

■ 神奈川大学審査学位論文の要旨

企業財務情報の拡充と開示に関する研究

—環境会計情報の有機的結合を中心として—

A Study on Expansion and Disclosure of Corporate Financial Accounting
— Focus on Organic Combination of Environmental Accounting Information —

神奈川大学大学院 経営学研究科
国際経営専攻 博士後期課程

大田博樹

Hiroki Ohta

I 研究の意義と目的

現在、環境問題は深刻な状況にあり、我々の生活にも影響を及ぼすようになってきた。そのため、利害関係者の中には企業に環境対策を求める声も出てきている。また、企業側も、環境ビジネスへの参入や新しい企業価値の創出、将来リスクの回避などの点から積極的に環境対策を行なうようになってきた。そして、自らの環境対策の成果を公表する企業も多くなってきている。企業が開示する環境情報は、利害関係者に有用な情報を提供すると期待されているが、現時点ではこれらの環境情報が適切に認識されていないという指摘がされている。本論文の目的は、以上のような問題意識に基づいて、企業の環境情報の拡充と開示のあり方について考察することにある。

そのために、まず第一に、財務会計と環境会計の概念を明らかにし、それぞれの会計の持つ問題点を明らかにする必要がある。上述したように、財務会計の目的は利害関係者に会計情報を提供す

ることであるが、現行のシステムでは利害関係者の情報要求に対して十分に対応できているとはいえない。それは、環境コストが適切に認識されていないだけでなく、貨幣的公準という財務会計が持つ固有の構造的問題点も指摘できる。

一方、環境会計には、増大する環境コストを適切に管理したり、企業の環境への関わりを利害関係者に開示したりする機能が期待されており、環境会計情報を開示する企業は多くなっている。しかし、環境会計は理論的に確立していないため、各国の環境会計情報は統一されていないのが現状である。そのため、情報内容が少なかったり、他社の報告書との比較が難しかったりするという問題が残されている。ここでは、財務会計と環境会計の長所と短所を指摘し、二つの会計を有機的に結合することで有用な環境情報を提供する方法を明確にする必要がある。

第二には、開示されるべき環境情報の内容を明らかにする必要がある。ここでは、現在開示されている環境会計情報や各機関の開示規制・諸ガイ

ドラインを分析することで、開示情報の現状とあるべき環境情報を比較し、どのような情報が開示されるべきかを考察する。開示されるべき環境会計情報は、環境情報を加えることで大幅に増加するため、現在の財務会計領域を拡充する必要がある。しかし、現在の制度会計の枠内では認識できない環境情報も多く含まれているため、全ての環境情報を財務会計で開示することは難しいと言える。そのため、本論文では財務会計を中心に環境情報まで拡充した新しい環境会計の枠組みを提言した。

そして第三には、新しい環境会計で環境情報をどのように開示すべきかを考察する。新しい環境会計では、現在の財務情報に環境情報を付加することで、情報量そのものが大幅に増加することが予想される。しかし、単純に情報量が増加しただけでは、利害関係者にとって有用な情報となるとはいえない。膨大な量の情報を分かりやすく開示する必要があるのである。ここでは、財務情報に環境情報を加えた新しい環境会計の枠組みを包括的環境会計として構築している。そして、その論理と構造を明らかにすることによって、従来の財務会計の領域を拡充し、また、これまでの環境会計領域の充実をはかることに努めた。

II 論述の展開と構成

本論文は、三部九章から構成されている。第一部では、企業環境の変化と財務情報の拡充について考察している。そして、第一章では、企業環境の変化の一つとして環境問題に注目し、その現状と影響について明らかにしている。次に第二部では、企業財務情報の開示と環境会計について考察している。現在のところ環境会計は理論的に確立していないため、各国・各地域によって環境会計の捉え方は違っている。ここでは、環境会計及び環境報告書の現状を紹介すると共に、各国の法制度や諸ガイドラインを分析することで、環境会計の最新の動向について考察した。最後に第三部では、これまでの分析をもとに新しい環境情報として、財務情報と環境情報を統合した新しい環境

会計の構築を提言している。

第一部 企業環境の変化と財務情報の拡充

第一章 企業環境の変化と会計のダイナミズム

現在の環境問題は、地球温暖化やオゾン層の破壊、砂漠化の進行のように地球規模で発生しているのが特徴である。そして、このような状況に対応するために、世界各国では様々な取組みが行なわれている。たとえば、国連主導による国際会議の開催や環境保護に関する条約の締結、環境に配慮したガイドラインの作成などがあげられる。

本章では、上述のような環境問題の現状を踏まえ、環境問題の深刻化が企業へ与える影響を、制度的・法的な視点、経済的な視点および社会的な側面から分析した。まず、環境問題が制度的・法的側面から企業に与える影響には、環境対策への法規制により企業が何らかの対策を求められるケースが考えられる。次に経済的側面には、次のような影響が考えられる。これまで環境問題の発生は、企業にとってはコスト増の可能性があると考えられてきたが、実際には適切な環境対策が、企業の環境コストを減少させるという可能性が指摘されている。また、適切な環境対策は、エコファンド等によっても市場から高く評価されることが考えられ、環境問題が企業に環境対策を行なわせる動機付けをしていることが分かる。最後に、社会的側面による影響には、環境問題の深刻化による利害関係者の意識変化が考えられる。日本では、高度経済成長期における公害問題を経て現在の環境問題に至っているという背景があり、利害関係者の環境問題への関心は比較的高いと思われる。このような利害関係者の環境問題への意識の高さが、企業へ環境対策を行なわせる要因となっている。環境問題に関心のある利害関係者は、エコファンドやその企業の製品やサービスを購入するか否かで企業に影響を与えるのである。

以上のように、環境問題の深刻化は企業に環境対策を行なわせる要因となっているといえる。このような状況の中で、企業側の意識も変化してきている。環境省が実施した「環境にやさしい企業

行動調査¹⁾によると、29%の企業が環境への取り組みは、業績を左右する重要な要素であると回答している。また、24.5%の企業が環境への取り組みが、最も重要な戦略の一つであると回答しており、半数以上の企業が環境問題を今後の重要な要素として捉えていることが分かる。経営方針に関しては、1999年度の調査では、全体の47.5%、2000年度においては55.4%が環境問題を取り込んでおり、その数は年々増加傾向にある。また、経営目標に関しても1999年度が41.9%、2000年度が50.0%と増加傾向にあり、企業が環境問題を企業経営に取り込み始めていることが分かる。このような傾向は、建設業や製造業、電気・ガス等供給業といった環境問題に直接影響を及ぼす可能性の高い業種に強く表れており、これらの業種では全体の約8割近くの企業で環境に関する経営方針や経営目標を設けられている。さらに、具体的な行動計画を作成している企業は76%にものぼり、環境への取り組みが本格化していることが分かる。

次に利害関係者の意識変化についても考察している。環境問題が深刻化することで、その影響を直接受ける可能性のある地域住民や消費者たちの環境問題への関心が高まっている。そして、彼らの関心は、環境問題に大きな影響を与える可能性のある企業活動へと向かうこととなった。市民が求める企業の社会的役割に関する調査では、65.9%が環境問題が重要であると回答している。

また、「今後企業が社会的信用を得るために力を入れるべきこと」²⁾という調査では、70.5%が環境保護と回答している。以上のことから、消費者や地域住民が企業に対して環境保護を積極的に行うことを望んでいることが分かる。このような意識変化は、企業の利害関係者の幅を拡大させている。これまでは株主や債権者などが利害関係者の中心であったが、現在では、消費者や地域住民にまで拡大していると言える。

このように環境問題の深刻化は、企業意識と利害関係者の意識を変化させ、企業行動に大きな影響を及ぼした。そして、これらの企業の中には、環境に関心の高い利害関係者に対して、環境

対策の成果を公表する企業が出てきた。環境省の調査によると、環境に関するデータや環境への取り組みについての情報を一般に公開している企業は上場企業で1999年度は27.7%、2000年度は38.9%、2001年度は42.5%と年々増加している。また、開示している具体的な環境情報に関しては、上場企業・非上場企業共に環境経営方針が最も多く2001年度は87%となっている。そのほか企業が開示している環境情報でその割合が多くなっている項目は、環境目標や取組状況となっている。企業がこのような環境情報を開示する目的は、情報提供等の社会的な責任を果たすために公開していると回答した企業が一番多くなっている。その他の回答には、利害関係者とのコミュニケーションを円滑に図るために情報開示しているとする企業も多くなっている。このことから、企業は環境問題の深刻化や利害関係者などの情報要求の変化に対応するために、環境情報を開示するようになってきたことが分かる。

第二章 財務会計情報の拡充

本章では、企業環境の変化を受けて財務会計がどのように対応しようとしているのかについて考察している。

財務会計は、株主や債権者、従業員、消費者などの外部利害関係者に対して会計情報を提供することを目的としている。近年、企業規模の拡大に伴い利害関係者が多様化しているため、企業の会計情報が社会に与える影響が大きくなっている。現在、会計情報を開示する手段として財務諸表が利用されている。財務諸表は、企業の一会計期間の経営成績を記した損益計算書と期末の財政状態を記した貸借対照表を中心的な情報として構成されている。株主や債権者といった利害関係者は、企業によって開示された財務諸表によって企業の状態を知ることが可能となり、財務諸表は各利害関係者の意思決定の際の重要な情報源となっている。

上述のように財務諸表には、利害関係者に有用な情報を提供する役割が期待されているが、現在

の企業会計は貨幣的評価の公準を前提として行われるため、財務諸表で開示される情報は貨幣的に測定できるものに限られているという問題がある。したがって、貨幣的に測定することが難しい環境情報は、企業の経営成績や財政状態に重大な影響を及ぼす可能性があったとしても財務諸表には記載されないことになる。このように会計技術には制約があるため、財務諸表による情報開示には限界があることを認識しなければならない。

このような状況の中で、会計情報は質・量ともにその内容を拡充することが求められている。アメリカ財務会計基準審議会³ (Financial Accounting Standards Board ; FASB) は、このような財務諸表の拡充要求に応えるために、拡充さ

れた財務諸表としてフィナンシャル・ステイトメント (財務報告) への展開を主張し、そのための概念フレームワークの構築を目指している。

図表1-1のように、財務報告には「財務諸表だけでなく、企業の資源や債務、稼得利益といった会計システムによって提供される情報と直接的、間接的に関連する情報を伝達する手段」⁴が含まれるとしている。財務報告における財務諸表以外の情報としては、年次報告書や企業が社会や環境に及ぼす影響についての報告などがある。そして、財務報告の利用者には、株主や債権者といった企業と直接的な関係にある利害関係者だけでなく、間接的な利害関係者までが想定されている。

現在では、第一章で考察したように、環境問題

図表1-1 FASB財務報告の範囲 挿入

投資、貸付及びこれらに類似する意思決定に有用な全ての情報				
財務報告				
現行の FASB 基準によって直接影響を受ける領域				
基本財務諸表				
認識及び測定に関する概念ステイトメントの範囲				
財務諸表	財務諸表への注記	補足情報	その他の財務報告の手段	その他の情報
<ul style="list-style-type: none"> ・貸借対照表 ・稼得利益及び包括的利益結合計算書 ・キャッシュ・フロー計算書 ・株主持分増減計算書 	<ul style="list-style-type: none"> (例) ・会計方針 ・偶発事象 ・棚卸資産の評価方法 ・発行済株式数 ・代替的測定値 	<ul style="list-style-type: none"> (例) ・価格変動の開示 ・石油・ガスの埋蔵量の情報 	<ul style="list-style-type: none"> (例) ・経営者の討議と分析 ・株主への挨拶 	<ul style="list-style-type: none"> (例) ・SEC Form 10-K における競争及び受注に関する討議 ・アナリストの報告書 ・経済統計 ・企業に関するニュース

(出典：FASB、Statement of Financial Accounting Concepts No.5-Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises, December 1984, p.13)

の深刻化で企業の環境に関わる情報を開示する要求が高まっている。したがって、今後は企業に求められる情報開示の範囲はさらに拡大していくものと思われる。

第三章 会計ディスクロージャーの拡充

第三章では、企業の環境会計情報の開示にかかる理論的背景として、アカウントビリティー概念について明らかにしている。

企業はさまざまな情報を利害関係者に対してディスクロージングしている。ディスクロージャーとは、「一定の事実を情報化して一般に開示、伝達する」⁵ことと定義されるが、会計ディスクロージャーの論理を考察するためには、まず企業がなぜ会計情報を利害関係者に対して開示するのかを明らかにする必要がある。換言すれば、企業の会計ディスクロージャーを動機づけている要因を何に求めるかということである。私有財産制を基盤とする資本主義社会における企業の経営活動は、第一義的には財産の所有者と企業の経営者との委任契約に基づいて営まれている。従って、委託者（所有者）と受託者（経営者）との間には、エクイティー（equity; 請求権）とスチュワードシップ（stewardship; 受託責任）の関係が生ずることとなる。

受託者である経営者のスチュワードシップの内容は、大きく次の2つからなる。

- ①株主等より受託した企業財産の管理保全およびその有効な運用を遂行する責任
- ②企業財産の管理保全の状況およびその有効な運用の成果を報告し、説明する責任

企業の経営者が負うこのような受託責任のうち、②の報告、説明責任のことを特にアカウントビリティー（accountability; 会計責任）と呼んでいる。今日では経営者の遂行するアカウントビリティーが、企業の会計ディスクロージャーを強制もしくは動機づける重要な概念となっているのである⁶。

第一章で考察したように、企業活動の展開によって多種類の利害関係者が登場し、また、環境問題の深刻化に伴って会計ディスクロージャーの

範囲が拡充するに至っている。このような現代企業における会計は、単に所有者たる株主に対するアカウントビリティーを遂行することだけでは、十分とは言えなくなっているのである。伝統的なアカウントビリティー概念は、企業に財産的なエクイティー（請求権）を有する株主等といった特定の利害関係者に対して行なわれるスチュワード（経営者）の報告・説明責任を意味した。これはエクイティー＝スチュワードシップ関係として理解されたのである。いま、企業の遂行するアカウントビリティーの拡充を問題にする時、エクイティー概念の拡充を説明する論拠が必要となる。

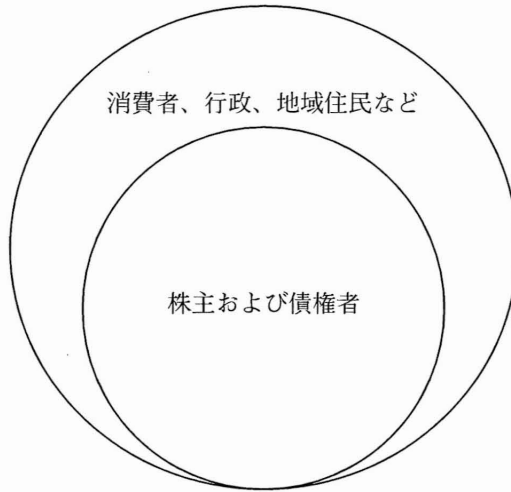
日本会計研究学会の「会計責任に関する研究」スタディー・グループ（1976年）は、エクイティーの拡充について、環境権、市民権、消費者主権、労働者主権などの社会的生存権ないし社会的主体者としての権利に基礎をおく社会的エクイティーと説明している⁷。この見解は、会計ディスクロージャーを遂行する企業を、社会的・制度的実体としてそのアカウントビリティーを認識するところから導き出されたものである。

このスタディー・グループの社会的エクイティー概念によれば、たとえば企業の製品を購入する消費者や企業の立地する地域の住民が、企業に対して会計ディスクロージャーを要求する権利（社会的エクイティー）は、当該利害関係者の持つ生活権とか環境権を基礎にしているとみなすのである。企業の社会的責任の拡張の観点からすれば、株主等制度的エクイティーを保有する利害関係者以外の広範な各種利害関係者に対する企業のアカウントビリティーの遂行は、当該企業の社会的責任遂行の重要な一環となるものである⁸。

アカウントビリティー概念の拡充を図示すれば、図表1-2の通りに示すことができる。

図表1-2の内側の円に囲まれている株主および債権者は、伝統的なアカウントビリティーの範囲であり、外側の円に含まれている消費者や行政、地域住民といった利害関係者は、拡充されたアカウントビリティーの範囲である。企業はこの拡充

図表1-2 アカウンタビリティ概念の拡充



(出典：照屋行雄・大田博樹著、前掲書、所収p.232)

されたアカウンタビリティによって環境情報を消費者や地域住民といった利害関係者に提供することとなる。

第二部 企業財務情報の開示と環境会計

第四章 環境会計の概念の構造

上述したように、環境問題の深刻化で企業意識と利害関係者の意識は大きく変化している。その結果、企業は環境対策を積極的に行なうようになり、その成果を開示するようになってきている。一方で、利害関係者の範囲は、株主や債権者といったこれまでのような利害関係者だけではなく、地域住民や消費者にまで拡大しており、企業に対して開示情報の拡充を求めている。しかし、現在の企業会計は貨幣的評価の公準を前提として行われるため、財務諸表で開示される情報は貨幣的に測定できるものに限られているという問題がある。したがって、貨幣的に測定することが難しい環境情報は、企業の経営成績や財政状態に重大な影響を及ぼす可能性があったとしても財務諸表には記載されないことになる。そこで注目されているのが環境会計である。環境会計は、企業の環境への関わりを認識し、利害関係者に対して環境情報を

開示するシステムである。

第四章では、環境会計の意義と構造について考察している。ここでは、まず各国の研究機関や諸ガイドラインなどを参考に、環境会計の基礎的な前提について明らかにした。そして、現在考えられている環境会計について目的別に分類して、それぞれの長所と短所を明確にし、環境会計にかかる諸問題について分析している。

環境会計は、企業の環境への関わりを定量的に測定・測定し、その情報を開示することで、企業内部における環境コストの管理や企業内部および外部の利害関係者に有用な情報を提供するという役割が期待されている。しかし、現在のところ理論的には確立されていないため、環境会計に対する認識は、地域や目的によって異なったものとなっている。たとえば、環境保護を目的とするエコバランスは欧州を中心に実施されている。一方で、環境投資の効率化や環境リスクの回避を目的とした環境会計は、日本やアメリカなどで多く見ることが出来る。

また、環境会計の測定対象の範囲でも環境会計を分類することができる。現在、環境会計の測定対象として次の二種類が考えられている。

①企業内部のコスト及び効果に限定する

②①の内容に、企業外部のコスト及び効果を加えたもの

現在、実施されている環境会計の多くは、①の企業内コストと効果を測定対象としている。企業外部で発生するコストには、企業の直接的な出費ではなく、たとえば企業が環境影響物質を排出することで被害を受けた人の治療費などがある。また、企業外部で発生する効果には、企業の環境対策によって自然環境が回復したり景観を維持したりした場合などが考えられる。しかし、これらのコストや効果に関しては、推測的要素を含み測定が難しいため現在では、まだ研究段階にあると言える。

その他にも環境会計は、測定単位の違いによっても分類可能である。現在、環境会計による定量的な測定は、貨幣単位と物量単位の二種類が考えられている。貨幣単位による測定とは、企業の環境への関わり、つまり環境対策や企業活動による環境への影響などを貨幣単位で測定するものである。この方法では、特に企業外コストや効果の測定の際に推測に頼らざるを得ない面もあるため、環境会計情報の正確さという意味では解決されなければならない問題が残されている。一方、物量単位での測定とは、企業の環境への関わりを燃料や排出ガスの項目ごとに測定する。たとえば、二酸化炭素の排出量は何トンであったのかや、川への排水が何リットル（トン）であったのかといったように、それぞれの物質に合った単位で測定される。したがって、物量情報を測定する際には推測的な要素は入らないため、環境会計情報の正確さという意味では優れているといえる。しかし、それぞれの物質の単位がkgやℓなどのように異なっているため、それぞれの物質の比較が出来ず、企業の環境影響の全体像が掴みにくいといった問題点がある。

以上のように、現在の環境会計にはいくつかの問題点が指摘されているが、企業会計では認識できない情報を提供できるため、その効果が期待されている。そして、これらの環境会計情報の多く

は、環境報告書によって開示されている。

第五章 環境会計及び環境情報の開示規制

本章では、環境会計及び環境情報の開示に関する法規制とガイドラインについて紹介し、検討している。

環境情報の開示に関しては、デンマークやスウェーデン、オランダといった欧州諸国を中心に法規制が行なわれている。たとえば、デンマークでは、Environmental Accounting（環境会計）といえ、法定環境報告書と捉えてしまうほど環境会計が浸透している。デンマークでは、環境会計法⁹（The Green Accounts Act）が1995年に制定され、環境への影響が大きい企業に対して環境報告書の作成を義務付けており、1999年現在で環境報告書の作成が義務付けられているのは1200社となっている。ここで対象となっているのは、製造業や金属やプラスチックの表面加工、化学製品、電力関係、養豚場、飛行場、廃棄物の処理業などの業種に関連する企業である。

一方、ガイドラインに関しては、各国・各研究機関から様々なガイドラインが公表されている。日本でも、企業等での環境会計の普及を目的に「環境会計ガイドライン」を公表した。また、環境情報の開示をサポートするために「環境報告書ガイドライン」も公表している。前出の環境省の調査によると、環境会計を導入する企業は年々増加傾向にあり、2002年度に環境会計を実施した企業は19.3%となっており、前年度よりも2.4ポイント増加している。また環境会計といった何らかの環境情報を開示するために環境報告書を作成している企業は、上場企業で34%（2002年度）となっており前年度よりも4.1ポイント増加している。これらの企業の中で環境会計情報を開示している企業は30.3%となっている。以上のように、環境省が環境会計ガイドラインを公表したことで、環境会計の導入や環境報告書等による環境情報の開示が進んでいることが分かる。

アメリカでは、環境保護庁（Environmental Protection Agency：EPA）（以後、EPAと記

す)が環境会計について『ビジネス管理ツールとしての環境会計の紹介』(An Introduction to Environmental Accounting As A Business Management Tool~Key Concept And Terms~)を公表し、環境会計の概要を紹介している。本ガイドラインは環境会計で扱う環境コストの分類において、多くの研究書に引用されるなど現在の環境会計に与えた影響は大きい。

また、カナダではカナダ勅許会計士協会(Canadian Institute of Chartered Accountants : CICA)が、財務会計領域における環境コストの取り扱いについて”Environmental Costs and Liabilities : Accounting and Financial Reporting Issues”を公表している。同協会は、財務会計領域において環境コストが適切に処理されないことで、企業の利益を減少させていると指摘している。そのため同書では、財務会計領域における環境コスト及び環境負債の具体的な処理について説明されている。また、環境報告書についてはCICAが”Reporting on Environmental Performance”を公表している。

環境会計及び環境報告書に関するガイドラインは欧米を中心に公表されているが、最近のガイドラインでは扱う内容が「環境」だけではなく「社会」や「経済」といった内容まで拡大されている傾向にある。これは企業の幅広い社会的責任(Corporate social Responsibility : CSR)が求められてきたことや、環境情報だけでは利害関係者の情報要求に対応しきれないことなどが考えられる。

このようなガイドラインとしては、例えばイギリス勅許会計士協会(the Association of Chartered Certified Accountants : ACCA)がThe SIGMA Project¹⁰と共同で『持続可能性のための会計』(SUSTAINABILITY ACCOUNTING GUIDE)を公表している。本ガイドラインは、従来の会計システムでは環境問題や社会、経済への影響を認識することが難しいため、会計システムの拡充が必要であると指摘している。そして、最近の傾向として「持続可能性のための会計」の概念が受け入れられ始めているという。

以上のように、現在、様々な国で環境会計及び環境報告書に関するガイドラインが公表されている。そのため、環境会計を実施している企業が増加しているものと思われるが、国ごとにガイドラインが異なるため、それによって実施される環境会計や環境報告書も国ごとに異なっているという問題がある。開示される情報内容が異なっていることで、他社の報告書との比較が難しくなってしまう、情報の有用性が損なわれてしまう危険性がある。このような状況の中で、全世界で適用可能な報告書の作成のためのガイドラインの必要性が指摘されるようになってきた。そこでCERES (Coalition for Environmentally Responsible Economies) が UNEP (United Nations Environment Programme) に呼びかけ、GRI (Global Reporting Initiative) という組織が設立された。そして、GRIは2002年に『サステナビリティ・リポーティングガイドライン』を公表している。本ガイドラインでは、単に企業の環境情報だけを集約するのではなく、企業活動の内容や製品、サービスについて環境的・経済的¹¹・社会的¹²側面から情報を集約するとしており、概念的にはCSR (Corporate Social Responsibility) に近いといえる。GRIガイドラインの意義は、各企業の報告書の体裁を整えることにあり、2003年には世界で181社がガイドラインに準拠した報告書を作成している。

第六章 環境会計情報の開示状況

本章では、現在開示されている環境情報について、有価証券報告書、環境報告書の2つの報告媒体を収集し、その内容を実態的に調査・分析している。本調査の目的は、有価証券報告書及び環境報告書における財務情報と環境情報の記載状況を調査し、2つの報告書の価値及び情報利用者の利便性について明らかにすることにある。

まず、有価証券報告書における環境情報(貨幣的な情報に限定せず、環境対策に関する情報も環境会計情報とした)の開示状況を明らかにするために、有価証券報告書を公表している52社の報告

図表1-3 業種別の開示割合

	自動車 工業 (7)	化学 工業 (7)	製薬業 (7)	建設業 (7)	石油・ 石炭製 品 (4)	電気・ ガス業 (7)	運輸業 (7)	金融業 (6)
環境情報 あり	7社	7社	3社	7社	4社	7社	5社	0社
環境情報 なし	0社	0社	4社	0社	0社	0社	2社	6社

書における環境情報の記載状況を調査した。今回、調査対象としたのは、自動車工業、化学工業、製薬業、建設業、石油・石炭製品、電気・ガス業、運輸業、金融業の8業種52社である。調査は、各社の有価証券報告書に環境情報が記載してあるかどうか、また記載してある場合には、どの部分に記載されているのかをチェックする方法で行なった。使用した有価証券報告書は、2002年度から2003年度に公表されと物が中心となっている。

まず、調査対象である52社のうち、まったく環境情報を記載していない企業は12社であった。その内訳は、製薬業が4社、運輸業が2社、金融業が6社となっており、特に金融業での開示割合が低いことが分かる。逆に、自動車工業、化学工業、建設業、石油・石炭製品、電気・ガス業は、全ての企業が何らかの環境情報を開示していた。このことから、企業活動が環境に及ぼす影響が大きい企業ほど、環境情報を積極的に開示していることが分かる。

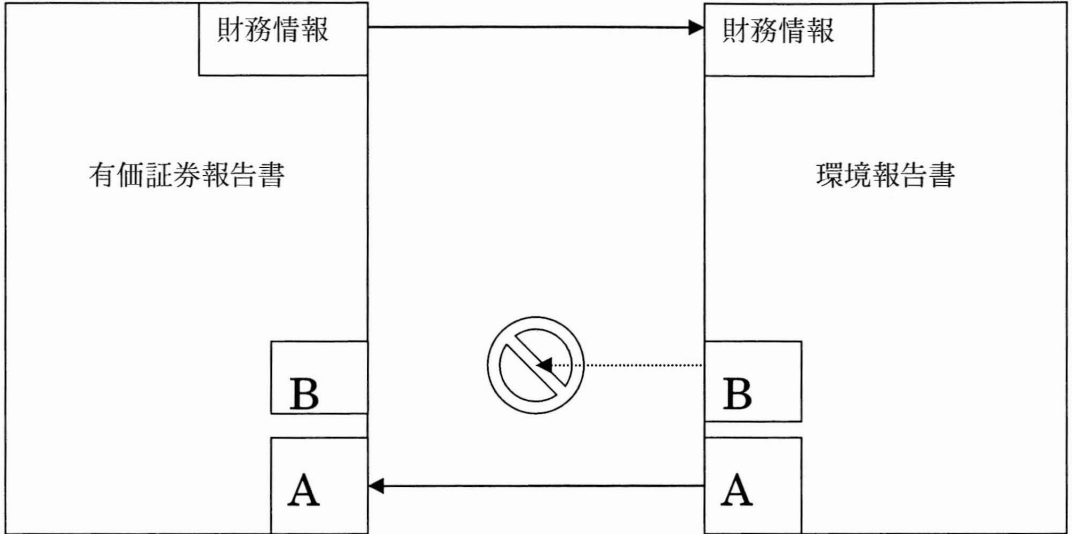
次に、環境報告書における環境情報及び財務情報の開示状況を明らかにするために、環境報告書を公表している100社の報告書における環境情報及び財務情報の記載状況を調査した。今回調査対象とした環境報告書は、無作為に選んだ2002年度から2003年度に公表された報告書である。

まず、貨幣単位での環境会計情報の開示をしている企業は、調査対象企業100社のうち86社であった。さらに物量情報での開示を含めると99%の企業が情報開示をしており、多くの企業で、環境会

計情報が重要視されていることが分かる。次に、環境報告書における財務情報に関しては、67%の企業が何らかの財務情報を開示していることが分かった。しかし、財務情報の内容は、簡単な売上高の推移のみを記載している報告書から、詳細な財務諸表を記載している報告書まで幅が広がった。最も多く見られたのが、売上高と経常利益の推移を簡単にまとめたグラフを表示する形式であった。この中で、財務情報と環境情報の何らかの関連付けをしている企業は、2社のみであった。このことから、報告書の中での財務情報と環境情報は、ただ単純に別々の情報として開示されていることが分かった。

今回の調査で明らかになったのは、どちらの報告書に関しても環境情報を記載している企業が多く見られたということである。また、有価証券報告書と環境報告書はそれぞれの情報を一部共有しているも明らかとなった。環境報告書には有価証券報告書の一部の情報である売上高や経常利益情報などが記載される。逆に、有価証券報告書には環境報告書の一部の情報である環境問題の課題や研究開発計画などの情報が記載されている。しかし、ここで問題となるのは、環境報告書に記載されている環境情報が、ごく限られた情報しか有価証券報告書に記載されていなかったことである。有価証券報告書は、会計情報を提供することを目的としているので、最新の環境技術情報を記載する必要はないが、コストがかかる研究開発計画等は、環境報告書の情報をもう少し記載しても良い

図表1-4 有価証券報告書と環境報告書の関係



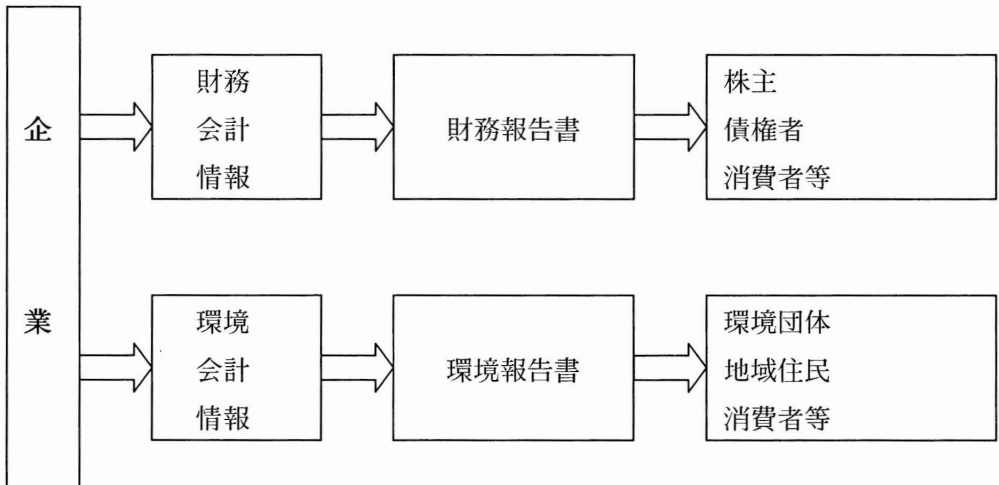
と思われる。逆に、環境報告書に記載されている財務情報も非常に限定された内容であった。

もう一つの問題点は、二つの報告書の環境情報に関して、全ての情報が共有されていないことである。図中のAとBは環境情報を表している。Aの情報は環境報告書でも有価証券報告書でも、情報を得ることが出来る。しかし、Bの情報に関しては有価証券報告書に記載されていたのに対して、環境報告書では確認することが出来なかった。こ

のような状況では、利害関係者が企業情報を手に入れるためには、両方の報告書を使わなければならないため不便であるといえる。

このような開示方法では、利害関係者が必要な情報を二つの報告書から探さなければならないという可能性もあり、情報利用者の利便性や情報の確実性を考慮すると財務情報と環境情報が結合した新しい情報開示システムの構築が必要であると思われる。

図表1-5 企業によって開示される会計情報の分類



第三部 環境会計情報の有機的結合

第七章 環境会計情報の情報特性

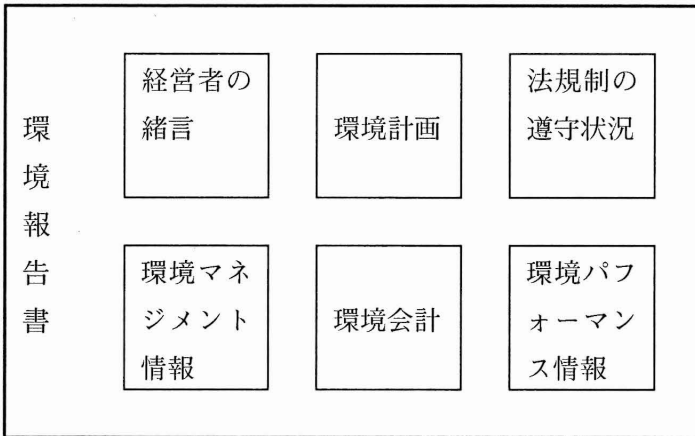
これまで企業が外部に情報開示する際には、誰が何を求めているのかを理解することが大切である。これまでは図表1-5のように、財務情報を求めている利害関係者に対しては財務報告書によって情報開示が行われてきた。一方、環境情報を求めている利害関係者に対しては、環境報告書によって情報開示が行われている。

しかし、第六章で考察したように、財務情報と環境情報がそれぞれ別の媒体により開示されるこ

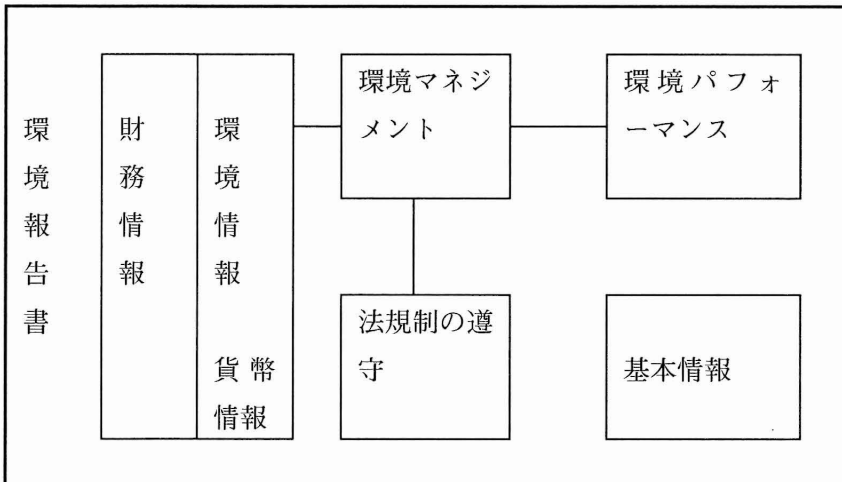
とは、情報が共有されにくいということと、情報利用者の利便性という意味で改善が必要であると考えられる。したがって、本論文では、財務情報と環境情報を統合した全く新しい環境会計である包括的環境会計の構築の必要性を指摘している。

財務情報に加え環境情報を同時に開示することにより、開示情報量が増加してしまうことが予想される。このような情報の単純な増加は、必ずしも情報利用者に対して有用な情報を提供できるとは言えない。そのため本章では、新しい環境会計を構築し、増加した情報を基本環境会計情報と補

図表1-6 環境報告書の記載項目のイメージ



図表1-7 包括的環境会計報告書のイメージ



足環境会計情報に分類したうえで、それぞれを関連付けて開示することで情報の価値を高めることを提言している。図表1-6は、これまで企業によって開示されていた環境情報のイメージ図である。

2つの報告書のイメージの違いは、情報内容とそれぞれの情報の位置づけにある。これまでの環境報告書では、図表1-6のように様々な情報が記載されているものの、それぞれの情報の関連性は薄かったといえる。ここに財務情報を加えるだけでは、ただ単純に情報量が増えるだけで利害関係者の意思決定を誤らしてしまう危険性もある。しかし、包括的環境会計の報告書(図表1-7)では、それぞれの情報が財務情報と貨幣単位で測定された環境情報を中心に有機的にリンクした状態になっている。そのため、情報利用者は企業の財務情報と環境情報を総合的に把握することが可能となる。包括的環境会計情報の内容は、図表1-8のように表すことが出来る。

包括的環境会計報告書は、大きく分けて基本情報と補足情報に分類される。基本情報には、財務情報と環境情報(主に企業内部で発生したコスト及び効果)を中心にそれに関連する情報を記載する。補足情報には、基本情報に記載されなかった環境情報(主に企業外部で発生したコスト及び効果)や企業情報などが記載されることになる。

第八章 包括的環境会計の基本情報

本章では、基本情報に記載される情報として、財務会計領域における環境情報の会計処理と環境会計領域における環境情報の認識について考察を加えている。まず、これらを議論する前に、財務会計領域と環境会計領域で扱う環境情報の違いを明らかにする必要がある。図表1-9は、財務会計と環境会計で扱う範囲の違いをまとめたものである。

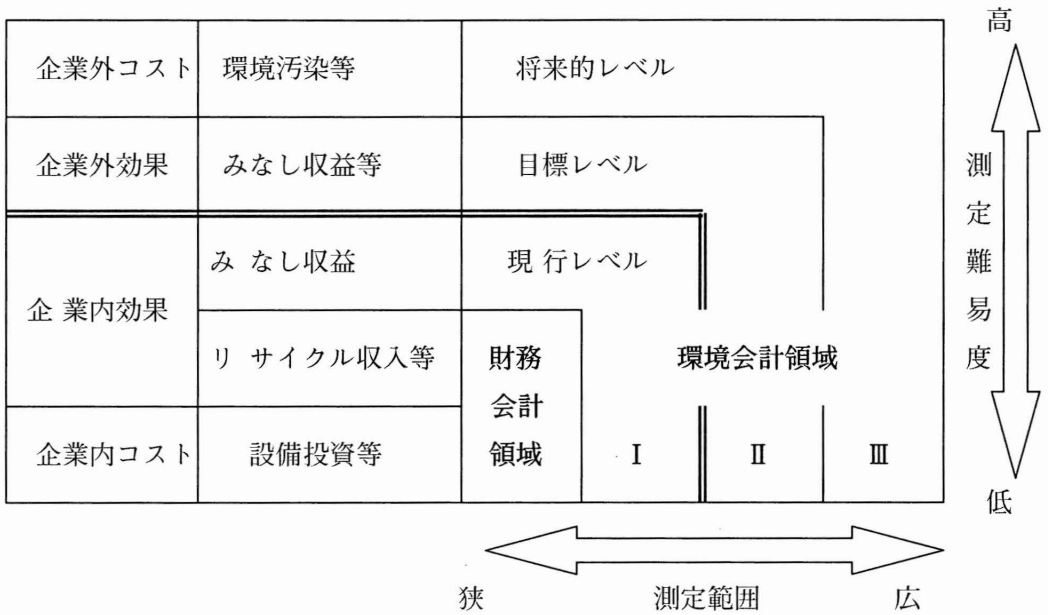
図表1-9のように、財務会計領域で認識対象となっているのは、企業内コストと企業内効果である。それに対して環境会計領域では、企業外情報まで含んだ幅広い環境情報を測定対象としている。企業内効果は、実際に収入があったかどうかによってみなし収益とリサイクル収入等の2種類に分けることが出来る。企業内効果のうち財務会計領域において認識されるのは、たとえばリサイクル商品の販売などのように実際に収入があったものである。逆に、省エネルギーなどによるコスト削減による効果は、実際の収益を伴わないため財務会計領域では認識されない。それに対して環境会計では、企業外情報まで含んだ幅広い環境情報を測定対象としている。

図表1-9は、図表の右側にある矢印でも明らかのように、縦方向が環境コストの範囲と測定難易度を表している。上に行けば行くほど、難易度が高く測定が困難であることを示している。現在、

図表1-8 包括的環境会計の情報の分類

環境 報告書	基本 情報	財務情報	損益計算書、貸借対照表
		環境情報	環境会計情報(主に貨幣情報)、環境マネジメント、環境パフォーマンス(概要)等
	補足 情報	環境情報	社会的取組、法規制の遵守状況、訴訟の状況、研究開発等
			企業情報、経営者の緒言、報告書の基礎的前提(対象期間や範囲など)、環境計画、法規制の遵守状況、社会的取組、環境パフォーマンスの詳細情報、製品使用に伴う環境への影響等

図表1-9 環境コストの範囲



考えられている環境会計の多くは、企業内コストと企業内効果の情報が中心となっている。

一方、図表の下にある矢印は、測定範囲の広さを表している。これは、右側へ行けば行くほど、測定範囲が広くなることを意味している。現在、開示されている環境会計情報の多くは、Iの範囲までとなっている。しかし、企業の環境への関わりを総合的に認識するためには、IIやIIIの情報までその測定対象を拡大する必要がある。

以上が財務会計と環境会計の測定対象の違いであるが、ここではまず財務会計領域における環境情報の会計処理について考察する。近年、環境問題の深刻化により企業の環境コストは増大している。しかし、現行の会計制度では、企業の環境への関わりを適切に会計処理する基準が存在しないため、このような状況には対応できていないといえる。たとえば、企業が環境対策等で支出した費用は、その多くが支出された期に費用として計上され、その期の利益を減少させてしまっている可能性がある。また、その他の環境情報に関しても適切に会計処理されないために、その情報が財務諸表に反映されず利害関係者に有用な環境情報を

提供できなくなっている可能性もある。その他にも、本来なら資本化されるべき環境コストが、支出がなされた期に全額費用計上されることになり、結果としてその期の利益を減少させることになってしまうことも考えられる。逆に、環境コストの資本化の範囲を拡大しすぎると、将来的に便益を生まない環境コストが資本化されてしまう危険性がある。環境コストの会計処理の誤りによって、利害関係者に有用な情報を提供するはずの財務会計の機能が十分に果たせないという結果になってしまうのである。また、環境情報が財務会計に正しく反映されないということは、企業が抱える環境リスク情報の伝えられないということになる。したがって、環境対策を行っている企業の環境情報を正確に伝えるためにも、財務会計領域における環境コストの適切な会計処理は必要不可欠であるといえる。

このような状況の中で、カナダ勅許会計士協会(The Canadian Institute of Chartered Accountants; CICA)は、財務会計領域における環境情報の認識について具体的な指針を出している。CICAによると、環境コストは環境対策コス

トと環境損失に分けられるという。CICAは環境対策を「環境汚染の防止、削減もしくは浄化、または再生可能資源および再生不能資源の保護のために、事業体または事業体のためにその他の者によってとられる処置」¹³であるとしており、環境対策コストはそのために支出したコストであると捉えることが出来る。実際にどの企業活動が環境対策に含まれるのかという選択については、たとえば浄化装置の設置コストのように目的が明確であれば容易であるが、通常の企業活動と環境対策が混ざっている場合には注意が必要である。一方、環境損失とは、法規制を遵守しないことに対する罰金や第三者の経済的損害に対する支払いなどで、「事業体が引き起こした環境汚染のために他者に支払いを要求される場合や、または架橋への配慮の結果、事業体が他の損失を被る場合」¹⁴に発生する損失であるとしている。環境対策コストと環境損失の相違点は、「環境対策コストは支出によって企業が将来、直接的または間接的に何らかの経済的便益を受け取ることが期待できるのに対し、環境損失はそれによって企業が経済的便益を受け取ることが期待できない」¹⁵ということにある。

CICAは環境コストの会計処理について、図表1-10のようにまとめている。

CICAによれば、当該会計期間に認識された環境コストが会計上の見積りの変更によるものでなければ、その環境コストがどの期間の経済的便益に関連しているのが判断基準となっている。

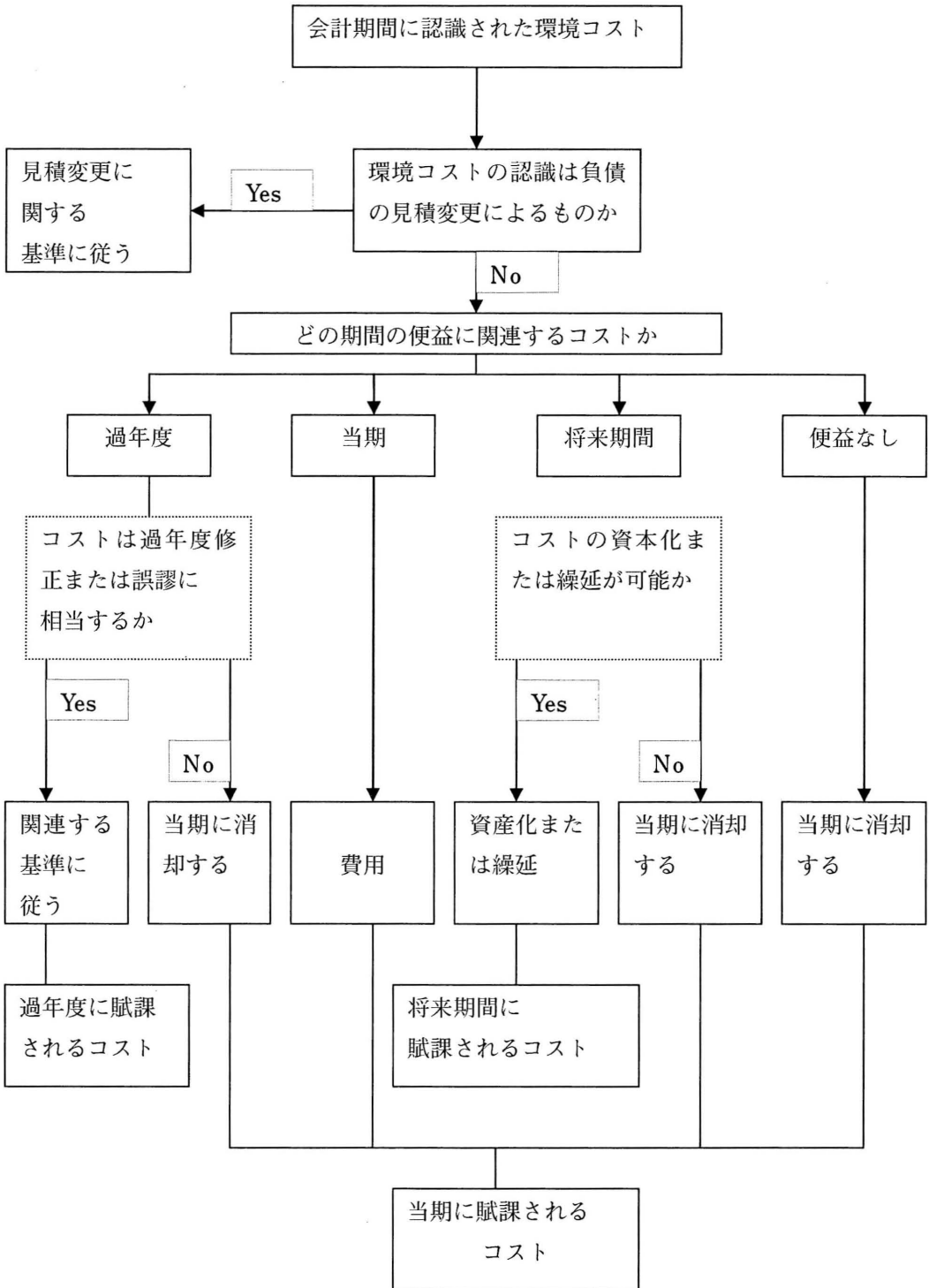
当該会計期間に認識された環境コストが、過年度の便益に関連している場合、過年度に賦課されるケースとされないケースがある。国際会計基準審議会 (International Accounting Standards Board ; IASB) が公表しているIAS (International Accounting Standards ; IAS) No.8では、前期以前の財務諸表における重大な誤謬があることが明らかになった場合に限り、過年度の財務諸表の修正を認めている。重大な誤謬とは、「当期において露見した誤謬で、前期またはそれ以前の期間の財務諸表が、その公表日において信頼できるものであったとは認められないほどに重大な影響を持

つもの」¹⁶と定義されている。同じように、環境問題に関連して前期以前に重大な誤謬がある場合に適用されるものと思われる。その他、過年度の便益に関連するコストであっても、過年度の誤謬の修正や会計方針の変更でなければ当期に費用化されることになる。当期の便益に関連するコストも当期に費用化される。

また、環境コストのうち、将来の便益に関連するコストは資本化されることが望ましい。環境コストの資本化に関しては、そのコストが将来的に企業の便益に関連するものなのかどうか判断基準となっている。CICAは環境コストの資本化について「将来便益の追加コストアプローチ」と「将来便益の増加アプローチ」の2つの見解を提示している。「将来便益の追加コストアプローチ」では、「固定資産に関連する新たなコストは、それが資産からの将来の期待経済的便益の追加的コストであると考えられる場合に資本化される」¹⁷というものである。このアプローチでは、必ずしも将来の期待経済的便益が増加する必要はない。一方、「将来便益の増加アプローチ」では、「固定資産に関連する新たなコストが資本化される場合は、かかる資産による将来の期待経済的便益の増加を伴わなければならない」¹⁸としている。したがって、このアプローチを採用した場合には、資産の増加が認められなければ当該環境コストは資本化されないことになる。

上記の2つのアプローチは、当該資産から期待される経済的便益が増大するか否かによって分類されていることが分かる。日本における資産とは、「特定の会計単位 (企業) に帰属する有形・無形の財貨または権利であり、将来なんらかのかたちで利益を生み出すことに貢献する」¹⁹のものであると定義されている。また、SFAC No.6によれば、資産とは「過去の取引や事象の結果として、ある特定の実態により取得または管理されている発生の可能性の高い将来の経済的便益」²⁰と定義されている。日本における資産の定義によれば、当該資産からの経済的便益が増大することが資産の要件となっているため、将来便益の追加アプローチ

図表1-10 環境コストの会計処理概要

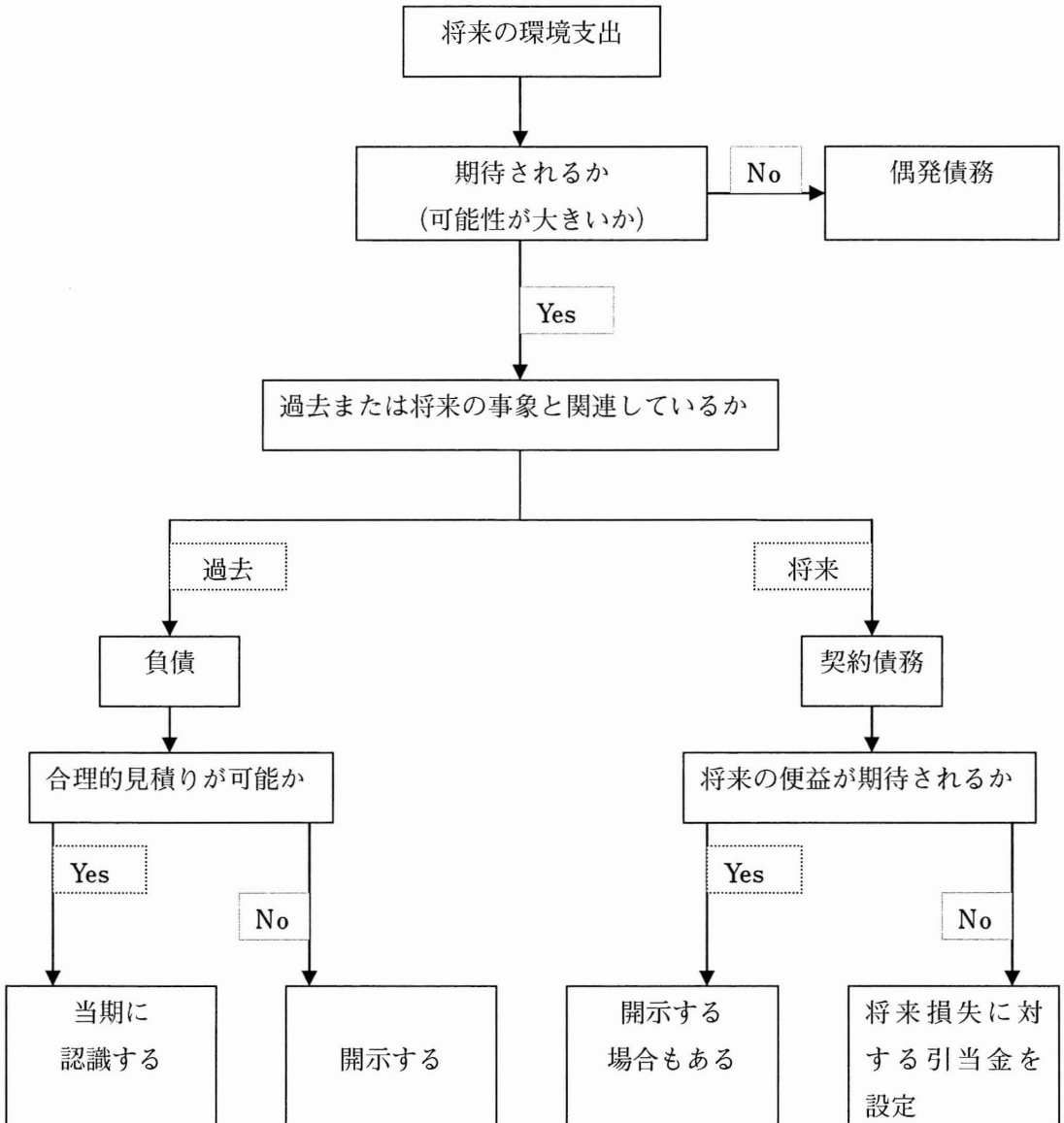


が採用される可能性が高い。EITF90-8に関するも当該環境コストが資産の耐用年数や資産の能力を拡大させるか、資産の状態を改善させるか、売却を目的としている資産の価値を増加させることを要件としているため日本と同じアプローチとなると思われる。一方、SFAC No.6に関しては、発生の可能性が高い将来の経済的便益となっているも

の、SFAS No.5の偶発事象でいうような会計的専門性はないため判断が難しいといえる。

また、IAS No.16によれば、資産とは「資産に関連する将来の経済的便益が流入する可能性がかなり大きく、かつ資産の取得原価を信頼性をもって測定することができる」²¹ものと定義されている。IASBは、有形固定資産に対してそれ自体が

図表1-11 環境負債の会計処理



直接的に経済的便益をもたらさなくても、他の資産から経済的便益を得るために不可欠である可能性があるという理由から将来便益の追加コストアプローチを採用しているものと思われる。

次に環境負債の会計処理に関しては、図表1-11のようにまとめている。

環境負債の会計処理に関しては、まず将来的に環境支出が発生する可能性が高いか否かが判断基準となる。発生の可能性が低い場合には偶発債務として処理し、可能性が高い場合には、その環境負債が過去の事象に関連しているものなのか、あるいは将来の事象に関連するものなのか判断基準となり、それぞれ処理される。環境負債が過去の事象に関連している場合は環境負債として認識され、さらに測定可能であれば当期に認識される。また、将来的に環境支出が発生する可能性が高い場合には、その発生時期や金額の算定に不確実性を伴うことが多く、その場合には引当金として負債に該当するか、偶発債務として処理するかの判断が必要である²²。

IAS No.37によれば、偶発債務とは「過去の事象を原因とする、発生の可能性のある義務であり、コントロール不能である不確実な将来の事象によってのみ、結果的に、今現在その義務があったのかなかったのかを確かめることができる義務で、その義務を果たすために、何らかの損失が生ずる可能性が不確かであるため、または、その金額の合理的な見積もりができないために、認識をしていない義務」²³であると定義されている。偶発債務は発生の可能性が低いと見積もられているうちは、負債とは認識されず注記により情報開示される。しかし、損失の可能性が高まった際には引当金として計上する必要があるとしている。偶発債務の注記情報としては、次のような情報を開示することを求めている²⁴。

- ・財務的な影響の見積り額
- ・損失の金額または時期に関する不確実性の程度
- ・損失の回収の可能性

一方、引当金に関しては、「過去の事象の結果として現在、法的または実質的な義務を負ってお

り、その義務を果たすために損失が生ずる可能性が高く、その義務の額を見積もることができる場合に計上する必要があるもの」²⁵と定義されている。引当金が決済の時期や金額が不確実な負債であるのに対して、偶発債務は発生の時期が不確実な債務である。したがって、発生の時期が不確実な環境支出は偶発債務として処理され、発生の可能性があるもののその時期や金額が不確実な場合は引当金として処理されることになる。引当金はそれぞれに対して、「引当金の対象となって義務の内容と損失が見込まれる時期に関する簡単な記述」や「損失の金額および時期に関する不確実性の状況」などの注記をする必要がある²⁶。しかし、ここで注意しなければならないのは、引当金の計上基準は、支出の原因が過去の事象によって発生したかどうかを問題にしているのであって、将来の企業の行為とは直接関係がないということである²⁷。たとえば、環境破壊による罰金や修復費用は、将来的に企業は回避することが出来ないので引当金計上をする費用がある。また、製油設備や原子力発電所などを廃止した場合の原状回復費用も、既に発生しているダメージの範囲で引当をする必要がある。これに対して、将来的に法規制等により問題とならないように事前に対処しておく費用は、将来の発生を防ぐために必要な費用であり、引当金の計上対象とはならない。

アメリカではスーパーファンド法により環境負債の発生率が高くなっている。環境負債の認識に関しては、FASBのSFAS No.5²⁸の「偶発事象の会計」を利用することで認識が可能である。SFAS No.5では偶発事象について、将来的に1つまたは複数の事象が発生するかしないかによって、企業に対して便益または損失が発生するような不確実性が存在している状態であると定義されている。偶発損失の例として、火事や災害などによる資産に対する損害や係争中の訴訟などをあげている。一方、引当金に関しては、次の要件を満たした場合に限り計上を認めている。

- ・決算日において資産に損傷や債務が生じていた可能性が高いことが、財務諸表発行日以前の情

報により開示されている。

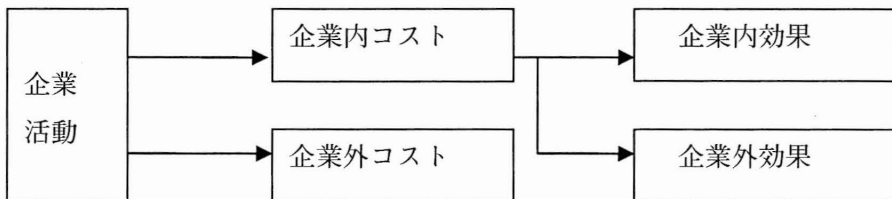
・損失の金額が合理的に見積もることができる。

その他にも環境関連費用の会計処理に関しては、米国証券取引委員会 (Securities and Exchange Commission : SEC) による会計職員広報 (Staff Accounting Bulletin : SAB) No.92の「偶発損失に関連する会計とディスクロージャー」やアメリカ公認会計士協会 (American Institute of Certified Public Accountants : AICPA) の会計基準委員会

意見書 (Statement of Position : SOP) SOP 96-1の「環境修復に関する負債」などの指針が示されている。しかし、これらの指針は基本的にFAS5の枠組みの中で損失が発生する可能性と損失額の見積もり可能性の評価に基づいて債務認識時期と計上額を検討していくことになる²⁹。

以上のように、環境負債の認識に関して、引当金として計上する場合には発生の可能性が高く金額の合理的な見積もりが可能であることが要件と

図表1-12 環境コスト及び効果の体系



図表1-13 損益計算書上の環境情報

事業年度 (自 平成 13 年 4 月 1 日 至 平成 14 年 3 月 31 日) (百万円)

	財務情報		環境情報		関連情報
I 売上高		3,211,186		1,100	※1
II 売上原価					
1 製品及び販売用部品					
期首たな卸高	82,956		1,200(1.4)		
2 当期製品製造原価	2,025,082		24,600(1.2)		※2
3 当期製品及び					
販売用部品受入高	167,154		4,500(2.6)		
合計	2,275,193		30,300(1.3)		
4 他勘定振替高	5,453				
5 製品及び販売用部品					
期末たな卸高	85,307	2,184,432			
売上総利益		1,026,753			
III 販売費及び一般管理費		840,924		(2,270)	※3
営業利益		185,829			

(出典：本田技研工業株式会社『有価証券報告書』2002年、所収p.80環境情報部分加筆)

図表1-14 関連情報

※1	売上高	<p>1) 当社では、Honda Recycle Parts として 1998 年からトルクコンバーターなどの高機能部品を再生し販売している。2001 年度は合計で 3399 個の部品を販売した。(700)</p> <p>2) 2001 年度のバンパー回収及びリサイクルの実績は、補修交換バンパーが 279,966 本、使用済み自動車バンパーが 6960 本となっている。(400)</p>
※2	当期製品製造原価	<p>1) 3R 設計として、モビリオにおいて次のリデュース設計を実施している。(24,600)</p> <ul style="list-style-type: none"> ・軽量化への取組—構造変更、材質変更 ・消耗部品の長寿命化—エンジンオイル、オイルフィルター
※3	販売費及び一般管理費	<p>1) 3R 設計のための研究、実施のための人件費。按分計算によって算定した。(2,000)</p> <p>2) 社用車の低公害車への入れ替えで燃料消費量が減少した。2001 年度は前年度比で 7% 減少した。(270)</p>

なっており、不確実な要素の多い環境情報を認識することは難しいといえる。したがって、環境情報は偶発債務として認識されることとなるが、偶発債務は実現した債務ではないため財務諸表には表示されず、注記情報となってしまう。

他方、環境会計領域における環境情報の認識に関しては、図表 1-12 のようにまとめることが出来る。

環境コスト及び効果は、必ず企業活動によって発生し、さらに環境効果は、必ず環境対策の成果として発生する。そして、これらのコストと効果のうち、企業内コストは実際に発生したコストを認識するため、大きな問題はない。また、企業内効果に関しても、リサイクルや廃棄物の売却等により実際に収入がある場合にも、効果額に認識に問題は起こらない。しかし、省エネルギーや事前の環境対策によって、本来なら払っていたはずのコストを回避できたと考えるいなし収益の認識には、推測的な要素が含まれるために注意が必要である。そこで考えられているのが、プロセスコストリング法である。この方法は、環境対策を行なっ

ていない時の企業活動と環境対策を行なっている時の企業活動との差を、環境配慮型設計や製品製造プロセスにおける原材料やエネルギー等の違いに着目して環境コストを認識し、最終的に環境効果を測定する方法である。プロセスコストリング法による環境効果の算定は、次の要領で行なうことになる。まず、各プロセスにおける当該年度のプロセスコストを捉え環境コストを算定する。そして、これを基準環境コストと比較し、差額を環境効果として認識するのである。各プロセスにおける環境コストは、購入では環境対応部品等の購入であり、生産では製造コスト、輸送では輸送コストなどがある。基準環境コストの算定に関しては、その時の社会情勢に合わせるためにも最新の情報を加味する必要がある。

以上のように、財務会計と環境会計の両領域で認識された環境情報は、図表 1-13 のように開示されることが考えられる。

図表 1-13、1-14 のように、基本情報では財務情報と環境情報（主に貨幣情報）、それに関連する環境情報が同時に開示されることになる。図

表1-13の財務情報では、通常の財務情報が開示され、環境情報の欄では財務情報のうちのどの程度が環境コストあるいは環境効果なのかを示している。これらの情報に加えて、右側の関連情報では環境情報に関連した定性情報が開示される。具体的には、米印で図表I-14の方を参照することになる。実際の環境会計では、注記の情報は膨大な量になると予想される。

以上のような情報開示をすることで、財務情報と環境情報は有機的にリンクした形で開示されることになる。また、これまで環境対策ごとに開示されてきた定性的な環境情報は、財務情報や環境情報（主に貨幣情報）と関連付けが可能となるのである。しかし、環境コスト及び環境効果は総額表示になってしまっているため、それぞれの項目ごとに関連情報の欄にて金額を表示するなどの工夫が必要である。

第九章 包括的環境会計の補足情報

本章では、補足情報として認識される関連情報について扱っている。補足情報では、基本情報で扱わなかった企業の基本情報や企業外コストと効果などの情報が開示されることになる。ここでは、企業外コスト及び効果の認識問題とこれまであまり重要視されてこなかった地域情報を中心に考察している。

まず、企業外コスト及び効果の認識に関しては現在のところ、その認識方法は確立されていない。企業外コストとは、企業活動によって発生した環境影響物質が企業とは関係のない第三者に負担を負わせるコストのことである。たとえば、企業が排出した有害物質により地域住民の健康が害された場合などが該当する。この場合、企業がきちんと環境対策を行なっていれば、環境影響物質の排出はなく、地域住民の健康被害はもっと少なくなっていた可能性がある。企業側から見ると、最低限の環境対策のみに限定すれば、企業内コストを抑えることが出来るが、その結果として地域住民に健康被害を負わせ、地域住民は治療費等の支出を余儀なくされてしまう。この地域住民が負担

したコストを、本来企業が負担すべきコストとして認識するのが企業外コストである。企業外コストの特徴は、範囲が広く地域住民への健康被害や農作物への影響、騒音などによる住宅施設の改修、景観の悪化など多岐に渡っていることである。また、企業内コストとの関係が深いのも大きな特徴の一つである。つまり、企業が環境対策を積極的に行なおうとすれば、企業内コストは増加するが、その結果として企業外コストは少なくなる可能性があるのである。逆に企業内コストの少ない企業は、環境コストの一部を企業外コストに転嫁している可能性も考えられる。このような関係は絶対的なものではないが、企業の環境対策の成果を確認する際の重要な情報の一つになると思われる。以上のように、企業外コスト情報は利害関係者に有用な情報を提供すると考えられるが、コストそのものの認識・測定が難しいこともあり、実際に企業外コストを開示している企業は少ないのが現状である。

一方、企業外効果には、企業の環境対策により地域社会の負担が軽減した分を効果額として記載する。この情報により、企業は環境対策をより広い目で見ることが可能となる。つまり、企業が環境対策を行なう際に、企業内効果だけではなく地域社会の負担を軽減するという選択肢も考慮に入れることが出来るのである。企業外効果は、企業にとっては直接的に利益には結び付かないが、企業イメージの向上などの間接的なメリットが期待できる。しかし、企業外効果額の認識・測定は、範囲が広く金額の算定は非常に難しいため、企業外効果を開示している企業は少ないのが現状である。

現在は、企業外コスト及び効果の認識には、再生費用法やトラベルコスト法、仮想評価法などいくつかの認識方法が考案されている。しかし、いずれの方法も推測的要素が含まれており、金額の算定にはまだ問題が残されていると言える。しかしながら、これらの情報を認識することで、企業が本来負担すべき環境コストを、企業外コストに転嫁するのをチェックしたり、企業外効果を開示

することで企業の地域社会への貢献をアピールしたりすることが可能となる。つまり、企業外コスト及び効果を認識することで、企業の環境への関わりを総合的に確認することが出来るようになるのである。

補足情報を構成する要素として、本論文で特に重視しているのが地域情報である。地域情報では、企業の立地条件や人口や工業割合などといった、その地域の特性を表現する情報が記載される。地域情報は環境会計の中では、これまであまり重要視されてこなかった情報の一つである。それは、現在考えられている環境会計が、企業の環境への影響を貨幣情報や環境影響物質のインプット・アウトプット情報で測定することを中心に扱っており、環境情報の周辺にある情報を軽視してきたことが考えられる。地域情報を詳細に分析することで、将来の環境リスクを予測したり、企業外コストの予測をしたりすることが可能となるのである。

ここでは、地域情報の実際の利用について考察する。今日における環境問題は、企業経営を左右する重要な項目の一つとなっている。もし、企業がひとたび環境問題を起こしてしまった場合には、企業の存続が難しくなる危険性も否定できない。たとえば、エクソン社のバルディーズ号がアラスカ湾沖で座礁した事件では、周辺の自然環境に大きな影響を与えてしまい、多額の賠償金が請求された。この場合、もし多額の賠償金を支払う能力

がなければ、企業の存続自体が危なくなってしまう。仮に支払いが可能であっても、株主などの利害関係者にとっては配当金の減少といった不利益を被る可能性もある。そのため、利害関係者は事前にこのような環境リスクを知っておく必要がある。地域情報は、このような企業の将来の環境リスク情報を提供する重要な情報の一つであるといえる。

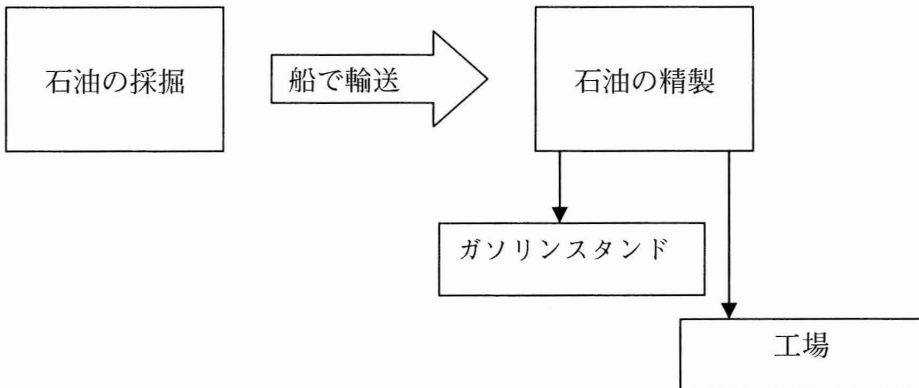
本章では、石油会社を例に地域情報の活用方法について考察したい。

図表1-15は、石油会社が石油を採掘し、販売するまでの過程を簡単にまとめたものである。まず、石油は採掘された場所から、タンカーで精製所まで海上輸送される。そして、精製所で石油はガソリンやナフサ、重油などに加工される。これらの加工品は、トラック等でガソリンスタンドやプラスチックの工場などに運ばれ、利用されることになる。ここでそれぞれの過程の地域情報は、次のように捉えることが出来る。

図表1-16では、一つの製品が製造される過程で、環境汚染が発生し周辺地域に何らかの影響を及ぼす可能性のあるセクションを抽出して表示している。地域情報では、環境汚染が発生すると予想される工場の場所、その周辺の状況、予想される環境リスク、予想される企業への影響といった情報が記載されることになる。

工場の場所に関しては、具体的な住所までを記

図表1-15 地域情報の概要 I



図表1-16 地域情報の概要Ⅱ

	石油採掘場	輸送（海上）	精製所	輸送（陸上）
場所	サウジアラビア	インド洋、太平洋	国内	国内
周辺状況	砂漠	海	工業地帯	道路、住宅地
予想される環境リスク	採掘場の事故による周辺地域の汚染。	タンカーの事故による石油の海への流出。	精製所の事故による周辺地域の汚染。環境影響物質の排出による周辺住民への悪影響。	自動車事故による周辺地域の汚染。
予想される企業への影響	汚染状況に応じて周辺地域を浄化するため経済的な負担が発生する可能性あり。企業イメージの低下。	汚染状況に応じて汚染地域を浄化するため経済的な負担が発生する可能性あり。企業イメージの低下。	汚染状況に応じて汚染地域を浄化するため経済的な負担が発生する可能性あり。企業イメージの低下。周辺住民への賠償金の支払い。	汚染状況に応じて汚染地域を浄化するため経済的な負担が発生する可能性あり。企業イメージの低下。
予防策	事故防止の徹底 社員教育、事故が起きてしまった場合の早期対応	事故防止の徹底 社員教育、事故が起きてしまった場合の早期対応	事故防止の徹底 社員教育、事故が起きてしまった場合の早期対応	事故防止の徹底 社員教育、事故が起きてしまった場合の早期対応

載する必要はない。そして、その場所の周辺状況では、周りの状況だけでなく、少し離れていても環境影響を受けやすい状況があれば、その情報も同時に記載する。予想される環境リスクでは、現時点でどのような環境問題の発生が予想されているのかについて記載する。さらに同じ場所で、既に発生してしまっている環境問題について記載することも可能である。最後に予想される企業への影響では、上記で予想された環境問題が発生した場合に、どのような影響を受けるのかについて記

載し、そして企業への影響を出来るだけ詳細に開示する必要がある。ここでも既に起こっている環境問題について、賠償金などの金額を示すことも有用な情報となる。最後に予防策では、それぞれの過程で予想された環境リスクを回避するための予防策について記載する。環境リスクが大ききほど予防策が重要になってくる。特に、人為的ミスによる事故は社員教育などにより、事故を未然に防ぐことが出来る。そのため、ここでは具体的な教育状況などについて記載することによ

り、利害関係者の信頼を得ることが可能であると思われる。

以上のように、地域情報は利害関係者に有用な情報を提供することが可能である。これから、さらに環境問題が複雑になってくることを考えると、地域情報への期待が高まると思われる。特に環境リスクについて分かりやすく開示できる情報として、今後はさらに地域情報に期待が集まると考えられる。

Ⅲ 結論と展望

本論文では、まず企業環境の変化を経済的、社会的、制度的側面から捉え、企業経営に与えている影響について分析するとともに、環境問題の深刻化により企業会計の範囲を拡充させる必要がある事を考察した。そして、有価証券報告書及び環境報告書における環境情報の記載状況を調査することでその問題点を指摘し、新たに包括的環境会計の構築を提言した。

本論文の成果は、第一に財務会計領域における環境コストの認識についてカナダ勅許会計士協会やFASB等の指針を詳細に吟味し、環境コストの処理方法について明らかにしたことである。環境コストの額は環境対策の規模に比例して大きくなっており、企業会計に占める環境コストの金額は年々増加しているものと思われる。したがって、環境コストの会計処理によって利益の算定に大きな影響を与える可能性があるため、環境コストの会計処理問題については早期に解決する必要がある。

第二には、環境会計領域における環境コストの認識について環境省の『環境会計ガイドライン』をはじめとする各種ガイドラインをもとに、環境コストの処理について明らかにしたことである。環境会計は、企業活動のうち環境に関連した情報だけを抽出するため、環境問題を総合的に認識することが出来る。しかし、現在のところ理論的に確立していないため環境コスト及び効果額の算定には問題が残されている。また、現在の環境会計の多くは企業内で発生するコスト及び効果に限定されている。本論文では、企業外で発生するコス

ト及び効果の認識の必要性を指摘し、その算定方法についても考察を加えた。

第三には、地域情報を含んだ環境会計情報を構築することについて地域情報の有用性を指摘し、地域情報を結合した包括的環境会計の構築を提言したことである。包括的環境会計では、財務情報と環境情報（主に貨幣情報）を中心にそれぞれの情報が有機的にリンクした環境会計情報を提供することが可能となっている。そして、本論文では特に地域情報の有用性について指摘した。地域情報は、これまであまり重要視されてこなかった情報であるが、将来リスクの回避など利害関係者の意思決定に有用な情報を提供できるものと思われる。

今後は、地域情報の範囲を広げ、企業に重大な影響を及ぼす可能性のある項目についても分析し、さらに環境会計情報の質的向上について研究したい。

脚注

- 1 この調査は環境省が毎年行なっているもので、企業による環境保全に対する取組が効果的に進められているかどうかを把握することを目的としている。平成13年度における調査は、東京、大阪、名古屋の各証券取引所の1部、2部上場企業2,644社及び従業員数500人以上の非上場企業等3716社、合計6,360社を対象とし、平成13年12月に郵送によるアンケート調査を実施した。有効回収数は、上場企業で1,291社（48.8%）、非上場企業等で1607社（43.2%）、合計で2,898社（45.6%）となっている。
- 2 環境省編、前掲書、所収p.27
- 3 FASBはアメリカの会計基準の設定機関で、財務会計基準書（Statements of Financial Accounting Standards；SFAS）と財務会計の概念ステイメント（Statement of Financial Accounting Concepts；SFAC）の二種類の会計基準を公表している。
- 4 FASB, SFAC No.1, para7
- 5 森田哲彌・宮本匡章編著『会計学辞典』中央

- 経済社、1998年、所収p.336
- 6 アカウンタビリティ（会計責任）の用語は、今日では広く経営者の社会各種利害関係者に対する報告・説明責任として使用されている。これはアカウンタビリティの果たすべき範囲が単に企業会計の作成する会計情報のみに限定されず、企業の経営行動とその結果に関する財務的・非財務的情報の開示を求めるものとして示唆的である。
- なお、若杉明教授は、アカウンタビリティの概念を広義に解釈して、①の財産保全および運用責任と②の結果の報告・説明責任を含む企業側の責任もしくは義務を総称するものと説明しておられる（若杉明著『小説財務諸表論』〈第4版〉中央経済社、1996年、6～8頁参照）。
- 7 日本会計研究学会「会計責任に関する研究」に関するスタディ・グループ
「会計責任に関する研究・中間報告要旨」『会計』第110巻第5号（1976年11月号）、130頁
- 8 上記の会計責任スタディー・グループは、これを社会的アカウンタビリティ（social accountability）と呼び、社会的アカウンタビリティを、私有制企業の制度自体に対する一種の挑戦であるとしている。（同日本会計研究学会「会計責任に関する研究」に関するスタディー・グループ、前掲書、138頁）。
- 9 デンマークの環境会計法に関しては、<http://www.mem.dk/ukindex.htm>を参照されたい。
- 10 The SIGMA Projectは1986年に設立されたコンサルティングの会社で、各種ガイドラインの作成のような研究活動も行なっている。
- 11 経済的要素としては、給与、労働生産性、雇用創出、外部委託費、研究開発費、訓練等の人的資本への投資などであるが、それにとどまるものではない。
- 12 職場の安全衛生、従業員の保持、労働件、人権、賃金、外部委託事業における労働条件などを指している。
- 13 カナダ勅許会計士協会著（平松一夫・谷口智香訳）、『環境会計—環境コストと環境負債—』東京経済出版、1999年、所収p.33
- 14 カナダ勅許会計士協会著（平松一夫・谷口智香訳）、前掲書、所収p.36
- 15 阪智香著、『環境会計論』東京経済情報出版、2002年、所収p.75
- 16 中央監査法人編著『国際会計基準実務ハンドブック』中央経済社、1999年、所収p.438-439
- 17 カナダ勅許会計士協会著（平松一夫・谷口智香訳）、前掲書、所収p.62
- 18 カナダ勅許会計士協会著（平松一夫・谷口智香訳）、前掲書、所収p.59-60
- 19 森田哲彌・宮本匡章編著『会計学辞典』中央経済社、1998年、所収p.204
- 20 FASB, Statement of Financial Accounting Concepts No,6 — Elements of Financial Statements— (December,1985) , para25.
FASBは、本定義における発生の可能性の高さについて、FAS No,5「偶発事象の会計処理」での会計的・専門的意味でのprobableではなく、一般的な意味であると注を付けている。
- 21 中央監査法人編著、前掲書、所収p.164
- 22 阪智香著、前掲書、所収p.113
- 23 中央青山監査法人編著『国際系基準なるほどQ&A』中央経済社、2001年、所収p.178
- 24 中央青山監査法人編著、前掲書、所収p.179
- 25 中央青山監査法人編著、前掲書、所収p.180
- 26 中央青山監査法人編著、前掲書、所収p.182
- 27 中央青山監査法人編著、前掲書、所収p.181
- 28 Financial Accounting Standards Board, Statement of Financial Accounting Standards No,5, Accounting for Contingencies, 1975
- 29 中央青山監査法人編著『アメリカの会計原則 2003年度版』東洋経済新報社、2002年、所収p.262