

## 【研究論文】

# 持続可能性と環境・CSR会計

—持続可能性会計への展望—

郡 司 健（大阪学院大学）

## I はじめに

近年、企業の社会関連報告は、持続可能性のメルクマールのもとに、環境報告書から環境社会報告書・環境経営報告書へ、そこからさらに企業の社会責任報告（CSR）報告書あるいは持続可能性報告書へと進展がみられる。これはわが国だけでなく環境・CSR・持続可能性報告書に積極的とみられる欧州企業も同様である。

わが国の環境報告では、おもに環境省のガイドラインに従い、物量的な報告だけでなく環境会計も公表されてきた。この傾向は、CSR・持続可能性報告書にも受け継がれているとみられる。このような環境報告書からCSR・持続可能性報告書への進展において、会計情報はいかに役立ち、あるいはいかに役立ちうるかは重大な関心事である。換言すれば、持続可能性のメルクマールのもと、環境から社会・経済への広がりの中で、従来の環境会計さらには会計情報がいかに取り扱われ、いかに役立ちうるかを探ることは、非常に重要な課題であるといわなければならない。

そこで以下においては、持続可能性の観点から、わが国および欧州企業の環境・CSR・持続可能性報告書（以下、「持続可能性報告」と総称する。）を中心にそこにおいて用いられている、固有の会計情報について検討し、これに基づいて持続可能性報告における会計のあり方ないし方向性を探ってみたい。

## II 持続可能性とパフォーマンス指標

持続可能性は、たとえば、「リオ宣言」にみられるように、なによりもまずマクロ的な視点から展開されてきた。そこでは、地球規模での持続可能な発展が最も重視され、そのような発展にあたっては世代間要求の公正性を保持することが求められる（UNEP, 1992）。

このような、いわばマクロ的持続可能性にも次の3つのレベルが考えられる（郡司, 2007,

---

キーワード 持続可能性、環境・CSR・持続可能性報告書、持続可能性報告に固有の会計情報、  
持続可能性企業会計

24頁)。

①グローバル持続可能性＝地球規模の持続可能性

②ブロック持続可能性 (アジア<極東、東南、中近東等>、EU・ヨーロッパ、北米・南米・アフリカ等)

③国別持続可能性

とりわけ、グローバル持続可能性に関しては、地球温暖化に伴う気候変動の影響がわれわれの経済および社会生活にまで深刻な影響を及ぼしてきている。これに加えて、それぞれの国が属する経済・社会ブロックに固有の問題がより具体的かつ直近の問題としてわれわれの前に立ちだかっている。例えば、欧州ではかつてのチェルノブイリ核汚染が非核エネルギーへの転換・エネルギー使用の節約への関心を促した。他方、東アジアでは中国経済の著しい発展が同時に著しい環境汚染とエネルギーの過剰消費をもたらしている。これらはそれぞれのブロックにおける持続可能性の重要課題としてとらえられるであろう。

さらには、各国固有の世代間調整の問題がこれに加わることになる。これには例えば、業種別環境保護、消費者保護、社会支援、団塊世代のリタイアや雇用環境変化、少数民族保護の問題等々が挙げられるであろう。

他方、ミクロ的持続可能性とくに企業の持続可能性に関しては、GRI(Global Reporting Initiative)ガイドラインにおける経済・環境・社会に関する各パフォーマンス指標が注目される。ここでは、これまでのわが国および欧州企業の持続可能性報告が依拠してきたとみられる旧ガイドラインに従えば次のように要約されるであろう(環境監査研究会監訳, 2002, 40頁, 46-60頁, 88-89頁)。

①経済的パフォーマンス指標に関しては、財務諸表情報や収益性よりもむしろ、その組織が直接・間接的に行った経済的行為がどのようにステークホルダーに関わってくるかという点に重きがおかれる。

②環境パフォーマンス指標については、絶対値(絶対尺度)と標準化された値(相対尺度、例えば生産量当たりの資源利用量)との両方の値を用いて提供されることが重要である。

③社会的パフォーマンスの測定に関しては環境パフォーマンスの測定ほどに総体的な合意が得られていない。このため、協議プロセスを通じて、労働慣行や人権、消費者・地域・その他ステークホルダーに影響を与える広範囲な課題に関する主要なパフォーマンス要素を中心に、指標が選択される。それ故、国により企業により異なる指標が形成される。

このようななかにあつて、会計情報(財務情報)は、とくに経済的パフォーマンスに密接に関わるとみられる。しかし、それのみにとどまらず、環境パフォーマンスに関してもとくにわが国においては環境会計が重要な役割を占めている。また、社会的パフォーマンスにおいても人的資源・対社会的支援活動等に関して会計情報の役割が考えられる。とりわけ持続可能性報告における会計情報に関しては、経済的パフォーマンス指標に示唆されるように、財務(諸表)

情報以外の固有の会計情報がいかに関わっているのかが重大な関心事となる。

### Ⅲ わが国企業の持続可能性報告にみられる固有の会計関連情報

わが国企業に関しては45社の2005年度版持続可能性報告について検討した。その書名については、持続可能性報告書（あるいはサステナビリティレポート）は2社、CSR報告書（CSRレポート、企業の社会的責任報告書等を含む）は23社、社会・環境報告書（環境・社会報告書、同レポート等を含む）は12社、環境経営報告書は2社、環境報告書（環境レポート含む）は3社（内重複1社）で、その他は3社（Gaiareport、緑字企業報告書、Green Report）、計45社であった。これよりCSR報告書が最も多く約半数を占めている<sup>1)</sup>。

これらの報告書に記載される会計情報の中には、とくに経済性報告においては、年次報告書の会計データ（財務情報）が用いられることが多い。これも広い意味での、持続可能性のための会計情報に含まれるが、持続可能性報告に固有の情報とはいえない。持続可能性報告に固有の会計情報とは、財務情報以外の企業の持続可能性に関わる経済・環境・社会パフォーマンスを測定・表示するための会計情報として位置づけられる。ここでは、持続可能性報告のための財務情報の加工を含むが、要約財務情報は含まれない。わが国持続可能性報告の特徴を固有の会計関連情報を中心に検討すれば、図表1のように示される。

図表1 わが国企業環境・CSR・持続可能性報告書における固有の会計情報

	持続可能性報告書	CSR報告書	社会・環境報告書	環境経営報告書	環境報告書	その他	合計
書名	2	23	12	2	3	3	45
環境会計(a)	1	17	11	2	3	3	37
付加価値・収益分配	1	5	1				7
生産性				1		1	2
【環境効率】		5	4	1			10
売上高/環境負荷		3	2				5
付加価値/環境負荷		2					2
売上総利益/環境負荷			1				1
経済効果/環境負荷				1			1
販売量/環境負荷額			1				1
【環境負荷集約度】		2	4	1		1	8
CO <sub>2</sub> 排出量等/売上高		2				1	3
CO <sub>2</sub> 排出/営業利益			1				1
環境負荷抑制/販売量			1				1
環境負荷効果			2	1			3
部門別環境会計		2		1			3
部門別経済効果等		1	1		1		3
環境関連投資・費用		6	3		1	2	12
社会的責任投資*	1	2(1)	1(1)				4(2)
社会貢献活動支出		1	1				2
その他		1	3	1		1	6

\*社会責任投資－（ ）内は記述のみの企業数

図表1では、おもに関連する項目を中心に太線で区画して示しておいたが、固有の会計情報として何よりも環境会計の充実をあげることができるであろう。環境会計は、45社中37社(82.2%)と他の項目と比較して最も良く開示されている。部門別(機能別・事業別)環境会計は3社、部門別等の経済効果3社とともに、ある意味において環境会計の定着と応用(成熟)をここに見ることができるであろう。

次に、環境効率および環境負荷集約度に関する情報が注目される。価値的環境効率に関しては、分子に売上高をもってくるのは5社と最も多く、付加価値が2社、売上総利益、経済効果額、販売量が各1社であった。販売量の場合はむしろ分母の方に価値額(環境負荷額)が用いられている(環境経営効率=ガス販売量/各種環境負荷発生量の金額換算値)。分母の環境負荷に関しては、特定の団体の公表する環境負荷係数やエコ・ポイントを用いるものもあれば、各項目別の物量(エネルギー消費量、CO<sub>2</sub>排出量)を用いるものもあるし、環境保全コストを用いるものもあった。

他方、環境負荷集約度は、これを簡略化していえば、環境効率の逆数として示される(郡司, 2004, 5-6頁, キリンビール, 2001, 12-13頁参照)。その場合に、分母に売上高を用いるのが3社、営業利益(経済付加価値)および販売量(分子に環境負荷抑制量の金額換算)を用いるのが各1社みられた。分子には項目別環境負荷量(CO<sub>2</sub>排出量、廃棄物総発生量等)が多く用いられている。また、環境負荷効果として、CO<sub>2</sub>排出量・廃棄物排出量売上原単位と削減率、環境負荷改善率・環境保全費用に対する環境負荷低減効果(t・CO<sub>2</sub>/億円)等、環境保全効果(環境パフォーマンス(物量値)の前年比削減量と金額換算)を表示する3社をここに含めている。

環境関連投資・費用に関しては、技術研究開発費・売上高比率や環境投資比率・環境研究開発比率等もここに含めているが、12社(26.7%)が開示している。

付加価値・収益分配計算は7社(15.6%)が使用している。そのうち、4社は経済パフォーマンスの報告(経済報告)に公表し、他の3社はCSR会計として展開している。ただし、付加価値生成・分配計算は2社であり、他の5社はむしろ収益分配表を公表している。「付加価値」概念の使用は、この2社に加えて、「生産性」関係(生産付加価値寄与率=粗付加価値×事業エリア内コスト/製造経費、エネルギー生産性=付加価値/総エネルギー投入量)に関して2社、付加価値環境効率(「付加価値/環境付加」)が2社、計6社あった。

その他に関しては、お客様相談受付コスト、環境ビジネス製品売上高、環境配慮商品の自社商品売上高に占める割合、設備投資と従業員の5年推移、製品使用時の電気代削減額、環境配慮物品販売割合・循環利用率(循環利用量/(循環利用量+天然資源投入量))・グリーン購入比率(金額比)をここに含めている。また、社会的責任投資(SRI)に関しては、記述を含めて4社であり、そう多いとはいえないが、証券資本市場における社会責任投資取引高の増加とともに今後増加するものとみられる。

## IV 欧州企業の持続可能性報告にみられる固有の会計情報

### 1 欧州企業の持続可能性報告における固有の会計情報

わが国と同様、早くから環境保護とその報告に積極的な関心を示し、さらには持続可能性に関して積極的な取り組みをみせている欧州有力企業の環境・CSR・持続可能性報告について、北欧・フランス・イギリス企業各1社、オーストリア企業5社、スイス企業6社、ドイツ企業20社の2003年度版あるいは2004年度版の報告書を中心に固有の会計情報（および持続可能性に関する主要な物量項目）についてみれば図表2のとおりである。

欧州企業の報告書のタイトルに関しては、わが国と比べて、持続可能性報告書(Sustainability Report, Nachhaltigkeitsbericht) ないし持続可能性関係の報告書が14社と多いのが注目される。ただし、ドイツ企業の報告書は、図表2に注記(\*1)) しておいたように、企業によって様々の名称が用いられている。環境というキーワードで数えるならばドイツ企業8社で合計11社、企業(会社)・責任というキーワードでみればドイツ企業8社で合計9社である。いずれにしても持続可能性報告書の合計14社には及ばない。

固有の会計情報としては、環境関係等投資・費用が12社と最も多い。付加価値・収益分配に関しては、付加価値計算7社、収益分配計算2社の計9社が公表していた。これに対し、環境効率に関しては、エコエフィシェンシーレート(EER) (売上高/(環境支出+環境損傷) (Roche社)、付加価値/エネルギー量 (Swisscom社) の2社にとどまっている。環境負荷集約度に関しては、売上高100万フラン当たり項目別環境負荷(CO<sub>2</sub>等価、エネルギー・CO<sub>2</sub>・VOC・水消費等) (Roche社)と、エネルギー指標・水指標(エネルギー使用量・水消費量/付加価値) (Bosch社) との2社であった。その他環境関係に関しては、環境・安全賞罰 (BP社)、環境教育研究投資 (VA Technologie社)、環境提案による原価節約 (Lenzing社)、火電設備の総費用 (Verbund社)、環境補助金・環境ビジネス助成金(OeK銀行)、健康製品別・新製品別売上高(Boehringer-Ingelheim社)、環境保護効果(付加価値・環境負荷ポイント) (Bosch社)、包装再生利用・材料需要減少による原価節約額等 (Volkswagen社)、投資および特許 (Siemens社) がここに含まれる。

図表2 欧州企業環境・CSR・持続可能性報告書における固有の会計情報

	北欧仏英 3社	オーストリア 5社	スイス6社	ドイツ20社	合計34社
持続可能性関係報告書	3	4	3	4 <sup>*1</sup>	14
企業責任報告書	—	1	—	6 <sup>*2</sup>	7
環境関係報告書		—	1	3 <sup>*3</sup>	4
社会・環境			1	1	2
環境・健康・安全			1	1	2
その他				5 <sup>*4</sup>	5
付加価値・収益分配	2 (1)	4 (1)		3	9 (2)
生産性		2			2
環境効率			2		2
付加価値/エネルギー量			1		1
売上高/(環境支出+環境損傷)			1		1
環境負荷集約度			1	1	2
CO2等価量等/売上高			1		1
エネルギー・水消費量/付加価値				1	1
環境関係投資・費用		1	1	10	12
その他環境関係	1	4		4	9
社会責任投資			2		2
社会貢献活動支出				3	3
その他社会関係	1	2	1	1	5
従業員関係	1	2		5	8
固有の会計情報なし		1	2	9	12
GRI	3	2	1	4	10
*気候変動・温室効果ガス	3	5	4	14	26
*エネルギー使用(消費)	3	5	3	10	21
*水使用(消費)	3	4	5	11	23

\*1)「持続可能性報告書」「環境・持続可能性報告書」「持続可能価値報告書」「持続可能な発展報告書」

\*2)「企業社会責任報告書」(2)、「企業責任報告書」(3)、「会社報告書」

\*3)「環境報告書」(2)、「環境特集」

\*4)「統計—経済・環境・人的資源・社会データ」,「人間・環境・製品」,「従業員・環境・社会責任報告書」,「革新報告書」,「従業員報告書」

【固有の会計情報なし】OMV社(オーストリア)、Ciba社、Nestlé社(スイス) Lufthansa社、Bertelsmann社、Adidas-Salomon社<記述中心>Bayer社、DaimlerChrysler社、SAP社、MAN B&M Diesel社、ThyssenKrupp社、RAG社(ドイツ)

GRIガイドラインについて明示しているのは10社と余り多くなかった。上述のように価値的な環境効率・環境負荷集約度は各2社と著しく少ない半面、欧州企業ではこれまでの環境報告書の伝統を受け継ぎ、物量的な環境データが豊富に開示される傾向にある。参考までに、物量的な環境データについてみれば、気候変動・温室効果ガス26社、エネルギー使用(消費)21社、水使用(消費)23社と、いわばグローバル持続可能性およびブロック持続可能性に関わる物量データがそれぞれ詳しく報告されているのは大きな特徴である。

## 2 Verbund社の持続可能性報告書にみる持続可能性企業会計

持続可能性報告における会計の可能性を考えるうえで、オーストリア企業Verbund社（電力管理会社）の『2002年版持続可能性報告書（Sustainability Report2002）』（総頁数60頁）が一つの参考になるであろう。Verbund社の報告書における「持続可能性実践」の項では、戦略的持続可能性と業務的持続可能性に分けて、同社の持続可能性への取り組みについて会計データを用いて詳しく説明されている。

業務的持続可能性においては、ステークホルダーの観点からの資金源泉〔電力売上高・配電料・その他収益〕・ステークホルダーの観点からの資金分配〔供給者、従業員、投資家、公共への分配額〕に関連して収益分配計算の適用がみいだされる。

これをみる限り、Verbund社は、持続可能性経営を展開しており、そこではまさに持続可能性企業会計（経営会計）ともいうべき内容の全社的な展開をみいだすことができる。これは、同社は電力管理会社であり、持続可能性経営になじみやすいという面があるが、一般企業にとっても今後参考とすべき点が多く、積極的な試みとして高く評価されうるであろう（Verbundgesellschaft,2003）。

図表3 Verbund社『持続可能性報告書』における会計情報の開示内容

＜経済指標＞生産性（従業員1人当たり売上高）

＜Verbundの持続可能性実践＞

①戦略的持続可能性（卸売価格推移—先渡価格（基準）・発生費用・火電設備の総費用の3カ年推移、1株当たり利益・1株当たりキャッシュフロー・1株当たり配当・1株当たり簿価・配当支払率の3カ年推移）

②業務的持続可能性（ステークホルダーの観点からの資金源泉〔電力売上高・配電料・その他収益〕の3カ年推移、マーケティング・ミクス〔区域会社・企業顧客・国内合計・国外配電・売買・国外合計・総合計の3カ年推移、国内市場占有率〔企業顧客・区域会社・卸売価格の3カ年推移〕、ステークホルダーの観点からの資金分配〔供給者、従業員、投資家、公共への分配額の3カ年推移〕および同分配割合（%）円グラフ）

＜Verbundの環境への取り組み＞水力・火力・配電別環境コスト（当期投資額・営業費用、目標計画投資額・計画営業費用）

＜Verbundの社会業績＞従業員1人当たり売上高、教育支出と費用（従業員1人当たり直接教育費・訓練日当たり平均費用）

#### IV 持続可能性会計の展開方向

以上、わが国および欧州有力企業の公表する持続可能性報告（環境・CSR・持続可能性報告書）における固有の会計関連情報を中心にみてきた。これより、持続可能性報告における会計の課題と可能性に関して以下のように示されるであろう。

1. 会計情報は、経済パフォーマンスの報告（経済報告）においておもに使用されるが、その内容は（年次報告書における）財務情報の一部を要約したものが多し。それは、固有の会計情報とはいえないが、地域セグメント情報はマクロ（グローバル、ブロック、国別）持続可能性への寄与・貢献を表現する可能性をもち、その活用は今後一層注目される。
2. 環境パフォーマンスの報告（環境報告）に関して、わが国企業は、欧州企業ほどには物量データは詳細ではないが、その分環境効率・環境負荷集約度等の会計データは良く表示されている。
3. わが国企業の環境報告における環境会計の表示は、欧州企業にはない特長であり、今後とも維持・継続されることが望まれる。そこからさらに環境会計の時系列分析（推移表示）や、部門別（セグメント別）環境会計の展開は、その応用・発展型として今後ともより一層充実されることが望まれる。
4. わが国企業の価値的な環境効率・負荷集約度指標における売上高・付加価値・売上総利益の使用はとくに注目される。ただ、付加価値概念に関しては様々のものが用いられ必ずしも統一されていないことは注意を要するであろう（郡司，2007，46頁参照）。
5. わが国企業も欧州企業も付加価値・収益分配計算を開示する企業がかなりみられる。これは、経済的価値のステークホルダー別分配・貢献を示す固有の会計情報として注目される。わが国のようにCSR会計として展開される場合、このCSR会計における「環境」項目と環境会計との密接な連携が示されるなら、これら両計算書の有用性は一層高まると思われる。同様に、社会貢献に関して、CSR会計あるいは経済的分配計算との連携のもとに、社会貢献費用と効果を中心とする社会貢献計算書を作成することが望まれる。
6. SRI（社会的責任投資）に関してはわが国企業も欧州企業も現在の所そう多くないが、証券資本市場の充実とともに今後益々注目されるようになるであろう。
7. 以上のような個別課題に加えて、企業の持続可能性に関する活動を経済・社会・環境の諸側面に関して包括的に写像するとともに、企業を取り巻く各種ステークホルダーの世代間調整をふくむ利害の調整に役立つことを目的とする包括的な持続可能性企業会計ないし持続可能性会計の構築が目指されるべきであろう。

持続可能性会計の構築に関しては、一つは新GRIガイドライン（G3）にみられるような持続可能性報告の深化・精緻化の方向が考えられる（GRI，2006。水口，2007，192-194頁、勝山，2006）。また、もう一つの可能性は、オーストリア企業Verbund社の持続可能性報告にみられるように



持続可能性経営会計（内部会計）から持続可能性企業会計ないし持続可能性財務会計（外部会計）への展開にみいだされる。もとより、このような2つの可能性ないし方向性は相互補完的な関係にあり、いわばベスト・プラクティスを考慮しつつ、持続可能性会計の理論体系化を目指すべきであると考ええる。

#### 注

1) 企業によっては「環境（経営）報告書」以外に「社会的責任レポート」・「社会的責任経営報告書」を公表している場合がある（沖電気、リコー）。しかし、これらの社会的責任関係報告書は記述が中心であるため、ここでは除外している。なお、調査対象の企業名および固有の会計情報に関する企業別の詳細に関しては、郡司，2007，41-45頁を参照されたい。

#### 引用文献

- GRI(2006), Sustainable Reporting Guidelines 2006. ([http://www.globalreporting.org/ Reporting Framework/ G3Online/DefiningReportContent/](http://www.globalreporting.org/ReportingFramework/G3Online/DefiningReportContent/))
- UNEP(1992), Rio Declaration on Environment and Development, 1992 (<http://www.unep.org>).
- Verbundgesellschaft(2003), Sustainability Report2002, pp.1-60.
- 環境監査研究会監訳(2002), 『GRIサステナビリティリポーティングガイドライン2002』(GRI, Sustainability Reporting Guidelines, Amsterdam, 2002.).
- 宮崎修行監修ICU環境会計研究会訳(2000), 『S.シャルテガー・R.パーリット現代環境会計－問題・概念・実務』, 五紘舎. (Schaltegger, S. und R. Burritt, *Contemporary Environmental Accounting－Issue, Concept and Practice*, Greenlief Publishing Ltd, 2000.)
- 勝山進編著 (2006), 『環境会計の理論と実態 [第2版]』中央経済社.
- キリンビール株式会社(2001), 『キリンビール環境報告書－持続可能な社会を目指して－2001年度版』.
- 郡司健(2004), 「環境報告・環境会計実務における付加価値会計の適用」, 『大阪学院大学企業情報学研究』, 第4巻1号, 1-29.
- 郡司健 (2007), 「持続可能性報告と会計情報」, 『大阪学院大学企業情報学研究』, 第6巻3号, 21-48.
- 水口剛(2007), 「環境情報開示と環境報告書」 國部克彦・伊坪徳宏・水口剛, 『環境経営・会計』 有斐閣.

(2007年10月15日採択)