
ヨーロッパ諸国における環境会計の新展開

—— 環境会計から CSR 経営会計へ ——

柳 田 仁

2006年7月から同年10月まで勤務先の神奈川大学より短期在外研修の機会を与えられた。西および東ヨーロッパ諸国、すなわちドイツは3年ぶりであるが、イギリスに関しては23年ぶり、ポルトガル・スペイン・フランス・ベルギー・ハンガリーに関しては11年ぶり、ルーマニアに関しては初めての研修のための出張である。本稿では、その際、大学、各国の専門機関・研究所等で収集した情報やその他滞在中あるいは通りすがりに直に見聞し、肌身に感じた事象も織り込みながら、環境問題・規制、環境会計、CSR経営会計の現状および動向に関して論じる。

I 問題の提起

今回の研修では、最近、停滞気味である環境会計の現状とCSRの展開の状況を調査、ヒアリング、資料収集等することに主たる目的があった。本稿のテーマに関連して、特に印象に残るのは、デュッセルドルフ大学訪問第1日目に、「環境会計は、ドイツではもう基礎概念の研究は済み、その技法や実務への応用段階に入っている」と12年前の在外研修での恩師 G.R.Wagner

教授が語った言葉である。また後述するように、ブリュッセルにある EU 本部環境総局訪問の際にも、同様の趣旨の言葉をインタビューにおいて関係者からしばしば聞いた。Wagner 教授がコンピュータのディスプレイで示してくれた経済・環境・社会に関して比較したシェーマ〔表 1〕¹からもこのことが読み取れた。さらに「これからはコスト面よりも、社会的側面に重点が移ることになるであろう」とも述べている。

会計学を研究する者としては自分の居場所が狭められていくのを感じた。しかし、この流れを率直に受け入れ、筆者なりに貢献できることを探求したい。このように CSR を重視しようとする流れは、着実に進展しているように見受けられる。本稿ではその展開過程に関して論じる。

II 環境規制・会計の意義と現状

地球・自然環境に関して経営・会計学の領域では、1980 年代後半まで俎上に乗ることは全くなかった。環境といえば、単に市場環境を指すに過ぎなかった。しかし、自然資源の有限性、自然環境破壊による修復困難性等、環境問題がより現実のものとして顕在化し、企業経営上でも無視しえなくなった。これに伴い企業実践においても学問においても環境問題と正面から対峙しなければならなくなった。地球資源・環境の有限性、「地球は次世代以降からの借りものである」という世代間の平等説は、さらに、環境問題の緊急な解決を迫ることになる。そのような環境問題にアプローチして、その解決のための 1 つのツールを提供するのが環境（経営）会計である。すなわち、企業活動その他による地球環境への環境負荷の状況を評価するため、その犠

¹ European Commission, Directorate-General for Employment and Social Affairs Unit D.1: Mapping Instruments for Corporate Social Responsibility, April 2003.
図表は巻末に記載。

性と環境負荷削減の効果を測定・表示するとともに、経営意思決定に有用な情報を提供するのが、環境会計の役割である。

しかし、ドイツにおいて最近では、これまでのような環境会計の基本的コンセプトの研究はほとんど終わり、そのツールや実践的研究、例えば環境効率や資源管理会計研究²の問題に移っている。また、EU 環境総局では、環境会計に関しては統計局で数量化された数値を使うだけで、総局自体は環境会計的なものに係わっていない。過去に唯一係わったのは EMAS であるが、これとても義務化はなく、各国・各企業に任せている³という。

EU における環境政策は、ヨハネスブルク・サミットで持続可能な開発政策が基盤となり、リスボン戦略では、知的ベースによる近代的持続可能な開発が盛り込まれ、社会、経済、環境を 3 つの柱として据えた。1970 年以来、EU の環境行動計画が策定されてきたが、現在はその第 6 次計画で、気候変動、バイオ、環境と健康、持続的資源開発がテーマであり、この行動計画の達成のためのツールの 1 つが環境会計である。

ところで、環境政策当局における当面のテーマは、イギリス、スペイン、フランス、ドイツ、その他の EU 諸国において京都議定書の遵守、それと関連した排出権取引の問題である。さらに EU の「電気電子機器廃棄物に関する欧州議会・連合指令」(WEEE, 2002/96/EC⁴)、「電気電子機器に含有される特定有害物質の使用制限に関する欧州議会・連合会の指令」(RoHS, 2002/95/EC⁵)、EMAS 改定等の問題がある。後者の改定は競合する ISO の改定に伴う措置である。

² Letmathe, Peter: Umweltbezogene Kostenrechnung 1998 ; Letmathe, P. & Stuerznickel, B.: Die Ressourcenkostenrechnung als Bestandteil der betrieblichen Kostenrechnung.

³ EU 担当官 : European Commission Environment Directorate-General/Gernot Schnabl (Principal Administrator), Pierre Deussy-Fournier (Sustainable Development and Economic Analysis), Uwe Furnier (Detached National Expert) 以下同様。

⁴ DIRECTIVE 2002/96/EC OF THE EUROPEAN PARLIAMENT AND OF THE COUNCIL of 27 January 2003 on the Waste Electrical and Electronic Equipment.

⁵ DIRECTIVE 2002/95/EC OF THE EUROPEAN PARLIAMENT AND OF THE COUNCIL of 27 January 2003 on the Restriction of the use of certain Hazardous Substance in electrical and electronic equipment.

1. 排出権取引

イギリス、スペイン、フランス、ドイツ、ベルギー等でも議論となっている EU 諸国における当面の環境会計の最大のテーマは、前述のように温暖化ガス削減の問題であり、京都議定書との関連がクローズアップされている。この削減量達成に関して EU 各国においてバラつきがあり、ドイツやイギリスのようにすでに達成の見込みがついている国もあれば、経済成長率の高いスペインのように四苦八苦しているところもある。さらに、新たな加盟諸国との格差の問題も無視できない。そこで旧加盟国と新加盟国との間の排出権取引売買の問題も浮上する。廃棄物の域内輸出問題と同様に排出権に関する売買取引が行われることにもなる。

2. WEEE

この指令は、電気・電子機器廃棄物による資源消費と環境汚染を削減させることを目的とし、その廃棄物を分別、再利用しなければならないことを定めている。

この指令は、EU 諸国すべてに関連するものであるが、例えばフランス政府は、EU の規制「電気電子機器廃棄物に関する欧州議会・連合会指令 (WEEE)」(2002/96/EC) ならびに「電気電子機器に含有される特定有害物質の使用制限に関する欧州議会・連合会の指令 (RoHS)」(2002/95/EC) の国内法制化を進めている。2006 年 3 月末までに政令を補完する省令が発せられたが、それなりのルールを厳格に作ったフランスでさえ開始は更に後ろにズレこんでいる。

対象となる電気電子機器は、EU 指令と同様に電流・電磁波により機能する機器、および電流・電磁場を発生・伝達・計測する機器であって一定電圧以下で使用されるもの、ならびにこれらの構成部品である。具体的には、大・小型家庭用電気機器、情報通信機器、民生用電子機器、照明器具、電気電子工具、玩具レジャー及び運動用機器、医療機器、監視制御装置、自動販売機

の10区分としている。ここで家庭用電気電子機器廃棄物とは、業務用目的であっても、機器の性質および販売経路が家庭用機器に類似するものも含めている。

製造業者は、選別回収された家庭用電気電子機器廃棄物を、機器が上市された日付によらず、自らまたは委託して処理しなければならない。製造業者は、①政府認可を受けたエコ・オーガニズムへの加入、または②政府の承諾を受けた独自の処理システムを設置、のいずれかによりこの義務を遂行するように定めている。WEEE指令に規定された住民1人当たりの年間回収重量（4kg）は、2008年末までに達成することになった。また、登録とリサイクル状況を監督するWEEE管理委員会が、関連大臣と地域政府の代表によって設置されている⁶。

電気電子機器は、解体および有効利用が容易な方法で設計・製造されることが要請され、2005年8月13日以降市場に出回る電気電子機器には、製造業者・輸入業者が特定でき、政令の対象と識別できる（絵）表示を付すことが義務づけられている。

家庭用電気電子機器の選別回収規定に関連して製造業者・流通業者の義務および地方自治体の役割が派生する。製造業者は、政府認可の調整機関への分担金の支払い、あるいは政府公認の設置選別回収システムによる選別回収が義務づけられ、また、流通業者は、販売品に関して消費者の要請に応じて無料回収しなければならない。さらに、地方自治体は、日本の一般廃棄物と同様に、自治体が回収処理しているが、家庭用電気電子機器廃棄物に関しては、選別回収にかかわる追加費用については調整機関を通じて受け取ることができる⁷と規定されている。

⁶ JETRO パリセンター「フランスにおける電気電子機器廃棄物(WEEE)規制の運用について」等 2006.8.

⁷ 同 上。

3. RoHS

電気電子機器製造・輸入においては、RoHS 指令に対応して特定物質の含有が禁止され、その対象は 2006 年 7 月 1 日以降に市場で流通する電気電子機器を対象とする。本指令では、カドミウム Cd、鉛 Pb、水銀 Hg、六価クロム Cr6+（以上は ELV 廃自動車指令で排出が規制された 4 物質である）に加えて 2 種類の臭素系難燃剤 PBB（ポリ臭化ビフェニル）、PBDE（ポリ臭化ジフェニルエーテル）の合計 6 物質は、対象電気電子機器に対して使用禁止になる。電気電子機器も自動車同様に、部品点数が多く種々の材料・物質を使用していることからサプライチェーン全体にわたり製造中の有害物質を管理することが生産者の責任となる（島津製作所 Top ニュース）⁸。上述の規定同様、この規定も検査機関を持っていないような中小企業には非常に厳しい指令である。

Ⅲ CSR 経営会計の展開

このような環境会計に対して、社会的観点から自然環境だけでなく、企業の行動規範すなわち企業倫理、法令遵守、社会貢献、人権尊重、男女平等、ビジネス関係等広範な社会的観点を織り込んだより広い観点から企業を評価する必要があるという考え方に立つのが、CSR 経営会計の基本的なコンセプトである。EU においても、環境だけを特別扱いすることなく、CSR 全般にシフトしている。

ただ、CSR の内容にどのようなものまでを含めるべきか、どの項目に重点を置くかは、ドイツ、アメリカ、日本、その他ヨーロッパ諸国、それぞれの国々によって必ずしも一致するわけではない。

⁸ JETRO パリセンター：前掲報告書。

CSR 経営会計が注目されるようになった主要な理由として、①多種多様なステークホルダーの増大に伴い、彼らの企業に対する発言力が増し、社会的側面の重視が叫ばれるようになったこと、② GRI⁹ ガイドライン等の公表、③企業を取り巻く環境の変化等による。

以下では、各企業でその行動憲章を設定しているが、その中で一般的に取り上げられる項目（前述の環境関係は除外する）を中心に簡潔に論評する。

（1）企業倫理

企業倫理とは、利潤原理に従って現行法の枠内で行われる具体的な企業活動がその内外の利害関係者集団との間の対立状況において、その行動を平和的に指導するような対話的な合意形成のための手続きである¹⁰。

日本経団連の「企業行動憲章」にも記載されているように、企業が高い倫理観のもとに経済社会に貢献するとはどのようなことか。ある日系在ドイツ企業の行動憲章¹¹では、「公正な企業活動」という項目で示されている。その具体的な内容として、公正、透明かつ誠実な企業活動を推進し、正確かつ適正に記録し、自由な競争を行うとしている。

この項目は、常識的であるがゆえに、抽象的なため各国において統一的な解釈が困難である。

（2）法令遵守

ここで法令とは、必ずしも明文化された実定法だけを指すのではなく、その周辺の慣習法・規則等をも含む広義のものである。また遵守する法令の範囲をどの程度まで広げるべきかが問題となる。

⁹ Global Reporting Initiative は、1997年に CERES、UNEP、各国企業、会計士団体、NPO 等によって、環境報告書の作成をグローバル・スタンダード化するために創設された。GRI では、1999年3月に、『持続可能な報告ガイドライン』草案を発表し、2000年6月には、『持続可能な報告ガイドライン』（2000年確定版）を公表している。

¹⁰ 万仲脩一「企業倫理学—シュタイマン学派の学説—」2004年、146頁。

¹¹ 担当者が企業名の公開を望まず。

EU環境総局の担当官が挙げた例として、アフリカの稀少な天然木材を使用した木製品、ヨーロッパでは法律上も、環境保全上も使用することが禁じられている原材料を使った製品の中国からの輸入禁止等がある。

詳細な法規制を各国に任せた場合、ある国には合法でも、他の国には違法というようなケースがしばしば生じることになる。

(3) 社会的貢献

現代企業には、社会的課題解決のため企業市民として地域社会、NPO 市民活動に貢献することも要請されるようになった。

アメリカにおいては CSR を構成する項目の中で最も重要視される項目の 1 つである。例えば、A社はBという慈善事業団体にどれだけの寄付をしたか、あるいは文化・芸術活動に奨励金を拠出したかといったようなものである。

極端な例として、企業活動の他の面で、ある程度損害を与えても、イメージアップのために社会的貢献をすればそれが「免罪符」となって、CSR 経営会計上、その評価が上がるという矛盾を含んでいる。

(4) 人権尊重

人権 (Human rights) とは、広辞苑によれば、人間が人間として生まれながらに持っている基本的な権利¹²である。

企業におけるあらゆる活動の局面において従業員、株主、債権者、一般消費者等の人権を尊重するということである。日本経団連の「企業行動憲章」(2004年改訂)等によれば、従業員の人権尊重・機会均等、外国人への雇用対応、個人情報・顧客情報の保護、従業員の多様性の尊重等が人権関連項目として挙げられる。

¹² 例えば、日本国憲法では、その第11条で「国民は、すべての基本的人権の享有を妨げられない。この憲法が国民に保障する基本的人権は、侵すことのできない永久の権利として、現在及び将来の国民に与えられる」と規定している。更に、第12条〔十・権利の保持の責任とその乱用の禁止〕、第13条〔個人の尊重・幸福追求権・公共の福祉〕、第14条〔法の平等等〕等の規定がある。

この項目は、主観の介入する余地が大いにある。例えば、ある国の人々には常識的なことでも他国の人々には人権侵害と捉えられる場合もある。

(5) 男女平等

企業において性別によって給料、昇進、その他あらゆる事項において差別をしないことである。ヨーロッパでは男女平等に関して伝統があるというが、意外にもドイツにおいて男女の管理者が同一業務をしていても、女性管理者の給与は男性管理者の約75%にすぎないという統計もある¹³。また、女性の管理職比率について見ると、日本が約10%であるのに対して、アメリカ約46%、独仏英は30%台前半で並んでいる¹⁴ように、国によってもバラつきがある。ドイツにおいて、共稼ぎ家庭の年配の者ほど家事は女性に任せる比率が高いという。一面では、日本以上に不平等な面があることも報告¹⁵されている。

なお、GRIは、社会的パフォーマンス指標として労働慣行と公正な労働条件（雇用、労働／労使関係、安全衛生、教育研修、多様性と機会）、人権（方針とマネジメント、差別対策、児童労働、強制・義務労働、懲罰慣行、保安慣行、先住民の権利）、社会（地域社会、贈収賄と汚職、政治献金、競争と価格設定）、製品責任（顧客の安全衛生、製品とサービス、広告、プライバシーの尊重）の4グループを挙げている¹⁶。

¹³ ドイツにおいてフルタイム勤務の税引前年収2003年女性32,335ユーロ、男性41,014ユーロで、女性より26.8%多い。男女の賃金格差は1999年が30.9%、2000年27.4%、2002年27.2%となっており縮小傾向にある。なお、旧東独での男女賃金格差12.9%、旧西独では26.7%の開きがある（NIKKEI『在独日系企業のためのローカルスタッフ人事ハンドブック2004/2005年版』105頁、比較：日本貿易振興会海外調査部『ドイツへの企業進出のための基本事項』2001年、72頁。この件は、在独日系企業担当者も指摘している。これに関しては、Wagner教授とも見解の分かれるところである。

¹⁴ 「労働市場におけるCSRのあり方に関する研究会」（中間報告書）、
<http://www.mhlw.go.jp/shingi/2004/06/s0625-8b.html>, 2007/01/03.

¹⁵ 在独日系企業担当者及びジェンダー研究者の報告。

¹⁶ Global Reporting Initiative:Substinablility Reporting Guidelines,2002. 河野正男・矢部浩祥訳「GRI サステナビリティ リポーティング ガイドライン 2002」57頁-59頁。

IV 各国の概況及び CSR 経営の特色

EU は中央集権的ではないので、加盟国が増加するに従いその求心力も弱まり、その役割は懸案事項を調整するに過ぎなくなった。旧加盟国間でさえも CSR の考え方に関して格差がある。数年前まで共産主義国であった国とフランス・イギリス・ドイツのような国々との間で差異があるのは当然であろうと、EU当局者¹⁷は述べている。

「環境」から「社会」へ重点が移行するに従い、「環境」と「社会」との間の均衡が取れてきた。EU では、CSR の多くの項目を包含する企業の行動規範を最も重視するが、具体的詳細な項目は、各国政府、各企業の自主性に任せており、EU はコーディネートするだけ、コンセンサス主導である。アメリカのように社会的貢献を特に重要視することはないが、人権尊重、男女平等の問題等は、ヨーロッパでは伝統がある。

いずれにせよ、EU では大枠を決め、個別的詳細事項は各国政府に委任するという現実路線をとっているのが、最近の EU の特徴である。かつて、まだ EU 加盟国が少なかった時代は求心力も強かったが、2007 年にはブルガリアとルーマニアが参加して 27 カ国となった拡大 EU の状況においては、現実的な対応をとらざるを得ないであろう。

さらに、環境総局の CSR 担当官によれば、環境政策に関してもいえることであるが、今後は、より多くの企業に適用可能なように、中小企業に関しても配慮した規定・指令の制定に心したいということである。以下では、今回の訪問国に日米を加えた各国の概況及び CSR 等の現状に関して簡単に紹介する。

¹⁷ EU 環境総局でのヒアリング時における CSR 担当者の言葉である。

1. イギリス

経済状況は順調で、2006 年度第 1 四半期の実質 GDP 成長率は前期 0.6% 増、失業率 5.3%と EU 域内では低水準に留まっている。

世界で初めて CSR 担当大臣を任命する等、CSR 先進国ともいわれるイギリスでは、企業がその活動やステークホルダーとの関係において社会的な配慮を果たしているか否かが、早くから注目された。企業が財務の他に、社会、環境の 3 つの責任を果たしているか否かを基準にした投資 (Socially Responsible Investment; SRI) が活発化している¹⁸。また、CSR 専門のウェブサイトも開設されている。

さらに、政府の対応だけを頼りにしては時期を失すると考え、NGO や NPO が直接、企業に対して CSR の導入を働きかけている¹⁹。

2. ポルトガル

経済面では、主要産業である自動車・同部品の輸出も振るわず、失業率公表 6.7% (2004 年)、実質約 20%ともいわれ、慢性的な財政赤字に悩んでいる。街を歩いても、若年失業者の群れに遭遇したり、散乱した廃棄物をしばしば見かける。

2000 年 3 月のリスボン欧州理事会で採択されたリスボン戦略では、2010 年を目標に欧州の競争力強化戦略と同様に生涯教育、作業方法、機会均等、社会的結束と持続可能な発展の分野で政府と企業の連携が重要であることが明確にされた。また、ISO26000 (組織の社会的責任) の規定作成のための総会等、重要な国際会議が開催されているが、自国内の CSR の実施は遅々として進展していない。例えば、従業員の雇用の確保、環境保全の遅れを目の当たりに見た。

¹⁸ 2002 年時点における SRI 残高は、日本 6 億ドルに対し、イギリス 3540 億ドル、アメリカ 2 億 3 千億ドルである。<http://www.mhlw.go.jp/shingi/2004/06/s0625-8b.html>。

以下、各国とも表 2 参照。

¹⁹ <http://www.eco-forum.jp/iso/fa004.html>, 2007/01/03。

3. スペイン

1981年隣国のポルトガルとともにEUに加盟したスペインは、現在では、GDP世界第8位の経済大国である。会計制度・環境ガイドラインも、EU指令をほとんどそのまま採り入れるか、それに準拠している。国内で法規化する場合、同指令の順番を入れ替えたり、勘定科目名を変更するに過ぎない²⁰。CSR実施状況も、2002年に比較し2005年には倍増しており²¹、ますます盛んになっている。

4. フランス

2006年の実質GDP成長率見込は2%、失業率は9.5%まで下落した。

イギリスと共にCSR担当大臣まで置くCSR先進国である。フランスではCSR構成項目のうち雇用の確保や人権の尊重を最も重視している。

2001年5月に成立した「新経済調整法(NRE)」において、社会・環境に関する活動の会計を年次報告書に含めることが定められている。しかし、この報告義務は、上場企業に限定されている²²。また、2003年6月には、持続可能な発展に向けた全国レベルの戦略を採択した。CSR促進に向けたこの国家戦略は、国家レベルのレファレンスシステムの構築及びSRIの開発、CSR事例の分析の3つを主要な目標²³としたものである。

5. ベルギー

北のオランダ語圏と南のフランス語圏との言語対立が激しく、過去には分離独立運動が起こった程である。企業進出で潤っている北のフランダース地方が、南のワロン地方より裕福で、失業率も平均の8.6%よりも下回ってい

²⁰ Ana M.a Martinez-Pina Garcia (Head of Accounting Technical Standard Area, Accounting and Auditing Institute, Ministry of Economy and Finance) 2006年7月のヒアリング。

²¹ あずさサステナビリティ(株)訳「KPMG企業責任報告に関する国際調査2005」, 10頁。

²² JETRO パリセンター「フランスにおける社会・環境報告義務と仏企業の取り組み」2006年8月。

²³ JETRO ロンドン『欧州企業によるCSRの取り組み』(報告書)2005年8月、9頁。

る²⁴。

EU本部が所在する国であり、ベルギー自体も伝統的にCSRを重んじる国である。2004年9月にベルギー連邦政府は第2次持続可能な発展連邦政府計画(2004-2008年)を発表しているが、その31項目の行動計画の中には、EU政策第6分野²⁵との整合性を維持した21項目の計画のほか、ベルギー政府独自の10項目の行動計画を導入している。²⁶ すなわち、連邦政府の行動計画のうち、ベルギー独自計画として雇用の質の向上、SRIの促進、持続可能な商品戦略、生態系保護等を挙げているが、その中に3項目の新計画、①世界レベルでの国民の健康向上、②違法伐採対策と持続可能な森林経営、③エネルギー問題の国際協力²⁷を包含している。

6. ドイツ

社民党と大連立を組んだ政権政党キリスト教同盟内で内紛があるものの、2006年第2四半期の実質成長率は前期比0.9%で、2000年第1期以来の高成長を記録している。その原因として、天候悪化による建設関係の後倒、Wカップの影響、付加価値税(16→19%)引上げの前倒等が挙げられる。

これまでドイツにおいては、H. シュタインマン、H. ハックス等²⁸によって主張されている企業倫理、法令遵守等は規範論的側面から重要視されてきたが、顧客サービス重視、男女平等という面は、特に遅れているので今後、改善しなければならない問題であろう。また、失業率も高いこと(2007年

²⁴ JETRO ブリュッセル。

²⁵ EU 持続可能な発展政策との強調分野：①貧困と社会的疎外への対策、②高齢化対策、③国民の健康向上対策、④自然資源の責任ある利用管理、⑤温暖化効果の測定と効果的なエネルギー利用対策、⑥交通と運輸対策。

²⁶ JETRO ブリュッセル「EUのCSR政策とベルギーでの取り組み」(ユーロトレンド2005.7)6頁。

²⁷ 同上。

²⁸ Albach, H. (Hrsg.) : Betriebswirtschaftslehre ohne Unternehmensethik!, in ZfB. 75. Jg. 2005. Hax, H. : Unternehmenethik-Ordnungselement der Marktwirtschaft? in : zfhf, 45. Jg. 1993. Schneider, D. : Unternehmensethik und Gewinnprinzip in der Betriebswirtschaftslehre, in zfbf, 42. jg. 1990. Steinmann, H./Loehr : Grundlagen der Unternehmensethik, 2. Auf. 1994. その他 Nicklisch, H. 等が挙げられるが、後者についてはナチスを擁護したということでドイツでは言及しない研究者(Wegner, G. R)が多い。

1月現在9.9%) もあってフランスと同様に雇用の安定を重視していることは言うまでもない。

ドイツ政府としては、2001年4月に「持続可能な発展委員会」を設置し、2002年4月には全国レベルの「持続可能な発展戦略」を採択して同戦略の一環としてCSRを促進している²⁹。

ドイツも原則としては、EUのCSRに関する指令に従うが、それ以外に自国のCSRに関する考え方がEUにどの程度影響力を与えうるかというところも問題となろう。

7. ハンガリー

資本主義化の著しいハンガリーにおいては、高速道路があまり整備されていないため、一般道に何十トンもある業務用トラックが溢れている。その結果、道路は穴だらけで補修も間に合わない。フルスピードで騒音を発し、あるいは雨の日には水溜まりの水を弾きながら疾走している。

2004年5月(1994年加盟申請)に、ハンガリーはチェコ、ポーランド、スロヴェニア等と共にEU加盟が認められ、それ以来EU指令に沿ったCSRの取り込みが行われている〔表2参照〕³⁰。

8. ルーマニア

2007年1月にブルガリアと共にEUに正式加盟したルーマニアは、一人当たりGDPは旧加盟国平均の3割程度しかなく、国民の平均月収も3万円台で他加盟国との格差は大きい。あるドイツ人にいわせるとルーマニア製品は安価粗悪だという。また、汚職、人身売買等の多発も指摘されるところである。

同国は、環境規制、CSR面では、自国の特色を出すことに苦慮しながらも、

²⁹ JETRO ロンドン：前掲報告書、10頁。

³⁰ 上掲報告書、11頁。

結果的には EU 指令の準拠を目標としている。資金不足を EU からの補助金、人材の不足を各国からの公募によって積極的に確保³¹しようとしている。また、共同研究、雑誌投稿等の場も積極的に準備している。

9. アメリカ

最近、エンロン、ワールドコム等の不祥事件によって法令遵守、内部統制、企業倫理といった問題が関心を集めている。

しかし、元来、アメリカにおいては EU 関係者も述べているようにどの会社が、どれだけ、どのような慈善事業に寄付したかというような社会的貢献を重視している。無論、企業倫理、法令遵守というような問題も重要であるが、ステークホルダーが強い国だけにその意向が大幅に反映される。

10. 日 本

この数年、環境報告書という名称を CSR 報告書に変えている企業が多く³²、また徐々に、企業倫理、法令遵守等の問題も CSR 報告書の中でその比重を増しつつある。しかし、依然として環境関連に頁数の多くを割いているところが多い。

多くの企業では、「企業行動指針」という名称のもとに CSR を構成する項目のほとんどが含まれている。

³¹ Romanian Academy, Institute for Economic Forecasting (Prof. Ionut PURICA & Dr. Marioara IORDAN) 及び JETRO ブカレストでのインタビュー等。

³² 例えば、大島正克（亜細亜大）教授の調査分類結果によれば、2006年版報告書、148社（2種類発行企業5社）、153社をデータベースとして分類した結果は、以下の通りである。

CSR 報告書・CSR レポート	69 冊 (45.1%)
環境社会報告書・社会環境報告書	55 冊 (35.9%)
環境報告書	23 冊 (15%)
その他	6 冊 (4.0%)

V CSR 経営会計の今後の課題

要するに、「環境」から「社会」へ重点の移動が顕著な現在において、広義の環境会計と CSR 経営会計とが同義というような立場は採れない。環境会計は、CSR 経営会計の重要な構成要素の 1 つであるというべきである。

いずれにせよ、CSR 経営会計を実施することで、これまでの財務や環境といった部分的領域だけでなく、「社会」を加えたより広い観点から企業を捉えることができるが、以下のような難点もある。

第 1 に、CSR を構成する各項目は多様であり、環境問題よりも更に数量化・貨幣化困難であるために、序列化や比較が困難である。したがって、相対的比較や同一企業における時系列比較にとどまる項目が多い。したがって CSR 経営会計は、環境会計よりもさらに会計的技法に馴染みにくい。たとえば CSR 項目比較のために、公分母（等価係数）を誰が決めるかという問題も生じる。

第 2 に、CSR 構成項目の中には客観性が乏しく、個人的な主観に頼る部分も多く、個人的判断をどのように評価するか困難である。

第 3 に、国によって CSR の中身や重点の置きどころが異なるが、統一的な CSR のスタンダードを誰が作成するかという問題がある。

第 4 に、風俗習慣・民族・文化・宗教・国情等によってその構成項目の評価・認識が異なる。

その他、CSR 構成指標の多さと複雑さ、報告書作成に要する手数とコストの問題³³ 等がある。

このような難点はあるにせよ、企業等を社会・環境・経済という 3 局面から捉えて総合判断することで、均衡の取れた評価が促進される。それ故に、

³³ JETRO ロンドン：前掲報告書、2 頁。

会計学的観点からも、各種技法を駆使して、可能な限り CSR 経営会計に必要な情報を提供しなければならない。

表1：トリプルボトムライン

機関・団体	局 面		
	経 済	社 会	環 境
志向原則及び実践コード			
UN Global Compact	✓	✓	✓
Amnesty International Guidelines		✓✓	
ETI ※1		✓✓✓	
Sullivan Principles		✓✓	
OECD Guidelines for MNEs		✓	
WHO/UNICEF Breastmilk		✓✓	
ECCR/ICCR ※2		✓	
管理システムおよび認証機構			
SA8000 ※3		✓✓	
ISO9000/ISO14001			✓✓
EMAS			✓✓✓
EU Eco-label		✓	✓✓
FSC ※4		✓	✓✓
インデックスの序列化			
DJGSI ※5	✓	✓✓	✓✓
FTSE4Good ※6	✓	✓✓	✓✓
ASPI ※7	✓	✓✓	✓✓
アカウンタビリティおよび報告フレームワーク			
GRI	✓✓✓	✓✓✓	✓✓✓
AA1000S ※8	✓	✓✓✓	✓

記号の意味	
✓✓✓	完全に包含
✓✓	一部包含
✓	言及のみ
	包含せず

出所：European Commission：
Mapping Instruments for CSR,
p.18.

- ※1 Ethical Trading Initiative Base Code
- ※2 ECCR/CCR Benchmarks for Global Corporate Responsibility
- ※3 Social Accountability 8000
- ※4 Forest Stewardship Council's Principles and Criteria for Forest Management
- ※5 Dow Jones Sustainability Group Index
- ※6 FTSE4 Good Selection Criteria
- ※7 Advanced Sustainable Performance Indices (Vigto-corporate social responsibility rating)
- ※8 Account Ability 1000 Series

表2：EU 諸国における CSR 実施状況

	AU	B	CS	DA	FI	FR	DE	GL	HU	IE	IT	LA	LT	LU	PL	PT	SL	ES	SE	NL	UK
CSRの促進																					
認識の向上	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓				✓	✓			✓			✓	✓	✓	✓
研究	✓			✓				✓	✓			✓		✓						✓	✓
公民提携				✓	✓	✓	✓			✓					✓					✓	✓
ビジネス奨励制度	✓		✓	✓	✓		✓	✓	✓	✓	✓	✓		✓	✓	✓		✓	✓	✓	
経営管理用具	✓									✓					✓			✓			✓
透明性の強化																					
法規範	✓		✓				✓											✓			✓
報告	✓			✓		✓										✓			✓	✓	✓
ラベル	✓	✓		✓						✓	✓					✓					✓
SRI	✓	✓				✓	✓		✓									✓	✓	✓	✓
広報		✓								✓								✓			
その他																					
CSR支援政策の開発																					
持続可能な開発	✓	✓	✓			✓	✓			✓		✓			✓						
社会政策						✓	✓		✓												
環境政策				✓			✓			✓		✓							✓		
公的調達			✓	✓	✓	✓					✓		✓						✓		✓
貿易および輸出政策	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓					✓	✓		✓				✓	✓	✓
その他	✓	✓	✓	✓			✓		✓	✓			✓		✓			✓	✓	✓	✓

略称国名：AU:オーストリア、B:ベルギー、CS:チェコ、DA:デンマーク、FI:フィンランド、FR:フランス、DE:ドイツ、GL:ギリシャ、HU:ハンガリー、IE:アイルランド、IT:イタリア、LA:ラトビア、LT:リトアニア、LU:ルクセンブルグ、PL:ポーランド、PT:ポルトガル、SL:スロベニア、ES:スペイン、SE:スウェーデン、NL:オランダ、UK:英国

出所：http://europa.eu.int/comm/employment_social/emplweb/csr_matrix_en.cfm
2007年1月22日。

参照：JETROロンドン：前掲報告書、2005年8月、11頁。