

環境会計におけるガイドライン・アプローチ の限界と制度化議論の必要性

水 口 剛

Limitation of Guideline Approach and Necessity of Legislation on Environmental Accounting

Takeshi MIZUGUCHI

Abstract

With the publication of Environmental Accounting Guidelines, the Ministry of Environment has promoted the introduction of environmental accounting into companies. While more than 600 companies work with various types of environmental accounting practices, there remains considerable criticism towards the actual content of the guidelines. Nevertheless, despite a 2002 revision criticisms still remains evident. Therefore, it is apparent that there is a fundamental margin in the guideline approach itself. The Guidelines have two functions; to make internal decisions and to report results of environmental management activities. There is an evident problem with these two functions being included in a single set of guidelines.

Internal decisions depend very much on the situation particular to that company. The Guidelines are too rigid for making internal decisions. On the other hand, comparability is indispensable for external disclosure. However, the Guidelines are too loose for disclosure purpose. To attain full comparability instead of guidelines, standards on environmental accounting are required. It is difficult to make standards without legislation. Yet, we can find out the possibility to include environmental accounting information into annual reports. In this paper I have discussed this possibility from the standpoint of information requirements of investors. Moreover, revising OFR (Operating Financial Review) of annual report in U.K. provides an important example of disclosing environmental related information in annual reports.

はじめに

日本では、企業レベルでの環境会計は、環境省のガイドラインに強く影響され、2003年時点で661社が導入している¹。これだけ浸透していながら、役に立ったという声はあまり聞かず、むしろ批判されることが多い。そのような中、2005年2月に改訂版として「環境会計ガイドライン2005年版」が公表された。今回の改訂によって、問題はどの程度改善されたのか。

従来、ガイドラインの問題は、環境保全コストの分類のあり方や、環境保全コストと効果の対応関係など、内容面から議論されるのが一般的であった。しかしそのような観点から何度も検討し、改訂を重ねても、問題がなかなか解決しないのはなぜか。ガイドラインの問題は、その内容を改訂することで解決できるものと、そうでないものがあるのではないだろうか。内容の改訂によって解決できない問題とは、ガイドラインによる誘導というアプローチの仕方そのものもつ問題である。

しかもガイドラインによる誘導というアプローチは、環境会計にとどまらない広がりをもっている。ここ数年、環境問題への取り組みも含めた企業活動の社会的影響への配慮は、企業の社会的責任（CSR）と呼ばれて注目を集めてきた。しかしCSRの重要性が強調される一方で、それは規制にはなじまないものと一般に考えられ、CSRの推進は企業の自主的取り組みに任されるべきものと考えられている。自主的な取り組みであるとしながらも、それを外部から促進し、方向づけるために使われるのが種々の「ガイドライン」である。だが他方で、伝統的な企業会計の分野では財務会計という極めて制度化された領域が存在し、国際会計基準に象徴されるような強固な規範が実務の方向を規定している。同様に、CSRが真に重要であるならば、より規範性の強い枠組みによって推進すべきではないか。

本稿では、以上のような問題意識のもとで環境会計ガイドラインに着目し、第1節でガイドラインの問題がなぜ解決しないのか、その理由を検討し、第2節では今回の改訂がそれをどれだけ緩和したのか、その成果の評価を試みる。第3節では、ガイドライン・アプローチを補うものとして、制度化の可能性を検討することにしたい。

1. ガイドライン・アプローチの限界

1-1 ガイドラインの規範化問題

2004年度には環境会計ガイドラインの改訂を目的にした環境省の検討会に加え、経済産業省の委託事業として行われた産業環境管理協会主催の環境会計委員会でも、ガイドラインのあり方が議論された。それらの検討の中で、二種類の異なる問題があることが明らかになった。1つはガイドラインの内容であり、もう1つはガイドラインの位置づけである。従来、ガイドラインはその内容面を中心に議論されるのが一般的であったが、むしろ本質的な課題はその位置づけにあるのではないか。

たとえばそれらの検討会などの中で企業側委員からは、「今のままでは経営管理に役立たないので改善してほしい」という意見がある一方で、「すでにガイドラインに沿って環境会計を導入しているので、これを頻繁に変更されては困る」という意見もあった。また「判断に困る項目があるので、基準を明確にしてほしい」という要望がある一方で、「企業の自由を縛るのではなく、現場の創意工夫を尊重する姿勢をより強調すべき」との見解もあった。

これらの意見は、一見相互に対立しているように見えるが、いずれもガイドラインは「従わなければならないもの」と受け止めている点で共通している。本来、環境会計の導入は法的義務ではないので、ガイドラインに問題があれば、企業は独自の方法をとればよいはずである。しかし実際にはガイドラインは事実上の規範として機能している。しかもそれは、事実上の規範でありながらも、明示的には強い規範と位置づけられていないので、完全に準拠されているわけでもない。この中途半端な位置づけこそが、問題の本質であるように思われる。

ガイドラインが規範化する理由は、外部への報告を中心的な目的としているからである。既存の企業会計の場合でも、外部報告を目的とする財務会計では企業会計原則や財務諸表規則などの明示的な規範が存在するように、外部への情報開示に関しては一定の規範が必要となる。ところが環境会計の場合は、同じガイドラインが外部報告の機能だけでなく、内部利用の機能をも持つとしている。そのため規範化したガイドラインを内部管理に適用しようとすることになり、企業活動の多様性と衝突する。そのことが、ガイドラインの内容面での問題として認識され、指摘されてきた。しかしこの問題の本質は内部管理に対して規範的なガイドラインが存在する点にあるのであり、ガイドラインの内容を修正することによっては、根本的に解決することは難しい。一方で、内部管理面からの要請にガイドラインが応えようとするのが、外部報告面での問題につながっている。ガイドラインの内容に多様性を認めることが、外部報告における規範としての有用性を低下させるからである。

このように考えれば、ガイドラインの内容上の問題は、ガイドラインの位置づけの問題と密接に関わっていることが分かる。次にこの点を、内部管理と外部報告に分けて、さらに検討していくことにしたい。

1 - 2 内部環境会計とガイドライン

企業内部での管理や意思決定に利用する環境会計は、内部環境会計または環境管理会計と呼ばれ、環境省の環境会計ガイドラインだけでなく、経済産業省もワークブック²を発行するなどして、種々の手法を紹介してきた。しかし後者は規範的な性質は薄く、個々の手法を有用と考える企業が、それぞれの判断で参照するものとなっている。これに対して環境省のガイドラインは事実上の規範として、多くの企業に浸透しており、しかも内部機能も持つとされている点に特徴がある。

内部管理のための手法は、企業の業種、置かれた環境、管理対象、管理目的等に応じて千差万別であり、すべての企業、すべての場合に適用して有用な手法は稀である。そのため、ガイドライン

に沿った環境会計を経営管理に利用しようとする場合には、多様な内部管理の実態に単一の規範を当てはめることの矛盾が生じることになる。ガイドラインに沿った環境会計が自社の管理活動と整合する企業もありうるであろう。しかし企業の内部管理はさまざまであるから、当然、整合しない企業も存在しうる。そのような企業からは「管理の実態に合っていない」という不満が生じるのは当然であり、ガイドラインが「経営管理に役立たない」との批判を常に受ける理由も、この点にあると考えられる。

そのような批判は、ガイドラインが示す外部報告用の集計表をそのまま内部管理にも用いるという誤解に起因する面が大きい。通常の企業会計を考えた場合、外部報告用の財務諸表だけで内部的な管理を行うことは考えられず、管理目的ではより細分化された会計情報を用いている。環境会計の場合も、当然、内部管理のためには企業の実態に応じた工夫が必要であろう。その意味で、ガイドラインは内部管理面では「従うべき規範」ではなく、参考的な指針と捉えられるべきである。しかし同じガイドラインが外部報告にも用いられるために事実上の規範と化するという現実があるのである。そうであるとすれば、外部報告目的のガイドラインから内部管理の側面を明確に区別することが、現実的な解決策であると考えられる。

環境保全活動のコストを的確に把握し、それを効果と対比させて分析する、という考え方自体は、環境管理会計の出発点として意味があると考えられる。問題は、コスト区分や効果の把握方法が、ガイドラインによって画一化され、個々の企業の管理の実態から乖離する点にある。そのことが内部管理への利用を阻害していたのである。したがってこれを外部報告のガイドラインから切り離し、画一的な規範から解放してやれば、手法としての有用性は高まると考えられる。

1 - 3 外部環境会計とガイドライン

ガイドラインは事実上の規範ではあっても、明示的に強固な規範としては位置づけられていない。したがって各企業が完全に準拠しているわけではない。そもそも完全な準拠を求められるほど、詳細な規定がなされていない。しかもそこに、内部管理面からの要請が加わり、「ガイドラインに固執すべきではない」「自社の管理の実態に合わせて自社用の分類を開発すべきである」などのアドバイスがなされる結果、多様性が容認されている。そのため各企業の開示情報は、一見、標準化された情報であるように見えて、実は企業ごとに異なる基準で算出されたものとなっている。したがって本質的に比較可能でない。企業間で比較可能でなければ、同業他社と比べた評価ができないので、情報としての有用性は低下する。しかもここには、本来比較できない情報が、あたかも比較可能であるかのように開示されてしまうという問題がある。

議論を環境問題への取り組みに関わる情報開示全般に拡張すれば、全ての情報に比較可能性が求められるわけではない。そもそも個々の企業と環境問題との関わり方は多種多様であるし、その保全活動の実態も定性的にしか記述できないケースが多い。そのような中で環境報告書やCSR報告書は、種々のガイドラインや表彰制度に促されて、企業の自主的な取り組みとして発展してきた。作

成企業数の伸びの面でも、開示内容の充実の面でも、極めて成功した取り組みと言えよう。それはいわば、企業側の伝えたい情報と読者側の知りたい情報との間の相互フィードバックがうまく機能した結果である。現在では、環境報告書の詳細な記述をじっくり読み込むことで理解できることは多い。

しかし環境会計情報は、その中における定量化された情報としての位置づけにある。それは、本来、定性的な記述に対して客観的な裏づけを与えるはずのものであろう。たとえば温室効果ガスの排出削減のためにいかに先進的な研究を行っているかという記述だけでなく、では具体的にいくら投資をし、実際にどれだけ削減できたのかという数字があれば、説得力が増す。しかしそのような数字は、比較の対象がなければ、それ単独でも見ても多いのか少ないのかを適切に評価することは難しい。記述情報と数値情報とでは情報の読み方が違うのであり、数値情報だからこそ比較可能性が重要なのである。

数値情報が企業間で比較可能となるためには、各企業が共通の基準で数値を集計する必要がある。逆に言えば、基準のないところで会計情報が比較可能になることはありえない。したがってそれは、個別企業の自主的な努力に待つだけでは、実現しない。共通の基準は外部報告会計におけるインフラであり、企業の外部から提供される必要がある。

だが仮にそのような基準化を目指すとするれば、ガイドラインの提示と企業の自主的取り組みとの相互作用を通して情報内容を発展させてきた今までのやり方を、大きく一歩踏み越えることになる。果たして環境会計の現状は、そこまで成熟したと言えるであろうか。すなわち今の環境会計は、基準を共通化すれば意味のある比較ができる情報であろうか。基準化は反面で固定化をもたらすので、拙速な基準化はかえってその後の発展を阻害する危険もある。そのような観点から、次に、改訂された2005年版ガイドラインを見ていくことにしたい。

2 . 2005年改訂版の意義と課題

2 - 1 改訂の概要

2005年度版での環境会計ガイドラインの主な改訂事項は5つある。第一に公表用フォーマットとして本表のほかに附属明細表を追加し、情報開示の充実を図った。特に附属明細表の一つとして「主要な環境パフォーマンス指標に係るコストと効果の対比表」を示した。これは温室効果ガス排出量、産業廃棄物発生量、特定の化学物質の排出・移動量など、問題領域別に環境保全対策の内容、コスト、効果などを対比して示すものである（表1）。

第二に環境保全コストの分類を多元化した。従来は、公表用フォーマットとして事業エリア内コスト、上下流コストなどの分類のみが示されていたが、今回はこの従来からの分類を「本表（事業活動に応じた分類）」として残す一方、「附属明細表」として「環境保全対策分野に応じた分類」を追加した（表2）。

第三に、環境保全効果の開示方法を充実させた。環境保全効果は基準年度と当年度の環境負荷量の差として定義されているが、従来、その差額部分のみを記載するフォーマットとなっていた。これを改め、計算根拠となった基準年度および当年度の環境負荷量も記載することとなった(表3)。

第四に、集計の範囲を原則として企業集団とした。2002年版では「基本的には全社とすべき」として親会社単体での集計を中心にしていたが、2005年版では連結が中心となった。

第五に外部公表だけでなく、内部管理への活用方法について記載した。そのほかにも、環境会計数値を用いた分析指標として環境効率などの指標を提案し、環境保全効果の経済価値評価や推定的な経済効果などについても、従来より一歩踏み込んだ記述している。

表1. 環境会計ガイドライン・附属明細表「主要な環境パフォーマンス指標に係るコストと効果の対比表」

(温室効果ガス排出量)

前期(基準期間):	当期:	環境保全効果:
目標年度:	目標値:	達成率:
環境保全対策活動の内容		環境保全コスト
合 計		
その他地球温暖化対策に関する環境保全効果の状況 (適宜記載) 例: 環境パフォーマンス指標の増減分析など		

表2. 環境会計ガイドライン・附属明細表「環境保全対策分野に応じた分類」

集計範囲: ()
 対象期間: 年 月 日 ~ 年 月 日
 単 位: ()円

環境保全コスト - 環境保全対策分野に応じた分類 -			
分 類	主な取組の内容	投資額	費用額
地球温暖化対策コスト			
オゾン層保護対策コスト			
その他の大気環境保全コスト			
騒音・振動対策コスト			
水質・地盤環境保全コスト			
廃棄物・リサイクル対策コスト			
化学物質対策コスト			
自然環境保全コスト			
その他コスト			
合 計			

表3．環境会計ガイドライン「環境保全効果のフォーマット」

集計範囲：（ ）
 対象期間： 年 月 日～ 年 月 日
 単 位：（ ）円

環境保全効果				
環境保全効果の分類	環境パフォーマンス指標（単位）	前 期 （基準期間）	当 期	基準期間との差 （環境保全効果）
事業活動に投入する資源に関する環境保全効果	総エネルギー投入量（J）			
	種類別エネルギー投入量（J）			
	特定の管理対象物資投入量（t）			
	循環資源投入量（t）			
	水資源投入量（m ³ ）			
	水源別水資源投入量（m ³ ）			
事業活動から排出する環境負荷及び廃棄物に関する環境保全効果	温室効果ガス排出量（t-CO ₂ ）			
	種類別または排出活動別温室効果ガス排出量（t-CO ₂ ）			
	特定の化学物質排出量・移動量（t）			
	廃棄物等総排出量（t）			
	廃棄物最終処分量（t）			
	総排水量（m ³ ）			
	水質（BOD、COD）			
	NO _x 、SO _x 排出量（t）			
	悪臭（最大濃度 Y mg/l）			
事業活動から産出する財・サービスに関する環境保全効果	使用時のエネルギー使用量（J）			
	使用時の環境負荷物質排出量（t）			
	廃棄時の環境負荷物質排出量（t）			
	回収された使用済み製品、容器、包装の循環的使用量（t）			
	容器包装使用量（t）			
その他に関する環境保全効果	輸送に伴う環境負荷物質排出量（t）			
	製品、資材等の量（t・km）			
	汚染土壌面積、量（m ² 、m ³ ）			
	騒音（dB）			
	振動（dB）			

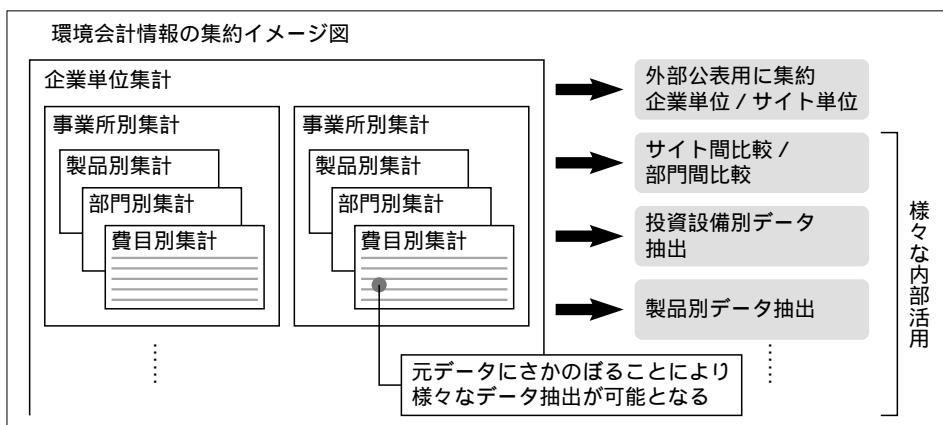
2 - 2 内部利用面での改善

先に述べたように、従来は内部利用目的であっても画一化した規範に従うべきであるかのように受け止められることが多かった。そこで新ガイドラインは、内部利用に関して1章を設け、環境マネジメント活動の一環として位置づけることを明記した。環境会計情報を集計することで、環境保全コストと環境目標の達成状況を評価し、見直しに役立てるというのである。しかも今回は、内部管理用には工場別、部門別、製品群別などの管理単位ごとに区分してデータを集計すべきことを明記し、それらを要約・整理したものが外部公表用であることを明確にした（図1）。さらに、内部

利用のための管理表として事業所別や月別の集計表を示して、意思決定の単位に応じた集計をすることを集計表の点からも明らかにした。

経済産業省が発行した「環境管理会計手法ワークブック」について言及し、今後一層の連携を図っていくとしたことも新ガイドラインの特徴である。実際、両省が提唱する環境管理会計の手法は相互補完的な関係にある。まず環境マネジメント活動全般にわたるコストと効果を把握するガイドラインの方法は、管理活動の基礎であり、環境管理会計の出発点となる。一方、経済産業省の方法は、製品開発や設備投資決定など、個別的で具体的な意思決定に役立てるものである。

またガイドラインの考え方は、「環境保全活動とはコストをかけて行うこと」という前提がある。全ての環境保全活動がコスト削減につながるわけではなく、企業の社会的責任（CSR）として取り組むべき課題もあるので、この考え方は重要である。一方、経済産業省が提唱するマテリアルフローコスト会計などでは、環境保全とコスト削減の両立を追求するので、企業にとって受け入れやすいというメリットがある。ガイドラインがそれらの手法の存在に言及したことも、内部利用が多様であるという理解を進めるのに役立つと思われる。



出所：環境省 環境会計ガイドライン2005年版、2005年 P.46

図 1 . 環境会計情報の集約イメージ図

2 - 3 情報開示面での改善

先に、環境会計情報を有用なものにするためには、規範性を強化して比較可能性を高める必要があることを指摘した。だがその前提として、比較が意味を持つような情報内容でなければならない。そのような観点からは、まず環境保全コストを中心に据えたフレームワークが問題となる。環境保全コストは、その多寡からは単純に良否を判断できないなど、評価の視点と直接結びついていないからである³。

環境保全コスト単独で見ることの限界を補うために、従来から、そのコストがどれだけ環境への

負荷を削減したかという環境保全効果と対比して示すこととしていた。しかし実際には、それぞれのコストと効果をきちんと対応させることは難しかった。環境負荷の発生は製品ラインの変更や操業度などさまざまな要素に影響されるからである。また環境保全コストと効果の対比は、環境保全活動の効率性を示す指標ではあっても、環境保全活動の成果を的確に表す指標とは言えない場合がある。

たとえば濡れた雑巾を絞ると水が出てくるが、固く絞れば、それ以上は出なくなる。これに似て企業の環境保全活動も、対策が進むほど効果が出にくくなるのが一般的である。このとき、環境保全効果が大きいといって、水がジャブジャブ出てくるような企業を評価することはできないであろう。つまり環境保全効果の大小だけをみて適切な評価をするのは難しい。もちろん画期的な技術開発などによって大きな改善がなされることもあるので、原因に遡って分析する必要があるが、それも含めて「どのくらい固く絞れているか」を評価できれば、より客観的であろう。

その意味で、基準年度との差額としての環境保全効果だけでなく、計算の根拠となった環境負荷量も併せて示すこととした今回の改訂は、大きな改善であった。CO₂の年間排出量などの環境負荷量は、それまでの投資や技術開発の積み重ねなど、過去における環境保全活動の蓄積を反映していると思われるからである。

もちろん企業規模が大きければ、負荷総量も大きくなるので、規模の要因を調整する必要がある。また製品構成の変化やパウンダリーの取り方などによっても、数値が変化する。パウンダリーという点では、今回の改訂で集計の単位を原則として企業集団としたので、たとえば親会社は本社機能だけで製造や輸送を子会社化しているような場合も、今後は集計対象に含まれるようになった。この点は、企業間でパウンダリーを揃えるという意味で一歩前進であろう。だが子会社に委託している場合と、資本関係のない企業にアウトソーシングしている場合とをどのように比較すべきかなど、さらに検討すべき課題がある。

一方今回の改訂では、従来の見開きで1ページの公表用フォーマットを改め、多様な附属明細表を作成することを提案した。これは、「環境会計計算書体系」という日本公認会計士協会からの提案⁴とも整合する内容である。中でも「主要な環境パフォーマンス指標に係るコストと効果の対比表」は、重要であると思われる。筆者は、環境会計が今後進むべき方向性として、環境保全コスト中心志向を改め、地球温暖化防止、森林保護、化学物質リスク削減などの、問題領域別に評価の視点を確立していくことを提案してきた⁵。上記の「対比表」は、まさに環境会計を問題領域別に精緻化していく第一歩となりうる。

以上をまとめると今回の改訂について次のように言える。まず環境保全効果と連携させて環境負荷量を開示するとしたことで、評価に有用な情報へと一歩近づいた。また親会社単体から連結への集計範囲の拡大も、企業の実態をよりよく反映し、情報の有用性を高めるものと思われる。さらに主要な環境パフォーマンス指標別の対比表を附属明細表の1つとして追加することによって、問題領域ごとに評価の視点を確立していく可能性が開けた。しかしこれらは環境会計の完成版ではなく、

今後の発展の方向性を示したものである。すなわち現状では、どのような情報であれば比較して評価することが意味をもつのかは完全には解明されておらず、今回の改訂を起点にしてさらに検討していく必要がある。

3 . 方法論から制度論へ

3 - 1 制度化と基準化の関係

現在の環境報告書は、法規制の枠外であっても、事実上毎年発行されている。これは、広い意味では社会的な「制度」の一種となっていると言えるであろう。しかし本稿では、法規制による情報開示の義務化の意味で制度化という用語を用いることにする。これには、環境報告書の発行を義務付ける方向性と、既存の法規制に基づく強制的開示の中に環境関連情報を組み込んでいく方向性の両方が考えられる。

一方基準化とは、開示される情報内容に関して、例えば統一的な算出方法や共通の開示様式などを定めることを意味する。先に述べたように、数値情報は共通の基準に従うことによって比較可能となり、情報の有用性が増す。現在のガイドラインは事実上の規範として企業実務に一定の統一感を与えてきたが、明確な基準ではない。そのため完全に準拠されているわけではなく、環境会計情報は比較可能なものではなかった。外部に公表される環境会計が企業評価に使えないと言われる理由の一つは、明確な基準が存在せず、比較可能でなかったからであると考えられる。

ここで、制度化と基準化は意味が異なることに注意が必要である。本稿では制度化を、情報開示の義務化という意味で用いているが、開示内容に関して詳細な基準を設けるかどうかは別の問題である。詳細な基準を定めて制度化することもできるが、詳細な開示基準は定めず、基本的な原則のみを定めて、情報内容の細部は開示主体の判断に任せるという方法も可能だからである。つまり制度化はしても、基準化するか、しないかという選択肢がある。しかし制度化しなければ、基準化は難しい。制度のないところでは基準を守らせる力が働かないからである⁶。したがって、基準化を求めるならば制度化を考える必要がある。

3 - 2 能動的開示と受動的開示

基準化が必要と考える理論的根拠は、情報の比較可能性の確保にある。一方で、先に検討したとおり、現在のガイドラインはまだ基準化に耐えられるものではない。すなわち現行のガイドラインをそのまま基準としても、比較して意味のある情報になるとは思われない。したがって今後も企業の創意工夫によって情報内容を改善していく努力が必要である。すなわちたとえ制度化したとしても、当面は詳細な基準を設けず、情報内容は企業の自主性に任せざるを得ない。

だがそうだとすれば、従来のガイドライン・アプローチと変わらないのではないか。強制をせず、企業の自主性に委ねることで、環境報告書がここまで充実してきたのに、今さらこれを制度化する

必要があるのか。

このような疑問に対しては、将来の基準化の可能性という点から考える必要がある。現行のガイドラインのままでは基準化になじまないが、将来的にも基準化しなければ、環境会計情報はいつまでたっても比較可能なものとならない。それでは情報としての有用性が高まらず、開示の意義さえ疑われかねない。環境会計への期待や信頼が失われれば、そもそも情報内容を改善しようという企業の意欲も失われてしまう恐れがある。そこで、将来的には基準化し、比較可能で有用な情報になる可能性があるという見通しを示すことが重要である。また基準化を目指して議論を始めることによって、情報内容の改善がさらに進む可能性もある。

基準化に耐える情報内容は一朝一夕にはできないであろう。したがって将来的にもすべての情報内容を基準化するのではなく、基本的には各企業の創意工夫に任せながら、基準化に耐えうる情報内容ができれば、部分的に基準に引き上げていくことが現実的である。企業の自主的取り組みとして情報開示を促進しながら、共通項となる部分をガイドラインとして抽出し、さらに環境会計情報の一部には明確な基準を設けるといった多重構造の情報開示を構想することができる（図2）。

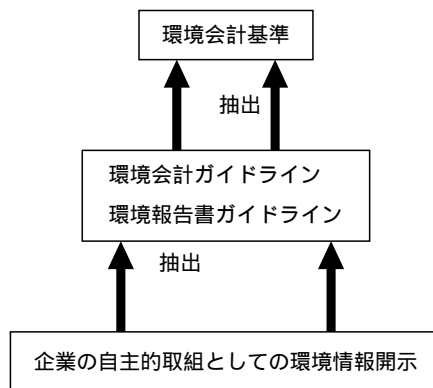


図2．外部環境会計の多重構造

このことは情報開示の質の変化として理解することができる。まずこれまで企業の自主性に委ねることで発展してきた環境報告書は、企業の能動的情報開示として捉えられる。すなわち、企業側に伝えたい内容があり、それをいかにうまくステイクホルダーに伝えるかという観点から行われてきた情報開示である。これに対して基準化された情報開示は受動的情報開示である。これは、個々の企業の意図に関らず、共通の基準に基づいて開示が求められるものである。上に述べた多重構造の情報開示とは、能動的情報開示の一部を受動的情報開示へと移行させることを意味する。

環境報告書が何ら法規制のない中でここまで発展してきた理由は、それが能動的開示であったからにほかならない。ステイクホルダーへの説明の必要性から情報内容は年々充実してきた。しかし

環境報告書の作成企業が700社を超えるまでに増えた現在、能動的開示だけでは、読者は膨大な情報を容易に処理できなくなっている。読者側の情報の理解を効率化するためには、何らかの共通化された尺度が不可欠な段階に来たのではないか。基準化による受動的情報開示が必要なのはそのためである。だからといって能動的情報開示の必要がなくなったわけではなく、両者は併存するものである。

この関係は、財務会計とIR（インベスター・リレーションズ）の関係に似ている⁷。企業が投資家に伝えたい情報を自ら提供するIRは、財務会計を補う自主的な情報開示である。IRだけでは、情報の客観性や比較可能性に欠けるので、財務会計は不可欠である。しかし財務会計だけでは、情報の解釈に限界があるので、財務会計があってもIRの重要性は変わらない。

企業の自主的取り組みとして行われてきた環境会計は、数値自体は客観的なものであっても、当初の開示の性質は能動的情報開示であった。ガイドラインが事実上の規範として機能しはじめたことは、それを徐々に受動的情報開示へとシフトさせてきたことを意味する。今後の環境会計は、この性質の異なる二種類の開示の関係をより明確にしていくことが必要であろう。

3 - 3 制度化の現実的可能性

本稿の意図は制度化の検討が必要となる理論的根拠を整理することであって、具体的な制度設計までは意図していない。しかし現実にもいくつか制度化の動きがある。そこで最後に、代表的な制度化の動きを確認することで、現実的な可能性を検討することにしたい。

まず2004年に「環境情報の提供の促進等による特定事業者等の環境に配慮した事業活動の促進に関する法律」が成立し、2005年4月より施行された。同法は、特定事業者⁸に対して環境報告書の作成を義務付けるとともに、大企業も環境報告書の作成に努めるものとするとの努力義務規定を置いた⁹。これは、国の関与のある特定事業者に限定して環境報告書を義務付けたものだが、今後環境報告書を制度化していく可能性を示している。ただし主務大臣が定める「環境報告書の記載事項等」は、現行の環境報告書ガイドラインに比べて非常に簡単なもので、具体的な記載内容は各事業者任せられている。また環境会計情報は記載事項等に含まれていない。

これに対してEUでは2003年6月に会社法現代化指令¹⁰が採択され、その一環として企業の年次報告書の中で環境および従業員に関する情報を含む財務的および非財務的な業績指標を開示する可能性が生じた。このEUの指令を受けて各国で具体的な法整備が進んでおり、例えばイギリスでは2005年に会社法改正案が上程され、年次報告書のOFR（Operating and Financial Review）の中で、環境問題および社会問題の影響についての記述を求める改訂が進んでいる¹¹。ただしこの場合の環境問題および社会問題に関する情報開示は、あくまでも財務的なりリスクおよび業績動向を理解するのに必要な範囲で求められるものであり、年次報告書そのものが環境報告書ないしCSR報告書へと変化するものではない。しかし社会の認識の進展に伴って、環境問題への配慮の有無が企業業績にも影響するようになれば、年次報告書における投資家向け情報と、環境報告書におけるステイクホ

ルダー向けの情報はオーバーラップしていく可能性があり、そのような部分から制度化を進めていくことも、一つの選択肢と考えることができる。日本でも証券取引法に基づく有価証券報告書の中でリスク情報の開示が始まっているので、イギリスの年次報告書の改革と同様の可能性を考える余地はある。

このように、環境報告書の義務化と既存の強制的開示への環境情報の組み込みという2つの方向で現実にも制度化の可能性が生じている。いずれの場合も現状では、開示内容を詳細に基準化して比較可能性を追求する段階ではないが、制度ができれば、将来的には基準化の検討も可能になることが期待される。

（みずぐち たけし・本学経済学部助教授）

注

- 1 環境省『環境にやさしい企業行動調査・調査結果』2003年
- 2 経済産業省『環境管理会計手法ワークブック』2002年
- 3 現在の環境会計に環境保全志向が存在することと、その限界については、水口剛「外部報告目的の環境会計の方向性～環境会計計算書体系の構築に向けて」『産業研究』（高崎経済大学附属産業研究所）第40巻第1号で検討した。
- 4 日本公認会計士協会経営研究調査会『我が国における環境会計の課題と今後の発展方向』2004年
- 5 水口、前掲、pp.62-65。
- 6 法規制がなくても、自主的な情報内容の保証業務が行われ、その保証が一定の基準を前提として行われることによって、事実上特定の基準が強制されるという可能性もないとは言えない。しかし少なくとも日本では、法規制のないところで、そのような強固な保証業務が成立する土壌は希薄である。
- 7 このような関係を古庄は、公的・強制的開示と、公的・自発的開示ないし私的開示の関係として説明している。古庄修「開示プロセスの階層構造と財務報告制度 - 英米における会計規制の外延的拡大 - 」『JICPAジャーナル』No.598（May2005）2005年、p.38。
- 8 特別の法律によって設立された法人で、国の交付金や補助金の交付状況や環境への負荷の程度などを勘案して政令で定めるもの。「環境情報の提供の促進等による特定事業者等の環境に配慮した事業活動の促進に関する法律」第二条第4項。
- 9 同法第九条および第十一条。
- 10 The European Parliament and the Council, *Directive 2003/51/EC of the European Parliament and the council of 18 June 2003 amending Directives 78/660/EEC, 83/635/EEC and 91/674/EEC on the annual and consolidated accounts of certain types of companies, bank and other financial institutions and insurance undertakings*, EC, 2003.
- 11 イギリスのOFRの動向に関しては、古庄、前掲、および、上妻義直「イギリスの会社法の改正とCSR情報開示の義務化」『会計』第166巻第5号、2004年、に詳しい。