

日本における環境会計の規範原理形成に関する研究：自然との共生から探る

吉田, 雄司 / YOSHIDA, Yuji

(開始ページ / Start Page)

1

(終了ページ / End Page)

160

(発行年 / Year)

2022-03-24

(学位授与番号 / Degree Number)

32675甲第538号

(学位授与年月日 / Date of Granted)

2022-03-24

(学位名 / Degree Name)

博士(サステナビリティ学)

(学位授与機関 / Degree Grantor)

法政大学 (Hosei University)

(URL)

<https://doi.org/10.15002/00025241>

博士学位論文
論文内容の要旨および審査結果の要旨

氏名	吉田 雄司
学位の種類	博士（サステイナビリティ学）
学位記番号	第 791 号
学位授与の日付	2022 年 3 月 24 日
学位授与の要件	本学学位規則第 5 条第 1 項(1)該当者(甲)
論文審査委員	主査 教授 吉永 明弘 副査 教授 金藤 正直 副査（学外）横浜国立大学大学院国際社会科学研究院教授 大森 明

日本における環境会計の規範原理形成に関する研究
－自然との共生から探る－

博士学位申請者からの申請を受け、審査小委員会として行った審査結果を以下のとおり報告する。

1. 本論文の主題

日本企業（主に上場企業）における環境会計の取り組みは、「環境保全コストの把握に関する検討会」（当時の環境庁（現在、環境省）が 1996 年（平成 8 年）に設置）が、1999 年 3 月に公表した『環境保全コストの把握及び公表に関するガイドライン～環境会計の確立に向けて～中間とりまとめ～』を契機に始まった。また 2000 年 5 月には、『環境会計システムの確立に向けて（2000 年報告）』を公表し、企業への環境会計の導入も増えていった。その後は、「環境会計ガイドライン改訂検討会」と名称を変え、2002 年 3 月には『環境会計ガイドライン（2002 年版）』、また 2005 年 2 月には、2002 年版ガイドラインの改訂版である『環境会計ガイドライン 2005 年版』が公表され、各企業は現在も、この 2005 年版ガイドラインに基づいて環境会計を導入し、外部報告または内部管理のために利用している。

日本企業における環境会計導入の現状について、環境省（2020）の『環境にやさしい企業行動調査』では、過去 10 年間で、上場企業は 4～5 割程度で増加傾向であるが、非上場企業 1 割程度で漸減傾向であるために、企業全体の導入率は 2～2.5 割程度と決して高くない、という結果が示されている。また、KPMG あずさサステイナビリティ株式会社（2016）の『環境省「平成 27 年度環境会計・自然資本会計のあり方に関する課題等調査検討業務」に対す

る結果報告書』では、確かに上場企業の半数以上が環境会計を導入しているが、集計結果を開示しているのみで評価される先駆者利益は消滅している。また、重要な環境課題は企業や業種ごとに異なるために、どの業種にも一律にガイドラインを適用し、ステークホルダーの意思決定に対して有用な情報を開示することは難しい、という結果が示されている。

本論文では、このような現状や調査結果から、環境省の「環境会計ガイドライン」（環境会計 GL）が不適合であり、またその理論的根拠も不明瞭である、といった問題を指摘している。その中でも特に、企業が現在も環境会計の本質的役割を十分に理解していないことから、後者の問題を再検討し、環境会計の意味や意義を明確にすべきことが示されている。そのため、本論文の目的は、国内外における環境会計の先行研究とともに、経営学、社会学、倫理学、哲学、宗教学に関する理論研究も考察しながら、環境会計の理論的根拠を明確にすることが中心とされている。

2. 本論文の要旨

本論文は、以下の通り全6章で構成されている。ここでは、この構成に基づいて各章の要旨を述べていく。

第1章 序論

- 1.1 問題の所在
- 1.2 環境会計の背景
- 1.3 環境会計の理論的根拠
- 1.4 リサーチ・クエッションと中心命題
- 1.5 研究手順
(参考文献)

第2章 先行研究 国外・国内の成果

- 2.1 国外の環境会計研究の成果
- 2.2 国内の環境会計研究の成果
- 2.3 小括
(参考文献：国外)
(参考文献：国内)

第3章 環境会計の位置づけ

- 3.1 会計社会学の意義（準拠枠と概念枠組み）
- 3.2 パーソنز図式の社会体系

3.3 会計社会学から環境会計への展開

3.4 環境会計の概念枠組み

3.5 小括

(参考文献)

第4章 「共生」による環境会計の規範原理の形成

4.1 環境理念の示唆するものとは何か

4.1.1 環境理念の具体的な認識

4.1.2 持続可能性による自然との「共生」

4.2 「共生」による風土の形成

4.2.1 人間と自然の「共生」

4.2.2 「共生」の環境理念から「風土」論の形成

4.3 「共生」概念の信憑性判断基準

4.3.1 「共生」による理論的根拠の信憑性

4.3.2 自然に対する宗教観とは

4.4 宗教的自然観の意義

4.4.1 一神教と多神教による自然観

4.4.2 超越的と現世的秩序の自然観

4.5 反論

4.6 小括

(参考文献)

第5章 「共生」による環境会計の概念構造の意義

5.1 経営者の役割と「共生」の環境理念

5.1.1 バーナードの「経営者の役割」から「共生」へ

1. バーナードの3つの視点

2. 個と全体の統合から「共生」の環境理念

5.1.2 バーナードの管理責任から「共生」へ

1. バーナードの管理責任

2. 管理責任から「共生」の道德観へ

5.2 共存の哲学から「共生」の環境理念

5.2.1 「共存の哲学」とは

1. 濱田陽のIRE思考

2. IREと道の経験から「共生」の環境理念へ

- 5.2.2 共存から「共生」の環境理念
 - 1. 「道」と「未知」の意味
 - 2. 「道」と「未知」から「共生」へ
- 5.3 石門心学と「共生」の環境理念
 - 5.3.1 石門心学の「道」
 - 1. 石門心学とは
 - 2. 武士・商人・学問の道とは
 - 3. 正しい「商人の道」
- 5.4 小括
(参考文献)

第6章 結論 (参考文献)

第1章 序論

第1章では、本研究の問題提起と環境会計の理論的根拠が提示され、そこからリサーチ・クエッションが述べられている。日本企業における環境会計の導入率は、過去10年間でも企業全体の2~2.5割程度である。この原因は、環境省「環境会計ガイドライン」の不適合性やその理論的根拠が不明瞭であることである。そこで本論文では、日本企業における環境会計の本質的役割を明らかにするために、その理論的根拠を検討している。これまでに提唱された理論的根拠には、第2章でも触れるアカウンタビリティ理論、意思決定論、正統性理論があるが、これらはいずれも人間社会中心の価値観である。しかし、地球環境問題は、人と自然との関係を考慮に入れた別の価値基準が必要であるとし、ここでは、「自然に寄り添った社会」、すなわち自然との「共生」という新たな価値基準を提示している。以上の検討から、本論文のリサーチ・クエッションは、環境会計の理論的根拠を解明することであり、また、その中心命題として自然との「共生」を提示している。

第2章 先行研究 国外・国内の成果

第2章では、国内外における環境会計の先行研究を整理し、それをもとにリサーチ・クエッションの背景を明らかにしている。国外では、欧米を中心に2000年頃から環境会計の研究が顕著となり、その理論的根拠は、アカウンタビリティ理論とサステナビリティ（持続可能性理論）が主流であった。一方、国内の環境会計研究では、アカウンタビリティ理論が2010年頃まで続き、その後は、環境アカウンタビリティ理論、公共性から無限責任によるアカウンタビリティ理論、持続可能性理論や意思決定有用性理論、正統性理論などに関する

研究成果が提示されている。こうした先行研究は、いずれも人間社会中心の価値観に基づいた理論が展開されているために、ここでは、第1章で述べた自然との「共生」という新たな価値基準から環境会計の理論的根拠を究明することの意義が明確にされている。

第3章 環境会計の位置づけ

第3章では、会計社会学の視点から、環境会計の社会的役割について明らかにしている。それは、環境会計を社会的存在として提示することにより、第4章以降に続く自然との「共生」の理解を容易にするためである。そこで、この章では、T. パーソنزの社会体系の一般理論であるAGIL図式を会計に援用した藤田幸男の図式（藤田モデル）とともに、これに基づいた環境会計の社会的位置づけを分析している。この藤田モデルでは、A（適応）は会計理論のアカウントビリティ理論等、G（目標達成）は会計の実践、I（統合）は会計原則、L（潜在的な型の維持）は会計の文化的基礎、という会計の社会的役割とそれを果たすために遂行すべき諸機能が体系的に示されている。これを環境会計に適用すると、A（適応）は自然との「共生」、G（目標達成）は環境会計情報の作成者、I（統合）は環境会計GL、L（潜在的な型の維持）は風土と文化の形成、といった図式となり、これをもとに環境会計の社会的役割が明らかにされている。

第4章「共生」による環境会計の規範原理の形成

第4章では、環境報告書などを調査することによって、環境会計を導入している日本企業の環境理念が自然との「共生」であることが提示されている。また、亀山純生の議論に従って、この自然との「共生」は、我々の日常生活の基盤である「風土」に基づくものであり、この「風土」は、自然と人間社会を因縁関係で結び付ける連結環の役割を果たすことが示されている。これらから、環境会計の存在意義である自然との「共生」の概念を探求するためには、人間社会の「風土」の考察が必要となる。次に、自然との「共生」の信憑性について、その權威の拠り所として宗教的属性の視点から一神教と多神教の両面に基づいて考察している。一神教の社会では、神と人間の契約関係がそのまま人間と自然の関係に置き換えられ、自然は人間の管理下であり、多神教の社会では、自然と神は同等であり、その恩恵の下に人間社会はある。また、一神教は超越的秩序のもと畑作牧畜社会と都市文明を支え、多神教は稲作漁撈社会と農村文明を支えてきた。これらの経緯から、一神教の都市文明が、現在の地球環境問題の一因であると主張された。以上をもとに、環境会計の存在意義は自然との「共生」にあり、またそれは「風土」にまで影響する不可視的波及効果（Invisible Spillover Effect : ISE）がある、というのが本章の考察である。本論文では、この経緯を環境会計の規範原理の形成と称している。

第5章 「共生」による環境会計の概念構造の意義

第5章では、自然との「共生」の概念について、バーナードの経営理論、濱田陽の「共存の哲学」、石田梅岩の石門心学の3つの視点からその意義を明らかにしている。まず、バーナード理論からみると、「共生」とは、個人と全体の統合に該当することになる。すなわち、企業という個と全体である自然とが統合する概念にあたる。また、経営管理者に求められる道徳とは、自然との「共生」に適応することである。すなわち、管理者の人格的諸力や他者への道徳的創造力、そして組織の維持力を活用することで、企業と自然が「共生」することを目指すべきである。次に、濱田の「共存の哲学」で提示された IRE(Inter-Religious Experience)思考形式は、宗教と無宗教などをつなぐ役割を持っている。この IRE 思考は、企業と自然の関係をつなぐ「共生」の概念として適用できる。また、ここでは、IRE の併用概念として「道」の経験が紹介されているが、これによると、企業と自然の「共生」関係は有機的一体性を保持し、また「商人道」としての道徳観を備えている。そして最後に、石田の視点から見た「共生」は「商人道」に該当する。すなわち、「先も立ち、我も立つ」とは、企業と自然の両者が持続可能であることを意味する。また「商人と屏風」の喩えでは、環境会計情報は公正に開示することであり、「四知（天知る、地知る、我知る、人知る）」の教えから、環境会計情報は、見掛けだけの環境配慮やグリーン・ウォッシングではないことを示唆している。このように本章では、3つの理論・思想から「共生」の意義が説明されている。

第6章 結論

第6章では、前章までの検討を踏まえ、環境会計の理論的根拠がアカウンタビリティ概念などだけではなく、自然との「共生」にあるという中心命題を提示している。すなわち、環境会計の理論的根拠である「共生」の概念が、「風土」や「商人道」の特質を備えている、ということである。そして、最後にこのような環境会計の含意について、以下の3点を述べている。1点目は、自然との「共生」の概念を中核にした「共生貸借対照表（共生 B/S）」と「共生損益計算書（共生 P/L）」の理論構築が可能になることである。共生 B/S は、その借方に資産使途として「商人道」をおく。貸方の負債には「自然」を、また純資産(自己資本)は「生命」とする。企業は調達した「自然」と「生命」の自己資本で「商人道」をわかまえて資産として使用する。また共生 P/L は貸方の収益に「自然の恩恵」がある。借方の費用は「環境負荷」とする。両者の差から「生命」が生まれ、それは共生 B/S の「自己資本」に補填される。2点目は、日本の伝統的仏教は、建前の論理として生命平等・自然中心主義を保持しながら、現実はその空洞化する論理を持つ二重性がある。この弱点を改善克服するのが、環境会計の役割であるという主張である。3点目は、リトルトンの提唱した会計の進化論について環境会計の存続意義を立証したことである。ここでは、環境会計の理論的根

拠を従来のアカウンタビリティや意思決定論など人間中心主義から、自然との「共生」という価値観への転換により、新たな会計機能の進化を明示している。最後に、今後の課題については、自然に対する環境負荷だけでなく、地域の「風土」に対する情報開示の方法について検討すべきことが示されている。

3. 本論文の特色と評価

まず、本論文の特色は、日本企業における環境会計の取組状況や環境省による調査結果をもとに、環境会計の理論的根拠が不明瞭であるという問題を明らかにしつつ、国内外の環境会計、経営学、社会学、倫理学、哲学、宗教学に関する数多くの理論研究の考察を通じて、この問題を再検討し、その結果、これまでの人間社会中心の価値基準に基づいた概念ではなく、「自然と寄り添う社会」という新たな価値基準に基づいた概念を新たな理論的根拠とし、また、これに基づく環境会計モデルも提案したことにある。

次に、本論文は、次のような学術的貢献がある。

- ①環境会計、特に、環境会計情報開示に関する理論的根拠として、これまではアカウンタビリティ理論、意思決定有用性理論、正当性理論などといった概念が取り上げられてきたが、本論文では、その新たな理論的根拠として、自然との「共生」という概念を導出したこと
- ②制度会計(財務会計)をパーソンズの社会体系の一般理論 (AGIL 図式) の中に位置づけた藤田モデルを用いて、環境会計の社会的役割を明確にしたこと
- ③自然との「共生」概念に基づく環境会計モデルを定式化するとともに、これを通じて、「共生貸借対照表 (共生 B/S) 」と「共生損益計算書 (共生 P/L) 」といった新たな会計理論構築の可能性、日本の仏教的自然観の弱点克服への貢献、そして、会計機能の新たな進化の可能性についても提案したこと

以上のような貢献がある一方で、本論文では次のような課題が残されている。それは、環境省の環境会計 GL における環境会計といった限定的な範囲を対象に検討したことにより、本研究成果の一般化や欧米企業における環境会計への適用が可能かどうか、また、一神教と多神教や西洋と東洋といった二項対立に関する議論がまだまだ十分に深まっていないこと、さらに、亀山純生の共生思想とバーナード、濱田陽、石田梅岩の思想の接続について若干不備があること、といった課題である。しかし、これらの課題については、今後の研究によって発展的に解消されるものであり、本論文の根本的な学術的価値を大きく損ねるものではない。

4. 研究成果の公表の状況

申請者は以下の研究業績を有している。

(1) 研究論文

- ①吉田雄司「環境会計の規範原理形成に対する宗教観の影響」『社会関連会計研究』第29号、15-25頁、2017年11月。
- ②吉田雄司「業種別の環境会計情報の開示モデルとは何か（電力業のケース）」『埼玉学園大学紀要 経済経営学部篇』第18巻、111-122頁、2018年12月。
- ③吉田雄司「環境経営の分析に求められる非財務情報の利用方法に関する研究（電力業のケース）」『年報 財務管理研究』第31号、28-41頁、2020年5月。

(2) 学会発表

- ①吉田雄司「環境会計の規範原理形成に関する一考察—環境会計情報の現代的意義—」日本社会関連会計学会、第29回全国大会（愛知大学名古屋校舎）、2016年10月30日。
- ②吉田雄司「電力会社における風土と環境会計の情報開示に関する提言」日本ディスクロージャー研究学会、第15回研究大会（東北大学片平キャンパス）、2017年6月25日。
- ③吉田雄司「環境会計における非財務情報の活用に関する提言（電力会社のケース）」日本財務管理学会、第48回春季全国大会（明海大学不動産学部）、2019年6月1日。

5. 口頭試問等

審査小委員会は、2022年1月20日に吉田雄司氏の公開審査会（口頭試問）を実施し、本論文の内容とそれに関連する学識確認の試問を行った。その結果、同氏が博士学位の授与に値する学識と研究能力を有していると判定した。

6. 審査結果

本小委員会では吉田雄司氏の学位請求論文について、博士（サステナビリティ学）の学位授与に値すると判断し、学位の授与を推薦する。

以上