

3

環境情報開示のための環境会計

講演 1

日本政府の取り組み ～環境省を中心として～

環境省総合環境政策局環境経済課課長補佐

沢 味 健 司

政府としての環境会計に関する取組について環境省を中心とした概要についてご紹介します。

1. 環境会計の政策的位置づけ

環境問題の変遷

まず、環境会計に取り組む背景をご紹介します。日本の環境問題は、大きく3期に分けてとらえられます。第1期は、昭和30年代中ごろから昭和47年にかけて、産業型公害が発生し、経済的には高度成長期にあった時代で、イタイタイ病や水俣病などが問題になっておりました。第2期は、昭和48年から昭和50年代ですが、廃棄物等の問題がクローズアップされ、都市生活型公害が顕在化してきた時代といわれています。経済的には安定成長期に次第に移行してきた時期です。第3期が昭和60年代から現在に至るまでの時期で、さらに環境問題が複雑多様化し、またその規模も地球規模になるなど、非常に問題の解決が困難になってきた時代です。こうした大きな環境問題の流れの中で、政府としては、いろいろな政策を組み合わせ対処していこうとしております。

環境会計の政策的位置づけ

第1期、産業型公害が顕著であった時期には、特定の原因物質を規制するといった直接規制的手法が主にとられておりました。しかし、次第に複雑多様化してきた都市生活型のゴミ問題などに対しては、枠で規制しようとする手法がとられるようになりました。なぜなら、一つ一つの原因物質を直接的に規制するというやり方は、企業の負担も行政の負担も非常に大きなものとならざるをえないからです。

さらに今日的な環境問題には、環境税、グリー

ン購入などの経済的手法も検討されるようになってきております。現在では、これらの手法をいろいろ組み合わせ、最も効果のある政策をとっていこう（ベストポリシーミックス）というのが政府の考え方です。またポリシーミックスのベースとなる重要なものに自主的手法があります。これは、まさにあらゆる主体の方々が、自主的に環境問題に取り組んでいっていただく手法です。

自主的な取組は、あらゆる主体の行動を変化させるという意味で、複雑多様化し、かつ影響が広範にわたる今日的な環境問題に対して、非常に有効であると認識しております。こうした自主的手法については、何をやっていいかわからないと、事業者の方々も当然いらっしゃると思われまので、取組を補助・促進するような手続的手法、ないしは情報的手法を開発してきております。

情報的手法というのは、様々な利害関係者が事業者や製品等を評価して、選択できるように、環境情報の開示を進めることであり、その結果、事業者の環境配慮行動を促進させる手法です。製品ベースの例としては、環境ラベリング、ライフサイクルアセスメントなどがあります。企業ベースの例としては、環境報告書、環境会計、環境パフォーマンス指標などを推進しているところです。ですから政府で取り組む場合の環境会計は、単独ではなく関連する手法を組み合わせパッケージ化して進めているところです。

企業の方が取り組む場合には、環境マネジメントシステムの整備が基本にあります。その内部管理の中で目標となる環境負荷を測るため、環境パフォーマンス指標を選択しますが、現在

環境パフォーマンス指標のガイドラインを改訂中で、パブリックコメントも実施しているところです。

事業者は何らかの環境問題を選び出し、問題を解決するための指標を選択した後、そのデータを収集・分析し、企業内部で自己評価のために用いたり、環境報告書に記載して外部向けの情報として開示することができます。環境会計は、コストの面では財務的な会計と環境問題とを結び付ける手法として、発展してきております。

環境会計についても、内部だけで利用するものと、環境報告書等に掲載して外部に公表するものと、2つの方法があると考えております。すなわち、本来的な機能としては、内部機能と外部機能の2つがあると認識しています。まず内部機能については、企業の経営管理に役立つ機能であります。経営者、従業員も含め、内部の方が情報の受け手となるわけです。

一方、社会とのコミュニケーションを図る機能があります。コミュニケーションにも、企業の環境保全活動に対する取組を信頼していただくとか、その取組を積極的に評価していただくとか、一種の説明責任を果たすという意味など、様々な考え方があろうかと思えます。日本ではそうした社会とのコミュニケーションを図る機能である外部機能が重視されて、現在まで、発展してきています。環境省としては、内部的な機能と外部的な機能とがバランスよく発展していくことが重要であると考えております。

2. 政府等の取組

環境会計の普及状況

環境会計情報の推移データは、1部2部上場企業と、従業員500人以上の非上場企業を対象にしておりますが、直近の集計では、環境会計情報を公表している企業が367社です。この他、内部的に利用する企業を含めると491社となり、さらに近年中に導入予定という企業が580社ありますので、我が国の環境会計実施企業の規模はまもなく1,000社時代になっていくものと考えております。

環境会計普及に関する政府方針

このような普及の背景には、政府の後押しも寄与していると自負しております。例えば環境基本計画や規制改革推進3か年計画、環境白書において一層の普及を図る旨が謳われており、継続的に事業者の取組を促進していく意思を明らかにしているところです。

政府関連の取組をご紹介します。環境省ではガイドラインを策定・公表しており広く普及しております。ガイドラインでは外部公表を想定しておりますが、同時に内部利用目的の研究をするために、様々な企業や公認会計士の方と研究を行っております。その他、農林水産省も食品業界向けのマニュアルを発行しており、経済産業省でも、中島先生や國部先生が中心になられて、内部活用手法のための研究調査をまとめております。

政府および政府関係機関が発行している公表物の一覧は図1の通りですが、このような動きは民間の業種レベルにおいてもなされており、業界団体等でも研究成果を公表している例があります。

環境会計ガイドライン策定の経緯

次に環境省において、総合的なガイドラインを策定するに至った経緯ですが、最初は1998年ごろから検討を始めております。当時は日本で「環境会計」という言葉すら、あまり知られていない時期でした。その後、2000年のガイドラインを策定し、2002年版へと改訂するに至っています。その間、我が国の先進的な企業を中心に企業実務研究会を開催し、また、日本公認会

発行者	タイトル	時期
環境省	環境会計ガイドブック2002年版 ～環境会計ガイドライン2002年版の理解のために～	02 / 3月
経済産業省	環境管理会計ワークブック	02 / 6月
社団法人 食品供給研究センター	食品製造業のための環境会計マニュアル ファースト・ステップ・ガイド	01 / 3月
財団法人 食品産業センター	食品流通業のための環境会計マニュアル ファースト・ステップ・ガイド	02 / 3月
財団法人 地球環境戦略研究機関	環境会計実務の現状と課題 ：環境会計導入企業へのアンケートを通じて	02 / 9月
郵政研究所	郵政事業環境会計に関する調査研究	00 / 8月

図1

計士協会との共同研究を実施するなど実務家・専門家の幅広いご意見も頂戴しつつ、現在まで検討を重ねてきております。

環境省のガイドラインで想定している環境会計の枠組みは「財務パフォーマンス」という貨幣単位でとらえられる部分と、環境パフォーマンスという物量単位でとらえられる部分を体系的に認識し、可能な限り定量的に測定し、伝達する仕組みです。特徴的な点は、コストだけに注目するのではなく、物量である環境保全効果、貨幣単位の効果である経済効果を把握し、いわゆるコスト対効果の体系を非常に重視しているところにあります。

この他、外部公表を念頭に置いたフォーマットを用意しており、事業者の内部で利用していただく（内部機能）のみならず、その結果を外部に公表していただく（外部機能）という2本立てになっている点も我が国で環境会計が発達してきた特徴です。

3. 今後の課題

企業の環境経営の変化

今後、想定される環境経営の流れですが、環境白書によれば、環境経営の質が図2のように次第に変化してきており、さらに変化していきだろうと考えております。現在がどの時点にあたるかはいろいろなケースがあるでしょうが、環境問題への認識は、やはり'90年代以降急速に高まってきているということが指摘できます。

例えばISO14001の認証取得事業所数なども、日本が世界でトップですが、1996年以降急速に

増え、現在は1万件を超えています。同様に我が国では'90年代後半になって、環境報告書が徐々に発行されるようになり、さらに環境会計も同じく導入企業が出てきております。その後、経営判断にも役立ち、外部の方にもわかりやすいということで、環境効率性の追求なども、研究されてきているようです。

金融市場の反応についても、我が国ではそれほど盛んではないという声がありますが、エコファンド等に代表される環境配慮の視点による投資信託が登場してきておりますがヨーロッパや北米では、SRI（社会的責任投資）がより盛んになってきています。こうした投資における企業評価多様化の流れの中では、やはり環境情報の開示がキーワードであり、将来、環境淘汰、すなわち一般の市場の中で製品や企業が選別される時代が、やって来るのではないかと考えております。

政府方針にみる課題

現在、政府方針に見る課題としては、大きく3点に集約されます。これも規制改革推進3か年計画では、環境会計だけでなく、環境パフォーマンス指標を盛り込んだ環境報告書について、一層の普及促進、比較可能性の確保および信頼性の確保という課題を指摘されております。これにつきましては、自主的な参加による環境報告書登録の仕組みについて環境省で検討しているところです。

国際動向との調和

国際動向との調和ですが、世界的にみますと、国連の持続可能開発部（UNSD）の専門家会合で、マテリアルフローコスト会計に近い体系が研究されており、ワークブックも公表されております。これまでも環境省が、専門家会合に参加して、その検討に寄与しており、ワークブックの日本語版をまもなく公表する予定です。これらの研究成果をベースに、内部的な活用手法についても今後研究していきたいと考えています。なお、専門家会合には國部先生やワグナー先生も参加していらっしゃいます。

また、アジア地域へも環境会計を普及させることが、日本の役割ではないかと考えておりますが、IGES関西研究センターがコーディネー

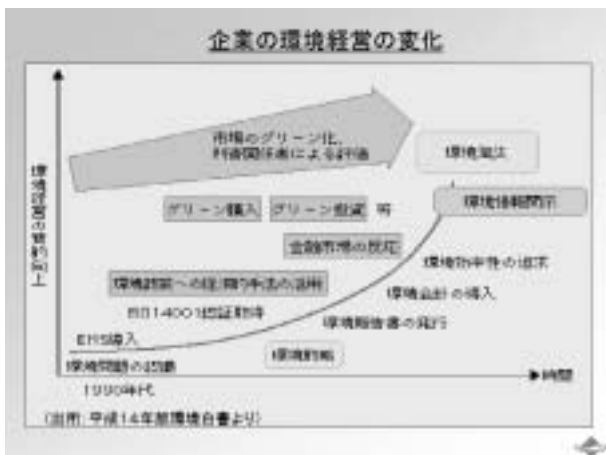


図2

ト・オフィスとなり、アジア太平洋環境管理会計ネットワーク（EMAN - AP）が2001年9月に創設されています。こうしたネットワークと協力して韓国やオーストラリアなどとともに、アジア太平洋地域での環境会計の普及を図っているところです。昨今では、韓国や中国で非常に環境会計の研究が熱心であるように聞いておりますので、日本の考え方についても、ど

ん理解を進めていただくようにしていきたいと思っております。

いずれにしても、環境会計はまだまだ発展途上であり、通常の財務会計などに比べれば、厳密な基準や測定手法を精緻化することが困難な状況ですが、常に国際動向との調和を意識しつつ、一層の普及促進を図っていきたいと考えております。

講演 2

日本公認会計士協会の取り組み

IGES関西研究センター主任研究員 公認会計士
日本公認会計士協会 経営研究調査会 環境会計専門部会 委員

梨岡 英理子

環境省その他政府の取り組みに比べてあまり知られていない、日本公認会計士協会が研究しております環境会計についてご報告させていただきたいと思っております。

1. 日本公認会計士協会における環境関連の活動

まず、日本公認会計士協会とはどういう組織なのかと申しますと、公認会計士が業務を行うにあたって必ず登録しなければならない団体です。この中には、研究調査を行うための調査会がいくつかあり、そのうち経営研究調査会が環境に関する問題を担当しています。経営研究調査会は、現在問題別に環境会計専門部会、環境監査専門部会、排出量取引専門部会の3つに分かれています。

会計士協会経営研究調査会は1987年に設置され、1993年にこの3つの部会の前身となる環境監査小委員会が設立されました。その後1995年に部会、1998年に専門部会へと拡大し、構成メンバーを増やしていきました。1999年環境省のガイドライン等が出はじめた時期には環境会計専門部会と環境監査専門部会の2つに分かれ、人員が倍増しました。2002年には排出量取引専門部会が新設されました。これら部会の研究成果は研究報告として公表されております。排出量取引専門部会はできたばかりなので報告は出ておりませんが、他の2つの部会はいくつかの研究報告を出しております。環境監査専門部会では「環境報告書保証業務の現状と課題」など環境報告書の保証に対する研究報告を出し、また今回の報告対象となる研究報告「環境会計計算書体系の確立に向けて」は環境会計専門部会から昨年11月に公表されております。これらの研究報告については、経営研究調査会研究報告一覧：http://www.jicpa.or.jp/technical_

[topics_reports/101/index.html](http://www.jicpa.or.jp/technical_topics_reports/101/index.html)をご参照ください。

2. 「環境会計計算書体系の確立に向けて」構想について

構想の背景

それでは、研究報告「環境会計計算書体系の確立に向けて」についてご説明させていただきます。なお、この研究報告の全文は手元資料にありますので、後程お読みいただければより理解しやすいかと思っております。

まず、会計士協会では「環境会計計算書」という新しい用語（概念）を提案しております。従来の環境会計は、具体的な作成基準や開示基準がないため、企業の自主的な取り組みに基づくものであり、自由な表現を尊重してまいりました。しかしながら、先程の沢味さんのご説明にもありましたように環境報告書を作成する企業は1,000社になり、國部先生のご説明にありましたように、そのほとんどの企業が環境会計を導入するという現状では、自主的な表現を重視しすぎることは外部公表用の会計としては利用が難しくなるのではないかと懸念が発生します。そこで、新たに環境会計を会計の体系として見直す、また構築する必要があるのではないかとこのところから、環境会計計算書という概念を提言するものです。

環境保全からみた企業評価

はじめに環境問題と公認会計士協会の役割ですが、会計士というのは会計分野の職業専門家であり、会計分野でも環境保全に取り組む必要性があることが挙げられます。従来の財務会計は、企業の経営成績、財政状態、キャッシュフローをあらゆる情報を市場に提供し、適正な企

業評価を行うための基礎情報となるものです。しかしこれら既存のデータは、環境保全の観点から企業を評価することは想定しておりません。そこで環境保全の視点から企業を評価するための、新たな会計の枠組みが必要になります。それが環境会計です。

環境保全活動というのは企業の自主的な取り組みであり、これを経営に取り入れることを「環境経営」と呼んでおります。具体的には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です。環境経営を実践することによって持続可能な社会に貢献し、同時にその企業が持続可能となる社会システムの構築が必要になります。このため、企業の環境経営の度合いを評価する社会的な動きが出てきております。企業と社会が環境についてともに活動を始めております。日本ではソーシャル・インベストメント、エコファンドが始まっておりますが、まだそれほど大きな動きではありませんが、この傾向は今後確実に強まるだろうと思われま

環境経営度を評価するための環境会計の役割

環境経営度をどのように測るのが非常に問題です。現在、日経新聞の日経環境経営度調査等いくつか企業環境経営の評価をしているものがありますが、そのほとんどが独自のアンケート調査等によるものです。アンケート調査というのは、答え方、表現によって、結果が変わってくる場合があります。また、質問の解釈等の相違によって、企業の評価結果が変わるなどの問題点があります。

そこで、環境経営度の適切な評価を可能とする要件は何かと考えました。それは評価の前提となる情報の整備です。これには次の2点が必要となります。まず、一般に公正・妥当と認められる基準の確立、次に評価対象となる情報の信頼性の確保、この2点が必須のものになると思われま

そこで、環境会計が果たすべき役割ですが、環境会計情報というのは、環境経営度を評価するための中核情報となるべきものです。各評価機関が独自にアンケート調査をすることは膨大な社会的コストの無駄遣いでしょう。独自のア

ンケート調査をしなくても、基礎的なデータがそろっていれば、まずそちらを確保し、評価をし、その後独自の評価をするためのインタビュー調査等を行うだけですむことになります。そのための基礎データとなるものが、環境会計情報であると考えます。

環境会計が進むべき方向性

ここで現行の環境会計を振り返ってみますと、情報内容が不足しています。というのは、企業分析を行うにあたり、環境報告書の見開き2ページに収まるような情報量で、企業評価ができるかと言うと、それはやはり難しいと言わざるをえません。また、環境会計の具体的な作成基準、開示基準等が定まっておらず、同じ勘定科目を使っても企業により内容が異なることがあります。また、どのような細目があるのか、定義や分類の問題があります。

このため、今後の環境会計の方向性としましては、まず、現在ある環境保全コスト等は、かなり企業が事例を増やされているため、共通化できるところから基準の統一を行おうという動きが進んでおります。しかし、そうではない分野もまだまだあり、特に環境保全効果、環境指標などはこれからの領域です。これらについては、各社の創意工夫を妨げないで進むという状況になっています。

環境会計計算書体系のコンセプト

このような状況の中で、まず、環境会計計算書体系を提言しました。基本コンセプトとして、企業の環境経営度を評価するため、現在の環境会計ガイドラインを含むより包括的な環境会計情報を提供する計算書の体系として、構築することを考えております。

これは、現在広く行われております環境省環境会計ガイドラインと対立するものではなく、それを包括したさらに大きな概念のものを考えております。また、計算書体系というのは、さまざまな環境情報が記載された複数の報告書からなる環境会計体系を想定しております。

また、今回会計士協会で検討しております環境会計計算書体系は、外部報告に限っておりますが、さらに、これをどのような人が読んで使うのかを設定しなければ、そこに盛り込むべき

必要な情報が出てきません。そこで読者を絞り込みました。だれが読んでもすぐに理解できるというものより、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を目指しております。

つまり、分析に堪えうる詳細な情報を開示されれば、数値を加工することで、多様な読み方が可能となり、また同業の企業間、同一企業の経年比較が可能となれば、現在なかなか確保しにくいといわれております比較可能性を確保することが可能となります。そのため、数値の算出基準を明確化することと統一的な開示様式が必要となります。

環境会計計算書体系の内容

環境会計計算書体系の具体的な内容については現在検討中です。そこで現在検討されている例を挙げます。基本的には貨幣情報と物量情報の両方を含み、また、それぞれのフロー情報とストック情報を含みます。貨幣情報のフロー情報の例としては、環境保全コストがあり、これは現在環境省のガイドラインに基づいて公表されています環境会計に該当します。物量情報のフロー情報としては、PRTR情報や、午後のテーマであるマテリアルフローコスト会計情報などが考えられます。

貨幣情報のストック情報として、環境資産・環境負債の概念、物量情報のストック情報としては土壌汚染等です。これらがそれぞればらばらにではなく、例えば温室効果ガスの物量データが、エネルギーコストや排出量取引などの財務データと会計的に結び付くことにより、さまざまな分析が可能となるように考えております。また、これにプラスして重要な会計方針　これは財務会計で使う用語ですが、主なデータがどういう基準で算出されたかなど、利用者が正しくデータを理解するための前提情報も開示することが必要となります。

これら環境会計計算書体系と環境報告書との関係は、もちろん環境会計情報は環境報告書の一部を構成する大事な情報ですが、一方でそれだけを取り出しても使える独立した体系として考えております。

3．企業評価を行うための必要条件

先程企業評価を行うための必要条件として、基準の確立と情報の信頼性確保の2点を申し上げました。まず「基準の確立」ですが、例えば現在の環境省ガイドラインでのべられている測定基準では差額が原則ですが、何をもって差額とするのか等について具体的記載がなく、かなり恣意性が高くなっています。これら基準の整備も早急に必要と思われま。

次に「情報の信頼性の確保」についてですが、環境会計報告は経営者が作成しますので第一義的な責任者は経営者です。まずは経営者が、これは信頼するに足るものであることを言明する必要があります。次に情報の信頼性を保証する仕組みの整備、例えば情報を取り出すために、企業の内部統制のシステムが整備され、有効に運用されていることが保証され、それをもとに外部の第三者による検証が行われます。これは現在、第三者検証等というかたちで進められておりますが、こちらはまだいろいろ、ばらつきがありまして、会計士協会でも環境監査専門部会で検討が進められているところです。ただ、情報の信頼性を高めるためには、やはり外部の第三者による検証（保証）の水準を高める必要があるのではないかと考えております。

4．今後の課題

この研究報告はまだ中間報告であり、環境会計計算書という大枠の概念を提案させていただきただけで、具体的にどのような計算書が計算書体系に含まれるのか等については現在議論しております。さまざまな実務の進捗動向を見ながら、どのような体系が必要かというのを構築していき、また、その具体的な問題点について順次解決していくことが必要であると考えております。

今回、まず最初に企業が環境経営度を評価されるためには何が必要かを考え、環境会計計算書体系を提言させていただきました。こちらは中間報告ですので、続けて報告が出る予定です。今回、会計の面から見た環境会計について、概要をご説明させていただきました。報告全文の方をお読みいただければ幸いです。