

# 企業の環境情報開示

- 社会にとって望ましい環境報告 -

一橋大学商学部経営学科

71131 白鳥 大輔

## はしがき

「批判」とは「物事のよしあしなどについて評価・判定すること」である（『岩波国語辞典第五版』）。

普段、何気なくこの言葉を使っているかもしれないが、実は、ある物事を「批判」をするのは簡単なようで難しい。大体において、ただの「悪口（他人を悪く言うこと）」や「あらさがし（他人の欠点を捜し出すこと。また捜し出して悪口を言うこと）」となっているだけのことが多い。これは、その人の“批判”に根拠がないか、感情論に走ってしまっているために、「評価・判定」となっていないことが多いからである。単純に「ダメだ」というのは簡単だが、相手を納得させるほどの理屈の通った根拠を述べた上で、「ダメだ」と「評価・判定」するのはかなり難しい。また、たとえ相当の知識をもっている場合においても、その知識を並べればいいというわけでもない。相手を納得させるためには、使う知識の取舍選択をする必要がある。実際、この知識の取舍選択というのも難しいことであり、単に「物知り（何でもよく知っている人）」であるだけでは「批判」はできない。したがって、理屈の通った根拠を述べることでさえできれば、たとえ「物知り」でなくても「批判」することは可能といえる。

私は「物知り」ではない。しかし、この論文では自分の持ちうるすべての知識を使って様々な「批判」を繰り広げることができたのではないかと思う。この論文のテーマである「企業の環境情報開示」という分野を研究したのは1年間という短い期間であり、大した知識が蓄積されているわけではないが、これを「利害関係者のための環境情報開示」と考えれば利害関係者の一人として「企業の環境情報開示」を「批判」することはそれほど難しくはなかった。また、多くの専門書においては、企業側に立った視野の狭い一方通行の見解ばかりが述べられているために、誰の見解を参考とすることなく、いたるところで自分の見解を述べることができた。

しかし、ひとつ悲しむべくは、この自分の見解に対する反論を聞くことができなかったということである。いかに私が理屈の通った根拠をもとに自分の見解を述べようが、それは絶対に正しいものではない。かといって、絶対に間違っているわけでもない。自分の見解がどこまで正しくどこまで間違っているかは、異なる立場に立つ者と互いの見解をぶつ

け合って初めてわかるというものである。

この1年間、ゼミにおいて3回の卒業論文報告を行ってきたわけだが、誰ひとりとして私の見解に対して意見を述べてくれなかったのが残念でならない。

ゆえに、もしこの論文を読んで私の見解を「批判」する人があるのならば、それは私にとってこの上ない喜びとなろう。その「批判」に耳を傾けることができず、非常に残念である。

2000年12月17日

白鳥 大輔

# - 目 次 -

はしがき

第1章	環境情報開示の前に	1
第1節	導入	1
第2節	なぜ企業は環境問題に取り組むのか	1
第3節	環境情報の開示へ	3
第2章	環境情報開示論	5
第1節	ディスクロージャーとは	5
第2節	利害関係者	5
第3節	経営者の環境情報開示動機	6
第4節	環境情報	7
第5節	開示手段	8
第6節	環境情報が備えるべき性質	9
第3章	環境会計	10
第1節	財務情報と物量情報	10
(1)	財務情報と物量情報	
(2)	報告すべき財務数値	
第2節	環境会計	13
(1)	環境会計	
(2)	外部環境会計の種類	
第3節	日本の環境会計	17
(1)	日本企業の環境会計	
(2)	ソニーの環境会計	

(3) 西友の環境会計	
(4) 富士通の環境会計	
(5) まとめ	
<b>第4節 アメリカの環境会計</b>	<b>25</b>
(1) E P Aの環境会計	
(2) 環境保全効果の把握	
(3) まとめ	
<b>第5節 環境会計ガイドライン</b>	<b>28</b>
<b>第6節 利害関係者のための環境会計</b>	<b>30</b>
<b>第4章 環境報告書</b>	<b>34</b>
<b>第1節 よい環境報告とは</b>	<b>34</b>
<b>第2節 環境報告書の記載事項</b>	<b>35</b>
(1) 絶対的記載事項	
(2) マイナス情報の必要性	
(3) 環境報告書ガイドライン	
<b>第3節 環境報告書の表彰制度</b>	<b>39</b>
(1) 環境報告書の表彰制度	
(2) 表彰制度の意義	
(3) 表彰制度の問題点	
<b>第4節 環境報告書の制度化へ向けて</b>	<b>42</b>
(1) 環境報告書の制度化	
(2) 環境報告書の作成	
(3) 環境報告書の記載事項	
(4) 結論	
<b>第5節 企業とN P O</b>	<b>47</b>
<b>第5章 環境監査</b>	<b>49</b>

第1節	事実と情報の乖離	49
第2節	環境監査	50
	(1) 環境監査とは	
	(2) 環境監査の国際標準	
第3節	環境監査の限界	54
	(1) 経営管理の用具	
	(2) 資格の不統一性	
第4節	実態監査の必要性	59
第5節	利害関係者による環境監査	60
	(1) システム導入の弊害	
	(2) 利害関係者による「環境監査」	
	(3) 第三者機関による実態監査	
	(4) アメリカにおける第三者機関の動き	
	(5) よりよいアカウンタビリティの構築のために	
第6章	双方向性のある社会	68
資料編		70
参考文献一覧		74
参考URL一覧		76

## 第1章 環境情報開示の前に

企業はなぜ環境保全活動を行っているのだろうか。企業の環境報告について議論を始める前に、しっかりとこの点を確認しておこう。

### 第1節 導入

地球環境問題は現代を生きる人類にとって最も重要な問題であるといえよう。大気汚染や水質汚染、地球温暖化問題を始めとして、環境問題は今後の人類の生存にとって決して無視できない問題となっている。このような状況下において、現在、世界中の企業が環境保全活動に取り組み始めていることは周知の通りであろう。

しかし、なぜここまで世界規模で企業の環境保全活動が広まっているのだろうか。企業は専ら営利目的で活動を行うものであり、特に株式会社であれば株主から拠出された資本を最大限効率的に運用して利益を上げる受託責任を負っているはずである。それにもかかわらず、なぜ場合によっては本業と離れた環境保全活動にまで取り組んでいるのだろうか。この行動は受託責任に反しないのだろうか。そこで、企業の環境報告について議論を始める前に、「受託責任」という言葉をキーワードにしてこの根本的な点を確認しておこう。なお、環境保全活動を行っているのは大規模な会社であることがほとんどのため、これ以降、企業とは株式会社の意味であるものとして議論を進めることにする<sup>(1)</sup>。

### 第2節 なぜ企業は環境問題に取り組むのか

さて、企業が環境保全活動を行っている理由は大きく分けて2つある。1つは社会（市場）における企業評価の基準のシフト、もう1つは「受託責任」を遂行するためである。ただし、両者は密接に関係していることに注意してもらいたい。

企業を評価する基準を問われた場合、まず何が思い浮かぶだろうか。おそらく、真っ先に経済的指標が思い浮かぶのではないだろうか。企業は営利目的なのであるから、その発想は間違っていない。しかし、欧米においては1900年代半ばから、日本においては近年になって、社会（市場）における企業評価の基準が経済的側面から社会的側面にシフトしてきているということを認識しておくべきであろう。そして、このシフトこそが企業を環

環境保全活動に取り組ませている要因の1つなのである。

もちろん、社会（市場）が経済的側面を重視していることには変わらないが、だからといって利益さえ生み出していれば何をやってもいいというわけではない。これは環境問題に限ったことではなく、例えば、世界中の発展途上国において顕著にみられる、悪質な環境での児童就労というものを考えてみれば容易に理解できるのではないだろうか。たとえ安定して収益を伸ばしている企業であっても、その実が社会的・倫理的に反するものであれば、たちまち激しい批判にさらされ、その結果、その企業の社会（市場）における評価は下がってしまうだろう<sup>(2)</sup>。

つまり、社会（市場）は企業に対して社会的責任を果たすことを要求しているのであり、その結果、企業を評価する際にも社会的側面が重要視されるようになってきたのである。したがって、企業は社会（市場）で高い評価を得るために社会貢献活動を行うことになるのだが、当然、その一環として環境保全活動も行うことになるわけである。このように考えれば、環境保全活動を行わないことは社会（市場）における評価の下落を意味し、それは経営成績の低迷を意味することになるといえる。そのような事態を回避するためにも環境保全活動を行うことは必須となっているのである。ゆえに、企業経営の安定化を図るという意味では受託責任を遂行しているともいえるだろう。

また、環境保全活動は、過大な偶発損失の発生を回避しているという意味で受託責任を遂行しているともいえるだろう。世界中で環境保護が叫ばれるようになり、企業活動に対してもさまざまな形で環境保護が要求されるようになってきたため、現在、国家レベルで環境法規が整ってきている。そのような状況下において企業が環境法規を遵守しなければ、その企業は当然に罰金を支払う羽目になるだろう。また、環境事故を起こしたり環境に負荷を与えたりしているために地域住民などから訴訟を起こされた場合、かなりの確率で被告の企業側が敗訴するだろう。そのような場合にもやはり損害賠償金などの過大な支出が考えられ、結局これらのような損失を被る羽目になるのならば始めから偶発損失を回避するために少ない費用で環境保全活動に取り組んでいた方が賢明といえるわけである。したがって、環境保全活動に取り組むことにより、偶発損失を回避するという受託責任の遂行に結びつくのである。

以上のように、企業評価の基準のシフト及び偶発損失の回避という観点から、企業の環境保全活動を受託責任の範囲内で説明することができるのであるが、受託責任の捉え方によっては、環境保全活動自体を受託責任の遂行と捉えることも可能である。そして、むし

るこの考え方のほうが環境保全活動は企業の義務であることを説明しやすいだろう。

つまり、企業は人類が共有する天然資源やエネルギー、そして水や空気なども含めた環境資本<sup>(3)</sup>を利用して活動を行っているのであり、そのことを鑑みれば、環境保全活動を行うことは我々人類に対する受託責任の遂行にほかならないと考えるのである。我々人類は環境問題に関しては利害関係者であるが、それ以上に地球環境の共同所有者である。したがって、我々が所有している環境資本を企業に預けていると考えれば、その環境資本を有効に利用するのが企業の務めであるとするのは当然の帰結であろう。

以上より、経済的側面・社会的側面のいずれを重視しても、企業は「受託責任」を遂行するべく環境保全活動を行わなければならないといえるのである。

### 第3節 環境情報の開示へ

このように、これからの企業はもはや環境保全活動なしには認められないとまでいえるようになってきたわけであるが、それと同じく重要視されてきているのが企業による環境情報開示である。環境保全活動の経営上の重要性が増大すれば、当然のごとく、企業活動が環境に及ぼす影響に関する情報を開示することへの社会からの要求が高まる。しかも、環境保全活動を「受託責任」の遂行と捉えるのであればなおさらである。そのため、たとえば環境保全活動を行っていたとしてもその情報が利害関係者に提供されなければ、それは環境保全活動を行っていない、あるいは環境に負荷を与えてしまっているために情報を隠蔽している企業と同じだとみなされてしまうだろうし、それは結局、社会的責任としての「受託責任」を果たしていないということの意味するのである。そこで、利害関係者に対して自社の環境保全活動をアピールするために、また、自らが社会的責任を果たすべく環境保全活動を行っているということをアピールするために、環境情報開示を行うことが必要となってくるのである。

しかし、実際に欧米では1980年代後半から、日本では近年になって多くの企業が環境情報開示を行うようになってきているものの、多くの課題が存在するのが現状である。たとえば開示された情報が企業の環境保全活動を反映していたとしても情報相互の比較可能性を欠いているし、そもそも何を報告すればよいのかを理解していない企業も多い。さらには、基準や法制度が確立していないうちは虚偽の報告がなされる可能性が十分にある。

そこで、この論文では「社会にとって望ましい環境報告とはどのようなものか」という

とてつもなく大きな問題に対する答を見つけるべく、企業の環境情報開示について考察していこうと思う次第である。

論文の構成としては、まず次の第2章において企業の情報開示について概観する。そして、そこで現状に問題・課題の多い項目を取り上げて、第3章、第4章、第5章においてその現状と課題を踏まえたうえでそれらの課題に対して考えられる対処法を提案していき、第6章において一応の答を提示したいと思う。

それでは、本題に入るとしよう。

- 
- (1) もちろん、株式会社以外の会社の環境保全活動を否定する意図はない。ここでは説明の便宜上、企業を株式会社の意味として扱うだけである。
  - (2) アメリカの小売業界最王手のウォルマート社は、1992年12月、同社の児童就労がニュース番組で取り上げられたことにより社会から激しい非難を浴びた。同社は未だにイメージの回復に努力している（Makower（下村訳）[4] p272 参照）
  - (3) 英国環境省の「ピアース・レポート」では環境資本の減少が許容されるのは、後世への環境資本のロスが人工資本によって補償される場合に限られるとしている（山上・菊谷[21] p33）

## 第2章 環境情報開示論

まずは企業の環境情報開示について概観しておこう。

### 第1節 ディスクロージャーとは

まず、環境情報開示について考える前に、一般的なディスクロージャーについて考えてみることにしよう。

そもそも、ディスクロージャーとは「隠れたものを公衆の眼前に明示すること」である。そこで、これを「情報開示」と同義として捉えるわけであるが、このディスクロージャーには必要な要素が4つある。情報提供者、情報利用者、情報に反映される事象、そして情報という4つである。この4要素は不可欠であり、どれかひとつでも欠けてしまえばディスクロージャーは成り立たない。そして、この点が最も重要なのであるが、これらの要素のなかで、情報提供者と情報利用者の間には一定の利害関係が存在している必要がある。情報提供者と情報利用者間に一定の利害関係が存在しているからこそ、情報提供者に対してディスクロージャーが要求されるのである。したがって、ディスクロージャーはこの関係においてアカウントビリティを基盤としているといえる。さらに、情報開示の費用・便益を決定する重要な要素としては 情報の質 情報の量 開示する時期 開示の手段というものが挙げられる。この4つの要素がうまく組み合わさったとき、適切なディスクロージャーが成り立つのである<sup>(1)</sup>。

さて、ここで本題に入って、環境情報開示について同じように考えてみよう。しかし、考えるまでもなく、環境情報開示についても一般的なディスクロージャーと同じことがいえるだろう。情報の内容が環境情報になっただけなのであるから当然である。

そこで、これから企業の環境情報開示についてみていくわけだが、これらの要素を踏まえううえで、まずは企業の環境情報開示の論理を述べていこうと思う。

### 第2節 利害関係者

さきほどディスクロージャーに必要な要素について述べたわけだが、これを環境情報開示について当てはめると、情報提供者はもちろん経営者（企業）であり、情報に反映され

る事象は企業の環境保全活動等であり、情報は環境情報である。しかし、環境情報における情報利用者、つまり利害関係者は、環境情報の相対性あるいは流動性ゆえに、容易に把握することはできない。それでは、環境情報における利害関係者にはどういった者が存在するのだろうか。この点を最初に考えてみよう。

一般的な企業会計等の財務情報に関する利害関係者としては、株主、債権者、投資者といった利害関係者が中心として挙げられる。これは、資源の私的所有を前提とし、資本市場を媒介として効率的な資源配分を行えばよいからである。だが、環境情報開示においてはこれらの利害関係者だけでは足りない。環境情報開示においては、株主、債権者、投資者に加え、従業員、取引先、規制主体、消費者、地域住民、環境団体といった様々な利害関係者が関わってくるのである。これは、企業会計等の財務情報と異なり、資源の共有を前提としているからである。環境というものは企業だけのものではなく、社会のありとあらゆる階層の人々の共有資源である。ゆえに、利害関係者は社会のありとあらゆる階層に存在することになるのである。

したがって、経営者はこれらの様々な利害関係者の存在を視野に入れたうえで、環境情報開示を行っていく必要があるといえるだろう。

### 第3節 経営者の環境情報開示動機

次に、企業（以下「経営者」と同義）の具体的な環境情報開示動機を考えてみよう。これは2つの視点から分類することができる。すなわち、企業内部の要因か外部の要因か社会的な要因か経済的な要因か、の2つである。そしてこれらを2×2のマトリックスにすると、【第2-1表】のようにまとめられる。

表を一目見ればわかると思うが、どちらかという和外的要因の方が強いと思われる。その中でも特に大きな要因は 企業のアカウンタビリティの拡充 市場における評価 政府による経済的手段であろう。社会の環境問題への関心が高まってきたことで「企業は自然環境・地球環境についてアカウンタブルでなければならない」といわれるようになってきた現代においては、もはや企業は環境保全活動なしではその存在が認められなくなってきている。その結果、市場においても企業の環境保全活動への取り組みが重要視されるようになり、企業側としても、市場で高く評価されるために積極的な環境保全活動を行っていく必要が出てくる。したがって、当然のことながら、環境情報開示を通して自社をアピー

ルしていくことが必要になるのである。また、二酸化炭素の排出権の問題など、情報を開示しなければ政府による経済的手段によって不利益を被る可能性も出てきているわけで、この点でも環境情報開示は不可欠であろう。

【第2-1表】 企業の環境情報開示動機

	内的要因	外的要因
社会的要因	<ul style="list-style-type: none"> <li>・従業員の環境に対する意識向上</li> </ul> <p>【利害関係者】 経営者 従業員 取引先</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・法制度</li> <li>・企業のアカウンタビリティの拡充 企業活動に対する国民意識 環境団体等のロビーイング活動</li> </ul> <p>【利害関係者】 株主 債権者 投資者 規制主体 消費者 地域住民 環境団体・NPO</p>
経済的要因	<ul style="list-style-type: none"> <li>・内部管理組織の効率的運営</li> <li>・資源の節約（省エネルギー）</li> <li>・被害補償の低減ないし回避</li> </ul> <p>【利害関係者】 経営者 従業員 取引先</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・市場における評価</li> <li>・政府による経済的手段 税金 課徴金 補助金 etc.</li> </ul> <p>【利害関係者】 株主 債権者 投資者 規制主体 消費者</p>

#### 第4節 環境情報

以上のように、環境情報における利害関係者及び企業の環境情報開示動機がわかったわけであるが、それならば、企業は一体どのような環境報告をするべきなのであろうか。さきほど検討した環境情報開示動機を考慮すると、最低でも 企業のアカウンタビリティの拡充 市場における評価 政府による経済的手段といったものに沿った環境報告は必要なようだ（もちろん、それに関わる利害関係者の存在も忘れてはならない）。そこで、これらに見合った報告内容を最低限必要な報告内容として考えてみよう。すると、以下のような項目になるのではないだろうか。

理念・方針 具体的な環境保全活動内容 環境教育

具体的な環境保全活動内容 環境マネジメントシステム<sup>(2)</sup> 財務情報 物量情報

訴訟・罰金・事故

財務情報 物量情報<sup>(3)</sup>

企業がこれらの項目について報告をすることは絶対に必要であろう。環境監査研究会・バルディーズ研究会による調査(1996)<sup>(4)</sup>においても、国内外 108 社の優良な環境報告書には 方針・憲章 体制・システム 環境監査 従業員教育 ディスクロージャー & コミュニケーション 社会貢献 財務情報 環境関連訴訟・罰金・事故 オフィス・間接部門の取り組み 外部からの表彰・認証 取引先・関係会社の取り組みという 11 個の共通記載項目が存在したといい、この調査結果からも上記の項目は絶対的報告事項であるといえる。なお 1999 年における国内の大手企業 36 社<sup>(5)</sup>の環境報告書を実際に調べたところ、やはりこれらの事項について報告がなされていたことを付け加えておく。

ただ、利害関係者の要求に応えられるような報告が最も望ましいわけであるから、これ以外にもその要求に応じて様々な環境報告を行っていくべきであることはいうまでもないだろう。環境問題は唯一絶対的なものではなく、それゆえ、環境情報も絶対的なものではないのである。

## 第5節 開示手段

報告すべき内容が決まっても報告の方法が適切なものでなければ意味がない。第1節で述べた通り、開示の手段が重要なのである。そこで、今度はどのような手段で環境情報開示を行うべきかを考えてみよう。

現在のところ、世界中を見回してみても企業の環境情報開示について厳密に規定した法制度はあまり見当たらない(オランダやデンマーク等には存在する)。そのため、多くの国において環境情報開示の手段は企業の任意となっているのが現状である。ゆえに企業は様々な手段で環境報告を行うわけであるが、主な手段としては、環境報告書、年次報告書における注記、営業報告書、企業社会報告書、HP上での情報発信、展示会・イベント・講演会、新聞広告等が挙げられる。この中でも、最近特に使われ始めている手段が環境報告書である。年次報告書における注記は一部の国で実施されているに過ぎないが、環境報告書(社会報告書)は多くの先進国の企業が作成している。社会の環境問題への関心度を考えれば、このようにひとまとめにして様々な環境報告を行うことを可能とする環境報告書は、環境情報開示において最も効果的な手段ではないだろうか。そうだとすれば、環境報告書を作成することが望ましい環境情報開示を行うための前提とも考えられるだろう。

## 第6節 環境情報が備えるべき性質

以上、企業の環境情報開示の論理を述べてきたわけであるが、もちろん理論通りにいかないのが現実である。そこで、次章からは、財務情報、物量情報、環境報告書、環境監査及び法制度といった、現状に問題・課題の多い項目を取り上げて、その現状と課題を踏まえたうえでそれらの課題に対して考えられる対処法を提案していきたいと思う。その際、この論文の命題として「すべての利害関係者にとって望ましい環境情報開示」を前提としていく。もちろん、すべての利害関係者にとって望ましいものなど不可能であることは理解している。これは「環境問題を扱うからといって偏った利害関係ばかりを見るのではなくすべての利害関係者を念頭に置く」という意味であることに注意してもらいたい。

さらに、利害関係者を対象とした場合に環境情報が備えるべき性質も念頭に置いて諸問題をみていこうと思う。その性質とは以下の通りである。

真実性	……	開示された情報が真実なものであるか
誠実性	……	企業にとって不利な情報も開示しているか
適合性	……	開示された情報が利害関係者のニーズに合致しているか
比較可能性	……	開示された情報が企業間比較または期間比較できるか
理解可能性	……	利害関係者が開示された情報を理解できるか
有用性	……	開示された情報をもとに利害関係者が意思決定をすることができるか

これらの諸性質ができる限り備わっていれば、より望ましい環境情報ということができるだろう。それでは、ここで章を改めて具体的な項目を取り上げていくことにしよう。

- 
- (1) ディスクロージャーについては松尾[11]を参考にした。
  - (2) 組織の環境マネジメントを、環境方針・計画の策定、実施及び運用、点検、見直しといったPDCAサイクルを通じて行う仕組み。
  - (3) 排出（廃棄）量の減少と増加、リサイクル等の企業活動が環境に与える負荷に関する目標値、基準値、実績値情報。

- 
- (4) 松尾[11] p168
  - (5) 具体的な企業名に関しては【第 3-3 表】を参照。

## 第3章 環境会計

企業の主要な環境情報のうち、最も課題が多いのが財務情報及び物量情報である。そこで、本章では、利害関係者にとっては企業がどのようにこの2つの数値情報を報告することが望ましいのかについて考えてみることにしよう。

### 第1節 財務情報と物量情報

#### (1) 財務情報と物量情報

現在、企業の主要な環境情報といえば財務情報と物量情報という2つの情報である。しかし、主要な項目ゆえに課題もまた多い。すでに前章で述べた通り、この2つの情報は絶対的報告事項である。企業が環境保全活動にどの程度の支出をしているのか、そして、その結果として地球環境に与える負荷はどの程度変化したのか、といったような情報は環境情報として不可欠な情報であろう。しかし、それがわかっているにもかかわらず、どのような数値をどのように把握して どのような形で報告すればよいのか、は容易には決定できない。財務情報であれば、客観性と確実性の確保という観点から数値を把握することが複雑ではあるが可能である。だが、物量情報は客観性と確実性という観点から把握することができないものであり、専門的な能力を持った者でもそう簡単には正確に把握することはできない。さらに、両者を関連づけて把握しようものならばかなりの難問となってしまう。

そこで、現在、この財務情報と物量情報を併せて（融合して）把握する環境会計という新しい会計手法が世界各国で思案されている最中である。これについては次節で詳しく触れようと思うが、いずれにしろ、企業が財務情報と物量情報を把握して報告することは不可欠であるため、この難問をどうにかして解かないことには始まらないのは確かである。そこで、まずはそもそも報告すべき数値情報とは何なのかについて考えてみることにしよう。

#### (2) 報告すべき財務数値

それでは、まず、比較的簡単な問題である、どのような数値を報告すればよいのかにつ

いて考えてみよう。結論からいえば、財務情報としては環境保全コストと費用対効果を報告し、物量情報としては環境負荷と環境保全効果を報告するべきである。

企業が環境保全への取り組みを行っていく上で、自らの環境保全に関する投資額やその期の費用（これらをまとめて「環境保全コスト」という）を正確に認識・測定して集計・分析を行い、その投資額や費用対効果を知ることは、取り組みの一層の効率化及び合理的な意思決定には極めて重要である。ただし、これは環境保全活動の場合に限ったことではない。過大な支出は企業を存続の危機に直面させてしまうため、支出額を把握することは当然であろう。環境保全活動にしても、普段の経営活動と同様、有効性と効率性を追及することには変わりないのである。

また、利害関係者が企業を評価する上で、その企業が環境保全活動にどの程度の投資をしているか、さらには、その結果どの程度の経済的効果を得ているのかを判断するためにも、費用対効果の公表が不可欠となる。名声を高めて資金調達を有利にしようとするあまり、どんなに企業が環境保全活動に力を入れようが、結果としてその企業が存続できなくなるということになってはその環境保全活動も意味がなくなるわけであり、単純に環境保全活動に莫大な投資をしていればよいというものではない。また、株主、投資者及び債権者にとっても、経済的意思決定の際に、経常収支に関する情報としての費用対効果は必要であろう。ゆえに、企業評価及び利害関係者の経済的意思決定といった観点からも、企業が把握した環境保全コストを公表することはもちろん、できれば、その費用対効果まで把握して公表することが望ましいと考えられる。しかも、企業の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況は貨幣数値によって表わされる以上、環境に関する貨幣数値を適切に把握することが必要であるともいえる。

ただし、このような貨幣数値だけでは不十分であることは容易に理解できるだろう。例えば、「硫黄酸化物<sup>(1)</sup>の排出量が1 Nm<sup>3</sup>/Hr だけ減少した」という事実をどのように貨幣数値化するのかを考えてみればいい。これはそのまま公表してくれた方が理解しやすいに決まっている。これが無理やり貨幣数値に換算されてしまうと何の報告なのかわからなくなるのは必至である。要するに、貨幣数値を把握すると同時に物量数値として環境負荷を把握する必要も出てくるのである。

つまり、環境保全活動に投資をするだけでは環境保全活動を行っていることにはならないため、具体的にどのような効果があったのかを把握する必要があるわけだが、この効果を捉えるためには貨幣数値よりも具体的な物量数値の方が望ましいのである。もっといえ

ば、今述べた通り、企業活動が環境に与えている負荷を貨幣数値で把握することはほぼ不可能であり、物量数値を把握しないことにはその企業が環境に配慮している企業なのかどうかを判断することができないのである。したがって、物量数値として環境負荷を把握することにより、企業としては具体的に環境保全活動を把握することができるので、取り組みの一層の効率化及び合理的な意思決定が可能になるのであり、同様に、利害関係者も具体的に企業の環境保全活動を把握することができるので、その情報をもとにより的確な評価や意思決定を行うことができるのである。

以上の理由により、財務情報としては環境保全コストと費用対効果を報告し、物量情報としては環境負荷と環境保全効果を報告すべきだという結論が導かれるのである。

## 第2節 環境会計

### (1) 環境会計

このような数値を把握するための手段として、現在、環境会計が注目されている。環境会計とは「環境にかかわる企業活動に伴うコスト（投資・費用）や効果を会計面から把握する手法（狭義）」または「費用対効果だけでなく、社会的ベネフィット・コストも認識して物量情報をも融合したもの（広義）」である。なぜ、狭義の環境会計と広義の環境会計というように定義が統一されていないかというと、まだ環境会計が開発途上だからである。

したがって当然のことであるが、環境会計の歴史はまだ浅い。1960年代末にアメリカにおいて、環境汚染や資源の枯渇、労働者の肉体的精神的負担等、産業社会の成長に伴うコストを考慮して、それらのコストの発生を極力抑制し、あるいはそれらのコストを内部化するための会計手法として、社会関連会計が生成した。その後、社会関連会計はヨーロッパ各国の企業で実践されるようになったのだが、一過性のブームで終わってしまう。しかし、環境問題に対する意識はそれほど低くなることはなく、「環境会計」として1995年にアメリカ環境保護庁（EPA）が「経営管理手法としての環境会計入門（基本概念及び用語）」を発行して企業の導入を後押ししたのがきっかけとなり、本格的に環境会計への取り組みが始まったのである。

したがって、ここでは環境会計をあえて定義することはしないでおくが、国際的な流れ

として広義の環境会計が支持されている（というより物量情報を既存の会計に取り入れようと模索中である）ので、それを前提として話を進めていくことにしよう。

まず、既存の企業会計に管理会計と財務会計が存在するように、環境会計にも内部環境会計と外部環境会計が存在する。これを目的、認識対象、方法といった観点からまとめると以下の表のようになる。

【第3-1表】 外部環境会計と内部環境会計

	内部環境会計	外部環境会計
目的	<ul style="list-style-type: none"> <li>・環境保全活動を推進するための内部管理を行う</li> <li>・経営上の意思決定に資する情報を提供する</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・企業の事業活動等に伴う環境負荷の実態を明らかにする</li> <li>・環境保全活動への取り組みを外部に報告する</li> </ul>
認識対象	<ul style="list-style-type: none"> <li>・企業活動が環境に与えている負荷の大きさ（環境負荷）</li> <li>・企業の環境保全活動の効果（環境保全効果）</li> <li>・企業が環境保全活動に費やしたコスト（環境保全コスト）</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>物量単位で測定</li> <li>貨幣単位・物量単位で測定</li> <li>貨幣単位で測定</li> </ul>
方法	企業の任意（LCA、ABC <sup>(2)</sup> 、etc.）	？

内部環境会計は主として内部管理や経営上の意思決定に用いられるため、その方法は企業の任意となっている。通常、このような会計処理を企業の任意としてしまうと問題があるものだが、内部環境会計の場合は大して問題はない。なぜなら、これは管理会計の環境版ともいべきものであり、適当に処理しようものならば経営自体に支障をきたすからである。むしろ、企業の任意とした方がよいともいえる。ただし、多くの企業が、製品や製造過程の原材料の抽出と加工、製造、輸送、使用、再使用、保守、リサイクル、最終廃棄の全生涯を捉えその全過程における環境への影響を総合的に評価する手法である、ライフ・サイクル・アセスメント（LCA）を基準としてマネジメントを構築している。これは、結果的に外部に情報公開する際に環境マネジメントについて報告することを睨んだ上でのことであろう。

それに対して、外部環境会計を企業の任意とすることには問題がある。なぜなら、これは外部への公表を主目的としているからである。前章で述べた通り、環境情報には備えなければならない性質がいくつかある。その中でも、財務情報及び物量情報には、真実性と比較可能性及び理解可能性という性質が特に要求される。にもかかわらず外部環境会計の方法を企業の任意としてしまうと、これらの性質が確保されなくなってしまうおそれがある。だが、先述の通り、環境会計は開発途上であり、未だ外部環境会計の適切な方法は確立されていないため、現状は企業の任意となってしまう。そのため、環境会計の枠

組みを構築することが急務となっているのである。

そこで、これ以降は利害関係者への公表を目的とする外部環境会計に的を絞って話を進め、利害関係者が理解しやすい外部環境会計のあり方について考えることにしよう。

## (2) 外部環境会計の種類

外部環境会計、すなわち外部公表用の環境会計には大きく分けると2種類あり、環境保全効果対比型と経済効果対比型に分かれる。環境保全効果対比型とは、環境コストとその結果としての環境保全効果を対比した形で公表するものであり、これはヨーロッパではかなり広まっているようである。そして、経済効果対比型とは、環境コストと環境活動に伴う経済的効果を対比した形で公表するものであり、近年、この経済効果対比型を多くの企業が採用し始めてきている。

経済効果対比型が採用されるようになってきたのは、コスト・効果が共に貨幣数値で表現されているため理解しやすく、利益に対する影響が明確だからである。確かに経済効果対比型の環境会計ならば収益性や効率性に関する指標が把握できるので、特に株主や会社債権者などの財務面に関する利害関係者には最適だろう。有効性と効率性が一目でわかるという大きな長所があるといえる。

これに対して、環境保全効果対比型によれば、環境保全コストを計上するのは経済効果対比型と変わらないが、その結果として経済効果ではなく環境保全効果を対比して公表するものであるため、環境保全活動によって節減できるコスト程度しか貨幣数値が存在しない。ゆえに、その他の効果は当然のごとく物量数値となり、一目で有効性や効率性がわかるものではない。この点を考慮すれば経済効果対比型の方が環境保全効果対比型よりも優れているといえるだろう。

このように考えてくると経済効果対比型の環境会計を採用すればよいという結論に達しそうであるが、実際はそんな簡単な問題ではない。この経済効果対比型の環境会計には重大な欠陥があるのだ。そして、その欠陥が原因となり、先に挙げた大きな長所が意味をなさなくなるのである。何かというと、経済効果の算定方法である。

そもそも経済効果とは何なのか。これを会計学的に考えると、当期の費用削減額・利益額及び次期以降の費用削減額・利益額といった観点から【第3-2表】のように分類することができるだろう。

【第3-2表】 経済効果の内容

経済効果	把握の難しさ
当期の費用の削減に寄与したもの	容易
当期の収益の増大に寄与したもの	困難
次期以降の費用の削減に寄与すると想定されるもの	非常に困難
次期以降の収益の増大に寄与すると想定されるもの	非常に困難

会計学でいう収益とは異なり、ここでいう経済効果は収益だけを指すのではなく、費用の削減をも意味する。現在、経済効果対比型の環境会計を採用している企業が把握している経済効果とは上記の までであり、当期についての費用削減額だけでなく、当期の収益の増大に寄与したもののまで経済効果として把握している場合もある。 、 といった将来の経済効果についてはさすがに公表している企業をみたことがないが（次期以降の経済効果については把握が「非常に困難」としているが実際は「把握不可能」に近い）、それでも当期収益の増大に寄与したものを経済効果として公表しているのには疑問が残るところであろう。なぜなら、収益の増大に「寄与したもの」とはその算定に一定の仮定や見積りが介入する余地が大きいからである。「寄与したもの」には客観性及び確実性が備わっていない。そのため、各企業が公表する数値は必然的に算定方法が異なることになり、理解しにくい上に比較不可能となってしまうという大きな問題がある。

利害関係者への情報提供という観点から考えると、たとえ注記を付したとしてもこのような不確実な情報を提供するべきではないだろう。一時、経済効果対比型の環境会計を採用する企業が急増したが、最近はこのような欠点を認識して環境保全効果対比型の環境会計を見直す企業も出てきているのはその現れであろう。

ただし、経済効果対比型に欠点があろうとなかろうと、外部環境会計の主目的は利害関係者への公表であるということ意識すれば、真実性や理解可能性に長けている環境保全効果対比型こそ採用すべき環境会計であるということができるのではないだろうか。すべてを貨幣数値で公表することがそんなに重要なことだとは思えないのだが。この点はもう少し深く考えた方がよさそうである。結論を急ぐのはやめておこう。

いずれにしても、利害関係者への情報提供という観点から環境会計を公表することが必要ではあることには変わりないだろう。そこで、次に日本とアメリカの具体的な実例を取り上げることにより、利害関係者にとってはどのような環境会計を公表するのが望ましいのかを考えてみよう。

### 第3節 日本の環境会計

#### (1) 日本企業の環境会計

まず、環境会計を公表している日本の主要企業の分類をみてほしい。なお、これらの企業は、一般に優秀な環境報告書を作成していると評価される企業（日本においては環境報告書を作成していれば優秀な環境報告書と評価されるのが現状である）を中心に選んだものである。

【第3-3表】 日本企業の環境会計の分類（50音順）

	企 業 名
環境保全効果対比型	キッコーマン キヤノン シャープ ソニー 西友 宝酒造
経済効果対比型	IBM 大阪ガス 西友 日本電気 バイオニア 富士ゼロックス 富士通 松下電器 リコー
環境コストのみ	アサヒビール イトーヨーカ堂 INAX 大林組 岡村製作所 神戸製鋼所 サントリー 資生堂 東京電力 トヨタ自動車 日石三菱 ファミリーマート 三菱商事
財務情報なし	イオンフォレスト カシオ計算機 鹿島建設 セイコーエプソン デンソー（投資額の内訳のみ） 日立製作所（投資額の内訳のみ） 三越 ライオン

やはり環境コストのみを公表している企業が多いことがわかる。これは環境保全効果にしても経済効果にしても、効果を把握するのが困難だからである。いずれの企業も効果を一応は把握しているようだが、確実性に乏しいために公表は避けたという経緯があるようだ（環境報告書においてその旨を記載している企業も数社あった）。したがって、環境コストのみしか公表していないとはいえ、これらの企業は利害関係者の存在を十分に意識しているといっていよう。

しかし、だからといって、環境保全効果対比型を採用している企業や経済効果対比型を採用している企業が利害関係者の存在を無視しているというわけではない。効果を公表することも確かに重要なことであり、むしろ適正な数値を公表できるのならばその方が情報提供に資するといえる。ただし、先述の通り、経済効果を公表する際には、当期の収益の増大に寄与したものを経済効果として公表するのは避けるべきである。同様に、環境保全効果にしても、なるべく仮定や見積りが入らないようなものに限定して公表するべきであ

ろう。

それでは、ここで具体例として3種類の環境会計を取り上げて、利害関係者のためにはどのような環境会計を公表することが望ましいのかについて検討してみることにしよう。

## (2) ソニーの環境会計

まず、環境保全活動対比型の代表として、ソニー株式会社の環境会計を取り上げてみることにしよう。ソニーは、環境会計の対象情報を 環境パフォーマンス（負荷）と 環境コストと捉え、この両者が不可分であるとの認識の下、環境保全活動対比型の環境会計を公表している（資料【3-1】【3-2】参照）。

ソニーの環境会計は、大項目として、環境保全コストを 公害防止費用 環境負荷削減費用 EMS 関連費用 情報開示・社会貢献費用 リスク関連費用 グリーン購入コスト その他、という7項目に分けた上で、それぞれをさらに細分化して把握・公表している。このような環境保全コストの公表は他企業でも見られるものであるが、ソニーの環境会計には、それとは別に環境コストと環境効果の対比を行っている点に特徴がある。

具体的には、投下した環境コストに対する効果（便益）を重要な順に 環境パフォーマンスの改善（環境負荷の低減） 環境リスクの回避 環境保全活動によって節減できるコスト、というように考え、日本国内の事業所のコストと効果の対比を公表している。環境パフォーマンスの改善については、エネルギー使用量や廃棄物発生量の低減を公表するに留まり、社会的ベネフィット・コストを把握していない点で未成熟であるという印象は否めないが、これは把握の困難さから考えて当然のことであり、環境保全活動報告書にも今後の検討課題である旨を記載している。

ソニーの環境会計は完全な環境保全活動対比型とはいえないが、環境パフォーマンス（負荷）と環境コストが不可分であると認識している点、及び環境パフォーマンスの改善（環境負荷の低減）を最も重要な効果であると捉えている点から環境保全活動対比型の環境会計といえるだろう。経済効果よりも環境保全効果を第一に考えている点は、広く利害関係者の存在を意識しているというように評価できるのではないだろうか。

また、だからといって経済効果については特に公表していないかというと、実はそうではなく、リサイクルについてはかなり詳しく公表している。節減できるコストの重要性を認識し、具体例としてソニーエレクトロニクスアメリカでのリサイクルにおける収支バラ

ンスを公表することで、利害関係者に対して効率性を追求する姿勢も忘れてはならないことを示している。

このように、収益面における経済効果を公表しなくても、環境保全効果の公表、及びリサイクル等によるコストの節約額を公表することによって、立派な財務情報及び物量情報の開示が行えるのである。この点は、経済効果対比型との比較において有利な点であろう。

### (3) 西友の環境会計

次に、株式会社西友の環境会計を取り上げてみよう。ここで、西友を取り上げる理由は【第3-3表】にある。実は、西友は環境保全効果対比型とも経済効果対比型とも取れる環境会計を公表しているのである。

西友は1999年度からは独自の環境会計ガイドライン（資料【3-3】）を設け、環境保全コスト 環境保全効果 経済的効果という3つを把握・公表している。一般的には環境保全効果か経済効果のどちらかを効果として公表しているのだが、西友はどちらの効果も公表している点に大きな特徴がある。環境庁が1999年3月に環境会計ガイドラインの中間とりまとめを公表し、2000年5月に環境会計ガイドラインを公表したこともあり、そのガイドラインを考慮した上で独自の環境会計ガイドラインを作成し、環境保全コスト及び環境保全効果を把握・公表しているのだが、さらに経済的効果までも公表していることから、なるべく幅広く利害関係者に情報を提供しようという姿勢が伝わってくる。

その経済的効果であるが、先述の通り、経済効果には一定の仮定や見積りが介入する余地があり、客観性及び確実性が備わっていないことが指摘されることから、経済効果を公表することには慎重であるべきである。しかし、西友は環境保全効果だけでなく、経済的効果までも公表しており、収益面における経済的効果も公表している。西友がここまでできるのは、西友独自の環境会計ガイドラインが明確に定まっているからである。

経済的効果といっても、そのほとんどはリサイクル等による収入や費用の削減額であり、他企業も把握・公表しているものである。ただし、西友の場合は収益面の経済的効果として『「環境優選」の売上による売上総利益』を経済的効果として公表している点で他企業とは異なる。製品の売上高を経済効果として公表するためにはそれなりの根拠がなければならないが、西友の環境会計ガイドラインでは経済的効果の算定基準を次のように定めることにより、経済的効果の根拠付けを行っているのである。

確実な根拠に基づき算定される経済効果

a) リサイクル活動でえられた有価物の売却額 = 回収数量 × 単価

b) 省エネによるコスト削減額 = 前年度との差額もしくは基準年度との差額

c) 廃棄物の発生抑制およびリサイクル活動により減少した廃棄物の処理費 = 廃棄物の削減量 × 廃棄物処理費単価 (20 円/kg)

環境配慮商品による経済効果 = 環境配慮型のプライベートブランド商品の売上による売上総利益

この他にも、環境に配慮したプライベートブランドである「環境優選」に関する売上総利益額を環境会計の対象とし、またその関連情報として「環境配慮商品」に関する売上高、売上原価を取り上げることとした理由を明記したり、「環境配慮商品および環境保全コストが全体に占める割合」を参考資料として付したりするなど、なるべく多くの正確な情報を提供するために、客観性及び確実性の備わった経済効果だけを公表しているということを強く訴えているところは大いに評価できるだろう。

このように、経済効果対比型の環境会計を採用したとしても、最大のネックである不確実な経済効果の排除が可能であれば、十分に利害関係者への情報提供として認められるだろう。ただし、その不確実性を排除することが困難であるため、やはり経済効果対比型の環境会計は進んで採用するべきではない。この点、西友は環境保全効果をしっかりと把握・公表した上で経済効果をも把握・公表しているので問題はないのだが、確実に把握可能な経済効果は多くはないということは確かである。

#### (4) 富士通の環境会計

最後に、純粋な経済効果対比型の環境会計を公表している企業を取り上げよう。西友の例でもみたとおり、たとえ不確実な要素の多い経済効果対比型を採用していたとしても、利害関係者に対する情報提供という観点から確実な経済効果のみを公表するのであれば特に問題はない。日本企業にも経済効果対比型の環境会計を公表している企業があるのは先述の通りだが、そのほとんどの企業は経済効果として費用の節約額あるいは回避額のみを公表しているので、それらの企業は利害関係者の存在を意識しているといえるだろう。し

かし、経済効果対比型を採用している企業の中にはお世辞にも利害関係者の存在を意識しているとは思えない企業が1社だけあった。富士通株式会社である。

富士通は1999年3月期から経済効果対比型の環境会計を導入しているわけであるが、費用についてはEPAや環境庁のガイドラインを参考に分類しているものの、効果については未だ基準が存在しないために独自の「環境会計ガイドライン」を定めた上で分類している。これだけを見れば西友と同じくしっかりと環境会計に取り組んでいるという印象を受けるのだが、実はこの「環境会計ガイドライン」が曲者なのである。

まずは下記の富士通の1999年度の環境会計実績をみていただきたい。

【第3-4表】 富士通株式会社環境会計実績（1999年度） （単位：億円）

項目	範囲	富士通	連結会社	合計	
費用	(1)直接的費用	生産活動を確保するための環境保全活動費用 (環境設備導入・維持費用等)	39	37	76
	(2)間接的費用	環境推進活動費用(人件費)、EMS 認証取得・維持費用	13	18	31
	(3)省エネルギー費用	省エネルギー対策費用	10	1	11
	(4)リサイクル費用	廃製品の回収、リサイクル、リユース等費用	3	3	6
		廃棄物処理費用	8	10	18
	(5)研究開発費用	グリーン製品、環境対応技術の開発費用	3	6	9
	(6)社会的取組費用	緑化推進、環境報告書作成、環境宣伝等の費用	3	3	6
(7)その他	地下水汚染対策等の環境リスク対応費用	6	4	10	
	合計	85	82	167	
効果	(1)生産支援のための環境保全活動	生産活動により得られる製品の付加価値の内、環境保全活動の寄与分	37	40	77
	(2)省エネルギー活動	電力、油、ガス使用量減に伴う費用削減額	13	7	20
	(3)リサイクル活動	廃製品リサイクルによる有価品・リユース品の売却額	7	29	36
		廃棄物減量化によるコストダウン額	1	3	4
	(4)リスクマネジメント	法規制不遵守による事業所操業ロス回避額	20	13	33
		地下水汚染対策等による住民補償、保険費用の回避額	7	16	23
	(5)環境ビジネス活動	環境ビジネス製品(環境ソリューション、グリーン製品等)販売貢献額	6	1	7
(6)環境活動の効率化	ペーパーレス効果、管理システム活用によるコストダウン額等	9	9	18	
(7)環境教育活動	環境ISO構築コンサルタント、監査員教育等の社内教育効果額	3	1	4	
	合計	103	119	222	

(出所：富士通株式会社「環境活動報告書(2000年度)」)

まず、効果の範囲に注目してもらいたい。他企業と同様に、経済効果としてリサイクルによる売却額・節約額等を計上している。また、費用の見積り回避額を計上しているのも他企業と変わらない。しかし、富士通の環境会計には、ひとつだけ他企業と異なる点が見受けられることに気がつくだろうか。何かというと、「貢献額」や「効果額」を計上しているという点である。

社会的評価を得るためにより多くの経済効果を把握しようと意気込んだ結果なのかもしれないが、環境ビジネス製品(環境ソリューション、グリーン製品等)販売「貢献額」や環境ISO構築コンサルタント、監査員教育等の社内教育「効果額」といった、経営者の恣意性が介入する余地が大きすぎるものを計上しているのには大いに疑問である。特に、社内教育「効果額」が連結ベースで4億円も計上されているのだが、何を以て「教育効果」を計ったのかが理解できない。そこで、調べてみると<sup>(3)</sup>、どうやら次のように算出されているらしい。

効果額 = 付加価値 × 工場環境費用 / 工場費用

付加価値 = 生産高 - 部品購入数

工場費用 = 設備償却費 + 人件費 + 経費等

なお、工数・費用は50%以上が「環境的」と判断したものが計上されているようだ。しかし、何が「環境的」なのかをはっきりと定義づけてもらわないとこの算式すら使えないことになる。そして、たとえこの算式を使うとしても、これを単純に「効果額」としてよいのだろうか。環境報告書にはこれについての説明が載っていないということからも利害関係者の存在を軽視している印象を受けるが、この算出方法そのものからも同様の印象を受ける。おそらく、「教育効果」が貨幣数値で把握できるのは世界広しといえども富士通だけではないだろうか。また、コストの面でも項目が大雑把過ぎるし、何を以て公表しているのかが全く理解できない。

次に、数字に注目してもらいたい。なんと億円単位で小数点がない。小数点以下を四捨五入等適当に処理しているようだ。これはすなわち、富士通が1千万円単位の環境コストは重要視していないということを意味する。他の多くの企業が百万円単位でしかも企業によっては小数点第1位まで公表しているのと非常に対照的である。同じ経済効果対比型の環境会計を公表している企業でも、連結ベースの売上高が76,401億円(1998年度)であ

る松下電器が百万円単位で環境会計を公表しているのに対し、連結ベースの売上高が52,429億円(1998年度)である富士通が億円単位で環境会計を公表しているようではどうしようもないだろう。比較的把握しやすい費用を億円単位で公表するのはまだ許せるが、把握しづらい効果までも億円単位で公表しているようでは、すべてを概算で計上しているように見受けられ、誠実さを全く感じる事ができない。連結ベースで算出しているから額が大きくなってしまふのだ、という反論があるかもしれないが、それぞれの項目の数字がせいぜい2桁ではそのような反論は言い訳に過ぎない。せめて小数点第1位まで出して欲しい(ちなみに日本IBMは小数点第1位までの億円単位である)

そして、親会社と子会社、そして連結ベースという単純な内訳で公表しているが、会社内部では購買部門、製造部門、販売部門等を中心に多様な部門に分かれているはずであり、それらを総額で表示することは利害関係者に対する情報提供としては不十分であろう。だいたい、財務会計上の連結と環境会計上の連結では範囲が異なるというのが一般的な考え方なのである。つまり、財務会計上で連結の範囲といえば実質支配力基準で判断すればよいが、環境会計上で連結の範囲という場合には、実質支配力基準によって単純に子会社・関連会社を含めればよいというわけではないという考えが主流なのである。例えば、グリーン調達を行う企業の場合は、その調達先の企業までも連結の範囲とするべきだという考えがあるのである。したがって、環境会計の場合は連結ベースで公表していることには財務会計上での連結ベースほどは意味がないといえる。むしろ、部門別・グループ別の内訳を載せる方が望ましいといえるだろう。

このように、利害関係者への情報提供という観点から富士通の環境会計を検証してみると欠点ばかりが目についてしまう。はっきりいって、このような利害関係者の存在を軽視した環境会計ならば公表しない方がよいだろう。富士通の環境会計は、国内で最初の第三者認証を太田昭和環境品質研究所から取得しているのだが、何をもって太田昭和環境品質研究所が認証したのか甚だ疑問である。そこで第三者意見を調べてみたのだが、実はこれがまたおもしろかった。

まず、1998年度の第三者意見書の「3.審査の結果」という項目に書かれていたのは次の言葉である。

富士通株式会社1999環境活動報告書に記載されている1998年度環境会計実績が会社の定める「環境会計ガイドライン」に従い適切に収集、集計されているも

のと認める。

そして、1999年度の第三者意見書の「3. 審査の結果」という項目に書かれていたのは次の言葉であった。

2000年3月期アニュアルレポートに記載されている環境費用と効果に関する情報は、会社の定める「環境会計ガイドライン」に従い適切に収集、集計、開示されたことについて、変更すべき重要な事項は認められなかった。

問題なのは「環境会計ガイドライン」そのものが欠点だけであるという事実である。それなのに欠陥ガイドラインに従って適切に環境会計が公表されていることを認めてもらっても、そこには何の意味があるのだろうか。これでは利害関係者が「環境会計ガイドライン」が適切であると誤解してしまうおそれがある。最近になって環境報告書や環境会計の第三者認証がブームとなってきているが、この第三者認証は環境報告書や環境会計の妥当性を認めているわけではないということに注意が必要である。これらの第三者認証は情報監査に過ぎないのだ。

環境監査などのこの辺の本格的な議論は第5章に譲るとして、最後に富士通の名誉のために付け加えておくが、明確なガイドラインが存在しないときに独自の環境会計を公表しようとしたその意欲だけは称えられるべきであろう。

#### (5) まとめ

以上、3つの日本企業の環境会計をみてきたが、どのような形で環境会計を公表するにしても、利害関係者の存在というものを無視することがあってはならないのは確かである。重要なのは「外部」環境会計であるということであって、結局、環境保全効果にしる経済効果にしる、利害関係者に対する情報提供であるという認識をしっかりと持って公表すればどちらでもいいのかもしれない。ただし、すべての情報を貨幣数値化することはやはり不可能なわけであり、その点を考慮すれば、貨幣数値化できる当期の費用の節約額と貨幣数値化できない物量情報を対比させるという環境保全効果対比型の環境会計が望ましいといえるのではないだろうか。富士通の例でわかる通り、経済効果対比型にはどうしても恣

意性の介入する余地がある。西友のように確実な経済効果のみを公表しようにも、確実に把握できる経済効果の種類はたかが知れているし、利害関係者の疑念を事前に排除する上でも経済効果対比型の環境会計の公表は控えるべきではないだろうか。

このように考えてくると、環境保全効果対比型の環境会計が望ましいという結論になりそうだが、それでは、逆に環境保全効果の把握については何も問題がないのだろうか。この点については現在アメリカにおいて問題になっていることなので、ここでアメリカの環境会計の現状について試してみよう。

## 第4節 アメリカの環境会計

### (1) EPAの環境会計

第2節でも述べたが、現在の環境会計の火付け役はアメリカ環境保護庁（EPA）である。EPAは1995年に入門書を発行しているが、その2年前、すなわち1993年からEnvironmental Accounting Project（環境会計プロジェクト）を実施していた。

それまでのアメリカ国内の企業は、製品の生産過程で発生する環境問題には責任を持って対処するべきであるという事後責任の姿勢をとっていたのだが、この考え方は環境問題を起こしても責任さえとればよいという考え方を生み出すことになり、その結果、回避できる環境問題でさえも企業の利益の犠牲となっていた。そこで、この姿勢を改め、環境保護を第一とした生産を奨励したのである<sup>(4)</sup>。

そこで、EPAは環境コスト・ベネフィットを4分類することでそれらのコスト・ベネフィットを公表するように求めている。

【第3-4表】 EPAの環境コスト・ベネフィット

	具体的なコストの例示
隠れている可能性のあるコスト	伝統的コスト（原材料費、公共料金、消耗品費等） 事前コスト 規制遵守コスト 自主的コスト 事後コスト
偶発コスト	罰金 科料 裁判費用
イメージ・関係づくりコスト	企業が社会的イメージを高め、地域社会等と良好な関係を維持するためのコスト
社会的コスト	大気汚染、水質汚染といった実際には金銭的な支出はないが外部不経済となるもの

（出所：EPA HP）

E P Aの環境会計の特徴はフルコスト・アカウンティング ( Full cost accounting ) にあり、文字通り、生産過程に関する全てのコストを把握しようとするものである。具体的には Total cost assessment ( T C A ) Environmental cost management という2つの手法がある。

まず、Total cost assessment は、エネルギーコストや廃棄に関するコスト、偶発損失等の製品や生産過程に関する環境パフォーマンスを金銭面で評価する手法である。これは環境保護のためには環境パフォーマンスを製品の製造過程の最初から最後まで全て管理することにより、コストの削減を図るのが目的である。L C Aと同様の発想である。

一方、Environmental cost management は、環境コストやベネフィットを部門や製品・生産過程に跡付けるという手法である。これにより、各部門等でコスト削減を図ろうとするようになるので、自ずと環境コストの削減につながるというのが狙いのである。これはA B Cと同様の発想であるといえる。

## (2) 環境保全効果の把握

このように、アメリカでは以前より ( といっても90年代初めからだ ) 環境会計を企業に導入しているわけであるが、種々の環境規制や改善要求にもかかわらず、環境コストは増え続けているという。E P AのSusan McLaughlin は、多くの企業が環境コストを経費として計上したりして隠していたり、資源やエネルギーの枯渇をコストとして把握していないと指摘する<sup>(5)</sup>。

これは第一に厳しい法規制の存在が原因であると思われる。アメリカの場合は強制的な環境報告が多く、それに加えて企業の環境情報に対する利害関係者の反応が日本とは比較にならないほど大きい。したがって、よくない情報は隠せるものならば隠してしまおうとするのは無理もないだろう。

しかし、McLaughlin が指摘する「隠している」「把握していない」とはすべてが故意であるわけではないだろう。「隠している」「把握していない」のではなく「隠さざるをえない」「把握できない」ものも少なからず存在するのではないだろうか。

McLaughlin は、企業が資源やエネルギーの枯渇をコストとして把握していないということとは資源の枯渇に関する支出を隠していることを意味するとしているが、普通に考えて、

資源やエネルギーの枯渇といった外的コストを貨幣数値化することは困難であるし、社会的コストにしても外部不経済はそのもの自体を貨幣数値化することは限りなく不可能に近い。また、コストを把握するのならばそれに対応する環境保全効果も把握しなければならないが、資源やエネルギー、外部経済を貨幣数値化するのはほぼ不可能である。それにもかかわらず「環境コストとして把握していない＝隠している」といわれても、それは理不尽な批判であり、EPAの環境会計に不備があるとはいえない。もっと実践的なガイドラインを定めた上で企業の環境保全コストの把握を求めるべきであろう。

外的コストや社会的コストといった環境保全コストは把握が難しいので企業の経営上の意思決定で考慮されることはない。しかし、これらのコストを把握しない限り“Total”とはいえないというMcLaughlinの指摘はもっともである。ただし、貨幣数値化することが必ずしも全てではないだろう。同じ環境保全コストでも、貨幣数値化できるコストもあれば貨幣数値化できないコストもある。にもかかわらず、全ての環境保全コスト・効果を貨幣数値化することを要請してはならない。たとえ全ての環境保全コスト・効果を無理に貨幣数値化して公表したところで、満足するのはEPAだけであろう。利害関係者にとっては理解不可能である。

### (3) まとめ

経済効果を把握するのは困難である。しかし、環境保全効果も実は把握が難しい。貨幣数値化しなければ特に問題はないだろうと思われるかもしれないが、単純に「資源やエネルギーの使用量が減少した」といっても、それが実際は地球規模でどのような意味があるのか、実はもっと減少させることができるのではないかと、といった疑問は拭い切れない。だが、だからといって把握しないというのも本末転倒である。

つまり、環境保全効果にしても正確に把握できるものは限られているのである。特にEPAの例で出てきた外的コストや社会的コスト、それに対応する環境保全効果について把握することは不可能に近いだろう。したがって、当然ではあるが、この点についてはどのように把握して公表するのが望ましいのかは簡単に結論づけることができない。

このように、環境保全効果対比型の環境会計を採用することにも多くの問題がある。したがって、これまでの議論をまとめると、やはり、いずれにしても利害関係者へ多くの情報を提供することができる形で環境会計を公表すればよい、と結論づけられるようである。

そして、そのためにも明確な最低限のガイドラインを定めることが必要となってくるわけであるが、2000年5月に世界初となる実践的なガイドラインが日本の環境庁から公表されたので、節を改めてそのガイドラインを検討してみることにしよう。

## 第5節 環境会計ガイドライン

2000年5月、日本の環境庁が環境会計のガイドラインである『環境会計システムの確立に向けて』を公表した。これは、以前からガイドラインの要求が高まってきたことを受けて公表したものであり、実践的なガイドラインとしては世界初となる。国際的にも高い評価を得ているようで、日本企業の環境情報開示の充実に寄与するものと期待される、と一般には受け取られているようである。

なぜ、このような否定的な言い回しをするかということ、そこまで高く評価するに値しないからである。このガイドラインは、一般には次のように評価されることが多い。これはトーマツ環境品質研究所による評価<sup>(6)</sup>であるが、これ以外には他の意見をあまり聞かない。というよりも、他に意見がないといった方が正しいかもしれない。

基本理念として、あくまでも本ガイドラインは規制ではなく基本指針であるという位置付けを示し、企業の業種・業態・規模等での創意工夫を期待している。

あくまでも本ガイドラインは「2000年報告」であり、環境会計に関する研究等の進展をふまえて、弾力的に修正対応していく意味で随時補強していく姿勢を明示している。

効果についても新たに考え方を整理した点及び、これが試案レベルであり、さらに検討が必要であるとの認識も示されている。

この3点が評価されることが多いが、ここで少し考えてもらいたい。あくまでも発展途上の環境会計に関するガイドラインなのだから、この3つの事項は当たり前のことではないだろうか。むしろこうでない方がおかしいだろう。これではまるで内容面では取り立てて評価するところはないといっているに等しいではないか。

一般には評価できないという声が出ているわけではない（検討会のメンバーに遠慮しているのかもしれないが）。しかし、私が見る限り、一般に評価されている点よりも評価でき

ない点は多く存在する。

まず、収益面の効果の把握についてはあまり触られていないという点が挙げられる。環境会計で最も把握が難しいのは収益面の経済効果や環境保全効果であり、コスト面はそれなりに各企業で把握できるものばかりである。それにもかかわらず削減費用に少し触れたくらいで、後は「難しい」の一言で片付けている。「推定などを行う際の算定根拠を示すことが必要」だというのが、それがわからないから困っているのである。

次に、環境コストの把握方法に関するガイドラインになっているという点が挙げられる。収益面の把握が「難しい」ため比較的難しくないコストの分類や把握方法は詳しく載せているが、それだけに留まっている。これでは内部環境会計に特化した“環境コストガイドライン”に過ぎない。

そして、産業界主導のガイドラインになっているという点が挙げられる。検討会メンバーを見れば産学官の連携ができてきているような気がするが、すでに環境報告が充実している企業ならば普通にできるようなコストの分類・把握方法しか載っていない。このことから「とりあえず早くガイドラインを出してくれ」という産業界（特にとりあえず環境会計を公表すればいいと思っている企業）からの要請に応えただけの“とりあえず出したガイドライン”という気がしてならない。

最後に、アカウンタビリティのマイナスになるという点が挙げられる。おそらく多くの企業がこのガイドラインを使って環境会計を公表すると思われるが、産業界がガイドラインを要求したのはおそらく外部に公表するためであり、内部管理のためではないだろう。内部管理で重要だと思うのならとくに独自に行っているはずである。また、利害関係者がガイドラインを要求したのも企業間比較のためであろう。しかし、公表されたガイドラインは主として内部環境会計を前提としたものである。このギャップにより、さらに次の2点が問題となってくる。

主として内部環境会計のためのガイドラインで外部環境会計を公表することになる  
ガイドラインに準拠したことでアカウンタビリティを履行したと考えてしまう

このように、はっきりいって問題点だらけのガイドラインであるが、利害関係者に対する情報提供という観点から考えた場合には使用不可とまで言ってもよいほどの欠陥ガイドラインである。外部の利害関係者に対する意識の低さが随所に伺われ、この点は最も評価

できない点である。

確かに内部環境会計は重要である。しかし、環境会計の誕生理由から考えれば外部環境会計も重要視されなくてはならないだろう。すなわち、情報を提供される側である利害関係者のことをもっと考えなければならないのである。それなのに「環境会計情報の正しい理解のために」と銘打って2ページにも渡って留意すべき点を「付録」として載せているのはなぜなのか。しかも、企業向けのガイドラインに載せるのではなく、一般向けの重要な情報としても扱うべきものであろう。このことから明らかに外部無視のガイドラインであることがわかる。

朝日監査法人によれば、環境会計の優先順位は第一に内部環境会計だというが、これは「最初にコストを把握する」という意味において優先的なのであり、外部環境会計よりも内部環境会計を重視するべきだという意味ではない。日本の産業界の現状として、どうも内部環境会計を重視する傾向が強いようである。そしてそれを後押しする行政、建前だけの環境会計論者達は、内部環境会計はそれだけで完結するものではないということをもっと認識するべきであろう。産学官の連携で生まれたガイドラインであるが、産学官の代表が揃いも揃ってこうも視野が狭くてはどうしようもない(と思われてもしょうがないだろう)「さらなる検討」に期待しよう。

## 第6節 利害関係者のための環境会計

第4節において、利害関係者へ多くの情報を提供することができる形で環境会計を公表すればよいと結論づけたのだが、そのように考えるのならば、もう1つ別の形で環境会計を公表する手段も考えられる。そこで、利害関係者への情報開示という観点から考えられる手段を提案して本章を終わろうと思う。

最初に、日本を例として環境会計に関する共通した現状と具体的な問題点を把握しておこう。

まず、環境保全コストの範囲が不明確であるという問題がある。環境会計ガイドラインが公表されたものの、結局は企業任せであるため、間接部門にかかった人件費等の算定方法や生産設備と環境設備が重複している場合の投資額の比率配分等、不統一な部分は未だに多く残っている。そして、たとえ環境保全コストを把握できたとしても、その効果を貨幣数値で把握することは困難である。そのため、費用額や投資額だけを公表する企業が最

も多いのだが、費用額や投資額だけを開示されても利害関係者は企業間比較をすることはできないし、効率性を計ることができないだろう。

既存の会計に物量数値を取り入れようとする国際的な潮流にも問題がある。はっきりいって、物量数値を既存の会計システムに融合させることはおそらく不可能である。これはかなり難しいのではないだろうか。だからこそ長い時間をかけて開発しようとしているということも理解できるが、環境会計の構築が急務であることを忘れてはならない。結局あの程度のガイドラインを公表するのが精一杯ではないか。しかし、貨幣数値を既存の会計システムに融合させることはおそらく可能であろう。結局、貨幣数値と物量数値を既存の会計システムと融合させることは確かに望ましいが、それは半ば理想論であるといえるだろう。

また、現状としては、企業が環境庁のガイドラインを加味しつつも独自の環境会計ガイドラインを設定して勝手に「環境会計」と称して情報を開示しているのが目立つ。富士通の例でも明らかのように、これには開示している情報に恣意性が介入している余地がかなり大きく、真実性・誠実性・比較可能性・理解可能性・有用性に乏しいという大問題があるが、逆に、各企業の自発的な取り組みがないと環境会計は確立し得ないということもいえるため、一方的に批判することはできないだろう。

このように様々な問題点があるわけだが、利害関係者の観点から環境会計のあり方をみると、どのようなことがいえるのだろうか。原点に戻って具体的に考えてみよう。

まず、たとえ開示された会計情報が第三者認証を受けていたとしても、理解可能なものでなければならない。自分の目で確かめた情報と他人から聞いた情報と比べると、当然前者の方が確実である。同様に、まず利害関係者が直接理解できる情報であることが望ましいだろう（理解可能性の確保）

次に、営業利益、経常利益及び純利益がどうなったのかがわからなければならない。会計情報を考える以上、期間利益に及ぼす影響も考慮する必要がある。そのためにも、純粋な利益額を知ることができなければならない（すべての利害関係者の存在を考慮）

そして、これは当然のことであるが、企業間比較や期間比較ができるものでなければならない（比較可能性の確保）

以上のように考えた結果、環境会計というよりは、純粋に財務情報及び物量情報の開示方法として次のような提案をしてみようと思う。

1. 環境保全コストとしての貨幣数値は別建てで財務諸表に計上する
2. 物量数値は財務諸表に記載せずに環境報告書に独立して記載する
3. 貨幣数値は環境報告書に重ねて記載する

この提案の具体的な論拠は次の通りである。

まず、環境コストに対応する環境保全効果を貨幣数値で把握するよりも、物量数値で把握した方が理解しやすい。これは当たり前であるが、環境保全効果を忠実に反映するのは物量数値なのである。ゆえに、あえて物量データを貨幣換算して公表する必要はない。P R T R 制度（事業者が対象となる環境汚染物質ごとに工場・事業場から大気・水質・土壌などの環境中へ排出される量や廃棄物としての移動量を自ら把握し、その結果を集計・報告するシステム）が欧米で導入され始め、日本においても1999年7月に化学物質管理法が制定されたことを考えれば、物量数値そのものを公表する方が効果的かつ効率的であろう。

また、財務諸表に環境保全効果、特に費用節約額を記載するのは困難である（少なくとも現行の会計基準等では無理）。確かに産業廃棄物処理の削減に伴う費用やエネルギー使用に伴う費用等は貨幣換算することは可能である。だが、財務諸表にはフローとストックが記載されるのであり、性質の異なる「効果（節約額）」を記載することはできない。

さらに、営業利益、経常利益及び純利益で効果を把握しても意思決定にはそれほど支障はない（利益が減少しては意味がない）。投資家は環境保全活動だけで企業を判断するわけではないし、最終的に効果は業績に反映されることを考えれば、無理に効果を貨幣換算して把握することもないだろう。しかも、現行の財務会計と物量数値を融合させることはかえって会計情報を複雑化させるおそれがある。何よりも重要なのは、利害関係者が理解できるような情報を提供することであるということをお忘れてはならない。

以上のような形で財務情報及び物量情報を公表すれば、利害関係者には有用な情報開示となるのではないだろうか。例として、日本の現行会計基準等に準じて環境保全コストを計上した場合の貸借対照表を作成してみた（資料【3-4】参照）が、これを見ればわかるように、現在でも多くの環境保全活動に伴うコストが計上されていると考えられる。これらのコストをきちんと把握して別建てで計上することがまずは肝心ではないだろうか。

- 
- (1) 二酸化硫黄、無水硫酸などの総称。大気汚染防止法の規制対象物質となっている。
  - (2) 活動基準原価計算。製品、サービス、製品品目、サービス品目、顧客、顧客セグメント、流通チャネル等を原価対象とし、特定の原価対象の原価を集計する技法である。
  - (3) 松尾[11] p126
  - (4) McLaughlin[16] p2
  - (5) McLaughlin[16] p5
  - (6) トーマツ[5] No.35 (2000年6月20日)

## 第4章 環境報告書

近年、利害関係者に対する環境情報の開示手段として、世界中の多くの企業が環境報告書を作成するようになってきた。そこで、本章では、利害関係者にとってはどのような環境報告書を作成することが望ましいのかについて考えてみることにしよう。

### 第1節 よい環境報告とは

企業が環境情報を開示する場合、どのような手段で開示しているのか。これについては第2章でも述べたが、主として環境報告書や有価証券報告書等の年次報告書、営業報告書が挙げられるだろう（ここでは半ば広告宣伝活動を兼ねた展示会や新聞広告は除く）。ここで、環境情報開示の手段としては2種類に分類されることがわかる。すなわち、環境報告書として環境情報を開示する「分離・独立型」と、年次報告書や営業報告書の一部として環境情報を開示する「結合型」である。

それでは、環境情報を開示する上で「分離・独立型」と「結合型」のどちらをとっても問題はないのだろうか。いや、利害関係者にとって望ましい環境報告というものを考えた場合、やはり「分離・独立型」が望ましいだろう。近年、地球環境問題に対する社会の注目度が高まり、企業の開示する環境情報も重要視されてきている。したがって、環境情報を付属的な形である「結合型」で開示することは望ましいものとはいえず、「分離・独立型」で開示の方が望ましいと考えられる。また、利害関係者が要求する企業の環境情報量も同様に増加してきていることを考慮すれば、「結合型」で環境情報を開示した場合、年次報告書や営業報告書の大部分を環境情報が占めることになってしまう。それならば「分離・独立型」にしてしまった方がわかりやすいともいえるだろう。この点については、現在実際にノルウェーで議論されている最中であるため、紹介しておこう。

ノルウェーでは、会計法に基づいて作成される「経営者の報告書」に作業環境および外部環境（自然環境）に関する情報の記載を求める条項が政府より提案されているのだが、これに対してノルウェー事業・産業連盟（NHO）は、これらの情報を記載すると「経営者の報告書」の半分以上を占めることになると反発し、国際的には独立した環境報告書を

別途作成する傾向があると主張している。会計基準委員会もNHOの主張を支持しており、この件は大蔵省と環境省の間で議論される見通しとなっている<sup>(1)</sup>。「経営者の報告書」に環境情報を記載することが法律で定まってしまうと、特に環境保全活動に力を入れていない企業やマイナス情報の多い企業が社会的に批判を受ける可能性があるために会計法での法制化を嫌っている、というのが企業の本音だろう。しかし、建前の反論とはいえ、第2章で述べた通り、確かに独立した環境報告書を別途作成する方が企業にとっても利害関係者にとっても有益であることは確かではないだろうか。

いずれにしても、国際的にも企業が環境報告書を作成するケースは増加してきており、これからは環境報告書が環境情報開示の主流となっていくことは確実であろう。

## 第2節 環境報告書の記載事項

### (1) 絶対的記載事項

環境報告書を作成する企業が増加してきたとはいえ、その記載内容については統一的な見解はなく、記載事項は企業によって異なっているのが現状である。しかし、第2章でも述べた通り、環境情報についても比較可能性が備わっている必要があるため、及び利害関係者が要求する最低限の情報は提供しなくてはならないため、核となる絶対的記載事項は定まっていることが求められる。

第2章では環境監査研究会・バルディーズ研究会による1996年の調査結果として、国内外の企業108社の「優良な」環境報告書の共通記載事項として 方針・憲章 体制・システム 環境監査 従業員教育 ディスクロージャー&コミュニケーション 社会貢献 財務情報 環境関連訴訟・罰金・事故 オフィス・間接部門の取り組み 外部からの表彰・認証 取引先・関係会社の取り組みという11項目を挙げた。おそらくこれらの項目が絶対的記載事項となるべき項目であろう。そこで優良・不良を問わず(何をもち「優良」と判断するのが難しいので)国内企業36社<sup>(2)</sup>の環境報告書を実際に調べてみたところ、共通記載事項として 理念・憲章・方針 体制・システム 環境監査 従業員教育 コミュニケーション 社会貢献活動 財務情報 物量情報 オフィス・間接部門の取り組み 取

引先・関係会社の取り組みの10項目が存在することが判明した。このことから、環境監査研究会・バルディーズ研究会による調査とほぼ変わらないことがわかる。

## (2) マイナス情報の必要性

ただし、唯一異なるのが「環境関連訴訟・事故・罰金」という項目である。つまりマイナス情報である。このマイナス情報に関して触れていたのはIBM、NEC、富士通、富士ゼロックスだけであった。IBMは「環境マネジメントシステム」の項目において「環境事故報告」「罰金・科料」という項目を設けて、かなり詳しく情報を提供している。他方、NECは「環境リスク」という項目で「苦情・事故」について、富士通は「工場環境保全対策」という項目で「騒音・振動」についてわずかながらマイナス情報の記載を行っている。富士ゼロックスは「訴訟」という項目を設けてはいたが、1999年度には「ありません」とのことだった。NECと富士通、富士ゼロックスに関しては情報がわずかしかないが、他企業においてはマイナス情報に関する記載が皆無であることを考えれば、よしといったところだろうか。

しかし、なぜ36社のうちたったの4社しかマイナス情報の記載がないのだろうか。しかも、詳しく記載しているのはIBMただ1社である。他の企業が環境事故を起こしたり罰金を支払ったりしていないとは考えられない。もちろん、環境関連の法制度が未発達である日本国内でしか活動していない企業もあるだろうし、環境報告書を作成している企業は事故の起きる可能性の高いメーカーばかりではないが、それにしてもマイナス情報について触れていない企業が多いのは気にかかる。

この点については、株式会社西友の環境対策室長である小林珠江氏にメールでお話を伺うことができたので紹介しておこう。

確かに当社にとっても、環境事故のリスクはメーカーとは比較にならないほど小さいけれども存在するのは、事実です。当社の今までの環境報告書の中で公開した「マイナス情報」に近いものは、『著しい環境側面』(1999年環境報告書・資料編)、『主な環境側面』(2000年環境報告書・資料編)、『ISO14001審査員による審査総評、並びに

ISO14001 審査での指摘事項』(1999年・2000年の環境報告書・本編)がございました。今後は、メーカーの環境報告書も参考にしながら、違った視点での『マイナス情報』の公開も検討いたしたいと思います。

この話からわかる通り、西友の場合は分散してマイナス情報を記載しているようである。確かに、そういわれてみればその通りである。しかし、これではわかりにくいことこの上ないだろう。利害関係者に情報提供するのだからマイナス情報はマイナス情報としてまとめて記載すべきである。

だが、西友は分散して記載しているのかもしれないが、それすら見受けられない企業も多数存在するのは事実である。環境報告書にわざわざ「環境に負荷を与えました」「環境関連訴訟で敗訴しました」といった情報を載せることは企業のイメージダウンにつながるのと考えからなのであろうか。しかし、その考えは間違っているだろう。だいたい、それならばIBMはどうなるのだろう。自ら進んで環境事故や罰金・科料について公表しているにもかかわらず、それが業績に響いた様子はほとんどない。それどころか、むしろIBMの環境報告書は世界中で高く評価されているのである。

すなわち、ここでひとついえることは、環境情報を要求する利害関係者は「真実の環境報告」を求めているということである。ここでいう「真実の環境報告」とは、環境報告書の記載事項が真実であるということなのではなく、企業の環境保全活動はもちろん、環境事故や罰金等のマイナス情報までうそ偽りなく公表することを意味する。IBMの例でいえば、環境事故や罰金・科料について公表することによって、その点についてはマイナスイメージを与えるのは確かである。しかし、IBMがどのように環境保全活動に対して取り組んでいるかについても詳しく記載されているために、環境保全に対して何の取り組みもせずに環境事故を起こしたわけではない、ということを利用関係者は理解できるのであり、その事後対策についても詳しく記載されているため、より一層充実した環境保全活動を行うことが予想されるのである。その結果、利害関係者のIBMに対する評価が高まることは容易に想像できるだろう。また、日常の企業活動が環境に大きな負荷を与えているために企業に対して環境情報を開示することが要求された、という経緯を考えれば、企業が環境事故を起こしていることや罰金を払っていること等は前提ともいえる。したがって、

マイナス情報を記載しないことはかえってマイナスイメージを与える可能性がある。利害関係者の目を甘く考え、自らをよく見せることしか考えていない環境報告書を作成されているのも、記載事項に関するガイドラインが存在しない今のうちであろう。やはり、こういった情報操作を防ぐためにも、環境報告書において核となる絶対的記載事項は定まっていることが求められるのである。

### (3) 環境報告書ガイドライン

しかし、そういった動きがないわけではない。1999年2月、GRI(Global Reporting Initiative)<sup>(3)</sup>が環境報告書の記載事項についてグローバル版のガイドライン草案を発表し、2000年6月にはそれを基に“Sustainability Reporting Guidelines<sup>(4)</sup>”を公表している。これは、環境報告書のみならず社会報告書や社会監査が急速に発展しつつある欧州の動きもふまえており、環境的側面・社会的側面・経済的側面という3つの相互に関連する側面からサステナビリティを報告する世界共通のフレームワークを指向している。そして、報告書の内容としては、最高経営責任者(CEO)による緒言 報告組織の概要 概要と主な指標 ビジョンと戦略 方針・組織体制・マネジメントシステム パフォーマンスといよりに規定している。今回のガイドラインでは、パフォーマンス指標を全ての企業に適用出来る「一般に適用可能」とそうではない「組織に特有」とに区別し、各社の特徴に配慮する一方で、より柔軟性を強調したものとなっている点に特徴があるようだ。このガイドラインの内容の評価は別問題として、こういった動きは貴重であろう。実際、このGRIのガイドラインを参考に環境報告書を作成している企業も存在している。

また、日本においても環境報告書の方向性を示す検討が進められていることも紹介しておこう。

まず、環境庁では、1997年6月にまとめられた環境報告書ガイドラインに、前回からの環境報告書に記述すべき項目についてのガイドに加え、現在作成が進んでいる環境パフォーマンス指標を盛り込む方向で改訂版作成を検討中である。2000年11月には草案を発表し、2000年12月22日まで広く一般からの意見を求めている。また、通産省でも、昨年度社団法人産業環境管理協会への委託により、環境報告書に求められる要素について広く利害関係

者へのヒアリング調査の結果をまとめた報告書を発行している。その結果に基づき、環境報告書に関する基準を環境レポート委員会での検討結果を考慮して2000年度内に発行する予定である。

以上のように、日本においても国家レベルで企業による環境報告書の作成を重視するようになってきたわけだが、この中で評価できるのは、ガイドラインの作成プロセスに多くの利害関係者が関われるようにしていることである。GRIのガイドラインにしてもそうだが、利害関係者への環境報告である以上、そのガイドラインも利害関係者の視点で作成することが必要であることはいうまでもないだろう。

### 第3節 環境報告書の表彰制度

#### (1) 環境報告書の表彰制度

次に、世界各国で環境報告書の表彰というものが定期的に行われるようになってきたことについて少し触れておこうと思う。

オランダの環境コンサルタントである Folkert van der Molen 氏によれば、最低でも世界 18 カ国で 23 の表彰が行われているようである。本節では、その中でも比較的歴史も古くトップレベルの規模を誇る欧州環境報告書賞と、日本から東洋経済新報社と G R F (Green Reporting Forum) による環境報告書賞を紹介しておこう。

まず、欧州環境報告書賞についてだが、先程「歴史も古く」と述べた通り、始まりは1991年のイギリス勅許会計士協会 (A C C A) による表彰制度である。まだ10年も経っていないが、環境報告書の表彰制度としては古い方である。この時点ではまだ欧州ではなく単に A C C A のみによる表彰制度であったが、1997年にオランダ会計士協会 (N I v R A)、デンマーク会計士協会 (F S R) が加わったことで、現在の欧州環境報告書表彰制度が始まったのである。したがって、純粹にはまだ歴史は3年しかないといえるかもしれない。

そして、肝心な評価規準であるが、評価規準は、環境方針 マネジメント 記述情報 実際データ 歴史的傾向 目標 目標に対するパフォーマンス 差異に対する説明 財務的関連性 負債と引当金 環境支出 外部監査 サステナビリティに対する議論と会

社の姿勢 資源の利用及び効率性の指標等 その他、となっている。

ちなみに2000年度には10カ国(イギリス、フランス、ドイツ、デンマーク、イタリア、ポルトガル、スイス、オランダ、フィンランド、ベルギー)が参加し、最優秀賞はNESTE FORTUM(ノルウェーの石油会社)、準賞はUnited Utilities(イギリスのエネルギー会社)、そしてコミュニケーション賞はDaimler Chrysler(ドイツの自動車会社)という3社が受賞している。

次に、東洋経済新報社とG R F(Green Reporting Forum)による環境報告書賞についてだが、これはまだ歴史が浅く1998年に創設されたばかりである。2000年3月に行われた第3回にやっと100点のサイトが参加した(第1回:47点・第2回:73点)。評価規準は大項目として以下の5点である。

環境情報開示および環境保全活動に関する企業姿勢が明示されていること

環境報告書としての構成が体系的で、かつ各項目間の関係および重要度が明確であること

環境パフォーマンス情報を、本業との関わりにおいて包括的かつ明瞭な形で開示していること

環境パフォーマンスに対する企業自身の評価や説明が加えられていること

情報の信頼性およびコミュニケーション確保のために努力していること

これら的大項目を作業部会においてブレイクダウンして評価している。

ちなみに第3回の受賞企業は、最優秀賞がリコー、優秀賞がソニーと宝酒造であった。

## (2) 表彰制度の意義

それでは、この環境報告書を表彰するという行為は社会にとってどのような意義があるのだろうか。これには3点ほどの意義が考えられる。

まず、企業に環境報告書の作成を促すという点が挙げられる。たとえ表彰制度が公的なものでなかったとしても、その表彰によって受賞した企業とそうでない企業とでは利害関係者に与える印象が異なるだろう。もちろん、受賞した企業の方が利害関係者に対してよい印象を与えるはずであり、その結果、まだ環境報告書を作成していない企業も作成する

よくなるという効果が考えられる。また、表彰制度の存在が利害関係者を啓蒙することも考えられ、その結果として企業に環境報告書の作成を促すことも考えられるだろう。

次に、環境報告書の質の向上に貢献するという点が挙げられる。環境報告書は作成してさえいればよいというものではない。もちろん、表彰される環境報告書は質の高いものである必要があるため、企業は継続してその質の向上に努めることになる。何らかの賞を受けなければ利害関係者へのアピールにならないと考えれば、各企業は自然と競い合って環境報告書の質を高めようとするだろう。

最後に、環境報告書の作成及び評価の指針ができるという点が挙げられる。環境報告書に関する法定記載事項が存在しないため、環境報告書を作成する側もそれを読む側も良否の基準がわからないのが現状である。しかし、表彰制度が広まることにより、よい環境報告書の基準が形成されることになる。よって、その基準を考慮して、各企業は環境報告書を作成し、利害関係者はその環境報告書を評価すればよいことになる。

### (3) 表彰制度の問題点

以上のような3点が環境報告書の表彰制度の意義として考えられるのであるが、これらの意義は「考えられる」のであって、実際にこれらの意義があるかどうかは別問題であることに注意してもらいたい。すなわち、次のような問題点及び注意点があるのである。

まず、なんとんでも、よい環境報告書の体系がまだ定まっていないという点を忘れてはならない。確かに表彰制度が広まればよい環境報告書の体系は定まっていくことが期待される。しかし、現在においてはまだその体系は定まてはいないのであるから、その結果を鵜呑みにするのは危険であろう。

また、これに伴って指摘できる問題点として、審査過程における質の軽視という点がある。これについては、環境報告書の質を審査するのが表彰制度ではないのかと驚かれるかもしれないが、実際はそんなに簡単に質について評価できるわけがない。よい環境報告書の体系が定まっていないのに質が評価できるはずがないだろう。これは別に批判しているわけではなく、しかたがないのである。ただ、日本においては特にそのような傾向が顕著である。たとえば、東洋経済新報社とG R Fによる表彰制度においては、第3回の講評で

次のように書かれている。

報告書の質も大変高くなり、開示されている項目数の比較では単純に優劣を決めることが難しくなり、質的な評価が求められるようになっている。

つまり、これまでは開示されている項目数の比較で優劣を決めていたのである。これでは先に挙げた意義などあるはずがない。第3回においては質的な評価が求められるようになった結果、質に関して評価したかのように書かれているが、最優秀賞に選ばれたりコーの環境報告書は開示の体系性、明瞭性及びE M Sが評価されたそうである。これは報告書の質を評価したといえるのであろうか。意見の分かれるところではあろうが、E M Sの質は報告書には関係ないし、明瞭性等のビジュアル面が重視されているというのは否めないだろう。もちろん、報告書なのだからビジュアル面を重視するのは当然かもしれないが、それでは企業の環境報告とは違った趣旨となってしまう。この点は特に注意しなければならず、このことから「よい環境報告書 = 環境保全活動にしっかりと取り組んでいる企業」が常に成り立つわけではないことがわかる。

そして、表彰制度自体があまり知られていないという点も問題点のひとつであろう。歴史がまだ浅いうえに、今述べたように審査過程に疑問が残るため、利害関係者はその存在を知らないか、知っていても大した評価はしていない。ゆえに企業が環境報告書を作成するインセンティブに乏しいというのが現状である。

ただし、これらの問題点は現時点での問題点であり、これから審査過程が充実し、利害関係者の表彰制度に対する評価が高まれば、先に挙げた意義のある表彰制度が広まるようにはなるだろう。これ以後の審査過程の充実に期待しよう。

## 第4節 環境報告書の制度化へ向けて

### (1) 環境報告書の制度化

これまで環境報告書の作成及びその記載事項について述べてきたわけだが、それでは、

現在は企業の任意で行われている環境報告書の作成は、法によって制度化すべきなのだろうか。企業が環境報告をすることが当然のように考えられるようになってきている現在、法によって制度化することが当然視されてもおかしくはないわけで、現実に環境報告書を法制化している国も少なくない。

少し紹介すると、デンマークでは1995年から環境報告書の作成が義務付けられている。また、1996年1月1日に環境・エネルギー省が『指定活動の環境勘定（Green Accounts）作成義務に関する政令』を発効し、同年には約1,000社が環境勘定書を作成している。オランダでは1999年1月1日に『環境マネジメント拡張法』が発効し、2000年には約300社が政府向けと一般向けという2種類の年次環境報告書の作成を義務付けられた。なお、E M A S登録企業は一般向け報告書の作成を免除されている。また、スウェーデンでも、「結合型」ではあるが制度化されている。1997年11月に『ビジネス・セクターにおける環境会計・環境情報に関する政府提案』が議会を通過、1999年に施行されたことによって、これを適用するためのガイドラインが国家会計局から発行されており、環境情報が年次報告書に記載されることになっている。そして、ノルウェーについては第1節で触れた通りである<sup>(6)</sup>。

このように、現実に環境報告書を制度化している国も存在するわけであるが、まだまだ多数派ではない。そこで、本節ではその環境報告書の制度化の是非について考えてみることにしよう。

環境報告書の制度化について考える場合、問題は2つある。すなわち、環境報告書自体を作成するかどうか、そして、環境報告書を作成するのならば記載事項も決定するのか、という2つである。

## (2) 環境報告書の作成

まず、環境報告書の作成を制度化すべきかどうか考えてみよう。結論からいって、環境報告書の作成については制度化すべきだろう。

地球環境問題の重要性を考えれば、企業活動が地球環境に与えている影響を報告することは当然のことである。また、それに伴い、利害関係者（その中でも特に株主、投資者、

債権者)が当該企業の環境リスクの程度を知る手段として環境情報を欲することからも、環境情報は開示されるべきである。ゆえに、第1節で述べた通り、その重要性と情報量を考慮すれば環境報告書として環境情報を開示することは企業の義務といえるだろう。

さらに、環境報告書の作成を制度化することの論拠はもうひとつある。これは環境報告書を作成するということの効果を考えたものである。つまり、現在も少なからず存在する、いまだ環境報告書を作成していない企業、もっといえば、環境保全活動に本気で取り組んでいない企業を狙ったものであるといえよう。

そもそも、情報というものは、情報に反映される事象が存在しないことには成り立ち得ない。何も無いのに情報が存在するわけがないのである。この単純な理論を環境報告書の作成を制度化した場合に当てはめて考えてみよう。まず、環境報告書の作成が制度化された場合、対象となるすべての企業が環境報告書を作成しなくてはならなくなる。そして、環境報告書を作成する以上、そこに記載する環境情報が必要になってくる。このとき、環境保全活動に力を入れている企業ならば何の問題もなく環境情報を報告書にまとめることができるだろう。しかし、環境保全活動を行っていない企業、あるいは環境保全活動を一応行ってはいたが大して重要視していなかった企業はどうなるだろうか。その結果は想像に難くないだろう。仮に、開き直った企業が環境保全活動を大して行っていないということを正直に記載したとしても(そのような企業が存在するとは思えないが)、そのような場合は、当然ではあるが利害関係者から環境保全活動を行っていない企業として判断され、その先を生き残っていくのが難しくなるのは目に見えている。いずれにしても、環境保全活動に力を入れざるを得なくなっていくのである。

ただし、社会的・倫理的視点で考えれば、企業が自発的に環境報告書を作成する方が望ましいということはいうまでもない。イギリスでは2000年の環境報告書賞の表彰式において環境大臣が次のような言葉を述べている。『ボランティア・アプローチでは十分ではないと感じたら、強制的報告に取り組まざるをえなくなる。まだ(環境報告を)怠っている企業があるが、彼らに私はこのメッセージを送りたい。私はあなたに目を向けており、将来、あなたの社名を公表し、メディアに広く取り上げられることを保証する<sup>(7)</sup>』。強制しない限り環境報告書を作成しないということがどういうことを意味するのか。各経営者にはよく考えてもらいたいものである。

もちろん、環境報告書を作成することによって財政を圧迫してしまうような中小企業等にまで報告書の作成を強制してしまうことには慎重であるべきだろう。そこで、たとえば上場企業には環境報告書の作成を義務付けるというように、制度化する場合はある程度規模の大きな会社に限定する等の配慮をする必要がある。実際に上場企業に環境報告を義務付けている例として、ロンドン証券取引所がある。ロンドン証券取引所の会員は、年次報告書において、財務リスクだけでなく環境リスクや他のリスクをいかに発見し対応しているか記述することが求められている。コーポレートガバナンスに関する内部統制について英国イングランド・ウェールズ勅許会計士協会（ICAEW）がまとめた指針（この指針は委員長の名前を取ってTurbull レポートと呼ばれる）に対して、ロンドン証券取引所はこれを支持すると表明し、1999年12月23日以降に発行される年次報告書では、Turbull レポートの内容をどのように実施する予定であるか記述しなければならず、また2000年12月23日以降に終了する決算年度には、この指針への完全な準拠が求められている<sup>(8)</sup>。

### (3) 環境報告書の記載事項

次に、もうひとつの問題、環境報告書の記載事項も法定するべきかについて考えてみよう。これについては少々慎重に考える必要がある。

確かに、記載事項が法定されていれば、情報を提供する側にとっても提供される側にとっても都合がよい。情報を提供する側である企業は法定記載事項に言及していればよいわけで、それを目安に環境保全活動を行えばよいという指針にもなる。一方、情報を提供される側である利害関係者は、環境報告書の法定記載事項が満たされていることで当該企業の環境保全活動を評価することができ、一応の判断基準とすることもできる。また、記載事項が年毎・企業毎で同様なのであるから、期間比較・企業間比較がしやすいという長所もある。このように考えれば特に問題はないとも思えるかもしれない。

しかし、これらの長所自体に思わぬ落とし穴がある。そして、この点が慎重に考えなければならない点なのである。

つまり、法によって記載事項事項が決定されてしまうと、情報を提供する側である企業は法定記載事項に言及していればよいわけで、それを目安に環境保全活動を行えばよいと

いう指針にもなるわけだが、それと同時に、その法定記載事項に言及してさえいれば義務を果たしたと捉えられてしまうおそれがあるのだ。そうなる環境報告の幅を狭めることになってしまい、ただでさえ情報優位者である企業側が情報開示において主導権を握ってしまうおそれがある。これでは本末転倒であり、かえって法定しない方がよいという結論に達することになる。この点、記載事項が決定されていなければ、情報劣位者である利害関係者との対話を通じて環境情報が開示されることになり、情報の非対称性という問題が緩和されるだろう。

また、情報を提供される側である利害関係者にとっても、環境報告書の法定記載事項が満たされていることで当該企業の環境保全活動を評価することができ、一応の判断基準とすることもできるのだが、それと同時に、やはり、法定記載事項に言及しているという理由だけで企業が義務を果たしたと誤解してしまうおそれがあるだろう。

そして、比較性の長所についても、長期的な視野に立って考えれば微妙なところである。なぜならば、環境問題というものは絶対的・固定的なものではないからである。すなわち、現在存在する環境問題がすべての環境問題である保証はないのである。これから先、どのような新たな環境問題が発生するかは知ることができない。新たな環境問題が発生したときにもスムーズに対応できるように、いい換えれば、常に弾力的な環境情報開示ができるようにしておく必要があるのだ。したがって、記載事項を法定することは避けるべきだということになる。

このように考えてくると、結局は企業の裁量に任されるということになってしまうが、比較性の確保、ならびに情報の重要性といった観点から、たとえば第2節で取り上げた共通記載事項は最低限の絶対的記載事項として制度化するといったことは必要であろう。記載事項について企業の裁量の余地を残しておくことも、さらなる環境報告書の向上や企業戦略といった点では必要なことなのである。

#### (4) 結論

以上、環境報告書の制度化の是非について述べてきたわけだが、結局、結論としては「環境報告書の作成は制度化すべきだが、その記載事項については必要最低限の絶対的記載

事項を決める程度にすればよい」ということである。それならば、その他の記載事項は本  
当に企業の裁量の任せていればよいのだろうか。この点について節を改めて述べてみよう  
と思う。

## 第5節 企業とNPO

環境報告書の記載事項に最も必要な条件とは何か。これは環境報告全般にいえることで  
もあるわけだが、これがわかればそれに基づいて記載事項を考えればよいだろう。そして、  
その条件はもはやわかりきったことである。すなわち、「利害関係者の知りたい情報を提供  
すること」である。

それならば利害関係者に知りたい情報を尋ねて、それに基づいて環境報告書を作成すれ  
ば問題はないだろう。しかし、当然ながらこれは「直接的」には不可能である。第2章で  
述べた通り、環境情報における利害関係者は社会のあらゆる階層に存在する。したがって、  
日ごろからコンタクトの取れる株主・債権者・従業員・取引先程度に限定すれば何とかな  
るかもしれないが、それに加えて投資者・消費者・地域住民・規制主体等すべての利害関  
係者（繰り返すが利害関係者はどこにでも存在するのである）とコンタクトを取ることは  
時間的かつ費用的な制限があるため「直接的」には不可能なのである。そうなるとやはり  
企業が自ら記載事項を決定して環境報告書を作成する以外方法はないのだろうか。実は、  
方法がないことはない。ここが「直接的」には不可能であるとした理由である。

つまり、「直接的」には不可能であるが、「間接的」ならば方法があるのである。何かと  
いうと、環境NPO（Non-profit Organization：非営利組織）に協力してもらうことであ  
る。作成の段階から環境NPOと協力して環境報告書を作成することで、「直接的」に利害  
関係者とコンタクトを取る場合と同等以上の効果を挙げることができるのである。簡単に  
その仕組みを説明しよう。これはいたって単純である。

まず、主として投資者・消費者・地域住民等の利害関係者の声を環境NPOが代表して  
集約する。そして環境NPOがそれらの声をまとめた上で、現在最も重要な問題は何なの  
か、そして利害関係者は何を知りたがっているのか、といった観点から企業が報告するべ  
き事項を決定する。その一方で、企業は企業なりの観点から環境報告書の草案を作成する。

そして、両者が互いの案を持ち寄って検討し、最終的な環境報告書を作成するのである。

つまり、このようなプロセスで環境報告書を作成した場合、社会の声を集約して企業と継続的な対話を行うことができる 企業側も利害関係者にとって望ましい環境報告を行うことができる 企業とNPOの協力関係を構築することができる、といった長所があるのである。したがって、「直接的」に利害関係者とコンタクトを取るより有効かつ効率的であるといえるだろう。

そして、このプロセスで環境報告書を作成したのが、日本の企業であるNEC（日本電気株式会社）なのである。NECは2000年5月30に環境報告書を発表したのだが、この環境報告書は企画段階から環境NPOである「環境文明21」の意見を取り入れたものであり、「環境文明21」の助言・提案を受け入れて、第1次原案と比べ99箇所を手直しし、最終的な環境報告書を作成している。日本経済新聞社によれば、企業の環境報告書の編集にNPOが参画したのは日本では初めてで、世界的にも珍しいという<sup>(9)</sup>。このような動きが日本で見られたということは、企業の環境報告という観点及び社会システムという観点から見て、大きな意義がある。このような動きが広まることによって、環境報告書の信頼性も高まることはもちろん、NPOと企業の新たな協調関係が結ばれることにも寄与するだろう。多くの企業がNECに続くことを期待する。

---

(1) トーマツ[5] No.34 (2000年4月21日)

(2) 具体的な企業名については【第3-3表】を参照。

(3) GRIは環境報告書の標準様式策定の草分け的存在であるCERES(環境に責任を持つ経済のための連合)の呼びかけにより1997年に発足したグループで、運営委員会のメンバーには環境報告書に関する世界の先駆的組織や企業、NGOが名を連ねている。

(4) このガイドラインは[w4]CERESのHP (<http://www.ceres.org/>)で入手することができる。

(5) [w9] [http://www.enviroreporting.com/mjv\\_awards.htm](http://www.enviroreporting.com/mjv_awards.htm)

(6) トーマツ[5] No.28 (1999年4月20日)

(7) トーマツ[5] No.34 (2000年4月21日)

(8) トーマツ[5] No.32 (1999年12月20日)

(9) 日本経済新聞 2000年5月26日付

## 第5章 環境監査

ディスクロージャーの構成要因としては、情報に反映される事象、情報、情報提供者、情報利用者という4つの要因が不可欠であり、そのうち、情報提供者と情報利用者の間には一定の利害関係が存在する。このことは、すでに第2章で述べた通りである。そこで、本章ではその利害関係の存在という点に焦点を当てて話を進めることにしよう。

### 第1節 事実と情報の乖離

情報提供者と情報利用者間に利害関係が存在するという事実は、別の重要な意味を持っている。情報提供者と情報利用者間には当然のごとく情報の非対称性が存在しているため、「情報提供者 = 情報優位者」「情報利用者 = 情報劣位者」という構図が出来上がってしまうのである。そして、この情報の非対称性が存在するために、情報そのものに対する信頼性が欠如するという問題が生じることになる。その結果、情報劣位者たる情報利用者は、その情報が実際に正しいか否かは別として、情報優位者たる情報提供者によって提供される情報を無条件に利用することはできなくなってしまうのである。

この論理は同様に環境情報に関しても当てはまる。しかも、環境情報に関しては、企業から提供される情報が実際に正しいということがあまり期待されないため、信頼性の欠如は著しい。この点については、環境報告書に記載されているマイナス情報の不足からも理解できるだろう。

基本的に、企業の経営者は自己の利益を最大化する傾向がある。そのため、企業をよく見せることが優先されるので、ポジティブな情報ばかりが開示され、ネガティブな情報があまり開示されない。そうすると、環境問題に関する専門的知識を持たない利害関係者が事実認識を誤る可能性が高まる。特に、理解するためには専門的な知識を要する情報（特に物量情報）については容易に判断することができないため、情報劣位者たる利害関係者は反証することができず、情報を信頼してしまう可能性が高い。

このように考えてくると、企業が提供する環境情報を無条件に信頼することには慎重であるべきだという結論が導かれる。いや、むしろ信頼してはいけないといってもいいだろう。しかし、それでは企業が環境情報を提供する意味がなくなってしまう。そこで、問題は企業が提供する環境情報には社会的信頼性が付与されていないということなのであるか

ら、その問題を解決すればよいのである。そこで、その解決策として、環境に関する専門的知識を有する第三者の認証・検証が必要となってくるわけだが、それが一般に環境監査と呼ばれる手法である。

## 第2節 環境監査

### (1) 環境監査とは

環境監査といっても、その捉え方は多様である。実際、技術面での影響評価から環境マネジメントシステムの評価、あるいは環境報告書の記載が真実であることの立証までの広い範囲の活動を対象とした監査など、環境監査の定義は定まっていない。その中で、広く一般に認知されている環境監査の捉え方として、次の3つが挙げられる。

まず、環境監査を環境マネジメントシステムの評価と捉えた場合の環境監査がある。これは、国際商工会議所（I C C）が1988年に「環境監査に関する声明書」の中において世界で初めて環境監査を定義づけたものであり、環境監査を次のように示している。

環境監査は、産業活動が環境に及ぼす影響を削減し、評価するために、特定産業に導入された組織のパフォーマンス、マネジメントシステムのパフォーマンス及び設備のパフォーマンスを体系的、期間的かつ客観的に評価すべく構成された『マネジメントツール』である。

そしてこの定義は、その後E M A S（EU Eco-Management and Audit Scheme）を検討していたCOUNCIL REGULATION（E E C）の提案の中で採用され、その結果E M A Sでは次のように環境監査を定義づけることになった。

環境監査とは、次の2つの目的、

環境に影響を及ぼす企業実践をマネジメントコントロールする目的

企業の環境方針に従って評価する目的

をもって環境保護を達成するために考案された組織、マネジメントシステム及びプロセスのパフォーマンスを体系的、文書的、定期的かつ客観的に評価する『マネジメン

トツール』である。

このように、環境監査を環境マネジメントシステムの監査と捉える考え方は I S O 14000 シリーズでも同様であり、国際規格の基本的な考え方となっている<sup>(1)</sup>。

次に、環境監査を環境リスクの把握と捉えた場合の環境監査がある。これは、企業の買収時などに単発的に、主に技術的な視点から行われる現地調査であると捉えられ、例えばアメリカのスーパーファンド法の下での環境リスク把握のための環境監査がこれに当たる。この場合、環境監査は次のように定義づけられる。

環境監査とは、環境問題に関する罰金や訴訟を避けるための手段、あるいは経営上の高度な注意を必要とし多大な投資を要することもある規則に対処するための手段である。<sup>(2)</sup>

スーパーファンド法とは、「包括的環境対策補償責任法 ( C E R C L A )」及び「スーパーファンド修正法および再授權法 ( S A R A )」の2つを合わせた通称である。スーパーファンド法成立の契機になったのは、1978年に起こったラブキャナル事件であり、1980年にラブキャナルの浄化費用に充てるためにスーパーファンドと呼ばれる 16 億ドルの信託基金が設立されたのだが、浄化には当初の信託基金だけでは間に合わず、1986年に5年の時限立法として S A R A を制定し、基金の額を 85 億ドルに増加した。そして 1991年にはスーパーファンド法がさらに延長されることになったのである。

スーパーファンド法は、有害物質によって汚染されているサイト(施設)を発見した場合、汚染者負担の原則に基づき、汚染場所の浄化費用を有害物質に関与した全ての P R P ( Potential Responsible Parties : 潜在的責任当事者 ) に負担させること、さらに P R P が特定できない場合や特定できても浄化費用を負担する賠償能力がない場合に、この基金を使って汚染サイトの浄化作業や改善措置を進めることを定めた法律である。この基金の運営には E P A が当たり、浄化作業に要した費用を P R P に請求できる権限を持っている。そしてこの P R P の範囲については、直接有害物質を廃棄・処理した者に限らず、その後の施設の所有者や運搬関係者にまでその範囲が及ぶことになる。したがって、既に汚染されている土地や施設を取得したことによっても「所有者」または「管理者」とみなされ、無過失責任が追及されることになる。すなわち、単に P R P に該当するだけで自動的に浄

化責任者にされてしまうのである<sup>(3)</sup>。

以上のように、アメリカではこうした法令の存在によって、土地取得や企業のM & Aの際に、事前監査としての環境監査が不可欠となってくる。この場合、事前に環境関連の法律に違反していないかどうかを調べる法律遵守性監査に比べて、ビジネスリスク、特に賠償責任リスクの把握に重点が置かれている。また、これは買収時などに単発的に、主に技術的な視点から行われる現地調査であり、I C Cの環境監査とはその内容が異なるが、これもひとつの環境監査の捉え方といえるだろう。もちろん、ここではアメリカのスーパーファンド法の下での環境監査を例に挙げただけであり、環境リスクの把握と捉える監査はすべてここでいう環境監査に入る。

そして、最後に、環境監査を環境報告書の記載内容の真実性に対する監査と捉えた場合の環境監査がある。この場合、次のように定義づけられるだろう。

環境監査とは、環境報告書の記載内容に虚偽記載や現実の活動と矛盾した情報が含まれていないかどうかを第三者が確かめる手段である。

これは、企業が行っている活動内容の適法性や妥当性ではなく、報告内容の真実性についての調査であり、環境報告書の第三者認証がこれに当たる。そして、この場合の環境監査は明らかに環境マネジメントシステムの評価や環境リスクの把握とは異なる。

以上のように、「環境監査」といっても多様な捉え方があるわけだが、世界各国で一般的に信頼性の付与のための環境監査と捉えられているのは、環境マネジメントシステムの評価であるE M A SやI S O 14000 シリーズに見られる環境監査、及び環境報告書の第三者認証である。そこで、次に、この環境監査（以下E M A SやI S O 14000シリーズ等の「環境マネジメントシステムの評価」を指す）の国際標準について検証してみることにしよう。

## (2) 環境監査の国際標準

先述した通り、世界で初めて環境監査を定義づけたのはI C Cであり、その後もE M A SやI S Oの環境マネジメント・環境監査の標準化を支援してきた。その意味ではI C Cが環境監査の国際標準化に果たした役割は大きいといえる。そして、環境マネジメント・環境監査の世界最初の規格として発行されたのはB S 7750であった。

BS7750は、BSI (British Standard Institution : 英国規格協会)が1992年3月に制定、4月に発行した環境マネジメントシステムの規格である。遂行に必要な組織体制とルールからなる「システム」と環境負荷状況を示す「パフォーマンス」の両者を重視し、PDCAサイクルの手法を取り入れている。このBS7750はEMASとISOに大きな影響を与え、後にISO14000シリーズの中心規格として吸収された。

元来、マネジメントシステムの考え方は品質システム規格 (ISO9000シリーズ) に端を発するものであり、そのベースとなったのがイギリス規格のBS5750であった。環境マネジメントシステム規格においてもISO14000に先駆けてBS7750が制定された。その後、BS5750とISO9000シリーズの関係に見られたように、BS7750をベースにしてISO14000シリーズが制定されたのである。

そして次に成立したのがEMASであった。EMASは1993年6月28日の指令 (EEC) No.1836/93により成立したもので、環境マネジメント・環境監査スキームに営利企業が任意に参加することを取り決めたものである。EMASは、企業のサイトに特有の環境方針、環境計画及び環境マネジメントシステムを決定し、実行する環境監査によってこれらの方針、計画、マネジメントシステムが達成した事柄について、体系的、客観的かつ定期的に評価する環境に関する企業情報を公衆に利用可能にする、という3つの事項を達成することで継続的な環境改善を要請している。

それから3年遅れて発行されたのがISO14000シリーズである。これは、国際標準化機構、すなわちISO (International Organization for Standardization) 発行の環境規格である。EMASから3年遅れたといっても、環境マネジメント・環境監査の国際標準化へ向けた活動はすでに始まっていた。1991年6月に設置されたBCSD (持続可能な開発のための産業界会議)の要請を受けて、IEC (国際電子標準会議)と共にSAGE (環境に関する戦略アドバイザリーグループ) を設置し、1991年8月から審議を開始したのである。そして1996年9月、環境改善に関する方針の設定ならびにその運用に関わるマネジメントシステムのあり方を継続的に改善することを目的としてISO14001と14004が発行され、同年10月にはISO14010、14011、14012が発行されたのである。

このような流れの中、BS7750がISO14000シリーズの中心規格として吸収されたことにより、現在においてはEMASとISO14000シリーズが世界の主要な第三者認証規格といえるだろう。ただし、EMASはEU域内の企業を対象とするのに対してISO14000シリーズは世界各国のあらゆる企業を対象とする点、及びEMASが環境声明書の

開示を強制するのに対してISO14000 シリーズが一般への環境開示を企業の任意としている点が大きく異なる。以下、EMASとISO14000シリーズの相違点をまとめておく。

【第5-1表】 EMASとISO14000シリーズの相違点

	EMAS (EU規則)	ISO14000 シリーズ (国際規格)
適用地域	EU域内	世界各国
適用業種	鉱業、採石、製造業等制限あり	あらゆる業種
参加	自由意思	自由意思
方針・プログラム・内容	具体的に規定	具体的に規定していない
環境声明書の開示	強制	自由意思
監査周期	3年以内	規定なし
外部環境監査人の認定	必須	認証機関による審査、または自己証明

以上、環境監査の国際標準化について見てきたわけであるが、現在のところ、これらの認証を取得している企業は、認証を取得していない企業よりは高く評価されて優位に立てるようである。これは、認証を取得している企業の環境マネジメントシステム及び環境情報が利害関係者に信頼されている証拠であろう。しかし、EMASにしるISO14000シリーズにしる、このようなシステムで本当に環境情報に信頼性が付与できたといえるのだろうか。環境声明書の強制開示という点でEMASがISO14000シリーズよりも評価できるという声もあるが、果たして本当にそうなのだろうか。この環境監査システムは何かもっと重要なことを忘れてはいないだろうか。

そこで、これらの点を解明するべく、節を改めて現行の環境監査システムの問題点を検証してみることにしよう。

### 第3節 環境監査の限界

#### (1) 経営管理の用具

まず、環境監査の問題点を検証する前に、EMASやISO14000シリーズが基本としている「環境監査」の定義を思い出して頂きたい。この場合の「環境監査」は、あくまでも「マネジメントツール」である。この時点でEMASやISO14000シリーズが利害関係者を優先的に考えていないことがわかるだろう。そう、最初に取り上げる環境監査の問

題点は、環境監査を企業戦略として捉えている点である。確かに企業の経営戦略上、環境監査を含む環境保全活動を戦略のひとつと考えるのは当然のことであろう。これについては第1章でも述べた通りである。しかし、ここでは環境監査を企業戦略としか捉えていない点が問題なのである。

なぜ企業の環境マネジメントシステムや環境情報に対する第三者の検証・認証が必要なのか。これは第1節で述べた通り、信頼性に乏しいからである。したがって、環境監査の最終命題は「信頼性の付与」にあるといえるだろう。しかし、EMASやISO14000シリーズにおける環境監査は「マネジメントツール」である。つまり、環境監査を、利益追求という枠内で環境保全を図るための手段である経営管理の用具としか捉えていないのである。ゆえに、利害関係者のために企業の環境情報に信頼性を付与するという観点はおろか、企業の社会的責任という観点からも環境監査の必要性を考えていない。法に抵触することだけを避け、企業に余計な支出をさせないような方法で環境問題に対処しようとする考え方が根本にあり、これは明らかに利害関係者のことなど考慮していないといえる。

さらに、ICCは1991年4月に発行した「ICC GUIDE TO EFFECTIVE ENVIRONMENTAL AUDITING」の中で、経営者に対する環境監査導入の動機付けとして4点挙げているのだが、その4点とは 経営者にとっての自社の環境保全責任が適切に管理されていることの保証を得たいという要求にかなう 中間管理職にとって自社の環境管理活動の改善および他企業並の水準に到達しようというような発案になる 施設管理者にとって環境対策の諸手続についての理解と法制度の遵守状況についての把握になる 万が一事故が発生した場合に損害を最小限に抑えることができる、あるいは潜在的環境問題の予知および回避の役に立つ、という4点である。どこにも「信頼性を付与して…」といったようなフレーズが見当たらない。そればかりか、環境保護という根本的な命題すら忘れていたような気がしてならない。しかも、環境監査の効用として挙げられているものも、環境リスクが適切に管理されているという自信を経営者が持つ 地域社会や行政機関における企業の評価が高まる 経営者が環境保護に高い優先度を置いていることを従業員が理解することができる 全ての環境リスクが適切に管理されていることを工場管理者が確認できる マネジメントシステムの欠陥の発見および是正措置がとれる、といったものであり、これについても同様のことがいえるだろう。

このように、EMASやISO14000シリーズにおける環境監査は、決して利害関係者の立場から生まれたものではなく、明らかに経営者の立場から生まれたものであることが

わかるだろう。もちろん、環境監査導入の動機付けや効用が何であれ、結果的に企業の環境情報に信頼性が付与され、利害関係者が安心してその環境情報を利用できるのであれば、特に問題はない。単に I C C が、利害関係者が企業の環境情報を安心して利用できるということが当該企業にとってどのようなメリットを生み出すのかについて知識が足りなかった、ということも考えられるからである。しかし、結果的にも企業の環境情報に信頼性が付与されているとはいいい難い。その理由は、次に述べる環境監査システム自体の問題点にある。

## (2) 資格の不統一性

E M A S にしても I S O 14000 シリーズにしても、対象地域が異なるが、「標準」規格であることには違いない。「標準」規格であるのだから、企業あるいは国によってその内容が異なることは極力避けなければならないし（ある程度の誤差はやむを得ない）、検証人や審査員の質も一定以上に確保していなければならないだろう。ところが、公認環境検証人（E M A S の場合）や公認環境審査員（I S O 14000 シリーズの場合）の質に大きな問題があるのである。

2000年8月1日現在、E M A S の認証登録件数は3,018件であり、その内訳は以下のようになっている<sup>(4)</sup>。

ドイツ：2,083   オーストリア：249   スウェーデン：199   デンマーク：133   イギリス：76   ノルウェー：64   スペイン：61   フランス：37   イタリア：33   フィンランド：30   オランダ：25   ベルギー：9   アイルランド：6   ポルトガル：1   ルクセンブルク：1   ギリシャ：1

誰の目から見てもドイツの認証登録件数が圧倒的に多いのは明らかであろう。「ドイツは環境問題に対する意識が他国に比べて高いため、E M A S の認証登録件数も多いのだろう」と思いがちなのだが、実はそうではない。トーマツ環境品質研究所によると、ドイツにおいては、

- ・ 個人でも検証人になることが可能（他国では組織のみ）

- ・ サイト往査の様子が評価されない（イギリスでは往査の様子が評価される）
- ・ 検証にかかる時間が少ない場合がある（イギリスの半分のときもある）
- ・ 個人の検証人は費用が安い

といった問題点があるそうだ<sup>(5)</sup>。つまり、個人が簡単に検証人になれる上に企業側も簡単に認証を取得できるのである。これでは「標準」規格の意味がないだろう。ドイツ国内では企業を同じレベルで比較できても、EU域内では企業を同じレベルで比較できない。しかも、このような方法で第三者の検証が行われているとすれば、信頼性が付与できるわけがない。

ISO14000 シリーズにおける公認環境審査員についても同じ様なことがいえる。2000年8月1日現在、ISO14001の認証取得件数は18,052件であり、その内訳は以下のようになっている<sup>(6)</sup>。

日本：3,992 ドイツ：2,300 イギリス：1,400 スウェーデン：1,123 アメリカ：840 オーストラリア：806 台湾：718 オランダ：656 フランス：597 韓国：463 デンマーク：444 スペイン：430 イタリア：410 フィンランド：400（以下略）

EMASの場合に見られるほどの開きはないが、今度は日本が圧倒的に多い。ここでも「日本も環境問題に対して真剣に取り組み始めたのか」などと勘違いしてはいけない。単に審査登録機構に問題があるだけなのである。

ISO14000 シリーズに関して外部監査を行うのは公認環境審査員なのだが、この公認環境審査員の資格を取得するには 環境に関する業務経験と知識 監査に関する業務経験と知識という2つの条件が必要である。しかし、公認会計士協会環境会計グループ主査である水口剛氏は、この条件を満たしていない者が審査員となっているケースが多いことを指摘している<sup>(7)</sup>。

水口氏の話によると、「審査員の多くは大手企業で環境の仕事をしていた人」であり、「昔で言えば公害防止管理技術者のような、排水や大気のチェック等をしていた人」も審査員になっているという。そして、これについては公認会計士側から批判が多いという。なぜなら「環境担当だった人は環境技術は詳しいけれど、監査やマネジメントというものをよく知らないケースが見られるから」である。「環境監査というのは、単に排気管の先で

排気が基準値以下におさまっているかどうかをチェックすることではなく、会社の経営システム全体をみて、問題が起こらないような仕組みになっているかをチェックするのが重要」であり、「そういう意味ではマネジメントの知識やノウハウが重要」なのである。

主体条件が適当なだけではない。さらに、審査登録の範囲についても重大な問題がある。本業の部分で認証取得せずに、オフィス内の業務で認証取得する企業があまりにも多いのである。しかも、審査機関も登録件数を増やしたいがために、顧客の希望どおりの登録範囲設定を認めたり、土壌汚染の可能性がある等の都合の悪い部分を登録範囲からはずしたり、見逃しているケースもあるという。

トーマツ環境品質研究所によれば、登録の範囲設定を極端に狭め、安直に認証取得しようとするケースが目立っているという<sup>(8)</sup>。確かに、大規模な化学工場が、認証取得範囲を工場内の事務棟に限定し、環境目的・目標にオフィス内の紙ごみの削減とオフィス内の電気エネルギーの削減しか挙げなかった場合、その認証取得には何の意味があるのだろうか。利害関係者が知りたいのは本業における環境情報であり、その本業における環境情報を第三者が認証することによって信頼性が付与されるのである。また逆に内部的にみても、化学工場であれば本業に環境マネジメントシステムを導入してこそ、リスク管理も含め総合的なシステムが整備され、経営上の効果が上がるのではないか。

審査機関自体が信頼されなければ第三者認証に信頼性が付与されるわけではなく、それどころか、このままでは制度自体が存続できなくなる可能性があるだろう。

そして、このことは何もISO14000シリーズに限ったことではなく、EMASにしても同じである。EMASの当初の案では、一定条件を満たす企業を対象に環境監査を義務づける指令が考えられていたが、最終的には任意参加のスキームに改定された。そして、その代わりといっってはなんだが、環境声明書の強制開示（第5条）が加えられ、その情報の妥当性を認定する公認環境検証人（第6条）が導入されたのである。しかし、その環境声明書に大きな問題がある。環境声明書には検証人が認証したことを示す署名さえあればよく、具体的な記載事項は定められていないのである。これでは情報操作の余地が大き過ぎるということはいうまでもなく明らかである。検証人が信頼できるのであればまだしも、その検証人の信頼性も疑問視されているのであるから、これでは信頼性の付与には結びつかない。

FEE（欧州会計士連盟）が企業の環境報告書及びEMASの環境声明書に収められている第三者証明書を分析したレポート（Research Paper on Expert Statements in

Environmental Reports , 1997 ) によると、第三者証明書の結論の文言の中に過大な期待を与えるおそれのあるものが散見されたという(調査対象の59%を占める環境コンサルタントが発行した第三者証明書に目立った)。そこでF E E は 1999 年 11 月に Providing Assurance on Environmental Reports と題した討議資料を発表し、保証を提供する者の責任や注意すべき点を述べ、保証報告書に書くべき項目を挙げるとともに、これとは別に改善の余地などを書いたマネジメントレター(経営者向け報告書)を出すことも勧めているところであるという<sup>(9)</sup>。

以上のように、E M A S や I S O 14000 シリーズは利害関係者のための環境監査システムとはいえないだろう。それにもかかわらず、利害関係者に対してさも「信頼して下さい」といわんばかりの形を取るために、利害関係者は誤解してしまうのである。確かに、利害関係者自身が勉強して環境監査システムの現状を知ろうとすればそのような誤解はなくなるだろうし、システム自体の見直しを求める声が高まるだろう。しかし、それは利害関係者の役目ではない。経営者とその環境監査システムの従事者が、何のための環境監査なのかについて考え、そして、利害関係者に信頼してもらうことを第一に考えるということが重要なのである。

しかし、ここまで大きくなったシステムを見直して、さらに再整備するということは時間的にかなり難しいのは確かである。それならば、これまでとは違った視点から利害関係者のための「環境監査」を行うシステムを追加して構築する方がよいのではないだろうか。

#### 第4節 実態監査の必要性

これまで、E M A S や I S O などに代表される現行の環境監査システムについて触れてきたわけだが、そこでわかったことは、現行の環境監査システムはあくまで経営管理の用具に過ぎず、外部の利害関係者の存在を大して重視していないために、監査システムにおいて最も重視されなくてはならない信頼性が欠如しているということであった。

そもそも、企業に対する環境監査が必要とされたのは環境に悪影響を与えている企業の活動をモニタリングするためではなかったのか。地球環境問題は人類にとって無視できない大きな問題であり、極端に言えば、最優先されるべきは企業の存続ではなく人類の生存である。この原点に帰って考えてみれば、確かに「企業の環境マネジメントシステムがきちんと構築されているか」という観点からの監査も必要ではあるが、それと同時に、「環境

問題の根本的解決を目指した活動を行っているか」という観点からの監査の必要性が出てくるのではないだろうか。また、企業が環境に悪影響を与えている以上、環境保全活動を通じて社会的責任を果たすことは当然の帰結であるから、「社会的責任を果たすという視点で環境保全活動を行っているか」という観点からの監査も必要であろう。

したがって、現行の環境監査システムにおける問題点を解決するとともに、利害関係者のための「環境監査」システムを構築するためには、企業が提供する環境情報の信頼性を主題とする情報監査（以下同義）の充実ではなく、企業の環境保全活動の誠実性を主題とする実態監査（以下同義）の充実を図る必要があるといえるだろう<sup>(10)</sup>。

## 第5節 利害関係者による環境監査

### (1) 新システム導入の弊害

それでは実態監査の充実を図るためにはどうすればよいのだろうか。普通に考えれば2つの方法があるだろう。1つは現行の環境監査システムの強化であり、もう1つは新たな環境監査システムの導入である。そこで、この2つの方法について検討してみよう。

まず、現行の環境監査システムの強化についてであるが、これは簡単にいえば実態監査の導入ということである。現行の環境監査システムは情報監査に偏った面が大きい。そこで、実態監査を導入することにより信頼性を確保すればよいのである。これがうまくいけば現在問題とされている点が大幅に改善されることだろう。しかし、情報監査と実態監査の監査人は別にする必要があるため、監査人の独立性の確保という点で困難さが見受けられる。また、時間的・費用的制限があることを考えると、少数の監査人が多数の企業の実態監査をすることは困難であると思われる。

これらの点は、新たな環境監査システムの導入にも当てはまるだろう。実態監査に特化した環境監査システムを新しく導入することによって、企業の環境保全活動の誠実性を監査することは有益かもしれない。しかし、やはり独立性の確保の困難さ、並びに時間的・費用的制限というものがついてくることには変わりはない。また、このように実態監査と情報監査をはっきりと区別してしまうと、それぞれの監査システムが自己完結してしまい、独立した制度となってしまうおそれがある。この点について、神戸大学経営学部の國部克彦助教授は「規格化・プログラム化あるいは標準化をもたらす諸制度は自己運動して自ら

の作用を一層強化する傾向をもつ」と指摘している<sup>(11)</sup>。

結局、システムや制度を強化したり追加したりすることが必ずしもよい結果を生むわけではないのである。法制度というものはそれぞれで自己完結するおそれがあり、環境問題に関しては慎重に法制度を確立していかなければならない。この点について、Michael Power が “... more accounting and auditing does not necessarily mean more and better accountability.”<sup>(12)</sup>” というように、何か別の方法で実態監査の充実を図る必要があるだろう。

## (2) 利害関係者による「環境監査」

それでは、その別の方法とは何か。実は、ここで考えられるのが利害関係者による「環境監査」である。通常、監査というものは職業的専門家が行うものであり、地理的・制度的遠隔性や複雑性、専門性といった諸性質のせいで、利害関係者が直接被監査主体を監査することはできない。だが、環境監査にもそれと同じことがいえるのだろうか。確かに同じことがいえそうではあるが、大きな違いがあることも確かである。それは、環境監査については、市場などを通じて間接的な監査を行うことができるという点である。具体的な行動としては、グリーンコンシューマリズムやソーシャル・インベストメントなどが挙げられるだろう。そこで、これらの行動がどのように利害関係者による「環境監査」につながってくるのか、詳しく検証してみよう。

まず、グリーンコンシューマリズムであるが、これは環境に配慮した商品や環境管理を徹底している企業を積極的に支持することである。つまり、消費者が商品を購入する際に、製造過程においても使用過程においても環境に対する負荷の少ない商品を優先して購入するのである。この動きが広まってくると、製品の環境に対する負荷を削減しないことが当該企業の売上収益を減少させることにつながるため、企業は自ずと環境保全活動に取り組むようになる。したがって、この意味において利害関係者の「環境監査」が成り立つのである。

次に、ソーシャル・インベストメントであるが、これは社会的責任投資と呼ばれるものであり、投資の際に財務的な収益だけを求めて投資をするのではなく、企業活動の社会性・倫理性をも評価して投資を行うものである。そして、その評価基準を企業の環境保全活動や環境問題に求める投資をグリーン・インベストメントと呼ぶこともある。近年になって

日本でも注目を浴び始めてきたエコ・ファンドなどもこのグリーン・インベストメントである。また、株主行動といって、株主としての資格に基づき株主総会で企業の社会的責任を追及する手段もソーシャル・インベストメントの種類の1つである。これらの行動がどのように「環境監査」に資するのかはそれほど理解に難くないだろう。環境保全活動に真剣に取り組まない企業や環境問題を引き起こした企業は投資対象から外され、株主からも責任を追及されるために、株価の下落を招き、ひいては存続の危機に直面するかもしれない。したがって、そのような危機を回避するためにも環境保全活動に真剣に取り組むことが必要になる。また、株主行動はいま述べたような「対決型」だけでなく「対話型」という形でも行われることがある。すなわち、ロビーイング活動などを行い継続的に企業と対話を行うことで、企業の環境問題に対する意識を向上させようとするのである。したがって、これらの行動も「環境監査」に資するといえよう。

以上のように、このような利害関係者の積極的な行動は結果として実態監査につながるということは検証できたが、個人の力だけでいま挙げたような行動ができるかどうかは大いに疑問ではある。実際に行動しようとしてみればよいのだが、個人だけでは情報に乏しいことがわかるだろう。そこで、その情報不足を補うためにも、企業と利害関係者の間に入って情報提供を行う第三者機関の存在が不可欠となってくるのである。そして、実はこの第三者機関による情報提供のプロセスこそが実態監査の充実に最も寄与するのである。それでは、この第三者機関による実態監査を詳しくみてみることにしよう。

### (3) 第三者機関による実態監査

「第三者機関が環境監査を行うならば現行のシステムと変わらないではないか」

当然、このような疑問が出てくるかもしれないが、現行の環境監査とここでいう第三者機関による実態監査は全く意味が異なる。当たり前であるが、現行の環境監査は環境監査自体を目的としている。しかし、ここでいう第三者機関による実態監査は監査それ自体を目的とするわけではない。結果として実態「監査」となるだけであり、実際は実態「調査」といってよいだろう。つまり、目的はあくまでも利害関係者への情報提供であって、情報収集のプロセスである「調査」が企業に対する「監査」の役割を果たすことになるのである。

この第三者機関による情報収集のプロセスは次の通りである。まず、個人の利害関係者

がグリーンコンシューマリズムやグリーン・インベストメントを実践する際に、その判断基準とするために特定企業の環境保全活動の実態に関する情報が必要となる。そこで、第三者機関が当該企業の環境保全活動の実態を調査する。ここでは多様な角度から常に客観的な情報収集が行われ、第三者機関の主観を一切排除した情報が集められる。そして、情報が全て集まると、利害関係者はその情報を判断基準として各々の行動を実践するのである。

以上、このプロセスは一見単純に見えるかもしれない。情報の収集手段というものを考慮しなければ、確かにそれほど複雑でもないし、難しいとも思えないだろう。しかし、この一連のプロセスは、裏を返せば利害関係者による企業の実態監査となっているのである。

その理由は主として2つある。ひとつは、利害関係者が要求する情報は多様な角度から調査した結果得られる情報であるということ。そしてもうひとつは、第三者機関の提供する情報は客観的な情報であるということである。

第2章でも述べた通り、利害関係者は社会のあらゆる階層に存在するのであり、それらの利害関係者が要求する企業の環境情報も当然多様なものとなる。そのため、第三者機関はあらゆる角度から企業を調査することになり、その視点が企業の視点とは異なる場合も出てくるだろう。したがって、常に企業は第三者機関による調査を意識しなければならず（無視すれば経営成績に影響してくるだろう）その結果、企業自身もあらゆる角度から環境保全活動に取り組む必要が出てくるのである。

また、第三者機関の調査結果から得られる企業の環境情報は、当該機関の主観が一切排除されたものである。これは、利害関係者がありのままの実態を知りたいと要求するためであるが、この結果、情状酌量の余地なく企業の実態だけが利害関係者に伝わることになる。すなわち、どちらかといえばプロセスよりも結果だけが伝わることになるので、企業側としてはいつ何を知られても大丈夫なように自社の環境情報を細部までしっかりと把握しなければならないのだ。

このように、第三者機関が間に入ることにより、システムを新しく導入せずに実態監査の充実を図ることができるのである。このような第三者機関の動きは現実にみられるものであり、特にアメリカではNPOを中心に盛んである。残念ながら、日本ではグリーン・インベストメントが始まったくらいであり、そこに第三者機関が関わっているわけでもない。そこで、アメリカの第三者機関の動きを紹介しておこう。

#### (4) アメリカにおける第三者機関の動き

まず、グリーンコンシューマリズムに関係する第三者機関の例としては、C E P ( Council on Economic Priorities ) と Co-op America が挙げられる。

C E P は 1969 年にニューヨークに設立された N P O であり、企業の社会的・環境的側面を評価し、企業経営者、投資者、消費者などに情報を提供している。その際、一方的に C E P が評価を下すのではなく、企業との情報交換を積極的に図っているという点が特徴的といえよう。C E P は社会的に責任ある買い物をするための Shopping for a Better World というガイドブックを出版しているのだが、ここでは企業を 環境 女性の登用 マイノリティーの登用 寄付 職場環境 従業員の家族への配慮 情報公開 という 7 項目で評価している。こうしてみるとグリーンコンシューマリズムというよりソーシャルコンシューマリズムといえるかもしれない。

その中で、環境面の評価をするにあたっては、企業活動が地球環境に与える影響( 46% ) 環境報告 ( 10% ) 罰金等の歴史 ( 10% ) E M S ( 35% ) となっており、E M S については 環境 ( 8% ) 環境方針 ( 8% ) 環境監査 ( 4% ) 環境教育 ( 4% ) 廃棄物や環境汚染に対する取り組み ( 4% ) 製品 ( 4% ) 流通チャネル ( 2% ) 資源やエネルギーの費消 ( 2% ) 産業特有の環境問題 ( 4% ) というような観点から評価している。ここまで細かく丁寧に企業を評価してくれると投資者、消費者といった利害関係者も多様な観点から企業を評価することができるだろう。

Co-op America は 1982 年に設立された N P O である。社会的責任を果たしている企業や環境に良い商品をつくっている企業のリストである National Green Pages を一般消費者に提供している。Co-op America の目的は企業を多様な観点から評価して投資や消費者などの利害関係者に情報提供するというよりも、情報提供を通じて経済システムそのものを環境や地域社会といった社会面に価値をおくシステムにしようとするにある。ただし、結果的には利害関係者の購買力を利用して企業に社会的責任を果たすことを要求することになるため、これも利害関係者の実態監査として大いに有効であろう。

次に、グリーン・インベストメントに関係する第三者機関の例としては、K L D や I R R C ( Investor Responsibility Research Center )、I S S ( Institutional Shareholder Services ) といったものが挙げられる。日本においてはまだソーシャル・インベストメントと呼べるほど多くの社会的・倫理的な側面を評価基準としたファンドは存在していない

が、アメリカでは多様な側面から企業を評価しているため、これらの第三者機関ももちろん環境面を評価してはいるのだが、環境だけでなくタバコやギャンブル、女性、マイノリティといった多様な側面からも評価している。

KLDは、1988年にケンブリッジに設立されたソーシャル・インベストメント専門の投資アドバイザーである。KLDはNPOではなく企業であり、ソーシャル・リサーチを事業の柱とし、個人投資家及び機関投資家にデータを整理して販売している。この意味において、KLDはソーシャル・リサーチの卸売りといえる。この場合は情報が直接利害関係者のもとへ届くわけではないが、企業側に社会的責任を遂行させる可能性をもっているという点が実態監査に資するといえよう。

一方、IRRCは1972年にワシントンに設立されたNPOである。企業と株主行動に関する中立的で最も質の高い情報を提供することを使命とする、情報の収集と調査、そして情報の発信に特化した団体である。IRRCはKLDとは異なり、自らの調査結果を一切脚色しないで「ポートフォリオスクリーナー」という名称のレポートとして直接個人投資家や機関投資家に販売している。最終的に判断するのはそれを利用する者であるということが実態監査に資するといえるだろう。

また、ISSは1985年にメリーランドに設立された企業である(ロンドンにはISS Europeがある)。このISSは、KLDやIRRCとは少し毛色が異なる。どちらかといえばKLDやIRRCが利害関係者側に位置しているのに対し、ISSは中立的な立場に位置しているといえよう。つまり、機関投資家やファンドマネージャー向けに委任状投票など株主総会に関する調査・研究・助言などのサービスを行ったり、18の社会的なトピックから80以上のソーシャルスクリーンを提供したりしている一方で、企業向けにもコンサルティングや教育のサービスを提供しているのである。企業評価を利害関係者の判断に任せるというのもひとつの方法ではあるが、コンサルティングや教育という形で企業に影響を与えるというのも有効な手法ではあるだろう。

以上、5つの第三者機関を紹介したが、ここで注目すべきは、企業調査という分野において特化している企業やNPOが存在し、そこで他の企業やNPOと競業していることである。

確かに、その形態が企業であろうとNPOであろうと、利害関係者に対して企業に関する情報提供を行う第三者機関の存在は不可欠である。しかし、その情報が信頼できるものであるという保証はどこにもない。この論理は利害関係者が企業の提供する情報を鵜呑み

にすることができないという論理と同様である。ただし、このようなことばかりを考えていたのでは何も信じることはできなくなり、監査など成立する余地はなくなる。そこで求められるのが「多くの第三者機関が存在すること」である。多くの第三者機関が同じように企業調査に特化した場合、当然のごとく相互に競争することになる。このとき、その競争を勝ち残っていくためにはサービスの充実が必要であることはいうまでもなく、その結果、良質のサービスを提供する者だけが残ることになる。したがって、多くの第三者機関が存在するおかげで必然的に提供される情報に信頼性が付与されることになり、このプロセスが実態監査の有用性を補強することになるといえる。

#### (5) よりよいアカウンタビリティの構築のために

以上のように、第三者機関を中心とした利害関係者による「環境監査」が有効に機能することがわかったが、この利害関係者による「環境監査」の利点は実態監査の充実だけに留まるわけではない。この「環境監査」をここまで強く提唱するには別の大きな理由がある。

これまでみてきたように、第三者機関を中心として利害関係者による「環境監査」が有効となる理由のひとつは、利害関係者の視点で監査を行うことができるということである。そもそも外部の利害関係者のために環境監査を行うのならば、その視点は利害関係者の視点であるべきということになる。よって利害関係者の視点で監査を行うことができる「環境監査」は当然に有効であろう。また、第三者機関による客観的な実態監査を行うことができるということも「環境監査」が有効に機能する理由のひとつである。第三者機関は利害関係者に情報を提供することが使命であり、企業とは何の関係もない。したがって、馴れ合いや監査の不徹底といった不備が生じる可能性は少なく、その分だけ客観性のある多くの情報が利害関係者のもとへ届くことになる。そして、先述の通り、これは実態監査の充実を意味するのである。

しかし、利害関係者による「環境監査」の最大の利点は、「アカウンタビリティを固定化することなくそれを形成し続ける<sup>(13)</sup>」ことができるという点である。

法や制度によって企業に環境情報開示を強制することはできても、環境保全活動を強制させることは難しい。企業の環境保全活動を法制化するためには数値などの明確な基準となるものが必要である上に、環境問題の特性上、基準を設けたところでその基準に絶対性

を保証することはできないからである。しかも、法制化することで「基準の準拠 = アカウンタビリティの履行」と捉えられる危険性がある。よって、企業が自発的に環境保全活動を行うような社会システムが必要となるのであり、そのためにもアカウンタビリティが固定化されることは絶対に回避しなければならないのである。

よって、アカウンタビリティの流動性の保持は、企業の環境保全活動への取り組みを促進し、適切な環境情報開示を可能ならしめる大前提だといえる。ここでアカウンタビリティの流動性を保持するために必要となってくるのが企業と利害関係者による「対話」であり、利害関係者によって「環境監査」が行われることによりその「対話」も促進される。つまり、企業と利害関係者が「環境監査」を通じて「対話」を続けることにより、そのプロセスの中でそのときに最適なアカウンタビリティが構築されることになるのである。

したがって、この「対話」を行うためには利害関係者自身が主体性を持つことが重要である。利害関係者自身が自分は利害関係者であるという認識を強く持ち、企業に情報の開示を促すだけでは不十分であるということを常に意識して行動を起こすことが、適切な企業の環境情報開示へとつながっていくのである。

- 
- (1) 以上、湯田[23] pp8-15、pp110-114を参考にした。
  - (2) 小川[14] <http://www.rrr.gr.jp/iso/ogawa/papercp42.htm>
  - (3) スーパーファンド法については小川[13]、吉田[21]を参考にした。
  - (4) [w7] <http://www.ecology.or.jp/isoworld/iso14000/registr4.htm>.
  - (5) トーマツ[5] No.11 (1996年6月20日)
  - (6) [w7] <http://www.ecology.or.jp/isoworld/iso14000/registr4.htm>.
  - (7) 公開セミナー「公認会計士の社会貢献とは！」 1998年3月
  - (8) トーマツ[5] No.25 (1998年10月20日)
  - (9) トーマツ[5] No.17 (1997年6月20日)・No.32 (1999年12月20日)
  - (10) 情報監査・実態監査の定義については鳥羽[17]を参考にした。
  - (11) 國部[10] p133
  - (12) Power[12] p127
  - (13) 國部[10] p149

## 第6章 双方向性のある社会

社会にとって望ましい環境報告とはどのようなものか。この命題に対する答をみつけるために、これまでの章において常に念頭に置いていたのが「利害関係者の存在」であった。つまり、利害関係者に情報を提供するという観点から考えた結果として、企業はどうかによいのかについて論じてきたのである。だが、このアプローチでは不充分であることが第4章、第5章における議論を通じてわかってきたことと思う。すなわち、「企業はどうかによいのか」という一方的な考え方だけでなく「利害関係者はどうかによいのか」という観点からも考える必要があったのだ。環境報告とは、確かに企業側がやらなければならないことではある。しかし、利害関係者側がその報告を受け身の姿勢で待っているだけでは事態は何も変わらないだろう。前章で述べた通り、利害関係者自身が主体性を持つことが非常に重要なのである。

利害関係者自身が主体性をもって企業に対して意思表示をする。これについては、大きな企業に対して小さな個人に一体何ができるというのか、と思われるかもしれない。しかしこれはそんなに大げさなことではない。グリーンコンシューマリズムやグリーン・インベストメントといったものは個人単位で行えるものであるし、アメリカにおいてはその個人単位の行動が企業に対して大きな影響を与えているのは事実である。そして、そこに第三者機関が介入することにより、より大きな影響を与えることも可能となる。企業に対して本当に自分の社会にとって望ましい環境報告を要求したいのならば、その社会の住人が積極的に行動を起こしていくのは当然のことではないだろうか。その中で、政府や地方自治体が企業に対して強制的な法制度を突きつけることもあるだろうし、利害関係者が積極的に企業に働きかけて要求をすることもあるだろう。それに対し、企業側も受け入れることができるところは受け入れるだろうし、受け入れられないところは受け入れないで拒否の姿勢をとることもあるだろう。決して利害関係者の思う通りに企業が動くわけではないし、利害関係者の要求がすべて正しいという保証もない。法制度で強制することも不合理なところがあるだろう。だからこそ、企業と利害関係者の間で「対話」が行われるシステム、すなわち「双方向性」のある社会システムが必要なのである。

これまでの議論を振り返ってみると、第3章においては、利害関係者が理解しやすいかたちで財務情報や物量情報を公表することが望ましいと述べた。第4章においては、環境報告書の作成は義務づけるものの、その中身は利害関係者と企業が「対話」を行って決め

ていくことが望ましいと述べた。そして第5章においては、利害関係者自身が環境監査を行うことが望ましいと述べた。

これらの結論からもわかるように、社会にとって望ましい環境報告を達成するためには、まず企業が利害関係者に対して理解しやすい報告を行うことはいうまでもない前提であるが（第3章 環境会計）、利害関係者も積極的に企業に対して自分達の意見を述べることでよりよい環境報告を生み出すためには必要なのである（第4章 環境報告書）。さらに、場合によっては利害関係者自らが動くことも必要となることもあり、これは自らの社会のためには当然の義務といっても過言ではないだろう（第5章 環境監査）

結局、「このような形で環境報告を行うべきである」というように結論づけられるものではなく、「双方向性」が備わった社会システムこそが社会にとって望ましい環境報告を生み出すのであるといえるのではないだろうか。環境問題という人類共通の問題を通じて企業と利害関係者が「対話」を行うことができる社会システムこそが、いま我々に求められているのである。

そのためにも、やはり各個人が主体性をもって行動することが必要である。自分ひとりでは何もできない、そう思っているうちは本当に何も始まらないだろう。小さな個人の行動がやがては大きな社会に影響を与えるのだということを決して忘れてはならない。

## - 資料編 -

【3-1】 日本国内ソニーグループの環境保全コスト(1998年度)

公害防止費用	5,029	環境教育・社員啓発費用	115
大気汚染防止費用	1,874	その他	117
水質汚濁防止費用	2,978	<b>情報開示・社会貢献費用</b>	317
土壌・地下水汚染防止費用	43	サイトの環境レポート作成費用	6
騒音・振動防止費用	124	PRTR 関連費用	3
悪臭・地盤沈下防止費用	10	緑化等コミュニティへの環境貢献費用	307
<b>環境負荷削減費用</b>	3,903	その他	1
省エネルギー(温暖化対策)費用	1,558	<b>リスク関連費用</b>	96
廃棄物処理費用	1,499	リスクマネジメントに特化した教育・訓練費用	11
リサイクル推進費用	677	修復費用・公害 etc 裁判に伴う支出	25
汚染物質対策(オゾン層破壊防止含む)費用	103	その他	60
省資源(水、レスペーパー、化石燃料)対策費用	66	<b>グリーン購入コスト</b>	6
<b>E M S 関連費用</b>	897	その他	58
ISO-14001 認証取得費用	61	<b>合計</b>	10,306
事務局運営費用	604		

(出所: ソニー「環境保全活動報告書 1999」より抜粋)

【3-2】 日本国内ソニー68事業所における環境コストと環境効果の対比(1998年度)

1	環境負荷項目	Performance			Cost (百万円)
		1997年度	1998年度	増減率(%)	
	エネルギー使用量 (原油換算)(千kl)	470,186	474,179	0.8	1,551 省エネルギー (温暖化対策) 費用など
	水使用量 (km3)	12,714	12,955	1.9	72 省資源対策、リ サイクル推進費 用など

	廃棄物発生量(トン)	97,298	91,983	5.5	2,170 廃棄物処理、リ サイクル推進、 省資源対策費用 など
	リサイクル/減量(トン)	65,823	66,550	1.1	
	廃棄(トン)	31,475	25,433	19.2	
	Class-2 物質(トン)	31.55	21.93	30.5	101 汚染物質対策費 用など
	Class-3 物質(トン)	7,753	6,219	19.8	
	Class-4 物質(トン)	14,145	13,937	1.5	
2	リスクの回避	国内で98年度、法律違反につながるような事故、土壌汚染はありませんでした。国内で98年度、訴訟費用は発生しませんでした。			96 リスク関連費用 など
3	コストの節減(百万円)				
	省エネルギー	783			
	省資源	65			
	廃棄物削減	68			
	有価物の売却益	211			
	その他	117			

(出所：ソニー「環境保全活動報告書1999」より抜粋)

### 【3-3】 株式会社西友 環境会計ガイドライン(要約)

#### 1. 西友 環境会計の目的

##### (1)内部報告目的

企業の長期戦略に則った事業活動の一部として、環境対策を位置付け、その活動、対策の効率性、有効性を判断するために、経営管理情報として活用する。

##### (2)外部報告目的

企業、消費者、投資家および社会一般の環境意識が高まり、企業に対して開示を求められる情報として「環境情報」の重要性が高まってきている。特に、開示する情報の質・量が飛躍的に進化し、環境マネジメントシステムの実施状況から各種の環境負荷の改善状況、環境コスト、対策の効率にまで言及し、比較することが可能な指標として「環境会計」が必要となってきた。

#### 2. 西友 環境会計の定義

##### (1)定義

西友環境会計とは、上記の目的を達成するために、事業活動から生じる様々な環境に関

することがらを把握測定して、その結果を会社の利害関係者に報告する一連のプロセスをいう。測定単位は、貨幣額のみならず物量単位も使用する。

環境保全コスト = 環境維持、環境負荷削減、環境改善を目的に支出される投資および費用(貨幣額で把握)

環境保全効果 = 環境維持、環境負荷低減、環境改善の実績(各物量単位で把握)

経済的效果 = 環境保全活動に伴う費用削減額および損失回避額並びに環境配慮商品による経済効果(貨幣額で把握)

## (2)集計の範囲

原則として、西友単体の事業活動範囲を集計の範囲とする。

## (3)対象期間

一会計期間(3月1日～2月末日)とする。

## 3. 西友 環境会計の方針

### (1)環境保全コストの計上基準

投資及び費用の区分 = 「投資」および「費用」の分類は、財務会計の費用・投資分類による。

複合コストの計上基準 = 差額集計、按分集計、簡便法、特記付き全額(差額集計を原則とし、按分集計、簡便法を代替的に利用する。例外的に全額を集計する時は注記する。)

人件費の計上基準 = 推定作業時間 × 平均単価

投資(資産)の償却 = 財務会計上、「投資」に分類されるものを、5年間で、均等償却する。

### (2)環境保全効果の算定基準

環境保全効果の区分

a) 事業エリア内効果

b) 上・下流効果

c) その他の効果

環境保全効果の捉え方、計算方法

原則として

a) 前年度対比の改善量 = (前年度環境負荷 - 当年度環境負荷)

ただし、より合理的と考えられる場合には

b) 基準年との対比

c) 無対策の場合との対比、による改善量を用いる

(3) 経済的効果の算定基準

確実な根拠に基づき算定される経済効果

a) リサイクル活動でえられた有価物の売却額 = 回収数量 × 単価

b) 省エネによるコスト削減額 = 前年度との差額もしくは基準年度との差額

c) 廃棄物の発生抑制およびリサイクル活動により減少した廃棄物の処理費 = 廃棄物の削減量 × 廃棄物処理費単価(20 円/kg)

環境配慮商品による経済効果 = 環境配慮型のプライベートブランド商品の売上による売上総利益

(出所:「西友環境活動報告 2000」)

【3-4】 環境コストを反映させた貸借対照表の例

資 産 の 部	負 債 の 部
流動資産 棚卸資産 ・ 環境保護目的で購入された材料等 ・ 環境保護目的で製造された製品 未収金 ・ 環境保護目的の売上等により生じた債権 固定資産 1. 有形固定資産 ・ 環境保護目的で投入された建物や機械設備 2. 無形固定資産 (・ 環境保護に関する諸権利) 3. 投資その他の資産 ・ 環境保全活動への出資金 ・ 環境保全活動への長期貸付金 繰延資産 ・ 環境関連技術開発費	流動負債 環境保全活動のための短期借入金 未払金 ・ 環境保護目的の仕入等により生じた債務 未払環境税 引当金 ・ 修繕引当金 (環境保護に投入された有形固定資産) 固定負債 社債 ・ 環境保全活動のために発行した社債 環境保全活動のための長期借入金 引当金 ・ 損害補償損失引当金 (環境問題に関する) ・ 退職給与引当金 (環境保全活動関係) 資 本 の 部 資本金 資本準備金 利益準備金 その他の剰余金 1. 任意積立金 (環境保護措置目的) 2. 当期末処分利益

## - 参考文献一覧 -

(アルファベット順)

- [1] デヴィット・コリソン 「環境会計・報告・検査」 1999年  
<http://www.eic.or.jp/eanet/Kmain.html>
- [2] Dave Owen, Green Reporting, Chapman & Hall., 1992
- [3] GRI, Sustainability Reporting Guidelines, 1999
- [4] Joel Makower, Business for Social Responsibility, BEYOND THE BOTTOM LINE, Tilden Press, Inc., Business for Social Responsibility, 1994.  
(下村 満子監訳 『社会貢献型経営ノすすめ』 シュブリング・フェアーク東京 1997年)
- [5] 株式会社トーマツ環境品質研究所 「トーマツ環境ニュース」  
<http://www.teri.tohmatu.co.jp/>
- [6] 環境庁 「環境会計システムの確立に向けて」 1999年  
<http://www.eic.or.jp/eanet/Kmain.html>
- [7] 勝山 進 「環境会計の現状と課題」 『JICPA ジャーナル 1999年 12月号』
- [8] 経営研究調査会 「環境会計に対する基本的考え方」 『JICPA ジャーナル 2000年 3月号』
- [9] 國部 克彦 『環境会計』 新世社 1998年
- [10] 國部 克彦 『社会と環境の会計学』 中央経済社 1999年
- [11] 松尾 隼正 『環境情報開示論』 白桃書房 1999年
- [12] Michael Power, The Audit Society, Oxford University Press, 1997
- [13] 水口 剛・國部 克彦ほか 『ソーシャル・インベストメントとは何か』 日本経済評論社 1998年
- [14] 小川 和宣 「地球環境問題と環境監査の役割」 <http://www.rrr.gr.jp/iso/Rob>
- [15] Rob Gray, Dave Owen, Carol Adams, accounting & accountability, Prentice Hall Europe., 1996
- [16] Susan McLaughlin, "Observations on Environmental Managerial Accounting in the U.S.", 1999 <http://www.eic.or.jp/eanet/Kmain.html>
- [17] 谷本 寛治 「企業社会論」 『経営学概論』 税務経理協会 1999年
- [18] 鳥羽 市英 『監査基準の基礎』 白桃書房 1994年

- [19] 中央青山監査法人 「中央環境ニュース」 <http://www.chuoaooyama.or.jp/>
- [20] 山上 達人 『環境会計の構築』 白桃書房 1996年
- [21] 山上 達人・菊谷 正人 『環境会計の現状と課題』 同文館 1995年
- [22] 吉田 文和 「廃棄物と汚染の政治経済学」  
<http://cc.www.hokudai.ac.jp/~j15275/>
- [23] 湯田 雅夫 『ドイツ環境会計論』 中央経済社 1999年

## - 参考URL一覧 -

(アルファベット順)

- [w1] 朝日監査法人 <http://www.asahiaudit.or.jp/>
- [w2] バルディーズ研究会 <http://www.geocities.co.jp/Milkyway/4189/>
- [w3] C E P <http://www.cepnyc.org/>
- [w4] C E R E S <http://www.ceres.org/>
- [w5] 中央青山監査法人 <http://www.chuoaooyama.or.jp/>
- [w6] Co-op America <http://www.coopamerica.org/>
- [w7] Ecology Symphony <http://www.ecology.or.jp/index.html>
- [w8] E P A <http://www.epa.gov/>
- [w9] Folkert van der Molen 氏のHP <http://www.enviroreporting.com/>
- [w10] 富士通株式会社 <http://www.fujitsu.co.jp/>
- [w11] G R I <http://www.globalreporting.org/>
- [w12] I R R C <http://www.irrc.org/>
- [w13] I S S <http://www.iss.cda.com/>
- [w14] 株式会社西友 <http://www.seiyu.co.jp/>
- [w15] 環境報告書ネットワーク <http://www.wnn.or.jp/wnn-eco/ner/>
- [w16] 環境庁 <http://www.eic.or.jp/eanet/Kmain.html>  
( 環境省 <http://www.env.go.jp/> )
- [w17] 監査法人太田昭和センチュリー <http://www.oscaudit.or.jp/>
- [w18] 監査法人トーマツ <http://www.tohatsu.co.jp/>
- [w19] K L D <http://www.kld.com/>
- [w20] 日本電気株式会社 ( N E C ) <http://www.nec.co.jp/>
- [w21] 両備バス株式会社両備不動産カンパニー <http://www.rrr.gr.jp/>
- [w22] ソニー株式会社 <http://www.sony.co.jp/>
- [w23] トーマツ環境品質研究所 <http://www.teri.tohatsu.co.jp/>
- [w24] 東洋経済新報社 <http://www.toyokezai.co.jp/>

[w25] 通商産業省 <http://www.miti.go.jp/>

( 経済産業省 <http://www.meti.go.jp/> )