていることがわかる。

##### 1. 環境的視点からの会計の定義

そこから、ルーベンスタインは会計を次のように定義している。「会計は、販売のためならびに公共福祉・厚生を増進のための財およびサービスの生産にあたって消費される資源、ならびに将来の使用のために保全された資源と創造された富を、これらの資源の受託責任者 (steward) と当該受託責任者が報告責任を負う利害関係者とが相互に同意した慣行に従って測定する<sup>20)</sup>」ものである。ここにおける将来の使用のために保全された資源と創造された資源という思考は、持続可能な発展の概念と結びついていると考えることができる。

##### 2. 自然資産信託計算書

そして、ルーベンスタインは持続可能な発展の概念を会計構造に適用して自然資産会計を提唱し、その具体的計算書として自然資産信託計算書を作成している。そこで、その事例を検討しておこう<sup>21)</sup>。

自然資産会計の第1段階は図表2のような自然資産信託計算書の作成から始

20) Rubenstein, *op. cit.* (1991), p. 41.

21) 以下の事例の展開は、*Ibid.*, pp. 39-41を基礎としている。なお、ルーベンスタインはフッカーとオキシデンタルという会社名を用いているが、事例は単なる架空例で、これらの会社の数値とは無関係である。したがって、本稿ではA社とした。また、事例の一部に加筆や省略を行った。

図表 2 A社の自然資産信託計算書 (第1段階)

自然資産信託計算書		1990年12月31日	
1990年1月1日評価額での 自然資産勘定	50	1990年1月1日評価額での 自然資本勘定	50
	<u>50</u>		<u>50</u>

まる。

ここにおける自然資産は、例えば廃棄物で汚染される土地であり、当該資産について予想される浄化費用と当該資産の自然再生サイクルにわたる将来の生産力の割引現在価値とを比較して、高い方で評価される。なお、1990年度中には、廃棄物の投棄や地味の下落はなかったものとする。したがって、年末の自然資産勘定は1月1日の評価額と同値である。

1991年度中には、投棄や漏出などのため、自然資産が減耗したとする。この減耗は環境保護主義者や科学者が測定し、例えば将来の生産力が20%減耗したと査定されたとする。持続可能な発展のためには、この減耗は補完されなければならない。維持すべき価額を示す勘定が自然資本勘定である。当然、補完の主体が何であるかが問われなければならないが、事例では環境破壊の当事者であるA社が主体であるとする。したがって、A社は以下の仕訳を行う。また、事例においてはA社は現金を寄託する必要はない。負担分について対応関係を認識し、費用計上しておくことが基本となる。

(借方) 自然資源費用 10 (貸方) 自然資産信託勘定充当金 10

その結果、1991年度末の自然資産信託計算書は図表3のようになる。

図表 3 A社の自然資産信託計算書 (投棄時)

自然資産信託計算書		1991年12月31日	
1990年1月1日評価額での 自然資産勘定	50	1990年1月1日評価額での 自然資本勘定	50
減耗累計額	<u>10</u>		
自然資産信託勘定(A社負担)	40		
	<u>10</u>		
	<u>50</u>		<u>50</u>

ここから明らかなおとおり、自然資産信託計算書は A 社が作成するものであるが、基本的には第三者の立場からの計算書である。したがって、1991 年度 of 自然資産信託勘定は、例えば次の仕訳で成立する。

(借方) 自然資産信託勘定 10 (貸方) 減耗累計額 10

持続可能な発展をするためには、伝統的会計のような取得原価主義では将来の再生・補完に対処できない。そこで、インフレーション修正が行われる。ちなみにやや極端ではあるが1991年中に50%のインフレがあったとする。この結果、インフレ修正を行った計算書を1992年1月1日現在で作成すると図表4のようになる。

図表4 A社の自然資産信託計算書（インフレ修正時）

自然資産信託計算書 1992年1月1日			
1990年1月1日評価額での 自然資産勘定 50 インフレ修正額 25 1992年1月1日修正評価額 での自然資産勘定 75 修正減耗累計額 15   60 自然資産信託勘定(A社負担) 15 <u>75</u>		1990年1月1日評価額での 自然資本勘定 50 インフレ修正額 25 25 50 75 75	

したがって、A社はインフレ修正のため、以下の仕訳を必要とする。

(借方) 自然資源費用 5 (貸方) 自然資産信託勘定充当金 5

また、自然資産信託計算書のための仕訳は次のようになる。

(借方) 自然資産勘定 25 (貸方) 自然資本勘定 25  
       自然資産信託勘定 5           減耗累計額 5

そして、この段階で自然資産の修復についての裁定が行われたとする。例えば、修復費用の裁定額は32であったとする。この結果、自然資産信託計算書は次の図表5のように再修正される。

裁定の結果、A社は環境修復のための確定債務を負うことになる。そこで、以下の仕訳を必要とする。



に、環境保護主義者や化学者がそのような測定の主體となるべきかどうかとも問わなければならないであろう。

とはいえ、このような構造は、今後の環境問題を志向した伝統的会計の拡張ならびに環境会計の展開上の具体的な手がかりを与える。現在までのところ、環境会計の論理展開上、ルーベンスタインの事例のような具体的な測定構造に及ぶ業績が乏しいからである。

## V むすび

本稿では、伝統的会計の枠組を基礎に置き、その上で環境問題への対処を志向するルーベンスタインの所説を中心に、今後、環境会計を論理づける際の問題点や具体例を検討した。ルーベンスタイン自体、伝統的会計の枠組に固執する意図はないと考えられる。しかし、企業の利益測定を担う社会制度としての地位を築いてきた伝統的会計の構造とはまったく別個の環境会計の論理を、具体的な計算構造を伴って早急に展開することには相当の困難が予想される。したがって、当面、伝統的会計の枠組や論理の拡張で環境問題への対処を図ろうとするルーベンスタインの基本思考は、強大な実務現象を必然的に伴う会計学の領域においては、理論的な緻密さには欠けるが、多くの示唆を含んでいると考えるものである。

(筆者は関西学院大学商学部教授)