



タイトル Title	日本企業の環境会計情報開示に関する現状分析
著者 Author(s)	國部, 克彦 / 梨岡, 英理子
掲載誌・巻号・ページ Citation	会計プロGRESS,3:65-76
刊行日 Issue date	2002
資源タイプ Resource Type	Journal Article / 学術雑誌論文
版区分 Resource Version	publisher
権利 Rights	
DOI	
JaLCDOI	
URL	http://www.lib.kobe-u.ac.jp/handle_kernel/90005137

日本企業の環境会計情報開示に関する現状分析

國 部 克 彦
梨 岡 英 理 子

キーワード：

環境会計，環境省環境会計ガイドライン，環境コスト，日本企業，環境報告書

1 はじめに

環境報告書を作成する日本企業は，ここ数年，毎年急速な勢いで増加している。「環境にやさしい企業行動調査」(環境省 [2001a])によれば，調査対象上場企業¹⁾の中で，環境情報を開示している企業の比率は，35.7% (1998年度)→40.9% (1999年度)→51.0% (2000年度)と増加傾向にあり，その中で環境報告書を発行している企業の比率も，30.9% (1998年度)→37.3% (1999年度)→45.9% (2000年度)と上昇している。このような傾向は，2000年6月にGRI (Global Reporting Initiative) から「持続可能性報告ガイドライン」(GRI [2000])が公表されたことに加え，2001年2月には環境省から「環境報告書ガイドライン (2000年版)」(環境省 [2001b])が，同6月には経済産業省から「環境レポートガイドライン」(経済産業省 [2001])が公表されたため，一層促進されることが予想される。

同時に環境報告書の中で環境会計情報を開示する企業も増加している。「環境会計」という言葉が一般的ではなかった1990年代前半には，環境コスト情報を集計・開示している企業は少数であった。しかしながら，環境省 [2001a]によれば，環境情報を開示していると回答した上場企業のうち，環境会計情報を開示している企業の比率は10.4% (1998年度)→20.9% (1999年度)→27.0% (2000年度)となっており，数は多くないものの着実な増加傾向にある。また，全上場企業に対する環境会計導入の有無に関する質問については，2000年度では有効回答企業のうち17.3%がすでに導入していると回答し，34.2%の企業が導入を検討し

2001年12月16日審査受付 2002年5月11日掲載決定

ていると返答している。

このような動向は、1999年3月に環境庁（当時）から「環境保全コストの把握および公表に関するガイドライン（中間取りまとめ）」（環境庁 [1999]）が公表されたことと、同年度に富士通を皮切りに環境先進企業といわれる企業群が環境会計情報を公表したことが契機になっていると考えられる（國部 [2000a]，第7章参照）。さらに2000年5月には環境庁から「環境会計ガイドライン（2000年版）」⁽²⁾（環境庁 [2000a]）が発行され、この傾向は一層促進された。環境省は環境会計に関する啓蒙的な報告書も継続的に発行しており（環境庁 [2000b]；環境省 [2001c]），さらに環境省の「環境報告書ガイドライン」や経済産業省「環境レポートガイドライン」では、環境報告書に記載すべき項目として環境会計を列挙している。

これらの政府プロジェクトが実務に与える影響は大きいと推測されるが、一方でガイドラインは企業の自主的な活動を促進するものであって規制ではなく、また内容的にも実務的な手法・手続きを会計原則のように詳細に定めたものではないため、環境会計実務にどのような影響をどの程度与えているかを究明することは、今後の政策策定の方向を探るうえで重要な研究課題である。

また、環境会計情報を開示する企業が、どのような財務的および業種の特徴を備えているかもこれまでの研究では十分に究明されていない。しかし、このような企業特徴を明らかにすることができれば、今後の環境会計実務の動向を予測し、新たな政策課題を発見することにも何らかの貢献をもたらすであろう。

したがって本稿では、環境会計研究および政策に関する将来的な展開を目指すための基礎研究⁽³⁾として、日本における環境会計情報⁽⁴⁾の開示企業の特徴と環境省ガイドラインの影響について、大規模サンプルに基づいて分析することにした。以下では、まず日本企業の環境会計情報開示に関する先行研究をレビューし、続いて現状分析を行うことにしよう。

2 日本企業の環境会計情報開示に関する先行研究

日本企業の環境会計情報開示に関しては、日本会計研究学会 [2000] や松尾 [2001] など、数は少ないがすでにいくつかの先行研究がなされている。

日本会計研究学会 [2000] は、主としてミクロとマクロの環境会計構築の概論に関する報告であり、ミクロ環境会計に関する第2節において日本企業の実態調査が行われている。同調査は2000年3月に東証・大証・名証1部上場企業1,433社に対して環境報告書の送付を依頼し、2000年6月末までに回答があった218社（最終調査対象は194社）を対象として行われた。調査項目としては、環境保全コスト（環境投資および環境費用）の開示、経済的効果および環境保全効果の開示、準拠した環境会計ガイドライン、報告書ガイドラインである。

調査の結果、環境コストのうち費用・投資の両方またはいずれか一方を開示している企業

は99社であり、環境省ガイドラインに関しては、1999年の「中間とりまとめ」に準拠したものが30社、2000年版ガイドラインに準拠したものが5社という結果になっている。また、何らかの効果情報（環境保全効果、経済効果）を記載している企業は25社であった。

この結果だけを見ると、2000年版の環境省ガイドラインは企業現場で重視されていない印象を受けるが、これには調査時点が関係している。環境省ガイドラインが実際に公表されたのは2000年の5月であり、また企業の環境報告書が公表されるのは一般に6月末から9月ごろが多いため、日本会計研究学会の調査期間である2000年3月から6月という時期はまだ多くの企業が環境報告書を作成中であり、また調査対象期間中に環境報告書を公表した企業の多くは2000年版ガイドラインを反映させる時間がなかったものと推定される⁹⁾。

次に松尾 [2001] では、環境会計情報の開示が業種や規模によって影響を受けるのか否かなどについて調査を行っている。1999年度日経環境経営度調査会社872社を調査対象として、環境報告書の送付を依頼し、219社から回答があった。そのうち環境報告書を作成している企業は142社で、環境会計情報を開示していた会社は98社である。調査時点の詳細は不明である。調査内容は、環境会計情報開示企業の規模・業種・開示目的である。規模は売上高を基準に行い、その結果、規模が大きいほど環境会計情報の開示比率が高いことが示された。次に業種であるが、業種についても環境会計情報の開示を規定する重要な因子であることが示されている。化学、鉄鋼・金属、機械、電気機器といった業種は環境コスト情報の開示企業数が各業種全体の約9割を占めており、業種による情報開示傾向に相違があるとされている。ただし、このような結果は統計的に検証されているものではない。最後に、環境情報開示目的については、環境投資効率化のための指標の獲得を目的とする内部目的と、ステイクホルダーの理解の促進を目的とする外部目的の2点に集約されると結論づけている。

この他の環境会計情報開示に関する研究には、國部他 [2001] がある。これは本稿の基礎調査となった環境会計情報開示に関する研究である。國部他 [2001] は東証1部上場企業における2000年11月現在での環境報告書上での環境会計情報開示に関して、導入目的、コスト開示、効果開示等に関する分類を行っている。さらに事例研究として、特に効果について、先進的な取り組みを行っている企業のケースを紹介している。本稿では、國部他 [2001] において行われた調査を拡張すると同時に、統計手法を応用することにより分析方法も深化させている。

また、環境会計の現状分析に触れている環境報告書の研究に関する先行論文として河野 [2001] がある。河野 [2001] は環境報告書の形式・概要・将来の課題について調査を行った研究であるが、概要に関する研究のうち「環境パフォーマンスに関する状況」において「財務情報の記載」が検討されている。ここでいう「財務情報」とは環境会計情報を指している。調査対象は日本会計研究学会 [2000] と同様に2000年3月末時点での東京・大阪・名

古屋の各証券取引所第1部上場企業に対し、同年6月までに環境報告書を発行した企業218社（最終研究対象193社）を対象に行った研究である。河野 [2001] では、環境保全コストのうち当期費用を把握するには相当の情報収集システムないし会計システムを構築する必要があるため、環境関連の当期費用を公表している企業は一応体系的に環境会計を実施しているとみることができるとしている。この視点から見ると環境会計実施企業は63社であり、このうち環境省環境会計ガイドライン準拠企業は35社と半数を超えるため、環境省ガイドラインの影響が大きいと結論づけている。

これらの環境会計に関する先行研究から、日本企業の環境会計実務についてある程度の概観は得ることができよう。しかし、日本会計研究学会 [2000] および河野 [2001] の分析結果は、調査時点が環境省ガイドラインの影響を結論づけるには尚早である。一方、松尾 [2001] は調査対象がやや限定されているという限界がある。また、環境会計情報の開示企業の財務的および業種的な特徴に関しても統計的に十分検証されているわけではない。

そこで本稿では、調査時点を環境省ガイドラインの影響が確認できる時期に設定し、東証1部上場企業全社を対象とする大規模な調査を実施し、日本企業の環境会計実務の実態をより明確にすることを目的とする。

3 環境会計情報開示の現状分析

われわれは、東証1部上場企業1,430社（2000年9月現在）を対象に、2000年1月から12月の間に発行された環境報告書の送付を依頼し、回収された257社の環境報告書⁶⁾を分析対象とした。このうち、環境コスト・投資等の環境会計情報について何らかの数値情報を記載していた企業は184社（71.6%）であった。この数字は先行研究の環境会計情報開示企業数を大幅に上回るものである。

本稿での分析目的は次の2つである。

1. 環境会計情報を開示する企業は、規模、収益力、業種などの点で特徴はあるか。
2. 環境会計情報の開示に環境省環境会計ガイドラインはどの程度影響を与えているか。

これらの点のいくつかはすでに先行研究で分析されているが、分析対象、分析時期および方法の点で限界があった。本稿では最新のデータに基づき、多角的に検証することにしたい。

(1) 環境会計情報開示企業の特徴

環境会計情報開示企業は規模、収益力および業種に関して、何らかの特徴があるだろうか。松尾 [2001] では規模や業種の関連性が示唆されたが、これらの点についてより詳細に検討してみよう。

まず環境報告書を発行している企業のうち、環境会計情報を開示している企業と非開示企

業の間で企業規模と収益力の差異を分析しよう。(なお、環境報告書発行企業と非発行企業間の分析については國部他 [2002] 参照)。

規模の代理変数として売上高および総資産を、収益力の代理変数として総資産営業利益率を採用し、 t 検定⁽⁷⁾によって平均値の差を検定した。なお、財務データは連結ベースで、2000年1月から12月の間に発表された決算データを使用し、会計基準の異なる金融業および財務データの不完全な企業は分析対象から除外した(分析対象は250社、そのうち環境会計情報

表1 環境会計情報開示企業および非開示企業の平均値の差の検定 (t 検定)

	売上高		総資産		総資産営業利益率	
	開示	非開示	開示	非開示	開示	非開示
データ数	181	69	181	69	181	69
平均値(億円)	13,292	9,321	15,592	10,910	3.97%	4.27%
自由度	248		248		248	
t 値	1.26		1.32		-0.77	
P 値(両側)	0.21		0.19		0.44	

開示企業181社)。その結果を表1に示したが、有意水準5%で、いずれの変数に関しても有意な結果は得られなかった。これは、環境報告書発行企業においては、環境会計情報の開示に関して企業規模や収益力に有意な差異はないことを示している。

しかし環境会計情報の開示といっても、単にコストを総額で記載しているものから、環境省ガイドラインにのっとった詳細なものまでその質は様々である。そこで、環境会計情報開示企業に関して、環境省もしくは各社独自のガイドラインに準拠して環境会計を作成していると考えられる企業群と準拠基準のない企業群⁽⁸⁾について、上記の3つの変数に関して、 t 検定による平均値の差の検定を行った。なお、何らかの準拠基準をもつ環境会計情報はその基準に応じた複数以上の会計項目を開示している進歩した環境会計であり、一方、準拠基準

表2 環境会計の準拠基準がある場合とない場合の平均値の差の検定 (t 検定)

	売上高		総資産		総資産営業利益率	
	準拠基準あり	準拠基準なし	準拠基準あり	準拠基準なし	準拠基準あり	準拠基準なし
データ数	135	46	135	46	135	46
平均値(億円)	16,147	4,913	18,479	7,121	4.00%	3.87%
自由度	158.28		175.28		179	
t 値	2.91		4.32		0.28	
P 値(両側)	0.00		0.00		0.78	

を持たない環境会計情報とはコスト総額の開示のみであるなど、環境会計としては遅れた段階にあるものである。

結果は表2に示すとおり、売上高、総資産において1%水準で有意であった。これは、何らかのガイドラインに準拠する進歩した環境会計情報を公表する企業は、売上高および総資産で代表される企業規模の点で、準拠基準をもたない遅れた環境会計情報を開示する企業とは差異があることを示している。平均値はいずれも準拠基準ありの企業の方が、準拠基準なしの企業を上回っている。ただし、総資産営業利益率で示される収益力は、検定の結果、準拠基準ありの企業と準拠基準なしの企業間で有意な差はなかった。

次に環境会計情報の開示と業種の間に関連があるか否かを分析しよう。業種を12(1.建設, 2.食品, 3.繊維・紙パルプ, 4.化学・医薬品・石油石炭・ゴム製品, 5.鉄鋼・ガラス土石, 6.非鉄金属・機械, 7.輸送用機器・精密機器, 8.電気機器, 9.その他製造, 10.小売業・卸売業・不動産・金融, 11.陸運・海運・空運・通信, 12.電力・ガス)に区分し⁹⁾、開示企業数を調べると、表3のような結果であった。建設(100%)、電気機器(90.1%)、非鉄金属・機械(88.2%)が環境会計情報開示企業比率の高い上位3つである。一方、食品(35.3%)、小売業他(51.7%)、運輸他(55.6%)が開示企業比率の低い業種である。

環境会計情報の開示企業数および非開示企業数が業種ごとに異なっているのかどうかについて、カイ二乗分析による独立性の検定を行った。結果は表3の下段に示すように、環境会計情報の開示と業種の間に関連はないという帰無仮説は1%水準で棄却された。したがっ

表3 業種別の環境会計情報の開示

	建設	食品	繊維他	化学他	鉄鋼他	非鉄・ 機械	輸送・ 精密	電気 機器	その他 製造	小売業 他	運輸他	電力・ ガス	合計
開示企業数	6	6	12	9	38	15	17	20	31	15	5	10	184
非開示企業数	0	11	6	3	11	2	7	2	10	14	4	3	73
合計	6	17	18	12	49	17	24	22	41	29	9	13	257
開示企業比率(%)	100.0	35.3	66.7	75.0	77.6	88.2	70.8	90.9	75.6	51.7	55.6	76.9	71.6

独立性の検定 $\chi^2=28.12$ 自由度=11 P 値=0.00

て、業種によって環境会計情報の開示には差異があることが示された。ただし、この分析は、環境報告書の発行企業を対象としているので、環境報告書を発行していない企業を含めた業界全体の傾向にまで拡大解釈してはならない。

本節での分析は仮説を検証するものではなく、現状分析を目的としたものであり、分析結果の解釈はその範囲に限定されるべきである。しかし、環境報告書発行企業において、環境会計情報の開示企業と非開示企業の間では規模の点で有意な差異が見られなかったのに対して、ガイドライン準拠の有無で調べた環境会計情報の質に関しては規模について有意な差異

が見られたという結果は、環境会計情報を環境報告書で開示する行為と、公表される環境会計情報の質（準拠基準のある方が情報としての質が高い）を規定する要因は、異なっている可能性を示唆している。この点はさらに、回帰分析などの高度な統計分析手法、およびヒアリング調査などの定性的分析手法によって究明されるべき課題である。

ちなみに環境会計情報の開示に関して規模、収益力および業種の差異を統計的に検証した研究は筆者らの知る限り本稿以外にないが、環境情報開示や環境報告書に関しては欧米でかなりの研究があり、日本でも國部他〔2002〕が実証研究を行っている。國部他〔2002〕は、環境報告書の発行と質の規定要因を回帰分析によって検証し、企業規模や業種などが環境情報開示に有意な影響を与えていることを示している。このような環境情報開示一般の規定要因に関する研究結果との整合性を検証することも今後の課題となろう。

（2）「環境省環境会計ガイドライン」の影響について

次に環境会計情報開示企業184社について、環境省ガイドラインがどの程度影響しているかを分析してみよう。環境省ガイドラインの影響を分析する視角はいろいろ考えられるが、本稿では次の3点から分析した。

1. 環境コストの分類基準が環境省ガイドラインに準拠しているか否か
2. 環境コストの計上方法が環境省ガイドラインに準拠しているか否か
3. 環境保全効果および経済効果の開示の有無

第一の点に関して、環境省ガイドラインは環境コストを以下の6つに区分している。

- ① 生産・サービス活動により事業エリア内で生じる環境負荷を抑制するコスト（事業エリア内コスト）
- ② 生産・サービス活動に伴って上流または下流で生じる環境負荷を抑制するための環境保全コスト（上・下流コスト）
- ③ 管理活動における環境保全コスト（管理活動コスト）
- ④ 研究開発活動における環境保全コスト（研究開発コスト）
- ⑤ 社会活動における環境保全コスト（社会活動コスト）
- ⑥ 環境損傷に対応するコスト（環境損傷コスト）

本稿では各企業が開示する環境コスト情報が実質的に上記の6区分にもとづいていると判断される場合に、「環境省ガイドライン準拠企業」とした。ただし、基本フレームは同じだが、若干項目分類の異なる1999年の「中間とりまとめ」に準拠している企業も環境省ガイドライン準拠企業に含めた。さらに、環境コスト情報は区分されているが環境省ガイドラインとは異なる基準に準拠していると判断される場合は「独自ガイドライン準拠企業」とし、環境コスト情報を総額のみで開示している場合のように準拠基準がないと判断される場合には

表4 環境コストの分類基準に関する環境省ガイドラインへの準拠企業数

環境省ガイドライン準拠企業数	106 (57.6%)
独自ガイドライン準拠企業数	31 (16.8%)
準拠基準なしの企業数	47 (25.5%)
合計	184 (100%)

「準拠基準なし」とした。その結果を表4に示した。

表4から明らかなように、環境省ガイドライン準拠企業は106社(57.6%)⁽¹⁰⁾であり、準拠基準なしに分類された47社(25.5%)および独自ガイドライン準拠企業数31社(16.8%)を大きく上回り、過半数以上の企業が環境省ガイドラインに準拠していることが明らかとなった。

次に、環境省ガイドラインは、環境コストの計上方法に関して、費用額と投資額を別々に計上するように規定している。これは環境コストを発生ベースで計上することを基本とするもので、ガイドラインの重要な特徴のひとつである。これに対して、費用と投資を合算し、環境コストをキャッシュフローベースで計上する方法もある。前者は環境コストと効果の期間対比にすぐれた方法であり、後者は環境支出の総額を把握する方法として有効である。また、費用額もしくは投資額のみを計上する企業もある。これらの環境コストの計上方法別に

表5 環境コストの計上方法別企業数

費用額と投資額を別掲して計上	109 (59.3%)
費用額と投資額を合算して計上	10 (5.4%)
費用額のみ計上	26 (14.1%)
投資額のみ計上	38 (20.7%)
その他	1 (0.5%)
合計	184 (100%)

各企業の環境会計を分類すると、結果は表5の通りである。

表5に示されるように、環境コストの計上方法に関しても、費用額と投資額を別掲する環境省ガイドラインの規定を採用する企業が109社で全体の約6割を占めている。一方、費用と投資を合算し、キャッシュフローベースで環境コストを計上している企業は10社(5.4%)に過ぎなかった⁽¹¹⁾。なお、費用額のみを開示している企業(26社)は、環境省ガイドラインが投資額よりも費用計上を重視しているところから、環境省ガイドラインにより近いと考えられ、26社のうち16社が環境コストの分類基準を環境省ガイドラインに準拠している。一方、投資額のみを計上している企業のほとんどは、環境投資の総額のみ記載で、38社中37社が

表4の「準拠基準なし」に含まれるものである。

このような結果から、環境コストの計上方法に関しても環境省ガイドラインの影響が大きいことが認められた。なお、コスト分類がガイドラインに準拠しており、なお、費用額と投資額を別掲している企業は84社あった。費用額のみを計上しかつコスト分類が環境省ガイドライン準拠企業の16社とあわせて100社（54%）になる。

環境省ガイドラインでは、環境コスト項目だけでなく、環境保全効果と経済効果についても規定し、環境コストを環境保全効果および経済効果と対比的に示すことを要求している。これは環境省ガイドラインの大きな特徴である。環境保全効果は環境負荷の総量や削減量に関する物量効果をさし、環境会計情報と一緒に記載すべきとしている。経済効果は、「確実な根拠に基づいて算出される経済効果」と「仮定的な計算に基づく経済効果」に分けられる。「確実な根拠に基づいて計算される経済効果」には、省エネ活動による節約やリサイクル活動による収益が含まれる。これらは一般的に「実質的效果」とよばれ、ガイドラインでは開示を求めている。一方、「仮定的な計算に基づく効果」には、「偶発的な経済効果（リスク回避による経済効果）」と「利益寄与の推定効果」が含まれ、これらの開示は求められていない。

環境保全効果や経済効果（実質的效果）を環境会計情報の一環として開示を求めるのは、環境省ガイドラインの特徴であるため、これらの情報を開示している企業は、環境省ガイドラインから何らかの影響を受けていると考えてよい。環境会計情報開示企業の中で、環境保全効果開示企業は80社（43.5%）⁽¹²⁾、経済効果（実質的效果）開示企業は99社（53.8%）である。

表6 環境保全効果開示企業と環境省ガイドライン準拠企業の関係

	環境保全効果開示企業	環境保全効果非開示企業	合計
ガイドライン準拠企業	64	42	106
ガイドライン非準拠企業	16	62	78
合計	80	104	184

独立性の検定 $\chi^2 = 29.09$ 自由度 = 1 P 値 = 0.00

表7 経済効果（実質的效果）開示企業と環境省ガイドライン準拠企業の関係

	経済効果開示企業	経済効果非開示企業	合計
ガイドライン準拠企業	80	26	106
ガイドライン非準拠企業	19	59	78
合計	99	85	184

独立性の検定 $\chi^2 = 47.23$ 自由度 = 1 P 値 = 0.00

これらの効果情報開示企業とコスト分類基準における環境省ガイドライン準拠の関係を2×2の分割表で示したのが、表6および表7である。表6では環境保全効果の開示と環境省ガイドライン準拠の関係を、表7は経済効果の開示と環境省ガイドライン準拠の関係を分析した。いずれも、環境省ガイドライン準拠企業における効果情報開示企業数の比率が高く、カイ二乗分析による独立性の検定の結果、ガイドラインに準拠するか否かと環境保全効果および経済効果（実質的效果）の開示の有無に関連はないという帰無仮説は1%水準で棄却された。したがって、環境会計における効果情報の開示には環境省ガイドラインによる影響が大きいことが理解されよう。

これらの3つの視点からの分析のいずれによっても、環境省ガイドラインが日本企業の環境会計情報開示に多大な影響を与えていることが明確に示された。

4 む す び

本稿では、日本企業の環境会計情報開示の動向を、先行研究をレビューした上で、東証1部上場企業を対象にその実態について分析を行った。これは、環境省の環境会計ガイドライン発行後の本格的な大規模調査である。本稿は環境会計の現状分析に関する基礎研究の域を出るものではないが、その結論と政策面への若干のインプリケーションを述べよう。まず、本稿で明らかになったのは次の2点である。

① 環境会計情報を開示する企業の特徴について

環境報告書上で環境会計情報を開示している企業と開示していない企業の間では企業規模や収益力に関する有意な差はなかったが、何らかの基準に基づく進歩した環境会計を実施している企業とそうでない企業の間には、企業規模について有意な差異があった。また、環境報告書での環境会計情報の開示と業種の間に関連がないという仮説は棄却された。

② 環境会計実務に対する環境省環境会計ガイドラインの影響について

環境コストの分類基準、環境コストの計上方法および環境保全効果・経済効果（実質的效果）の開示いずれの側面においても、環境省ガイドラインの影響が大きいことが示された。

このように日本企業の環境会計実務には、強制力がないとはいえ環境省による環境会計ガイドラインが大きな影響を与えていることが示された。このことは政府による環境会計政策の重要性を明示するものである。したがって、政府は、ガイドラインの内容に関して常に注視し、その改善を図るために社会の意見を広く聴取する努力を怠ってはならないであろう⁽¹³⁾。

また、環境会計実務は企業規模や業界などによっても異なることも示されたので、政策的課題としては、今後は業界や企業規模ごとの環境会計に対するニーズを調査し、よりきめの

細かい環境会計普及政策を検討することも重要となろう。

なお、ガイドラインは弾力的な自主基準であり、一方ではガイドラインを超えて独自に環境会計の内容を充実させようという企業実務の存在も確認されている（國部他 [2001] 國部 [2000b]）。したがって、日本企業の環境会計は多様性を内包しつつ、標準化が進むという複雑な様相も呈している。

本稿でその一端を明らかにすることができたとはいえ、日本における環境会計実務は、1999年に環境庁がガイドラインの中間とりまとめを発表した時点を基準とすれば、わずか3年程度の実践であるため、本研究のような基礎研究を含む、今後の継続的な研究が必要とされる。

注

- (1) 同調査の有効回答企業数は、上場企業に関しては、1998年度1,051社、1999年度1,147社、2000年度1,170社であった。
- (2) 同ガイドラインが発行されたときの省庁名は「環境庁」であるが、本稿では現在の名称を採用し、「環境省環境会計ガイドライン」もしくは「環境省ガイドライン」と呼ぶことにする。なお、ガイドラインは環境庁 [2000a] に含まれている。なお、同ガイドラインは2002年3月に改訂版が発表されている。
- (3) 環境会計の隣接領域の環境情報開示に関しては、欧米では1970年代より実務が出現し、多くの実証研究が蓄積され、研究仮説およびリサーチデザインも進化してきている（たとえば Gray et al [2001] 参照）。しかし、環境報告書における環境会計情報開示は、日本に特徴的な実務であり、実務経験も理論的蓄積もはるかに浅い。このような問題領域にアプローチするためには、いきなり仮説実証型のモデルを採用することは妥当ではなく、適用すべき理論や検証すべき仮説を導出するために、現状に関する十分な基礎的研究が必要である。本稿はこのような基礎研究の一部として実施されたものである。
- (4) 本稿で定義する環境会計情報は、環境に関する会計情報で貨幣単位で表現されるものであり、物量単位の情報や記述的な環境情報は含まない。
- (5) ただし八木 [2002] は、日本会計研究学会 [2000] で環境報告書を発行していることが確認された194社に対して（この2つの研究はともに横浜国立大学生態会計研究室の調査に基づいている）、2001年版の環境報告書を取り寄せ、ガイドライン準拠企業が増加していることを示している。
- (6) ただし、2000年中に環境報告書を2度発行している場合は、最新のものを使用した。
- (7) 表1および表2の分析では、分析対象の2群の分散が等しいか否かを F 検定で検定し（5%水準）、等分散が仮定できる場合はスチューデントの t 検定を、仮定できない場合はウェルチの t 検定を実施した。表2の「売上高」および「総資産」の場合のみ等分散が仮定できず、ウェルチの t 検定を採用し、それ以外はスチューデントの t 検定を行った。
- (8) 環境省ガイドライン準拠、独自ガイドライン準拠、準拠基準なしに関しては、次節で詳述する。
- (9) 業種間の相違を厳密に分析するためには、業種区分をより細分化する必要があるが、本稿ではカイ二乗分析による独立性の検定を行うため、各業種に含まれるべきデータ数の関係から業種区分を大きくせざるを得なかった。

- (10) 106社のうち、環境省ガイドライン2000年版準拠企業は87社、1999年中間とりまとめ準拠企業は19社であった。
- (11) 費用と投資をいったん別掲した上で、両者の合計額も記載している企業は、「費用額と投資額を別掲して計上」に含めている。
- (12) 環境会計情報の中ではなく環境報告書の別の場所に環境保全効果が記載されているケースは含まない。
- (13) たとえば、環境省は2002年1月に「環境会計ガイドライン改訂版」の公開草案を発表し、パブリックコメントを募集した。このような活動は、環境会計ガイドラインの社会的意義の観点から評価されるべきである。

参考文献

- 河野正男 [2001] 「環境報告書の現状と課題」『横浜経営研究』第21巻第4号
- 環境省 [2001a] 『平成12年度環境にやさしい企業行動調査結果』環境省
- 環境省 [2001b] 『環境報告書ガイドライン（2000年版）』環境省
- 環境省 [2001c] 『環境会計ガイドブックⅡ』環境省
- 環境庁 [1999] 『環境保全コストの把握及び公表に関するガイドラインー環境会計の確立に向けて（中間取りまとめ）』環境庁
- 環境庁 [2000a] 『環境会計システムの確立に向けて（2000年報告）』環境庁
- 環境庁 [2000b] 『環境会計ガイドブック』環境庁
- 國部克彦 [2000a] 『環境会計（改訂増補版）』新世社
- 國部克彦 [2000b] 「環境会計における効果の考え方」『国民経済雑誌』第182巻第6号
- 國部克彦・梨岡英理子・大工原梨恵 [2001] 「日本企業の環境会計：東証1部上場企業2000年11月現在の実態調査」神戸大学大学院経営学研究科ディスカッションペーパー2001・7
- 國部克彦・野田昭宏・大西靖・品部友美・東田明 [2002] 「日本企業による環境情報開示の規定要因ー環境報告書の発行と質の分析ー」『企業会計』第54巻第2号
- 日本会計研究学会 [2000] 『環境会計の発展と構築』日本会計研究学会特別委員会報告
- 経済産業省 [2001] 『ステークホルダー重視による環境レポートガイドライン2001』経済産業省
- 松尾隼正 [2001] 「わが国企業における環境会計情報開示」『経済システム改革と会計制度Ⅱ』関西大学経済・政治研究所『研究叢書』第124冊
- 八木裕之 [2002] 「日本企業の環境会計の現状分析」『會計』第161巻第1号
- Gray, R., M. Javad, D.M. Power, and C.D. Singlair [2001], "Social and Environmental Disclosure and Corporate Characteristics: A Research Note and Extension." *Journal of Business Finance and Accounting*, Vol. 28, No. 3 and 4.
- Global Reporting Initiatives [2000], *Sustainability Reporting Guidelines*, GRI.

(國部克彦・神戸大学大学院教授)

(梨岡英理子・財団法人地球環境戦略研究機関関西研究センター主任研究員)