

## 環境会計計算書体系の確立に向けて（中間報告）

平成14年9月2日

日本公認会計士協会

### ・環境問題と日本公認会計士協会の役割

#### 1．自主的・積極的な環境保全活動の必要性

産業革命以後、今日までの大量生産・大量消費・大量廃棄の社会経済システムは人々の生活に物質的な豊かさをもたらしたが、同時に天然資源の枯渇危機、地球温暖化、オゾン層破壊、酸性雨、化学物質による生態系の変化等の地球環境問題をも生じさせることになった。

過去に我が国では、工場からの排煙、排水、騒音、振動、悪臭などによる地域住民の健康被害、いわゆる産業公害が問題になった。これら産業公害問題に対しては、特定された汚染者への規制等を強化することで解決が図られてきた。しかし、国境を越えて多くの人々や生態系に被害をもたらす地球環境問題は、企業や一般市民を含めた社会経済活動全体の結果によるものであり、個々の汚染者と被害者を特定することは困難である。また、これら地球環境問題による被害の大きさや発生の時点を明確にすることも困難である。このように、政府が個別に対応できる範囲を超えて複雑で多様化した環境問題に対して、規制的手法によるだけでなく、個々の企業、市民一人一人の自主的で積極的な環境保全努力の推進と、持続可能な社会を目指した経済活動の变革が必要とされている。

#### 2．なぜ会計分野で環境保全に取り組むか

大量生産・大量消費・大量廃棄の社会経済システムを改め、持続可能な社会を実現していくために、企業には環境保全に配慮した経営が求められている。また、企業をとりまくステイクホルダーには、そのような経営を行う企業を適切に評価していくことが求められている。さらに、地球環境資源は社会の共有財産であり、それに対して大きな影響を及ぼす企業には、環境保全活動の状況に関するアカウンタビリティ（説明責任）があるという認識が広まりつつある。社会全体として企業の環境保全への取り組みを支援するためにも、環境保全の観点から企業を評価することができる情報開示の仕組みを確立する必要がある。

現在の財務会計は企業の経営成績、財政状態及びキャッシュ・フローを表す情報を市場に提供することによって、企業が市場において適切に評価されることに貢献してきた。しかしながら、従来は環境保全の観点から企業を評価するということが想定されていなかったため、現在の財務会計は企業の環境保全の状況を評価する情報として

は十分ではない。社会経済システムの根幹である市場において企業の環境保全活動が促進される仕組みを確立するためには、財務会計の枠組みとは別に、環境保全の視点から体系化された新たな会計の枠組みを構築することが必要になってきている。

### 3. 日本公認会計士協会の果たすべき役割

企業の環境保全活動に関する会計分野での取組みとしては、既に環境会計の分野がある。我が国の環境会計は、平成11年3月に環境庁(現環境省)が『環境保全コストの把握及び公表に関するガイドライン～環境会計の確立に向けて』(中間とりまとめ)を公表して以来急速に発展し、平成14年3月には新たに『環境会計ガイドライン2002年版』が公表された。日本公認会計士協会としても、平成5年に経営研究調査会の中に環境監査小委員会、更に平成7年に環境監査研究部会を設けて環境監査及び環境会計の調査研究に着手し、平成10年から平成11年にかけて同部会を環境会計専門部会と環境監査専門部会とに分割して体制の強化を図ってきた。その間、数次にわたって独自の研究報告を公表するとともに、海外における環境会計等の動向を我が国に紹介してきた。また、環境省とも共同研究会を開催するなど連携を図ってきた。

環境省の調査によれば平成13年度には、既に491社が環境会計を導入しており、導入企業数は急増している。しかし、現在の環境会計は、企業の環境保全活動の状況を評価する情報としてまだ十分に活用されておらず、環境会計の枠組み、すなわち環境会計情報の内容、範囲、算出基準等も必ずしも完成されたものとはいえない。環境会計を更に発展させ、企業の環境保全活動の状況を適切に表すツールとしてより有用なものとしていくことが社会にとって必要である。そして、そのような環境会計の発展に寄与することは、会計分野の専門家集団である当協会の使命であると考えている。そこで本報告は、外部公表目的の環境会計に焦点をあてて、そのあるべき方向性について提言するものである。環境会計の構築に当たっては、企業、利害関係者、政府、その他社会の各層からの参画が不可欠と考えるが、本報告がそれら関係者各位の今後の取組みにおいて、参照されることを期待している。なお、環境会計には外部への公表を目的とする場合と、企業内部の意思決定に利用することを目的とする場合があり、前者を外部環境会計、後者を内部環境会計若しくは環境管理会計と呼ぶことがある。本報告では、企業が環境保全活動の状況を外部に報告し、市場においてその情報が適切に評価されるという構想を前提としているので、以下、特に断りのない限り環境会計という用語は外部環境会計の意味で用いる。

## ・環境経営をとりまく現状

### 1. 企業の自主的な環境保全への取組み

序章で述べたように、今日、企業が自主的に環境保全に取り組むような社会経済システムを構築することが強く求められている。既に多くの先進的企業は、環境マネジメントシステムを構築して環境保全活動に取り組むとともに、その取組状況や取組み

の成果を環境報告書等を通じて外部に公表するなど、自主的な取組みを始めている。例えば、環境マネジメントシステムの国際規格の一つである ISO14001 の我が国の認証取得件数は 2002 年 4 月末時点で世界最多の 9000 件以上であり、環境省の平成 13 年度調査によれば環境報告書を公表している企業は 579 社に上っている。環境マネジメントシステムの構築や情報公開に加えて、企業には実質的に環境への負荷を改善し、更に持続可能な社会の形成に貢献していくことが求められている。

企業が環境保全に最大限の配慮をし、事業活動を通じて持続可能な社会の構築に貢献する経営は、「環境経営」ということができるであろう。環境経営を実践し、持続可能な社会に貢献することによって企業自身も持続可能となるような社会経済システムを構築していくことが我が国の課題である。

## 2 . 環境経営を評価する社会の動向

環境保全活動への企業の自主的な取組みを促進するためには、社会がそれを適切に評価し支持していくことが必要である。企業を経済的成果だけではなく、環境保全の面や社会性の面からも評価しようとする動きは、既に市場に存在している。例えば、投資の際に財務的側面のスクリーニングだけでなく、環境問題や人権問題、雇用の平等などの社会的側面についてもスクリーニングをして投資先を選択するソーシャル・インベストメントは、アメリカでは 1970 年代から本格化し、現在では、ヨーロッパ、アジア、オセアニアにも広がっている。我が国でも 1999 年以降相次いでエコファンドや社会貢献ファンドが発売されており、こうしたファンドの投資家を対象に、複数の調査機関から企業の社会性や環境への取組みに関する格付け情報も提供されている。また、日本経済新聞社の環境経営度ランキングのように、企業を環境の視点から評価した結果を広く一般に公表する動きもある。購買活動においても、環境に配慮した製品や環境保全活動が活発な企業の製品を優先的に購入するグリーン購入が広がっている。こうした動向の中に、企業の環境保全の取組みを評価し、支援しようとする社会が実際に形成され始めていることを見て取ることができよう。

## 3 . 環境経営度の評価の実態

環境経営度とは、環境経営の達成度合いを指す。環境格付けや環境経営度ランキング等に見られるように、さまざまな機関がさまざまな方法によって環境経営度を評価しようとして試み始めている。各評価機関が用いるアンケート等をみると、多くの評価機関では、ISO14001 の認証取得をはじめ、環境マネジメントシステムの構築状況などに重点をおいて評価がなされていることが分かる。しかし、環境保全の観点からは、実際に大気汚染物質は何トンであったかなど、環境に与えている負荷の大きさやその改善度合いなどが、評価に当たってより重視されるべきであろう。

また、外部機関による環境経営度評価の情報源は、環境報告書等で一般に開示されている情報よりも、各機関が企業に送付したアンケートへの回答結果であることが多い。これに関して評価を行う側からは、現在環境報告書等で開示されている情報の範

困や算出根拠などが企業によって異なり、比較が困難であるという理由が指摘されている。

一方、評価を受ける企業の側からは、評価の尺度が明確でないためにどのような情報を開示すべきか分からない、アンケートに基づく評価では回答の表現方法の巧拙や質問の意味の解釈の相違によって、評価結果が左右されるのではないかという問題が指摘されている。

#### 4．環境経営度の適切な評価を可能とする要件

環境経営度の適切な評価が可能になるためには、前提となる情報が整備される必要がある。現代の環境問題は多岐にわたり、企業活動との関係も複雑であるため、企業の評価に当たってどのような問題をどの程度重視すべきかなどについては、社会にコンセンサスが醸成されているとはいいがたい。したがって、評価の方法に関してはそれぞれの評価者によってさまざまな考え方がありうるであろう。しかし、評価の基礎になる情報に関しては、明確に定義され、算出方法が共通化されていることが必要である。そうでなければ、同じ評価方法を適用しても、基になるデータに統一性がないために正しい評価がなされなくなってしまうからである。すなわち、企業の評価方法は多様であっても、その基礎となる情報の作成基準は共通化する必要がある。また、実際に企業から提供される情報がそのような作成基準に準拠したものでなければ、情報としての意味がない。このように考えると、環境経営度の適切な評価を可能にするためには、次の2つの要件が不可欠であると考えられる。

第一に、環境経営度評価の基礎となる情報に関して、一般に公正妥当と認められる基準を確立することである。第二に、評価対象となる情報は信頼性が保証されたものであることである。

以上のように信頼性の高い情報が整備されれば、環境経営度の評価がより行いやすくなる。その結果、例えば、評価の高い企業は市場での資金調達が有利になるなど、環境保全への貢献が正しく評価されることで、環境経営の推進に対してインセンティブが働くようになると期待される。また、企業の環境保全活動の成果を正確に把握することができれば、その成果に応じたさまざまな制度上ないし政策上の優遇措置を講じることも可能になる。企業の環境経営度を適切に評価しうる情報が整備されれば、市場面でのインセンティブと、政策的なインセンティブの両方を考えることが可能になるのである。

### ・環境会計が果たすべき役割

#### 1．環境経営度評価の中核となる情報

有価証券報告書の作成には多くのコストと労力がかかるが、それ以上のメリットがある。すなわち、有価証券報告書を公表する企業は、広く一般の投資家が参加する株式市場での資本調達が可能であり、公開企業としてのさまざまな特典を得ることがで

きるのである。その有価証券報告書の中核となる情報が財務会計情報である。投資家は、その情報をさまざまに加工し、分析することによって企業を財務的な健全性や収益性などの面から評価することが可能になる。同様に、今後企業の環境経営度が市場で適切に評価される社会を構築していくためには、環境会計が環境経営度評価の中核となる情報を提供する役割を担う必要がある。

すなわち、環境会計は、企業が自社の環境保全活動の状況に関する説明責任を果たすためのツールとして機能すべきであり、そのためには企業の環境経営度を評価するに足る情報が盛り込まれている必要がある。環境会計は、導入したことのみが評価の対象となるというものではなく、その内容が環境経営度を評価する際の基本情報となるものであることが望まれる。すなわち、環境会計情報を分析することによって企業の環境経営度が読み取れることが望ましい。そこで、環境会計の将来のあるべき姿を検討するに当たって、まず現行の問題点を検討しておく必要があるであろう。

## 2．現行の環境会計の問題点

環境省の『環境会計ガイドライン 2002年版』によれば、環境会計は「企業等が、持続可能な発展を目指して、社会との良好な関係を保ちつつ、環境保全への取組を効率的かつ効果的に推進していくことを目的として、事業活動における環境保全のためのコストとその活動により得られた効果を認識し、可能な限り定量的（貨幣単位又は物量単位）に測定し伝達する仕組み」と定義されている。そして、実際に近年多くの企業がガイドラインに沿って環境会計情報を公表している。

しかし、現状では環境会計の導入の有無が評価項目の一つになっている程度で、利用者がこの開示された情報に基づいて企業の環境経営度を評価する状況には至っていない。環境会計情報が公表されても、それが利用者に十分に活用されないとすれば、これを作成し開示する企業の側にとっても、作成・開示することの意義が薄れてしまい、環境会計に対する関心も低下しかねない。その結果、環境経営度を適切に評価しうる情報の整備が遠のいてしまうとすれば、企業による環境経営の健全な発展まで阻害される懸念がある。

利用者が開示された環境会計情報を評価に利用できない理由としては、現行の情報内容では環境経営度を評価するのに不足がある、環境保全コストや効果に関して定義や分類に問題がある、それらの算出方法が企業間で相違している、開示情報が集約されすぎていて詳細が分からない、開示様式が十分に統一されていない、などの点が指摘されている。ここに挙げた問題点のより具体的な内容については、今後順次検討していく必要がある。

## 3．今後の環境会計の方向性

環境会計はいまだ発展途上にあるため、従来、各企業の創意工夫に期待するという姿勢がとられてきた。今後も企業の自主的・積極的な取組みはますます奨励されるべ

きであるし、特に環境会計情報として未開拓の領域に関しては、企業の多様な取組みが非常に期待される。

しかし、他方で既に導入企業数が500社に達しようとしているという現状を考えれば、共通化できる部分から徐々に基準の統一化を目指すべき時期に来ているのではないだろうか。特に環境会計に環境経営度評価の中核的な情報となることを期待するならば、評価の中心となる数値に関しては、その算出方法などの基準をある程度統一していく必要があるであろう。それによって情報の有用性を高めることができる。

もちろん、基準の統一を図る場合には、先に述べたような問題点のそれぞれについて慎重に検討し、どのような情報内容が望ましいのかについて、企業、利害関係者、政府、その他社会の各層において広範な議論がなされる必要がある。また、先端的な領域での各企業の創意工夫を阻害しないよう配慮が必要であるし、そのような創意工夫の中からコンセンサスの得られる方法が生まれれば、それも統一基準に引き上げていくといった対応も考えられる。十分な社会的議論を経て一定のコンセンサスが得られるならば、将来的には、少なくともすべての公開企業が、共通の基準で情報を公開する仕組みを構想することも可能であろう。それによって、個別的なアンケート等によるよりも、より公正に環境経営度が評価されるようになると期待することができる。

本報告では、まだ個々の具体的な項目について個別的な基準を提言する段階には至っていない。しかし、環境経営度評価に役立つ環境会計の将来像は、現行の環境会計に比べてより詳細で、より体系的なものであるべきであろう。そのような将来像のイメージを社会で共有することは、今後の議論の出発点として重要であると思われるので、次に環境会計の将来のありうる方向性として、環境会計計算書の体系について提言する。

## ・環境会計計算書体系の提言

### 1．環境会計計算書体系のコンセプト

現行の環境会計は、環境報告書の中で1、2ページを割いて開示されるものが多い見られる。しかし、将来期待される環境会計は、企業の環境経営度を評価するために、現在の環境会計ガイドラインが示している環境会計をその一部として含んだ、より包括的な環境情報を提供する計算書体系として構築することが必要である。すなわち、将来の環境会計は、一枚の表だけで表現される簡単なものではなく、貨幣情報と物量情報に関するさまざまな表から構成される集合体としての計算書体系となることを想定している。しかも、開示された情報同士が有機的に結びつき、それぞれの表が可能な限り体系的に関連していることが必要である。重要な数値に関しては、その算出根拠や内訳明細を示す付属明細表なども含む体系を想定している。

したがって、これは、誰が読んでもすぐに理解できるということよりも、情報を必要とする人が必要な情報を読み取ることができること、十分に読みこなせば企業の環境保全活動の状況を的確に把握することができることを重視するものである。上記の

ような詳細な情報が開示されれば、それらの数値をさまざまに加工することで多様な読み方が可能になると期待される。また、企業間及び同一企業での複数期間での比較可能性を確保するために、数値の算出基準を明確化し、できる限り統一的な開示様式を求めていく必要がある。

## 2．対象読者の設定

環境会計も外部への情報開示の一つである以上、情報の利用者を想定することが必要である。本報告が提言する環境会計は、企業の環境経営の状況を多様な観点から分析し、的確に評価し把握したいと考える利用者、言い換えれば企業評価や企業調査の目的で読む利用者を想定したものである。

## 3．環境会計計算書の開示情報

環境会計計算書の内容として、具体的にどのような情報を含むべきかについては、現時点で確定することは容易ではないが、少なくとも貨幣情報と物量情報の両方を含み、そのそれぞれについてフロー情報とストック情報があると考えられる。貨幣情報のフロー情報として代表的なものとしては環境保全コストが考えられる。したがって、現在の環境会計も当然この計算書体系の一部を構成することになる。しかし、貨幣情報のフロー情報はそれだけに限られるわけではない。貨幣情報のストック情報としては、環境負債や環境資産などが考えられる。

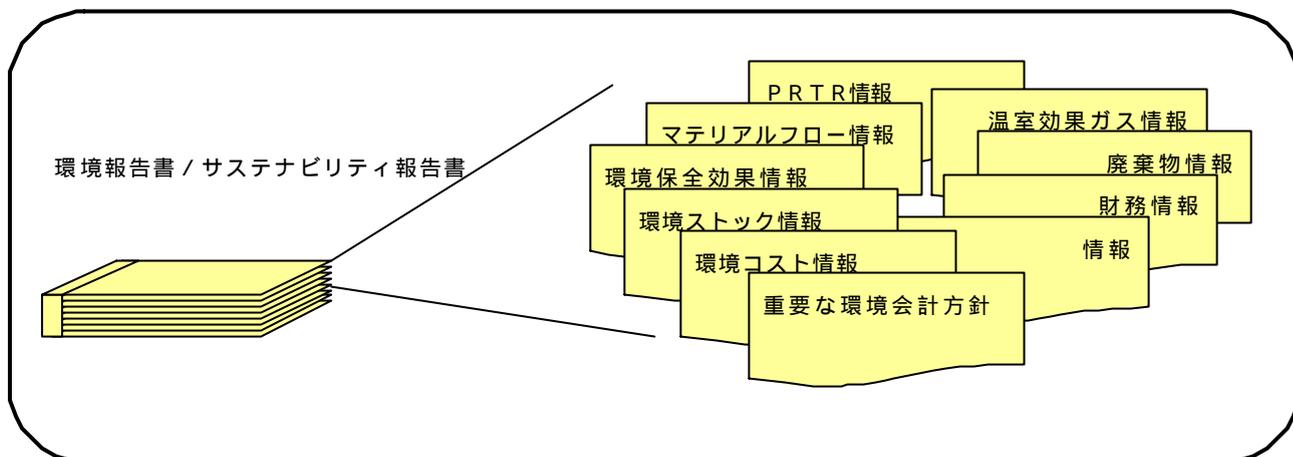
一方、物量情報のフロー情報としては、原材料、エネルギー等の企業活動に必要なインプットと、製品及び廃棄物、大気・水系への排出物等のアウトプット情報が考えられる。例えば、特定化学物質の環境への排出量の把握等及び管理の改善の促進に関する法律（PRTR法）に基づく化学物質の排出・移動量なども、このようなフロー情報の一部を構成する。また、資材・原材料等のマテリアルフロー情報もここに含まれるであろう。すなわち、物量情報のフロー情報は、環境負荷に関わる種々の項目や要素ごとの複数の表で構成されることになる。物量情報のストック情報として代表的なものは、土壌汚染の状況などである。これらの表は、単に別々にみるだけでなく、例えば温室効果ガスの物量情報がエネルギーコストや排出量取引などに関わる財務情報などと体系的に結びつくというように、さまざまな分析を可能にするものと考えられる。

環境会計計算書体系には更に、「重要な環境会計方針」が加わる必要があると考えられる。これは、現行の財務会計における「重要な会計方針」に相当するもので、主要な環境会計情報がどのような基準で算出されたかなど、情報の利用者が環境会計情報を正しく理解する上での前提となる情報である。

情報の利用者は、以上のような種々の環境会計情報を加工することで、いわゆる環境効率性指標やその他のさまざまな指標等を算出して、評価に利用することも可能である。また、現在も多くの企業が独自の創意工夫によって、さまざまな指標化や自社評価を試みているが、本報告で想定する環境会計もそのような企業の独自の取り組みと

何ら対立するものではなく、コアとなる計算書体系に加えて各企業が独自の判断でさまざまな計算書を付加していくことができるものと考えている。

下記の図は、以上のような環境会計計算書の体系を分かりやすいようにイメージ化したものである。ただし、項目はあくまでも例示である。



【環境会計計算書体系のイメージ】

#### 4．環境報告書等との関係

本報告が想定する環境会計は、環境会計計算書という独立した体系として存在するものと考えている。同時にそれは環境報告書や、環境、社会、経済の情報を統合するものとして提唱されているサステナビリティ報告書（持続可能性報告書）<sup>(注)</sup>等の重要な一部を構成しうると考えられる。環境報告書等には、環境基本方針や行動計画、技術開発の状況などさまざまな定性的な情報とともに、定量的な情報が表やグラフなどさまざまな形で掲載されている。環境会計計算書体系は、環境報告書に期待される情報のうち貨幣情報と物量情報について、共通の算出基準を適用し、それらの情報を有機的に関連付けて、定型化した共通のフォーマットで開示するものである。

なお、業種によって環境負荷の内容や重要性に違いがあることから、業種を超えて共通の開示様式を定めることが合理的でない場合も考えられる。そのような場合には、業種ごとに統一の様式を考えることが望ましい。

#### 5．情報の信頼性の確保

環境会計情報が企業の評価に利用され、それによって評価された企業が何らかの利益を享受するか、または不利益を被るとするならば、そこで使われる環境会計情報は信頼性のあるものでなくてはならない。公表される環境会計情報に対して第一義的に責任を持つのは、情報の作成者たる経営者であるから、まず経営者自身が自社の公表する環境会計計算書体系の諸数値について、信頼に足るものであることを言明することが重要である。

経営者が実際に自社の環境会計情報が信頼に足るものであると断言するためには、そのような情報の信頼性を保証する仕組みを整備する必要があるであろう。すなわち、

環境会計情報を作成する上での内部統制システムを整備し、それを有効に運用することが、信頼性を確保する上での第一歩となる。そのような条件が整えば、更に外部の第三者による検証を検討することができる。利害関係者の立場にたてば、自己申告のみによる情報よりも、外部の第三者の検証を経た情報の方が、外観的にもより信頼度の高い情報となるからである。環境会計情報が環境経営度評価の基礎資料として使われるようになるためには、最終的には、情報の信頼性を第三者による検証のレベルにまで高めていく必要があると考えられる。

## 6. 当面の検討課題

ここまで、本報告が想定する環境会計計算書の全体像について述べてきた。しかし、このような多岐にわたる計算書の基準を一朝一夕に作成するのは不可能であるから、現実には徐々に議論を積み重ね、実務の進捗状況も見ながら、検討していく必要がある。一方で、既に具体的な開示が進んでいる部分の中にも問題がある場合がある。例えば、他のコストと複合して発生する環境保全コストには、差額集計などの方法が適用されているが、差額部分をどのような基準で見積もったかという方法の説明がなければ、外部利用者にとっては信頼性の高い情報とはならず、利用価値の低い情報となってしまう。また、環境保全コストの中には、多いことが一定の評価を得るものと、少ない方が望ましいものとが混在しており、一律に同じ基準で評価できない。したがって、現在の分類のほかにそのような環境保全コストの性質に応じた分類もなされた方が、より情報としての有用性が高まる。さらに、前年対比や基準年対比で算出する環境保全効果だけでは環境保全コストと対比する上で十分ではないとの指摘もある。これらに代表されるさまざまな具体的な点について、本報告が提唱した環境会計計算書の全体像を念頭におきながら、順次検討していく必要があるだろう。当協会としても、今後検討がまとまったところから順次結果を公表していく予定である。

以 上

---

(注) サステナビリティ報告書 (sustainability reporting) : サステナビリティ報告書とは、GRI (Global Reporting Initiative) が提唱したもので、従来の環境報告書に加え、企業活動の経済的側面や社会との関係についても報告する総合的な企業報告書の考え方である。GRI は、環境報告書の作成を推進してきた各国の民間機関等の国際的な連合体であり、サステナビリティ報告書の国際的ガイドラインを提唱している。