

環境会計の対象と理論構築の方向性

——クロークの所説を中心に——

東 健 太 郎

1 問題の所在

昨今、環境問題が社会的に深刻な問題になっている。このような状況の中、環境会計が脚光を浴び、これに大きな社会的期待が寄せられている。そのうえ、しばしばこの導入により環境問題が解決されるような印象を持たれる嫌いさえある。このような中、そもそも環境会計とは何かを明らかにしておくことは、必要な作業であると思われる。

さて、環境会計といっても様々な見解があり、その対象が明確になっているとは言い難いのが実状である。そこで、本稿の第1の課題を、環境会計の対象となるものを考えることにおく。また、対象が定まっていないのであるから、その理論構築の方向性も決まっていない。よって、本稿の第2の課題を、第1の課題から得られた結論をもとにし、環境会計の理論構築の方向性を考えることにおく。

ところで、ドイツ会計学においては伝統的に理論的一貫性を重視して会計学を展開しようとする傾向があり、このことは環境会計の領域にも当てはまる。本稿においては、一貫した会計理論で著名なシュマーレンバッハ（E. Schmalenbach）を祖とするケルン学派の流れをくむクローク（J. Kloock）を取り上げ、その説を検討することにした。クロークは、1980年代後半から他の多くの論者に先駆けて環境会計に取り組んできたドイツ環境会計における重鎮である¹⁾。

2 外部費用と企業環境政策

現実の経済活動は、常に外部影響（externe Effekte）を引き起こす²⁾。

クロークは、経済学事典(W. Albert 編, *Handwörterbuch der Wirtschaftswissenschaft*, 第2巻, Stuttgart, 1980年)におけるシュリーパー(U. Schlieper)の記述を引用しながら、外部影響を次のように定義する。すなわち、外部影響とは「価格機構(Preismechanismus)を経由せずに、ある経済主体の活動が、他の経済主体に対して及ぼす影響である³⁾」と。

クロークは「この影響が環境に対してマイナスの作用を及ぼすとき、当該影響は外部費用(externe Kosten)と呼ばれる⁴⁾」とする。彼は、外部費用の具体例として、排気による環境汚染を挙げている⁵⁾が、この他にも排水ならびに固形廃棄物の排出などによって発生する様々な環境汚染が、この外部費用に該当すると考えられる。

環境問題の深刻化が叫ばれるなかで、企業は、この外部費用を回避もしくは低減することを社会的な見地から要請されていることはいうまでもない。そして、外部費用の回避もしくは低減を目指した一連の企業活動を、クロークは企業環境政策(unternehmerische Umweltpolitik)⁶⁾と呼ぶ⁷⁾。彼は、この企業環境政策を類型化することによって、環境会計の対象を明らかにする。

3 企業環境政策の類型化

クロークは、企業環境政策の類型化に際して、次のようなマトリクスを提示して議論を展開する⁸⁾。環境会計の対象と理論構築の方向性を模索する本稿は、このマトリクスを検討する。

このマトリクスの標題は「企業環境政策の類型化」とされているので、類型化の対象となっているのは「政策」であると考えるのが妥当である。しかしながら、類型化した結果出てきた「目標範型」においては「行動」という言葉が使用されている。つまり、彼は最終的に行動を類型化している。ここに、標題とその内容について齟齬があるようにみえる。これをどのように考えればよいのであろうか。

これに関していえば、類型化の視点においても「政策」という言葉を使用している。つまり、彼は「政策」という言葉を2通りの意味で使用している。つまり、分類の指標としての意味と、分類の対象そのものの意味(すなわち、標題におい

企業環境政策の類型化

企業目標政策の 選択肢 企業環境・ 政策の選択肢	「Gewinnziel」をもつ企業目標体系と「Sachziel」の中に（のみ）位置づけられた、外部費用に関する環境行動	「Gewinnziel」をもつ企業目標体系と「Formalziel」の中に位置づけられた、外部費用に関する環境行動
受動的環境政策	目標範囲型 A：外部の規定に従っただけの環境行動（例えば、国の定める法規を遵守するといった、第三者から与えられた Sachziel としての環境保護）	目標範囲型 B：企業の目標体系においてパブリック・リレーションズ目標として位置づけられた環境行動（例えば、外因性の、すなわち国の定める法規のみを志向する Formalziel としての環境保護）
能動的環境政策	目標範囲型 C：Gewinnziel が侵害されない限りにおける、外部費用減少に向けての、外部の（＝国の定める）法規を超える環境行動（例えば、自律的に設定された内因性の Sachziel としての環境保護）	目標範囲型 D：Gewinnziel とともに追求され、外部費用最小化に向けて実際に追求される、内因性の（自律的に設定された）目標としての環境行動（例えば、すべての環境負荷の最小化）

て)の2つである。

ところで、政策は具体的には行動によって実践され、企業の活動を分析するとき、その対象となるのは行動（企業活動）である。このように考えると、クロークは政策に裏付けられた行動も、その行動を誘導する政策に注目して、（広義の意味で）政策といっていると解釈できる。ここでは、行動は政策から導き出された結果であると考えられる。換言すれば、「行動」は「政策」から導き出されるより具体的な企業活動という意味で使用されていると考えることができよう。

さて、このマトリクスは「企業環境政策の選択肢 (Alternativen der betrieblichen Umweltpolitik)」と「企業目標政策の選択肢 (Alternativen der betrieblichen Zielpolitik)」の2つの視点から成り立っている⁹⁾。「企業環境政策の選択

肢」においては「受動的環境政策 (passive Umweltpolitik)」と「能動的環境政策 (aktive Umweltpolitik)」の2つの選択肢が提示される。一方、「企業目標政策の選択肢」においても、2種類の目標体系が示される。すなわち『Gewinnziel (利益目標) をもつ企業目標体系』と『Sachziel の中に (のみ) 位置づけられた、外部費用に関する環境行動』(unternehmerische Zielsysteme mit Gewinnzielen und (nur) im Sachziel verankertes Umweltverhalten bezüglich externer Kosten)」と『Gewinnziel をもつ企業目標体系』と『Formalziel の中に位置づけられた、外部費用に関する環境行動』(unternehmerische Zielsysteme mit Gewinnzielen und im Formalziel verankertes Umweltverhalten bezüglich externer Kosten)」である。

ここでも、このマトリクスの標題が「企業環境政策の類型化」(上点一筆者)であるにもかかわらず、「企業目標政策の選択肢」(上点一筆者)の視点が加えられていることに気づく。しかし、クローク自身は、この「企業目標政策の選択肢」における類型化つまり「目標」の意味を明示的に説明していない。そこで「企業目標政策の選択肢」の視点は、どのような観点から企業環境政策すなわち行動を類型化しているのか、という疑問が生じる。さらに、このマトリクスにおいて、企業環境政策の類型化から導き出される「目標範型」が「A, B, C および D」と並列されている。一見すると、この分析は平面的、すなわち目「目標範型 A, B, C および D」が同列に扱われているようにも見える。しかし、果たしてそうなのであろうか。マトリクスの分析において、この点にも注目して分析せねばならない。

ところで、この疑問について考えるためには「企業目標政策の選択肢」の視点について、とりわけ、わが国においては馴染みの薄い Sachziel (敢えて訳せば、物にかかわる目標) と Formalziel (敢えて訳せば、形式にかかわる明示的数値目標) の概念に注目して検討する必要がある。

以上の問題意識をもってマトリクスを分析していくが、まず分かりやすい「企業環境政策の選択肢」を説明しよう。クロークによれば、受動的環境政策とは「第三者、特に政府によって定められた環境規制に対処する¹⁰⁾」環境政策を意味

する。一方で、能動的環境政策とは「法的な環境規制を超えた環境保護措置を実行する¹¹⁾」環境政策を意味する。彼は、前者の環境政策を外因的 (exogen)、後者のそれを内因的 (endogen) であると表現している¹²⁾。ここでは、環境規制への態度の観点すなわち、他律的に行うか自律的に行うという視点から企業環境政策が明確に類型化されており、特に議論の余地はないと考える。

次に問題の「企業目標政策の選択肢」を説明する。マトリクスにおいては、既述のように、次の2つの企業目標体系が選択肢として提示されている。すなわち『Gewinnzielをもつ企業目標体系』と『Sachzielの中に(のみ)位置づけられた、外部費用に関する環境行動』と『Gewinnzielをもつ企業目標体系』と『Formalzielの中に位置づけられた、外部費用に関する環境行動』である¹³⁾。

提示された2つの選択肢の共通の指標として、Gewinnzielが示されている。そこで、当面分析すべきは「Sachzielの中に(のみ)位置づけられた環境行動」と「Formalzielの中に位置づけられた環境行動」の意味およびその違いである。そこで、環境行動の位置づけを表す Sachziel と Formalziel という2つの対置された概念の意味が問題となる。

4 Sachziel と Formalziel の意味

Sachziel と Formalziel の概念は、ドイツ経営経済学においては多くの論者が使用する一般的な概念であり、クローク自身は、彼の議論において両概念の定義を直接的に明らかにしてはいない。しかしながら、Sachziel と Formalziel は「両者の間の境界線が明瞭ではない¹⁴⁾」とされ、それらの概念の定義を直接的に明らかにした論者は少ない。そこでまず、両概念の定義を明示した数少ない論者の一人であるベアテル (J. Berthel) による定義をみてみよう。

ベアテルによれば¹⁵⁾、Sachziel は、販売市場に供給される企業の給付 (Leistung) に関連する。それは市場目標 (Marktziel) あるいは製品目標 (Produktziel) とも称され、経済活動の実態 (ないし中身) (Was des Wirtschaften) に関連する目標である。一方、Formalziel は、経済活動の明示的数値による評価 (Wie des Wirtschaften) に関連し、市場経済体制における最重要の For-

malziel は、利益（経営経済学的尺度：収益が費用を超過する部分としての利益）と流動性（支払能力）であるとされる。

このベアテルの定義に基づけば「Sachziel の中に（のみ）位置づけられた環境行動」とは、経済活動の実態ないし中身に関連する目標として位置づけられた環境行動である。この環境行動においては、外部費用を経済活動そのもの（実態）においてどのように回避もしくは低減するかが問題にされる。一方で「Formalziel の中に位置づけられた環境行動」とは、経済活動の明示的数値による評価に関連する目標として位置づけられた環境行動である。この環境行動においては、経済活動による外部費用（額）がどれだけ回避もしくは低減されるかが明示的数値で評価されることが問題になると考えられる¹⁶⁾。

さらに、ドイツ経営経済学では、企業的意思決定において Formalziel は Sachziel の上位にある目標とみなされる傾向があることにも注意する必要がある。ドイツ経営経済学におけるこの傾向を指摘した論者に、シュナイダー（D. J. G. Schneider）がいる¹⁷⁾。そこで、Sachziel と Formalziel の優劣関係に関する彼の見解をみてみよう。

シュナイダーは、Sachziel と Formalziel の優劣関係について2種類の見解があるとする¹⁸⁾。1つは、両者は水平的な関係にあり、両目標によって企業的意思決定が遂行されるという見解であり、いま1つは、両者は垂直的な関係にあり、企業的意思決定は、Formalziel を第一として遂行されるという見解である。

シュナイダーは、Sachziel の重要性を強調する見解の例として、ハウシルド（J. Hauschildt）とシュミット（R. B. Schmidt）を挙げている¹⁹⁾。しかし、結局次のように述べて、企業的意思決定における Formalziel の優位性を明らかにする。「規範的経営経済学（例えばニックリッシュ（H. Nicklisch））の展開の中で、また、経営経済的議論に対する国民経済的思想（例えばオイケン（W. Eucken））の影響によって、全体経済的な Sachziel が重視されるようになったが、それにもかかわらず、企業的意思決定は個別経済主体の Formalziel によってのみ遂行されるという見解が支配的である。²⁰⁾」

要するに、ドイツ経営経済学では、意思決定において Formalziel が Sachziel に優先すると考えられている傾向があり、クロークにおいてもこのニュアンスで両概念が使用されていると考えられる²¹⁾。

ところで、クロークのマトリクスにおける2つの企業目標体系においては「Sachziel もしくは Formalziel の中に位置づけられた環境行動」に加えて、Gewinnziel が提示されている。この Gewinnziel について、クロークは「すべての目標範型は、Formalziel として、Gewinnziel を有する²²⁾」と述べている。すなわち、クロークが Gewinnziel というとき、それは Formalziel としての Gewinnziel なのである。

そうであれば「Sachziel の中に（のみ）位置づけられた環境行動」は、意思決定において Gewinnziel に対して従属する意味しかもたないことになる。一方で、「Formalziel の中に位置づけられた環境行動」は、意思決定において Formalziel として Gewinnziel と同等の優先順位をもつ可能性があることになる。

ここまで Sachziel と Formalziel の意味を検討してきた理由は「企業目標政策の選択肢」において、いかなる観点から企業環境政策すなわち行動が類型化されているのか、また、この類型化は平面的なものなのか、という疑問について考えるためであった。

これまでの議論から、クロークは「企業目標政策の選択肢」において、Sachziel と Formalziel の概念を援用することによって、2つの観点から同時に企業環境政策（行動）を類型化していると考えることができる。すなわち、環境行動が経済活動の実態を問題にしているか、もしくは明示的数値による評価を問題にしているかという観点と、Gewinnziel と比較したときの環境行動の優先順位という2つの観点である。

経済活動の明示的数値による評価は、経済活動の実態を踏まえたうえでの問題である。このように考えると「Formalziel の中に位置づけられた環境行動」は「Sachziel の中に（のみ）位置づけられた環境行動」を満たした、上位の環境行動であると考えられる。そして、「Sachziel の中に（のみ）位置づけられた環境

行動」が「Formalzielの中に位置づけられた環境行動」に高められると、この環境行動はGewinnzielと同等の優先順位を有することになると考えられる。この意味で「企業目標政策の選択肢」における類型化は、上位下位という立体的²³⁾なものであると考えることができる。

さて、SachzielとFormalzielの意味は、クロークのマトリクスの中の「目標範型A、B、CおよびD」において具体的に現れると考えられる。そこで以下では、これまでの議論と照らし合わせながら、クロークに倣って受動的環境政策と能動的環境政策を個別に検討し²⁴⁾、各「目標範型」において具体的に現れているSachzielとFormalzielの意味を分析する。

5 受動的環境政策におけるSachzielとFormalzielの意味

ここでは、受動的環境政策におけるSachzielとFormalzielの意味を説明する。受動的環境政策に該当するのは、マトリクスにおける「目標範型A」と「目標範型B」である。

まず「目標範型A」においては「Sachzielの中に(のみ)位置づけられた環境行動」が前提となる。そこで、この環境行動においては、外部費用を経済活動の実態においてどのように回避もしくは低減するかが問題になる。また、この環境行動は、意思決定においてGewinnzielに従属する関係にあるので、Gewinnzielを侵害しない限りにおいて実行されることになる。

次に「目標範型B」においては(Sachzielを満たした)「Formalzielの中に位置づけられた環境行動」が前提となる。そこで、この環境行動においては、回避もしくは低減されるべき外部費用が明示的な数値目標として示されることになる。また、この環境行動は意思決定においてGewinnzielと同等の順位を有することとなる²⁵⁾。

6 能動的環境政策におけるSachzielとFormalzielの意味

次に、能動的環境政策におけるSachzielとFormalzielの意味を分析する。能

動的環境政策には、「目標範型 C」と「目標範型 D」が該当する。

「目標範型 C」においては「Sachziel の中に位置づけられた環境行動」が前提となる。そこで、この環境行動においては、外部費用を経済活動の実態においてどのように回避もしくは低減するかが問題となる。また、その環境行動は意思決定において Gewinnziel に従属する意味しかもたない。

目標範型 D においては (Sachziel を満たした) 「Formalziel の中に位置づけられた環境行動」が前提となる。そこで、この環境行動においては、回避もしくは低減されるべき外部費用が明示的な数値目標として示されることになる。また、この環境行動は、意思決定において Gewinnziel と同等の優先順位をもつ。ここでは、数値として表された環境行動が、数値として表された Gewinnziel と同等の位置をもつ。

7 結び

さて、以上のクロークのマトリクスの分析を踏まえて、本稿における第 1 の課題である、環境会計の対象となるものについて考える。まず受動的環境政策の次元である。これについて、クロークは「環境問題を志向した特別な原価計算（環境会計）は必要とされない（括弧内は筆者）²⁶⁾」といている。つまり、企業が法規制等外部要因によって受け入れている環境行動は、環境会計の対象とはならない。環境会計と銘打つ以上、企業活動の環境問題への自律的な行動が求められるということである。

それでは、環境会計の対象となる能動的環境政策の側面をどのように考えたらよいのであろうか。これについて思い出されるのは、シュマーレンバッハの会計観である。彼の本来の利益概念は共同経済的利益（gemeinwirtschaftlicher Gewinn）であり、この利益を計算することが会計の目的である²⁷⁾。「このような損益計算は財の流れのみを見て行われるべきものである²⁸⁾。」しかし、彼は、確実な計算を可能にするために、貨幣の流れを財の流れの代用として測定する²⁹⁾。

クロークはこれを「Formalziel の中に位置づけられた環境行動」として表現していると思われる。つまり「会計」である以上、測定できる明示的な数値が対

象になるのである。その結果、能動的環境政策の中の、外部費用の回避もしくは低減が明示的数値による評価となって問題となる「目標範型 D」が環境会計の対象となると考えられるのである。

これについて、クロークは自らが構築する3種類の計算方法の中で、もっとも発達した計算方法として位置づけられるのは「目標範型 D」を対象にした「環境保護志向の効用・原価計算 (umweltschutzorientierte Nutzen-Kosten-rechnung)」であるといっている³⁰⁾。この計算方法においては、ミュラー＝ヴェンク (R. Müller-Wenk) を中心とするザンクト・ガレン学派によって提唱されているエコバランス (Ökobilanz) 理論の等価係数を援用することによって、外部費用の回避もしくは低減が明示的数値で評価され、環境保護は Gewinnziel とともに追求される Formalziel として位置づけられることになる³¹⁾。

このように考えてくると、第2の課題である環境会計の理論構築の方向性は明らかになるであろう。これについて、次の3点を理論構築の方向性として示すことができる。1つは、能動的環境政策、すなわち企業が法規制によって定められている範囲を超えて環境行動を実施する環境政策を対象とすること。2つは、企業目標体系における Gewinnziel が前提となっていること。3つは、企業目標体系において (Sachziel を満たした上での) Formalziel として位置づけられた環境行動が前提となっていること。これらの3点を満たす計算方法の構築が、今後の環境会計に与えられた大きな課題となる。とりわけ、同順位にある Gewinnziel との関係が問題になるかもしれない³²⁾。

以上に示した方向性について私見を述べれば、第1点については環境保護の視点からいって、環境会計に期待されるものは大であるといえる。しかし、これについては第2点との関係が問題となろう。つまり Gewinnziel とのいわば綱引きである。より具体的には、例えば Gewinnziel の代表的指標である総資本利益率と Formalziel として提示される環境保護のための指標との関係づけ、さらに優先順位のつけ方である。

そして、最後に第3点にかかわり、環境会計が対象とするのはあくまで明示的

数値による評価であり、必ずしも実質を反映しているかどうかは別問題となる可能性があることである。これについては、シュマーレンバッハが私経済的利益を対象とすることにより、共同経済的利益に接近しようとしたような会計上の工夫が、環境会計にも求められることになるかもしれない³³⁾。

- 1) クロークの所説は、環境会計の対象を明らかにして理論構築の方向性を示す部分と環境会計の計算方法を構築する部分とに大別することができる。本稿においては、彼の議論のうち、前者を取り扱う。なお、彼の所説の全容は、下記の文献において詳しく論じられている。

宮崎修行『統合的環境会計論』創成社、2001年、275-396頁。

- 2) J. Kloock, *Ökologieorientierte Kostenrechnung als Umweltkostenrechnung, Diskussionbeiträge zum Rechnungswesen Wirtschafts- und Sozialwissenschaftliche Fakultät*, Universität zu Köln, 1990年, 2頁。
- 3) J. Kloock, 前掲論文, 2頁。
- 4) J. Kloock, 前掲論文, 2頁。
- 5) J. Kloock, 前掲論文, 2頁。
- 6) unternehmerische Umweltpolitik は、直訳すれば「企業者の環境政策」であろう。しかし、クロークにあつては、betriebliche Umweltpolitik という表現も使用されており、unternehmerisch と betrieblich の用語を厳密に区別して使用されているわけではないと考えられる。注9において述べる理由から、本稿においては betrieblich を「企業」と訳す。そこで、用語法を一貫させるために、unternehmerisch も「企業」と訳すことにする。
- 7) J. Kloock, 前掲論文, 5頁。
- 8) J. Kloock, 前掲論文, 3頁。
- 9) クロークにおいては、企業目標 (Unternehmensziel) ではなく、経営目標 (betriebliches Ziel) という表現が使用されている。しかし、企業 (Unternehmung) と経営 (Betrieb) という2つの用語を厳密に区別して使用しているわけではないと考えられ、事実、企業の目標 (Ziel der Unternehmung) という表現も使用している。そこで、本稿においては、企業目標論の権威であるハイネン (E. Heinen) の用語法に倣い、企業目標 (Unternehmensziel) という用語で統一する。これに伴い、betriebliche Umweltpolitik も企業環境政策と訳すことにする。
- 10) J. Kloock, 前掲論文, 4頁。
- 11) J. Kloock, 前掲論文, 5頁。
- 12) J. Kloock, 前掲論文, 3-6頁。

- 13) 「業目標政策の選択肢」は、フレーゼとの共同論文 (E. Frese und J. Kloock, E., *Internes Rechnungswesen und Organisation aus der Sicht des Umweltschutzes, Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis*, Januar/Februar, 1989年, 7頁) においては、次のように示されている。すなわち、「企業目標政策において示される Formalziel」の選択肢として「Gewinnziel」と「Gewinnziel および環境保護目標 (Umweltschutzziel)」の2通りが提示されている。ここで Gewinnziel と対置させられている環境保護目標とは、環境保護 (すなわち外部費用の回避もしくは低減) を追求する目標である。要するに、クロークは、Gewinnziel と環境保護目標を対置させ、「目標範型 A および C」においては、Gewinnziel のみか、「目標範型 B および D」においては Gewinnziel と環境保護目標の両者が Formalziel として位置づけられていると考えている。なお、本稿においては、クロークの単独論文における表現に倣い、Gewinnziel に対置させられる概念を「環境保護目標」ではなく、「Sachziel (もしくは Formalziel)」の中に位置づけられた、「外部費用に関する環境行動」と表現する。
- 14) J. Bidlingmaier und D. J. G. Schneider, *Ziele, Zielesysteme und Zielkonflikte*, E. Grochla und W. Wittmann 編, *Handwörterbuch der Betriebswirtschaft*, 4te, völlig neu gest. Aufl., 1976年, 4737頁。
- 15) J. Berthel, *Ziele*, H. Corsten 編, *Lexikon der Betriebswirtschaftslehre*, 第4版, München, 2000年, 1072頁。
- 16) ここでの明示的数値による評価とは、貨幣もしくは等価係数 (Äquivalenzkoeffizient) による評価を意味する。等価係数とは、マテリアル・フローをエコロジーの観点から見た希少性に基づいて加重し、相互の加算・比較を可能にするツールである。等価係数の詳細については、以下の文献を参照されたい。

A. Braunschweig und R. Müller-Wenk, *Ökobilanzen für Unternehmen, Eine Wegleitung für die Praxis*, Bern, 1993年。(宮崎修行訳『企業のエコバランス——環境会計の理論と実践』白桃書房, 1996年)

- 17) シュナイダーの見解は、彼の著書である『企業目標と企業協同』において、詳しく論じられている (D. J. G. Schneider, *Unternehmensziele und Unternehmenskooperation*, K.C. Behrens, J. Bidlingmaier 編, *Betrieb und Markt*, Wiesbaden, 1973年)。また、これとほぼ同様の内容が、ドイツ経営経済学において権威ある事典とされる経営経済事典に、シュナイダーとビトリングマイヤーの共著として掲載されている (J. Bidlingmaier und D. J. G. Schneider, 前掲論文, 4731-4740頁)。記述の分量や表現は若干異なるものの、その主張の内容がほぼ同様であることを勘案すると、経営経済事典における見解の大部分は、シュナイダーによるものだと思えることができる。本稿では、2つの文献を必要に応じて参照しながら、

シュナイダーの見解を検討する。

- 18) シュナイダーは、SachzielではなくMaterialzielという用語をFormalzielに対置させており、Materialzielを次のように定義している。すなわち、Materialzielは、当該企業がいずれの業種において活動するのか、もしくはどのような品種や品質を備える製品もしくは用役を、どのような需要に対して、どのような条件の下で市場に対して提供するかという問題に関連する目標である（D. J. G. Schneider, 前掲書, 27頁）。この定義は、前出のベアテルにおけるSachzielの定義とはほぼ同様の内容である。したがって、MaterialzielとSachzielは、Formalzielに対置させられる表現の異なった同一の概念であると考えられ、以下ではSachzielで統一する。
- 19) J. Bidlingmaier und D. J. G. Schneider, 前掲論文, 4736頁。
- 20) J. Bidlingmaier und D. J. G. Schneider, 前掲論文, 4736頁。
- 21) この点については、とりわけ前掲のマトリクスにおける目標類型CとDの記述を対比したときに顕著である。環境行動がSachzielの中に位置づけられている目標類型Cでは、環境保護はGewinnzielを侵害しない限りにおいて追求されるのに対し、環境行動がFormalzielの中に位置づけられている目標類型Dにおいては、環境保護はGewinnzielとともに追求される、とされている。つまり、環境行動がSachzielの中に位置づけられているときには、FormalzielであるGewinnzielに従属する意味しかもたず、これがFormalzielの中に位置づけられたときに初めて、Gewinnzielとともに追求されることになるのである。そこで、クロークは、意思決定においてFormalzielがSachzielに優先する目標であることを念頭においていると考えることができる。
- 22) J. Kloock, 前掲論文, 2頁。
- 23) 「目標類型BおよびD」においては、環境行動はFormalzielの中に位置づけられ、このFormalzielは経済活動の実態（Sachziel）を踏まえている。また、「目標類型BおよびD」においては、環境行動はFormalzielに高められるために、Gewinnzielと同等の優先順位を有する。したがって、「目標類型BおよびD」は、「目標類型AおよびC」の上位にあり、この意味でクロークのマトリクスは立体的なものであると考えられる。
- 24) J. Kloock, 前掲論文, 4-6頁。
- 25) ところで、目標類型Bにおける環境行動は、実際には環境規制に対処する範囲でのみ受動的に実施される。そこで、クロークがフレーゼ（E. Frese）との共同論文において述べるように、この環境行動が自主的（eigenständig）なFormalzielとして外部公表（publizieren）される場合には、企業の環境保護活動（Umweltschutzaktivitäten）には影響を与えない有名無実の（vorgetäushtes）Formalzielとして位置づけられた環境行動とみなされることになる。

- E. Frese und J. Kloock, 前掲論文, 6頁.
- 26) J. Kloock, 前掲論文, 4頁.
- 27) E. Schmalenbach, Dynamische Bilanz, 第4版, 1926年, 93-113頁.
- 28) 新田忠誓『動的貸借対照表論の原理と展開』白桃書房, 1995年, 74頁.
- 29) 新田忠誓, 前掲書, 72-77頁.
- 30) J. Kloock, 前掲論文, 9-34頁.
- 31) J. Kloock, 前掲論文, 28-34頁.
- 32) 環境保護とGewinnzielの関係について, クロックはフレーゼとの共同論文(E. Frese und J. Kloock, 前掲論文, 5頁)において, 長期的な視点にたてば, 環境保護を無視して利益を獲得する機会に到達することは不可能であると述べ, 両者は必ずしも衝突関係にはないと指摘している. しかし, 短期的な視点にたてば, 環境保護とGewinnzielが衝突する場合も想定できる. この場合の解決方法として, クロックとフレーゼは次のように述べる(E. Frese und J. Kloock, 前掲論文, 17頁). まず, 企業は存続のためにどれだけの最低利益(Mindestgewinn)を確保せねばならないかを決定し, この最低利益が満足目標(Satisfizierungsziel)として設定される. なお, 満足目標とは, 最大化もしくは最小化を志向する目標と対置させられる, ある望ましい状態を志向する目標である. そこで, クロックとフレーゼの解決方法に従えば, 利益と環境保護の両者を志向する企業政策において, 次のような目標計画(Zielplan)が生じる. すなわち, 「利益に関する満足目標という副次条件(Nebenbedingung)の下での, 企業の環境保護政策および生産活動に依存する環境負荷総量の最小化(E. Frese und J. Kloock, 前掲論文, 17頁)」である.
- なお, 環境保護とGewinnzielの衝突は, 環境会計の理論構築におけるもっとも重要な問題であると考え, これについては別稿を期したい.
- 33) 例えば, シュマーレンバッハは, 棚卸資産に食い込み部分については調達時価で評価することを要求し, また, 設備資産の時価償却についても言及している. 新田教授によれば, これらの処理は, 収支計算の枠からはみ出るものであるが, 共同経済的経済利益に接近するための会計上の工夫であると考えられることができる(新田忠誓, 前掲書, 77-100頁).

2002年10月7日受稿

2003年1月20日レフェリーの審査をへて掲載決定

(一橋大学大学院博士課程)