

環境情報開示の動向

Movements in Environmental Information Disclosure

松尾 聿正 (関西大学教授)
Nobumasa Matsuo

要約

本稿の目的は、企業の環境保全活動に関する情報開示の現状を把握し、その課題を明示することにある。以下の展開では、まず、最近10年間における環境問題の推移を概観する。次に、環境情報開示の現状を検討して、問題点を明らかにする。最後に、そうした問題を解決する手掛かりとして、国連の環境会計とわが国環境庁の環境保全コストに関するガイドラインを検討する。

Summary

The purpose of this paper is to grasp the present situation in the disclosure of information about the environmental preservation activity of the business, and to specify their problems. First, it includes a summary of a survey of the changes in environmental problems in the recent 10 years. Then, the present situation in the disclosure of environmental information is examined, and the principal problems are made clear. At last, as the key to solve those problems, the environmental accounting in the United Nations and the guidelines about the environmental preservation costs of the Japanese Environmental Agency are examined.

はじめに

地球温暖化は今後最も深刻な影響が懸念される環境問題として、その防止に向けた取り組みが真剣に議論され、実践されつつある。1998年11月にアルゼンチンの首都ブエノスアイレスで開催された「国連気候変動枠組条約第4回締約国会議(COP4)」では、前年のCOP3の京都議定書で導入された地球温暖化防止のためのメカニズム(排出権取引、共同実施、クリーン開発メカニズム)の制度の具体化を巡って議論が展開された。

COP4では地球温暖化防止メカニズムの具体的な取決めは成立しなかったが、今後のタイムフレームを伴う目標及びそのための具体的な取組みを規定する行動計画(いわゆる「ブエノスアイレス行動計画」¹⁾が採択された(環境庁[1998])。

地球環境問題に対する意識の高揚を反映して、企業も環境保全活動に積極的である。本稿の目的は企業の環境保全活動に関する情報開示の現状を把握し、その課題を明示することにある。以下の

展開では、環境情報開示の現状把握に先立ち、まず最近10年間における環境問題の推移を概観する。その後に環境情報開示の現状を検討して、問題点を明らかにする。最後に、環境情報開示の現状が抱える問題を解決する手掛かりとして、国連の環境会計及びわが国環境庁の環境保全コストに関するガイドラインを検討する。

1. 環境問題の展開と推移

環境問題の展開と経緯を概観するために、最近10年間の環境問題に関する主要な動きを素描してみよう。表1がそれを表している。表1から、各列の最近の動きの内容を紹介しておこう。なお、COP4の概要は冒頭で言及したので、ここでは省略する。

表1 最近10年間の環境問題に対する対応の主な推移

西 暦	主要な国際的環境協定	代表的な国際的環境規制	わが国の主要な環境対応
1987	「モントリオール議定書」(オゾン層保護条約議定書)採択(今世紀末までのフロン全廃規制)		
1988	気候変動に関する政府間パネル(IPCC; Intergovernmental Panel on Climate Change)をUNEP(国連環境計画)とWMO(世界気象機構)の下に設置(地球温暖化の予測、対策等に関する世界各国の科学的・技術的研究成果の収集、分析を開始)		「特定物質の規制等によるオゾン層の保護に関する法律」制定(フロン対策積極化)
1990			「地球温暖化防止行動計画」を閣議決定(1人当たりCO ₂ 排出量(わが国温室効果ガス排出量の96%を占めている)を2000年以降概ね1990年レベルで安定化を図ること)
1991			経済団体連合会「地球環境憲章」を策定・公表(経済成長と環境保全の両立を求める)
1992	「気候変動問題枠組条約」採択(温室効果ガス排出量を2000年までに従前の水準に戻すための政策・措置の実施状況を締約国会議に報告することを義務付け)		
1993			「環境基本法」制定(将来の世代まで環境の恩恵を受けられるように、すべての主体が環境保全に務める責務があることを規定し、特に企業活動については、原料の使用から廃棄に至るすべての過程で環境負荷の低減に努めるよう求めている)
1994		BS7750(英国産業界が作成した環境に関する自己管理規格を英国規格協会が制定・公布した環境管理規格)	
1995	「地球温暖化防止条約締約国会議(第1回)」(ベルリン)(CO ₂ 排出削減数値目標とその年次目標に関する各国間調整が課題となる)	EMAS(Eco-Management and Audit Scheme)(EUで展開する事業活動のみならず、EU向け製品を輸出する事業活動にも適用が開始されているEU環境管理・監査スキーム)	
1996		ISO(International Organization for Standardization)14000(日、米、欧など国際標準化機構(ISO)加盟各国が、企業の環境対策を審査する目的で導入している国際環境管理規格)	ISO14000を日本工業規格にJIS Q 14000シリーズとして組み入れ、制定
			経済団体連合会「経団連環境アピール—21世紀の環境保全に向けた経済界の自主行動宣言—」を公表(①地球温暖化対策、②循環型経済社会の構築、③環境管理、④海外事業展開にあたっての環境配慮が柱)
			経済団体連合会「循環型社会の構築に向けた課題—廃棄物対策の促進に向けて—」を公表(①廃棄物の排出削減・リサイクルの推進、②産業廃棄物処理施設整備の促進、③不法投棄・不適正処理防止策、④不法投棄の原状回復が柱)
1997	「地球温暖化防止条約締約国会議(第3回)」(京都)(2000年以降における先進国の温室効果ガスの排出削減目標を定める法的文書が「京都議定書」の形で採択された)		経済団体連合会「経団連環境自主行動計画」を取纏め、各業界に呼びかけ(この呼びかけに呼応して、36業種、137団体が行動計画を策定。行動計画は毎年定期的にレビュー)

（1）京都議定書

「京都会議」開催の契機は、1980年代後半より深刻な問題としてクローズアップされた気候変動問題に国際的に取り組むことが必要であることの認識が増大してきたのを受けて、1992年のリオ・サミットで気候変動問題枠組条約（1994年3月、発効）が採択されたことにある（通商産業省 [1997]）。

同会議の成果は、2000年以降における先進国の温室効果ガスの排出削減目標を定める法的文書が「京都議定書」の形で採択されたことにある。主な採択内容は次の通りである（環境庁 [1997]）。

① 対象ガス

二酸化炭素（CO₂）、メタン（CH₄）、亜酸化窒素（N₂O）、ハイドロフルオロカーボン（HFCs）、パーフルオロカーボン（PFCS）、六フッ化硫黄（SF₆）の6種類。

② 目標期限

2008～2012年の5年間

③ 数量目標

CO₂、CH₄、N₂Oの3ガスについては1990年水準を基準とし、HFCs、PFCS、SF₆の3ガスについては1995年水準を基準として、二酸化炭素換算での総排出量を少なくとも5%削減する。

国別削減目標として、日本6%減、米国7%減、EU8%減とする²⁾。

④ 排出権取引及び共同実施

他国との排出権取引や共同実施を認める。排出権取引の実施方法は、次回締約国会議（1998年11月、アルゼンチン）以降、早急に決定する。

COP 4では、最大の焦点であった地球温暖化防止メカニズムの具体的な制度設計については合意に達しなかった。しかし、メカニズムの中核となる排出権に関する市場取引は、都市スモッグ・

酸性雨対策の視点から、既に1995年1月1日から二酸化硫黄（SO₂）を対象として、米国シカゴにおいて実施されている³⁾。また、世界銀行は地球温暖化の最大原因物質とされる二酸化炭素（CO₂）を対象として、排出権取引市場の整備に向けた基金（カーボンファンド（炭素基金））の創設を提唱し、2000年1月18日に発足した。わが国からは東京電力をはじめ電力6社と三菱商事、三井物産が参加を表明している⁴⁾。

京都議定書の採択は、排出権取引に関する動きのほか、CO₂削減に向けたわが国主要業界の動向にも影響を与えている。すなわち、わが国主要業界と通産省は、地球温暖化の防止に向けて温暖化ガスの業種別削減・抑制目標を決定したことが報道されている。報道によれば、CO₂を2010年までに90年比で自動車は20%、鉄鋼は10%、電気は18%削減し、排出量が増える業界も伸び率を抑えることになっている（日本経済新聞1998年6月2日）。

（2）ISO14000

1993年2月に環境マネジメントに関する技術委員会TC 207を設置して国際規格の作成を進めてきたISOは、1996年9月1日にISO14001と14004を発行し、1ヶ月後の10月1日には14010、14011、及び14012を発行した（日本規格協会 [1997]）。

わが国はISOによる国際規格の作成に当初から積極的に取り組み、通産省工業技術院から委託を受けた日本規格協会を事務局として、1995年10月に環境JIS専門委員会を設置して上記のISO規格の原案作成に参画し、それらを日本工業規格JIS Q14000シリーズに組み入れ、1996年10月20日に制定した。

1996年10月現在で発行・制定されていたISO 14000シリーズ（JIS Q14000シリーズ）規格は

次の通りである（日本規格協会 [1997]）。

- ・ ISO 14001 (JIS Q 14001)
環境マネジメントシステム（EMS）—仕様及び利用の手引き
- ・ ISO 14004 (JIS Q 14004)
環境マネジメントシステム—原則、システム及び支援技法の一般指針
- ・ ISO 14010 (JIS Q 14010)
環境監査の指針—一般原則
- ・ ISO 14011 (JIS Q 14011)
環境監査の指針—監査手順—環境マネジメントシステムの監査
- ・ ISO 14012 (JIS Q 14012)
環境監査の指針—環境監査員のための資格基準

14001はEMSの要求項目を規定した仕様規格であるのに対して、他は指針規格である（日本規格協会 [1997]）。要求事項は環境方針、計画、実施及び運用、点検及び是正処置、経営層による見直しから成る、いわゆるPDCA（Plan-Do-Check-Act）サイクルの考え方が取り入れられている（日本工業標準調査会 [1996]）。

ISO14001認証登録件数は、1999年3月末日現在9,455件に達している（ISO World [1999]）。このうちわが国は1,960件登録していて、世界最多の登録国である⁵⁾。1,960件の業種別登録状況と業種別構成比の経年推移によれば、1960年6月には電気機械業界が全体の60%を占めていたのが、1999年3月末では同業界が占める割合は40%に低下し、輸送用機械業界をはじめとする多くの業界が登場していて、ISO14001の認証取得が特定業界から多様な業界に広がりつつあることを示している。

(3) 経団連環境自主行動計画

経団連環境自主行動計画は、経団連が1996年

に発表した「経団連環境アピール」に沿って、わが国経済界として地球環境問題に対する積極的な取り組みを行うために、経団連が取りまとめた自主行動計画である。

経団連が1998年12月に発表した同計画の第1回フォローアップによれば（経団連 [1998]）、CO₂排出量は産業全体では1990年度の1.29億トンから1997年度には1.33億トンと、1990年度比3.0%の増加となっているが、自主行動計画を実施することによって2010年には1990年レベルに抑制するとの目標を設定している。

2. 環境情報開示の現状

環境保全に対する意識の昂揚とともに、環境情報を開示する企業も近年急増している。近年、わが国では大手企業を中心に環境情報の開示に積極的であることが調査によって判明している。日経産業消費研究所が1998年7月9日から8月12日にかけて全国上場企業大手350社を対象に実施した「環境管理・会計の動向」に関する調査によれば、回答会社227社のうち97年度中に環境報告書を発行した企業26.9%（61社）を含めて、今世紀中に63%の企業が発行済みないし発行予定である（日経産業消費研究所 [1998]）。

こうした環境報告書の中から、優れた事例を3件紹介しておこう。いずれも各環境項目ごとに目標値・実績値を開示し、時系列グラフを駆使してビジュアルな説明に努力している。

東京電力『環境行動レポート—エネルギーと環境問題への取り組み—』1999年版

東京電力は環境報告書を毎年作成・開示していて、CO₂、SO_x、産業廃棄物等に関する物量データのみならず、環境対策投資額の経年推移をグラフで表示している。同社の1999年版環境報告書

環境コスト 1998年度実績

(単位：億円)

環境対策投資額		送配電線移設工事	451	
大気汚染防止施設		変電所工事		
排煙処理施設	154	(地下・屋内変電所工事)	144	
燃料貯留施設	79	変電設備コンパクト化工事	191	
その他	<u>1</u> 234	鉄塔等の環境調和	<u>9</u> 2,044	
水質汚濁防止施設		その他(受信障害対策等)	<u>42</u> 2,103	
排水処理施設	26	環境投資額合計	2,448	
その他	<u>2</u> 28	環境対策設備維持管理費		
騒音・振動防止施設	80	資本費(減価償却費、支払利息)	878	
産業廃棄物処理施設	<u>3</u> 345	修繕費	35	
環境関連対策投資額		その他(大気・水質等の測定、		
自然環境保全	17	灰処理装置等の運転		
環境調和(地域環境保全)		廃棄物運搬・焼却に関		
送配電線地中化工事	1,249	する委託費用など)	<u>56</u> 969	

は内容をさらに充実させて、従来の環境コスト管理から環境庁ガイドラインに基づく環境会計の導入を試みている。そこでは、環境保全・環境管理の効率化、投資家等のより高度なニーズへの対応を目的として、上のような1998年度環境コスト実績を開示している。

ソニー『環境保全活動報告書』1999年版

ソニーは環境保全活動をグローバルに展開し、ISO14001認証取得が1998年3月末現在ソニーグループ全体で70拠点を超えていた。ソニー『環境保全活動報告書』1999年版では、環境会計の目的が環境効率指標の算出にあることを明示して、環境パフォーマンス(負荷)と環境コストに関する情報を環境会計の対象としている。

1999年版によれば、1997年度の国内事業所での環境コストは、公害防止費用37億1,600万円、環境負荷削減費用27億3,400万円、EMS関連コスト9,400万円、社会貢献費用4億9,300万円、その他費用13億4,800万円で、総額が約83億8,500万円であったことを明らかにしたうえで、

環境活動によるコストの節減につい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項目別(プラスチック、溶剤、金属、ガラス、紙、ゴミ、木製パレット、段ボール、回路基板、廃油、その他の危険でない廃棄物、その他の危険な廃棄物、および鉄および塩化合物の廃棄物)に各々リサイクル量と処分量に関する物量データとともに例示して、排出量合計82,261トンのうち、リサイクル量が58,173トン、処分量24,472トンで処分に関わる費用合計\$3,262,947、リサイクルによる収入合計が\$2,227,242であったとしている。

そこには処分効率、リサイクル効率を測定しようとする姿勢を読みとることができる。

IBM『IBM環境プロGRESS・レポート』1998年版

IBMも環境報告書を毎年作成・開示している。『IBM環境プロGRESS・レポート』1998年版では環境数値情報には物量情報だけでなく財務情報も時系列で開示し、「環境会計」と題してIBMグループ全体の環境対策関連費用と環境対策による節

節約効果・費用回避を下記の項目別に把握して、節約効果（234.6億円）が費用（114.1億円）の倍に達していることを明らかにしている。また物量情報と財務情報が両者とも経年開示されているから、両情報の結合によって環境効率性指標を導出することが可能である。IBMの1997年の環境対策関連費用と環境対策による節約効果・費用回避の金額は次の通りである（単位：億円）。

1997年の環境対策関連費用

① 環境対応管理・人件費	41.3
② 環境対応顧問料	2.9
③ 環境配慮研究費	4.3
④ 許認可費	1.1
⑤ 廃棄物処理費	19.1
⑥ 水質・排水処理管理費	22.9
⑦ 大気中への放出管理費	3.7
⑧ 地下水観測管理費	1.1
⑨ 環境システム改善費	1.3
⑩ 廃棄物と原材料のリサイクル費用	4.4
⑪ スーパーファンドおよび 旧IBM事業所の修復費用	8.4
⑫ その他の環境改善費用	3.6
合計	114.1

1997年の環境対策による節約効果と費用の回避

① 事業所の污水防止活動	33.1
② 施設内リサイクル	15.7
③ 梱包材の改善と削減	35.8
④ 省エネルギー効果	32.4
⑤ 事前対応によるスーパーファンド 施設および事業所の修復費節約	12.5
⑥ 保険の節約	10.9
⑦ 流出改善費の回避	30.0
⑧ 法規制準拠費の回避	64.2
合計	234.6

IBM環境会計の目的は環境保全投資、管理運営支出および節約効果の把握と早期環境対策支出による費用発生の回避、すなわち環境リスクの管理にある。したがって、経済効果と環境リスク回避対応を開示しているところにIBM環境会計の特徴がある。

環境情報開示のこうした進展にも係わらず、環境情報開示に関する一定の基準がないために、開示内容は個々の企業の環境特性を反映してはいても、情報の比較可能性を欠いている。詰まるところ環境情報開示に関するフレームワークの欠如に、この問題は起因している。

3. 国連の環境会計⁶⁾

(1) 環境情報開示に関する国連の見解

国連経済社会問題理事会の下部機関である多国籍企業委員会の「国際会計・報告基準専門家政府間作業部会（Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting）」－以下「政府間作業部会」と略称する－は、1989年3月に開催された第7会期において、会計・報告の分野におけるグローバルな発展問題の一つとして、環境情報開示に取り組むことを表明した。

「政府間作業部会」は環境支出と環境負債の規模が増大していることに対する認識が高まっているにも係わらず、年次報告書において環境問題が広く取り上げられず、企業に広範な自由裁量を許したのは、会計基準の欠如にあるとの問題意識のもとに、企業の年次報告書における環境情報開示の実態を調査した。その結果、企業環境活動に関する情報開示の現状を次のように分析した（United Nations [1992], p.99）。すなわち、

「環境保護対策に関する情報は殆ど記述的で、利用者が期間にわたって、企業の環境上のインパ

クトと財政状態および経営成績との関係を決定できる首尾一貫した基準にもとづいた数量情報は殆ど与えられてこなかった。」

こうした現状分析を基に、1991年3月に開催された第9会期において、「政府及び利害関係者による考慮のための結論」—以下「第9会期勧告」という—と題して、環境情報開示に関する国連の見解を表明したのである（United Nations [1992], pp.97-98）。

第9会期勧告は、次の4つの領域の開示に関係している。

- ① 環境方針のディスクロージャー
- ② 組織活動業績に関するディスクロージャー
- ③ 期中支出に関するディスクロージャー
- ④ 将来支出のディスクロージャー

国連はこの勧告の順境状況を調査したが、芳しい調査結果を得ていない（United Nations [1993], pp.100-101, [1995], p.40）。詰まるところ、国連の一連の環境勧告・調査が示唆しているのは、企業の環境情報を比較可能にするに足るフレームワークないしはガイドラインの必要性である。

(2) 環境会計・報告に関する実務指針

国連は第13会期において、経済社会理事会（Economic and Social Council）から組織変えされた貿易開発会議（United Nations Conference on Trade and Development, UNCTAD）の下で、「政府間作業部会」は1997年12月に「企業レベルでの環境財務会計・報告（Environmental Financial Accounting and Reporting at the Corporate Level）」と題する環境会計・報告の実務指針—以下、「実務指針」という—を発表した（United Nations [1997]）。この実務指針は環境情報開示フレームワークの1つの姿を提示している。

同指針は2つの章から構成されている。

第1章 環境財務会計・報告のための最良の実務

指針に関する暫定意見

第2章 環境業績と財務業績の結合：最良の実務手法に関する調査

1章では、企業、規制主体、基準設定主体が、財務諸表及び同注記で環境事象を取扱うのに最良の実務を検討する際の指針を提供することを目的としている。1章を「暫定意見（interim statement）」と題しているのは、将来、国際会計基準委員会（IASC）が環境問題に関する包括的な意見書を発表するまでの間、経過的に指針を提供するためであるとしている。この暫定意見は、環境資源管理の財務的含意に対する経営者のアカウントビリティに根拠をおいている。

1章では概念定義をもとに、環境コストの認識と測定、環境負債の認識と測定、保険等による第三者からの修復の認識、及び開示が論じられ、環境負債の測定方法については、優先処理として現在価値法（債務を履行するのに必要な将来キャッシュ・アウトフローの見積額の現在価値）が、代替処理としてカレント・コスト法（既存の条件及び法的要件に基づいて、用地復元、閉鎖、除去活動を当期に遂行するのに要する見積コスト）と引当法（最終的に必要なキャッシュ・アウトフローの見積額）が規定されている。

本実務指針の特徴は、伝統的な会計モデルを乗り越える試みを展開して、主要な環境業績指標（Environmental Performance Indicators, EPIs）を識別し、そうした指標と財務業績との関係を検討している第2章にある。

第2章では、先ず伝統的モデルの限界を次のように指摘している。「伝統的な会計モデルは財務業績の意義を強調して、環境問題はGAAPに基づく認識・測定を引き起こすに十分な重要性のある財務的インパクトを齎さない限り無視し、環境問題が報告主体に対して有する意義も、会社経営者が環境戦略を会社戦略全般にどのように統合し

ようと試みているかに関する何らかの妥当な記述も伝えていない。」

伝統的モデルの限界をこのように指摘したのち、環境パフォーマンスを監視し、測定し、報告する一つの有用な体系として、James and Bennett (1994) が識別したEPIsに関する一般的範疇を提示している。

こうした検討をもとに、国連環境会計・報告実務指針は会社の環境パフォーマンスに寄せる関心が環境規制主体のみならず、種々の利害関係者とりわけが金融界（銀行、保険、信託基金マネジャーなど）から強まっていることを示す証拠が多くあるにもかかわらず、これらのステイクホルダーが会社の環境開示を組織的に解釈するのが困難であると考えているのは、(a) 報告の質が任意であること、(b) 環境パフォーマンス指標の算定と開示に関する標準化の一般的欠如が会社間比較を妨げていることにあるとして、年次報告書、別冊環境報告書、及び将来の作業に対して勧告を提示している。本稿では、紙幅の都合上「年次報告書のための環境報告フレームワーク」のみを紹介しておこう。

年次報告書のための環境報告フレームワーク
年次報告要因

勧告される環境開示

会長報告

- ・継続的な環境改善に対する会社の取組み
- ・直前報告以後の重要な改善

セグメント報告

- ・セグメント別環境業績データ
- ・前セグメント報告以後の主要領域での改善

環境報告

- ・報告の範囲
- ・会社の環境方針声明
- ・世界規模での遵守の程度
- ・直面している主要な環境問題

- ・環境管理システムと国際基準（ISO, EMAS等）に関する説明

- ・セグメント別業績物量データ：エネルギー使用、材料使用、排出物（CO₂, NO_x, SO₂, CFSなど）及び廃棄物処理ルート

- ・（エコ効率ベースのEPIsを含む）業界合意済EPIsを含んだ部門個別データ

- ・環境コスト（エネルギー、廃棄、矯正コスト、罰金、科料、環境税、資本投資）に関する財務データ

- ・環境努力による節約・便益に関する財務的見積額

- ・他の環境報告書との関係

- ・独立環境検証声明

営業・財務報告

- ・会社が当面直面している主要な環境問題、

/MD&A

- ・将来法規制によって要求される変更に対する検討進捗度

- ・環境支出の実際額と計画額

- ・未解決の法的事項

取締役報告

- ・環境方針声明（もし他の箇所で提供されないなら）

会計方針の開示

- ・引当て並びに偶発事項に関する見積額

- ・資本化方針

- ・減損方針

- ・責任中断および土地復元方針

- ・減価償却方針

損益計算書

- ・異常な環境賦課（たとえば、矯正、責任中断、損傷賦課）

- ・その他の環境コストとベネフィット

貸借対照表

- ・環境引当額

- ・責任中断引当金
- ・資本化された環境コスト
- ・未収保険

注記

- ・偶発的環境債務とその説明

その他

環境データは要約財務諸表でも提示されうる

4. 環境庁・環境会計ガイドライン

環境庁は毎年実施している「環境に優しい企業行動調査」から、多くの企業が環境保全コスト把握の必要性を認識しながらも、定義・範囲が不明なため集計方法がわからないことが指摘されていたり、上場および非上場企業の5割以上が環境保全コストに関する指針を必要としているのを受けて、平成8年に検討会（座長：河野正男（横浜国立大学教授））を設置し検討してきた結果を、平成11年3月に「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）」として公表した⁷。

同ガイドラインは、次の9つの骨子から成る（環境庁 [1999]）。

- ① 環境保全コストの把握・公表の意義と効果
- ② 環境保全コストの定義
- ③ 環境保全の定義
- ④ 集計に当たっての基本的考え方
- ⑤ 環境保全の取組等との関係
- ⑥ 環境保全コストの分類
- ⑦ 環境保全コストの具体的分類
- ⑧ 環境保全コストの把握に当たって
- ⑨ 環境保全コストの公表に当たって

この中で⑥の「環境保全コストの分類」では、環境負荷低減に要した直接費、間接費、回収・リサイクル費、研究開発費、環境改善対策費その他に分類していて、特に直接費の集計に伴う具体的

内容及び関連する環境負荷データの記載に際しては、単に物量数値の絶対値ではなく、たとえばNOxが〇〇ppmより、〇〇ppmに低減等と傾向値を記載することになっている。

東京電力、ソニー、IBMが環境会計情報を公表していることについては既述したが、このほかトヨタ自動車、富士通、リコー、宝酒造、西友が環境会計情報を公表している。環境庁によるガイドラインの公表は、環境情報開示に関するこうした傾向に拍車をかけるものと期待される。

環境庁による「環境保全コストガイドライン」の公表を契機にして、我が国でも環境会計導入機運が急速に進展しているが、導入の意図は各社それぞれ異なるために、ガイドラインに即して把握される環境コストでも算定方法は異なる。ましてや効果については、全く手探りの状態である。

環境庁ガイドラインをはじめ企業が公表している環境会計から明らかなのは、環境会計情報開示の第1の目的が環境コスト・環境負荷低減関係、すなわち環境効率指標の算出にあることである。環境効率の視点から環境会計情報を検討する際に留意しておかねばならないのは、環境保全努力の成果は、環境投資の継続—環境負荷低減—環境コストの低下という連鎖を辿ることである。したがって、環境会計情報は単年度数値では意味がなく、環境パフォーマンスと環境コストとの経年比較によって、はじめて有意義になる。

むろん、財務数値への影響を的確に把握することが、継続的な環境改善の取り組みに重要なのは言うまでもなく、また効果の開示は継続的な環境投資を経営者に担保させるためにも重要であろう。さらに社会的責任投資（エコファンド）の普及により環境会計の成果が投資評価の対象とされ、その結果環境会計の一般化に拍車が掛かることが予想されうる。その場合でも、環境会計の主たる目的は環境効率指標を提示することにある。

5. 環境情報開示規制の必要性

一般に経営者は、開示の強化に消極的である。開示の拡大は、経営者にとって自らの企業運営方法の暴露に繋がり、厳格な規制は経営者が有している自由裁量の余地を狭めることになる (Taylor and Turley [1986] p.73. 染谷監訳 [1991] 86頁)。しかし、もし環境情報開示を規制しなければ、業種の如何にかかわらず、すべての企業において環境への配慮が求められている昨今、情報開示の質、量、タイミング、方法にムラが生ずることから情報に基づく意志決定を誤導し、その結果社会的公正を招くことになる。

情報の価値は、意思決定に及ぼす影響力の有無とその強弱によって決まる。人が情報を必要とするのは、意思決定に際する不確実性を軽減することにある。企業成果は経営者の行動とその行動が基礎を置く環境条件に依存するから、情報利用者は不確実性を軽減して自己の経済状態を改善するために、情報生産者である経営者の行動とその行動を取り巻く環境条件に関する情報をできるだけ十分に得ようとする。一般に情報は生産者に偏しているうえに、その属性として私的財の側面のほかに公共財の側面を有しているから、情報生産者は自己に有利な状態が期待できないかぎり、自発的に情報利用者の要望に応えることはない。ここに両者間にコンフリクトが発生する。こうしたコンフリクトは、短期的には企業利益に結び付き難い企業環境活動について、なお一層発生しやすい。

規制主体による会計政策の決定を必要とするのは、こうしたコンフリクトを解消して、社会的厚生を最大化を図るためである。そのことは、取りも直さず、経営者による十分な会計責任の遂行を保証することに繋がる。この論理は、企業の環境活動に関する情報開示規制にも当てはまる。

会計開示規制をめぐる議論は、従来、資本市場

の存在を前提にして、経営者とそれぞれ異なる情報要求を持つ種々の投資家との関係として展開されてきた。しかし、企業行動のすべてがすべて資本市場に反映されているわけではない。企業行動が環境に及ぼす影響は、必ずしもそうした市場には反映されない。ところが、企業は環境保全などを規制する各種の条例を遵守することが義務づけられているので、そうしたルールのもとに企業としての行動を選択しているはずである (Stamp [1980] pp.40-41, 12.)。地域住民をはじめとした地球上の全人類は、環境に影響を及ぼす企業行動に利害を有し、それゆえ企業が開示する会計情報に一定の情報要求を持っている。従来の開示規制論議から、この論点が落脱している。環境保全の必要性が今日ほどグローバルなレベルで問われた時期はない。企業活動にとって、環境保全は不可欠な前提条件になっている。こうした状況のもとで、企業環境活動の開示とそうした開示を促す規制の設定は緊急の課題と言える。

おわりに

最近の調査でも、環境情報開示が企業の環境経営度に関する評価に占めるウエートが高まっていることが証明されている⁸⁾。今やすべてのステイクホルダーにとって企業活動が環境に及ぼす影響に関する情報は、企業との係わりを判断するのに不可欠となっている。重要なのは、そうした情報の比較可能性である。近年広がりを見せている企業における環境情報の開示は、個々の企業の環境行動に関する特性を示してはいても、環境情報開示に関するベンチマークないしはフレームワークが欠如しているために、ステイクホルダーが情報に基づく意思決定を行うのを難しくしている。

こうした状況の下で、今回国連が発表した実務指針さらにはわが国環境庁によるガイドライン

は、企業における今後の環境情報開示とりわけ年次報告書による環境報告に有用なフレームワークを提供することになる。

《注》

- 1) プエノスイアレス行動計画の中で、最大の交渉の焦点であったメカニズムについて、その原則、手続き、指針等につき、COP 6 に最終決定を行うことを目的とした作業計画が決定された。
- 2) 国別目標の詳細については、環境庁 [1998] 10頁を参照されたい。
- 3) 米国における排出権取引の詳細については、三菱総合研究所 [1995] を参照されたい。
- 4) 東京電力と三菱商事が参加を表明している世界銀行の炭素基金構想については、日本経済新聞の1997年10月3日、1998年6月2日、1998年11月11日に詳しい。
- 5) 日本はISO14001取得件数に関しては1999年3月末日現在世界最多であるが、EU加盟国はISO14001に加えてEMASを取得している。とりわけ、同日現在ドイツはISO14001を1,300件取得しているほかに、EMASを1,965件取得しているから、国際的な環境マネジメントシステム仕様規格認証取得件数ではドイツが世界最多である（ISO World [1999]）。
- 6) 国連環境会計の詳細については、松尾 [1999] を参照されたい。
- 7) 本稿校正中の2000年5月10日に、環境庁はガイドライン案をもとに検討した結果として、『環境会計システムの確立に向けて（2000年報告）』を公表した。この内容については、機会を改めて検討する。
- 8) 日本経済新聞社が1998年11月中旬から下旬にかけて上場、店頭公開、非上場有力企業のうち金融など一部業種を除いた1,307を対象に実施した「企業の環境経営度調査」によれば、二酸化炭素（CO₂）削減への対策、産業廃棄物再資源化目標など13の評価項目の中で環境情報開示は、環境経営度との相関がこれら2項目に次いで3番目に強い項目となっている（日本経済新聞社 [1998]）。

《参考文献》

James P. and Bennett M., *Environment-related performance measurement in business: from emission to profit and sustainability*, Ashridge, United Kingdom: Ashridge Management Centre Working Paper AMRG 946, 1997. (本ペーパーは未入手。したがって、彼等が提示したEPIsの一般の範疇は、United Nation (1997) に基づいている。)

Stamp, Edward, *Corporate Reporting: Its Future Evolution*, Canadian Institute of Chartered Accountants, 1980.

Taylor, Peter and Stuart Turley, *The Regulation of Accounting*, Basil Blackwell, 1986. ビーター・テラー＝スチュアート・

ターリー著、染谷恭次郎監訳『イギリス会計規制論』森山書店、1991年

United Nations, *International Accounting and Reporting Issues-1991 Review*, United Nations Centre on Transnational Corporations, 1992.

United Nations, *International Accounting and Reporting Issues-1992 Review*, United Nations Centre on Transnational Corporations, 1993.

United Nations, Conference on Trade and Development, *International Accounting and Reporting Issues: 1994 Review*, United Nations, 1995.

United Nations, Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting, *Environmental Financial Accounting and Reporting at the Corporate Level*, United Nations Conference on Trade and Development, TD/B/COM.2/ISAR/2, 3 December 1997.

IBM『IBM環境プログレス・レポート』IBM, 1998年

ISO World『ISOインターネット・ホームページ』
(<http://www.ecology.or.jp/isoworld/iso14000/registr4.htm>)
ISOWorld, 1999

環境庁『平成10年版 環境白書（総説）』大蔵省印刷局、1998年

環境庁「気候変動枠組条約第3回締約国会議の概要」『環境庁インターネット・ホームページ』
(<http://www.eic.or.jp/kisha/19712/30744.html>)』1997

環境庁「国連気候変動枠組条約第4回締約国会議（COP4）について/概要と評価」『環境庁インターネット・ホームページ』
(<http://202.33.38.67/kisha/199811/53415.html>)』1998

環境庁「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）」『経理情報』通巻No.883（1999年4月20日号）

経済団体連合会「第1回経団連環境自主行動計画フォローアップ結果」『経団連インターネット・ホームページ』
(<http://www.keidanren.or.jp/japanese/policy/pol216/kekka.html>)』1998年12月15日

ソニー『環境保全活動報告書』1999年

通商産業省「産業構造審議会地球環境部会報告書」『通産省インターネット・ホームページ』
(<http://www.miti.go.jp/past/h70421rf.html>)』1997年

東京電力『環境行動レポート—エネルギーと環境問題への取り組み—』1999年7月

日本規格協会『JIS Q 14000シリーズ 環境マネジメント及び環境監査の規格解説』、日本規格協会、1997年

日本工業標準調査会『環境マネジメントシステム—仕様及び利用の手引き（JIS Q 14001）』日本規格協会、1996年

日本経済新聞社『日経産業新聞』1998年12月16日

日経産業消費研究所『特別調査 環境管理・会計の動向～主要350社』1998年

松尾隼正『環境情報開示の現状と課題』『関西大学商学論集』第43巻第6号（1999年2月）

三菱総合研究所地球温暖化問題調査プロジェクト『米国のSO₂排出権市場の動向』三菱総合研究所、1995年