

氏名（本籍）	ZHANG XINYUAN [張馨元] (中国)
授与学位	博士(学術)
学位記番号	東アジア博甲第75号
学位授与年月日	平成26年3月17日
学位授与の要件	学位規則第4条第1項
研究科，専攻の名称	東アジア研究科 東アジア専攻
学位論文題目	中国の環境会計に関する研究 —MFCAを中心として—
論文審査委員	主査 山口大学 教授 中田範夫 副査 山口大学 教授 城下賢吾 副査 山口大学 教授 有村貞則

## 【学位論文内容の要旨】

論文全体は6つの章から構成されている。

まず、「第一章 はじめに」は、「1.1 研究の背景」、「1.2 研究の課題・目的」及び「1.3 論文の構成」から構成されている。

「1.1 研究の背景」では、「中国の環境会計に関する研究—MFCAを中心として—」というテーマを選定するに至った背景を説明している。それは、地球環境問題ともいべき環境問題が生じており、そうした事態が今後ますます進んでいくのではないかという不安を感じているからである。

「1.2 研究の課題・目的」では、社会の持続的な発展のためには経済と環境が車の両輪のごとく勘案される必要のあることを述べている。そのような観点から、会計という研究領域から環境会計という研究領域が生成したが、本研究の目的は、環境会計及び環境会計の中の1つの手法であるMFCAを紹介すること、並びに中国企業の中にMFCAを導入させるためにはどのようなことが必要かということをはっきりとすることである。より具体的には、①外部環境会計とMFCAの役割・機能を整理すること、②中国企業における外部環境会計とMFCAの採用状況を明らかにし、それぞれの採用・促進のための条件を明らかにすること、最後に、③中国の現在におけるMFCAの発展レベル、政治的立場並びに他の国々との違いなどを勘案し、結果として国情に合ったMFCAの導入方法について検討すること、これらが課題である。

次に「第二章 環境会計の仕組みと位置付け」は、「2.1 環境会計の仕組みとMFCAの位置付け」及び「2.2 外部環境会計と内部環境会計」から構成されている。前者では、環境会計の定義や環境会計の仕組みを説明している。本稿で取り扱っている環境会計は、環境会計の中でもマイクロ環境会計に該当する。マイクロ環境会計は、外部環境会計と内部環境会計に区分されている。外部環境会計は、企業外部の利害関係者、例えば株主、債

権者、消費者、地域住民等に財務報告書、またはインターネット及び企業のホームページ等を通じて環境会計情報を提供する。これに対して、内部環境会計は、主に企業内部の管理者に情報を提供する。

「2.2 外部環境会計と内部環境会計」では、外部環境会計と内部環境会計との相違、並びに外部環境会計の説明のために、中国と日本における代表的会社としてのハイアールとキヤノンの環境報告書を比較分析している。次に、内部環境会計について6種類のバリエーションについて簡単に説明している。この説明を通じて MFCA とそれ以外の5種類の内部環境会計との相違を明らかにしている。続いて、「2.2.4 2種類の『環境会計報告』」では、「財務報告書による環境会計報告」と「環境報告書による環境会計報告」について説明している。

「第三章 MFCA の原理」では、MFCA の誕生、MFCA の目的、MFCA の特徴と費用区分、MFCA の適用事例、そして MFCA が及ぼす伝統的管理会計への影響と新たな可能性について説明している。

「第四章 各国の環境会計と MFCA の発展状況」では、ドイツ、日本及び中国の環境会計と MFCA の発展状況について説明している。

まず、「4.1 ドイツの環境会計と MFCA の発展状況」では、ドイツにおける環境問題への取組、並びにドイツにおける環境会計の発展状況（ここでは、環境会計にはドイツ・ヨーロッパ型環境会計とアングロ・アメリカン型環境会計の2類型が存在すること、ドイツの環境会計はゾチアルビランツからエコビランツへと発展してきたこと、及びエコビランツは4つの計算から構成されていることが説明されている）が説明されている。さらに、MFCA 先進国として位置づけられているドイツ企業における MFCA について説明している。

次に「4.2 日本の環境会計と MFCA の発展状況」では、日本における環境会計の発展状況及び日本における MFCA のあゆみについて説明している。次に「4.3 中国の環境会計と MFCA の発展状況」では、中国の環境会計に関わる年譜を示し、そして主要な事柄について説明を加えている。さらに、2005年から2012年までの間に「知網」(CNKI) で発表された MFCA に関する論文を整理し、次にそれらの論文を①年代別、②研究内容別、③執筆者種類別に分類している。

「第五章 中国の環境会計と MFCA の実態」では、第四章までが歴史や理論の観点から記述しているのに対して調査をベースに説明している。

まず「5.1 中国の企業における環境会計に関するアンケート調査」では2004年に中国の研究者達によって行われたアンケート調査結果と筆者が2012年に行った調査結果とを示しながら比較を行っている。最後に、2種類の調査結果から得られた知見に及び外部環境会計の普及について記述している。

次に「5.2 中国の企業における MFCA に関するアンケート調査」では筆者が2012年に実施した MFCA に関する調査結果を紹介している。そして、MFCA に関する調査結果から得られた知見及び MFCA の普及について筆者の意見を述べている。

最後の章は「第六章 おわりに」である。「6.1 研究を振り返って」では、最初に設定しておいた課題・目的がどの程度達成されたかを、自己評価している。次に「6.2

中国企業へ MFCA を普及させることについての私見」においては筆者が考える普及のための意見を5点上げている。そして、「6.3 今後の課題」においては、今後研究すべき残された課題について述べている。

## 【論文審査結果の要旨】

(論文審査概要)

### 1. 提出書類のチェック

張の提出している研究調書、論文目録、研究業績及び主要業績の写しを確認し、さらに査読論文が1本以上あることを確認した。

### 2. 論文内容

張は上記のテーマの下、3つの目的を設定している。(1) 外部環境会計と MFCA の役割・機能の違いを明らかにすること。(2) 中国において環境会計（外部環境会計と MFCA）の採用が進んでいない理由を明らかにすること。(3) 環境会計の導入を促進するための条件を明らかにすること。これらの目的を達成するために、まず先行研究の渉猟が行われている。中国の環境会計に対して日本の環境会計が影響を及ぼしているという理由で日本を、そして MFCA はドイツにおいて開発された手法であるという理由でドイツをそれぞれ研究対象国として選んでいる。このような研究によって、最初の目的について結論が示されている。すなわち、2つの環境会計は、環境汚染と資源節約の中どちらを優先するか、対象とされる組織範囲、視野の範囲、及び算定される数値の意味などの点において違いがあることが指摘されている。

次に、調査に基づく研究部分では、2004年に中国北京市で実施された外部環境会計に関する調査と張が実施した2012年調査との比較を実施することにより、外部環境会計について8年間のうちの進展状況を明らかにしている。結論として、外部環境会計に関しては中国では2011年6月に「企業環境報告書ガイドライン」が公布されたばかりであり、そのガイドラインに従った報告書はまだ多くはないが、しかし、外部環境会計は今後中国でも普及していくことが予想されている。その理由は、外部環境会計の採用は先進国の企業ではステイタスシンボルになっており、これを採用しないと世界の企業と競争していくことが出来ないこと、並びに外部環境会計の情報は外部に公表されるので、その情報が利害関係者の目にとまりやすく、従って、その公表は企業価値を高めることが予想されることである。さらに、MFCA については、これまで中国においては論文になっているような調査は見当たらず、今回の張の調査が最初のものであった。この調査によって、15点に渡る知見が獲得されている。この知見に基づき、中国において MFCA を普及させるための条件として次の6点が重要であることが指摘されている。すなわち、①国民や企業の認識度、②政府の役割強化、③導入費用の考慮、④専門家の育成、⑤データ収集、⑥MFCA の導入時の優先順位、である。

### 3. 以上の張の論文について、次のような観点から審査を行った。

#### (1) 論文の創造性について

中国の環境会計の著書や論文において取り上げられている領域は主に外部環境会計である。また、最近では MFCA に関する論文も少しずつ発表されるようになってきている。これに対して、張の論文は環境問題という背景の下に、環境「汚染」の問題については外部

環境会計の部分で取り扱い、そして資源「枯渇」の問題は内部環境会計の一部分である MFCA の部分で扱っている。この意味で張の研究は外部環境会計と内部環境会計との統合を促進する可能性がある。すなわち、現在は MFCA によって提供されている内部管理者用の情報が将来的に外部環境情報として利害関係者に公開される可能性がある。特に、MFCA における物量情報については現在の資源節約と将来の（製造プロセスと製品そのものの改善を通じて）資源節約可能性を示すことができるので、それを公開することは利害関係者にとって有益な情報になると考える。そして、そのどちらの領域に対しても2012年に実態調査を行い、現在の中国企業における外部環境会計と MFCA についての現状を明らかにしていることは、中国の環境会計を研究する研究者にとっては有用な研究であると考えられる。その意味で張の論文は、創造性の点においては優れていると判断する。

#### （2）論文の厳格性について

論文を書く基本的態度については守られていると判断した。すなわち、論文の課題を挙げ、その課題についての先行研究を挙げ、次に先行研究と違った部分、すなわち自分の特徴を挙げ、そして最後に論文を書いた後の自己評価や今後の課題といった一連の流れについては問題がないと判断した。その際に利用されている他の研究者の論文・著書については「参照」と「引用」が区別されるなど、ルールに従って適切に利用されていることが確認された。従って、厳格性の点においては優れていると判断する。

#### （3）論文の論理性について

自ら設定した目的に対して、先行研究を渉猟し、次に独自に実施した実態調査に基づき、特徴的な結論を導き出している。こうした研究経過を見ると、張の論文は、論理性の点においては達成できていると判断する。

### 4. 審査結果

論文審査及び口頭試問の結果、審査委員会は、張の論文が全体的に優れていると評価する。