

営業報告書上の環境会計監査に関する一考察

宮 地 晃 輔

(富山商船高等専門学校国際流通学科)

I 研究の目的

本稿では、地球環境問題の解決に貢献するためのツールである企業の「環境会計情報」¹⁾の信頼性を確立するための環境会計監査のフレームワークに関し、当該情報が「営業報告書」²⁾に記載された場合を想定して、当該監査の監査レベル・情報精緻化の問題について検討することを目的とする。

環境会計とは、「環境に関わる事象を認識・測定・評価し、それを伝達する行為」³⁾と説明されるが、営業報告書上の環境会計情報には、環境貨幣情報・環境物量情報・環境記述情報の3種類がある。環境貨幣情報とは、「環境コスト」⁴⁾に係る情報および当該コストの投下に伴い企業が獲得する経済効果に関する情報であり、貨幣単位で表示される情報である。また、環境物量情報とは環境コストの投下から獲得される環境保全効果に関する情報であり、物量単位で表示される情報である。最後に、環境記述情報とは環境貨幣情報および環境物量情報の数値情報の内容理解に役立つ記述情報のことである。以上の3つの形態の情報によって環境会計情報が構成される。

環境会計情報に対する信頼性確立の技法が確立されていない今日において、環境会計監査の枠組みを早急に整備することは喫緊の課題であるが、当該監査が財務会計領域で実施される法定の「会計監査人」⁵⁾の監査と同様の監査レベルで行われることは現段階では無理がある。しかしながら、財

務会計領域における法定の会計監査人監査の制度の枠組みを利用した環境会計監査の実施可能性は否定されるものではなく、早急に検討される必要があり、その際いかなる監査レベルにおいて当該監査が実施できるのかについて、本稿で検討を行うものである。当該検討にあたっては、監査レベルを考えるにあたり有力な議論材料である「監査硬度」⁶⁾の概念を使用する。

環境情報の一種である環境会計情報が、営業報告書に記載されることが検討されるべきことは以前から指摘されていた。⁷⁾ また、当該情報を営業報告書に記載することを検討している企業も存在している。⁸⁾ 営業報告書は、財務報告書の一種であり主として株主を対象とした報告書であるが、現在、実質的には株主以外に消費者や取引先などの企業外部者にも当該報告書に記載された情報が入手が可能となっている。⁹⁾ したがって、営業報告書に環境会計情報が記載されることは、今日、株主や消費者および取引先などに対する企業の環境情報開示として有効な役割を果たすことになると考えられる。

地球温暖化・オゾン層破壊・酸性雨・資源エネルギー問題などの地球環境問題を解決の方向に導くためには、環境負荷の主たる発生者である企業と、その企業を取り巻く「利害関係者」¹⁰⁾との間で、環境面での協調関係を構築することが不可欠である。そして、協調関係を築くための第一段階として、環境負荷の発生者である企業が、当該負荷の内容とそれに対する対策を中心とした環境情報を利害関係者に開示することが必要になる。この段階における環境情報開示手段として環境会計情報が位置づけられるが、当該情報は環境面における企業と利害関係者との間における協調関係の構築に寄与することを目的とするので、その根底には信頼性の確保が存在しなければならない。すなわち協調関係の基礎となるものに、信頼性の確立がある。この意味において、企業から企業外部者である利害関係者に開示される環境会計情報は、信頼性を確保されたものでなければならない。

企業による環境会計情報の開示媒体には、財務報告書（営業報告書・有

価証券報告書) や法令等による作成義務はないが企業が自主的に作成する環境報告書が考えられるが、本稿では、当該情報が財務報告書である営業報告書に記載された場合を想定して議論をすすめている。本稿が、営業報告書に着目したのは、次の理由による。当該報告書の記載内容や会計監査制度については、法令等で規制されていて、情報開示にあたっては一定の枠組みが要求されている。したがって、営業報告書に環境会計情報が記載された場合、法令等で要求される規制の枠組みを利用して、情報の精緻化を図れる部分が生じるのではないかと考えている。例えば、営業報告書に記載される情報のなかで、「会計に関する部分」については商法特例法第13条2項において会計監査人の監査が必要とされる。当該報告書に環境会計情報が開示された場合には、法定の会計監査人監査の対象にできる可能性もある。本稿はこのような視点を論究の根底においている。

II 環境会計監査の考え方

本稿における環境会計監査の考え方として、財務会計領域における法定の会計監査人監査の制度を援用することを基礎としている。したがって、本稿における環境会計監査に携わる者は会計監査人ということになる。会計監査人の資格を有するのは公認会計士若しくは監査法人であるが、特に監査法人が環境会計監査を行うことに次の利点が考えられる。

監査法人による会計監査は複数人により構成されるグループで実施される。グループを構成するのは公認会計士の資格を有する者を中心とするが、公認会計士以外の者もグループの一員となることが可能である。例えば、審査登録機関に所属する環境審査員がグループの一員になることも考えられる。¹¹⁾ 環境会計監査は、財務諸表監査とは異なり既存の公認会計士の知識・経験だけでは十分に実施し得ないことが予想され、環境審査員などの企業の環境管理に精通した者が実際の監査には必要となる。したがって、営業報告書上の環境会計監査を担う外部監査人は、会計監査人であるが、

監査法人による環境会計監査の場合は、実質的には環境問題に専門的知識と経験を有する職業会計人以外の他の領域の専門家が環境会計監査に参加することが望まれる。

環境会計監査を考えるにあたり次に必要になることは、監査の定義と特徴を明らかにすることである。まず最初に監査制度の定義について論究する。アメリカ会計学会による監査の定義は次のように説明されている。「監査とは、経済活動や事象についての言明に関して、その言明と設けられた判断基準との間の合致の程度を確かめるために、証拠を客観的に入手し、かつ評価し、その結果を利害を持つ利用者に対して伝達する、組織的な行為過程である」¹²⁾と定義されている。監査人の役割について、鳥羽至英教授は「監査人が従事する基本的役割—当事者の第一次認識にかかる言明の信頼性を保証するという固有の役割」¹³⁾と説明される。2つの定義から導出されることとして、監査とは被監査者が第一次的に行う経済活動などに係る言明に対して、監査者が二次的に、被監査者の言明に対して保証を与えることができるか否かを判断する行為である。監査者は保証を付与するか否かを判断するために、被監査者の言明に対して、すでに設けられている判断基準を照らし合致の程度を測定する。測定にあたっては、証拠を利用して客観的な判断を行う。客観的な判断を実施した後にその結果を利害関係者に情報提供することになる。本稿では、この内容を監査の定義として捉える。この定義にもとづき監査の特徴をまとめると次のようになる。

- ① 被監査者の言明に対して保証を提供するか否かの判断を監査人が行う。
- ② 保証の付与にあたっては判断基準との整合性、証拠の客観性が基礎となる。
- ③ 監査人による保証の利益は、主として企業の利害関係者に帰属する。

また監査の定義の中で重要な意味をもつものは「客観的」という用語の捉え方である。これは「信頼性」とほぼ同義であると考えられるが、会計

監査との関係において「客観的」という用語は一般的には次のような内容で説明されてきた。「ルールとしての会計原則が合意されたものである以上、ルールとしての会計原則に準拠した会計情報こそが客観的である」¹⁴⁾とする説明である。会計監査における「客観的」という意味の一般的理解についてはこの説明は妥当性をもつと考えられる。しかし環境会計は「ルールとしての会計原則が合意されたもの」というレベルのものは存在しないため、「客観的」という用語の理解を合理的な根拠にもとづき修正する必要がある。この修正のための概念が監査硬度であり、監査硬度の問題について次章で述べる。

III 監査硬度の問題

(1) 監査硬度とは何か

営業報告書上の環境会計情報である環境貨幣情報・環境物量情報・環境記述情報を法定の会計監査の対象にする場合に、環境会計監査がいかなるレベルで実施可能かを論究することが必要である。会計監査人による監査は常に同じレベルで実施されているわけではない。監査対象によって監査レベルが変化している。この会計監査人による監査レベルの段階を説明するための有力な概念として監査硬度の概念がある。

監査硬度 (audit hardness) とは「監査人が特定の役割を確実に遂行できるかどうかに影響を与える監査認識の枠組みの強さである。監査硬度が高いということは、当該監査が有している認識の枠組みが全体として強固であることを意味し、それゆえ、かかる枠組みの用意された監査に従事する監査人には、高い確実度の役割の遂行が期待されることになる。反対に、監査硬度が低いということは、当該監査が有している認識の枠組みが全体として脆弱であることを意味し、それゆえ、かかる枠組みの用意された監査に従事する監査人には、当該監査に固有の本来的な制約から、高い確実度の役割の遂行は期待できないこととなる¹⁵⁾とされている。この定義に従

えば監査硬度が最も高いのは財務諸表監査とされている。¹⁶⁾ 財務諸表監査を行うために監査人に用意された「企業会計原則」¹⁷⁾の枠組みは強固であり、監査硬度としては最も高いものになる。しかし「公認会計士が従事している監査には、監査硬度の高い監査もあれば、監査硬度の低い監査もある」¹⁸⁾と説明されている。環境会計監査は、財務諸表監査の監査硬度には及ばないものの、ある程度のレベルで会計監査人監査が実施され、その範囲内において情報が精緻化されることが必要になる。

(2) 監査硬度の決定要因

それでは、監査硬度を決定する本質的要因は何であろうか。鳥羽と秋月の両氏は、次の4つの要因をあげている。¹⁹⁾「監査の主題が対象とする領域」「判断基準の精度」「証拠形成の方法」「免責基準の確立度」である。この4項目のなかで環境会計監査との関係で最も重要なものが「判断基準の精度」「証拠形成の方法」である。その理由は次のように考えられる。前者においては、環境会計に現在確立された会計基準や法規制が存在しないため、会計監査人が監査を実施する場合、判断基準をどのように設定するかが必ず問題となることが理由である。また、後者においては環境コスト性の有無の判断が必要とされることが理由である。

「判断基準の制度」と環境会計監査の関係は次のように解すべきである。環境会計監査も会計監査である以上、従来、会計監査の基本とされてきた財務諸表監査に見られる準拠性監査を重視すべきで、準拠性監査の基礎となるのが判断基準である。財務諸表監査の場合、判断基準としての企業会計原則や財務諸表規則が強固な社会的コンセンサスを有しており判断基準としての精度は高い。しかし環境会計監査の場合、「ガイドライン」²⁰⁾が判断基準となるにしても、財務諸表監査の判断基準からはその精度が下がるものと考えなければならない。しかしそのこと自体が会計監査人による環境会計監査の実行を否定するものではなく、監査硬度としては財務諸表監査のレベルより下がるが、会計監査人による環境会計監査が監査硬度とし

てはどのレベルに設定できるかを議論することの出発点となる。

また、「証拠形成の方法」と環境会計監査との関係は次のように解すべきである。環境会計監査の際に主要な監査項目になる環境コスト監査の際に、環境コストの支出を裏付けるものが、「会計帳簿」「環境対策設備であれば購入先作成の見積書」「環境設備投資の決定のための社内稟議書」「購入先発行の領収書」などである。環境コスト監査の態様は大きく2つに分けられる。第1は、環境コスト性の有無の監査である。その支出が本当に環境保全活動に係る支出であったかどうかの監査である。これを監査するためには「購入先作成の見積書」「社内稟議書等」を証拠形成のための資料として監査を行わなければならない。また環境コストの支出の真实性については、「会計帳簿」「購入先発行の領収書」などを証拠形成のための資料として監査を行わなければならない。

環境会計監査の監査硬度を考えるにあたり、「判断基準の精度」の問題は特に重要であり、ここで詳しく論究をする。鳥羽と秋月の両氏は判断基準の精度について三段階の重みで判定しようとしたが、ここでは両氏の主張の内容²¹⁾に加えて、判断基準の精度を基礎とした環境会計監査の監査硬度の位置に関する筆者の視点も含めてまとめたのが（表1参照）である。

環境会計監査の準拠性監査の基準には、現段階ではガイドラインを中心

【表1】 判断基準の精度から見る監査硬度と環境会計監査硬度の位置

判断基準の内容	監査硬度 (重み)	各監査硬度に対応するもの
作成者および監査人による恣意の働く余地のない基準：企業会計原則，財務諸表規則等	高い…………… 3	・財務諸表監査（貸借対照表監査，損益計算書監査） ・環境貨幣情報監査
作成者によって，裁量の余地が働く性質があり，監査人も監査場面で監査硬度3（高い）レベルの判断基準を有しない性質のもの：営業報告書に記載される情報の一部	中…………… 2	営業報告書上の環境会計監査（環境物量情報監査） （環境記述情報監査）
監査人からみた場合，判断基準がほとんど存在しない監査	低い…………… 1	取締役の業務執行行為の定款適合性監査

にした準拠性監査の基準を考えなければならない。ガイドラインを準拠性監査の基準の中心に据えるにしてもガイドラインのもつ未発達部分については、それに対する補足の方法を検討しなければならない。ガイドラインの主要部分は環境保全コスト計算方法の整備にあるが、ガイドライン自身がこの部分に課題を残していることを認めている。²²⁾ その中ではガイドラインが残した課題を補うため財務会計の援用を示唆している。この例から見られるように環境会計監査における準拠性の基準は、財務諸表監査の準拠性基準である企業会計原則と比較した場合、監査硬度レベルでは及ばない。また、企業会計原則との比較において言うならば、財務諸表監査における準拠性監査では、企業会計原則に代替できる基準は他に存在しないが、環境会計の場合、ガイドラインはあくまでも環境会計導入にあたっての指針の一種であり、ガイドラインの他に合理的と判断するものがあれば、企業は必ずしもガイドラインに依拠しなくてもよい。したがってこの点からも準拠性監査の基準としてのガイドラインは、充分なる注意をもって取り扱わなければならない。

ガイドラインを環境会計監査の準拠性監査の基準としてのレベル、つまり判断基準としてのレベルを向上させるためには、ガイドラインの未整備部分を補うための要素を加味しなければならない。会計監査の立場からすれば、ガイドラインの未整備部分を補う要素は、被監査者と監査者における「合意形成」にあると考える。例えば、筆者が行った「環境会計に関するアンケート調査」²³⁾の自由意見に環境会計導入企業の次のような意見がある。「環境会計の客観性・信頼性を考えるうえで客観的基準が不明確である。ガイドラインでは枠組みのみであり、実務では膨大な自主的な決めごとや基準を必要としている中で、客観性を求めることは困難である」とする意見である。この意見は非常に重要な意見である。その理由は、ガイドラインが統一的枠組みとして存在することは認めながらもガイドラインの運用にあたっては、企業内で自主基準の設定が必要になることを示しているからである。そしてこの企業は、自主基準の存在が環境会計の客観性を


困難にするとの意見である。この意見が危惧するものを解消するためには、被監査人と監査人との間における「合意形成」の確立に向けて努力することが必要である。合意形成にあつては、企業サイドが環境会計情報算出にあたって合理的と判断した自主基準を会計監査人が専門的識見と企業とは一線を画する第三者的立場で、自主基準の合理性と妥当性を判断することが中心となる。また、企業と会計監査人が協議または議論することで自主基準を作成する方法もある。監査者と被監査者における合意形成の具体的内容について検討するにあたり、任意性監査の性質をもつ、環境報告書に記載される環境会計に対する第三者審査報告書（第三者意見書）を検討材料に考えてみる。第三者審査報告書は、基本的に自主基準を含めた監査者と被監査者の合意形成を基礎に行われている。この点を明らかにするために、大林組の「環境報告書2001」における第三者審査報告書を分析する。大林組の「環境報告書2001」の具体的内容は、(図1参照)のとおりである。

(図1参照)を分析する。「1. 審査の目的及び範囲」では、監査者による表現として次の事項に注目しなければならない。それは「当研究所は、株式会社大林組の責任において作成された、同社の環境報告書2001について会社と合意した特定の審査手続を実施した」という表現である。審査手続において、監査者と被監査者との合意にあたってはあらかじめ被監査者が設定した自主基準に基づき、監査者が監査を実施することが可能かどうかを、監査者と被監査者との間で協議し、合意に達した部分について審査手続の項目に含むことが一般的である。²⁴⁾したがって、第三者審査報告上の審査手続に含有される内容は監査者と被監査者との間に監査対象として合意された内容である。これが第三者審査報告における合意形成である。同報告書においては、審査手続の具体的項目として合意されたものが、「2. 審査の手続」で記載されている。このなかで注目されるのは、環境会計に係る貨幣情報・物量情報ともに収集過程・集計方法を中心に監査対象として合意された審査手続となっていることである。また記述情報について

株式会社 大林組
「環境報告書2001」に対する第三者審査報告書

平成13年8月14日

株式会社 大林組
代表取締役社長 向笠 慎二 殿

株式会社 新日本環境品質研究所
代表取締役社長 栗原 安夫 

1. 審査の目的及び範囲

当研究所は、株式会社大林組の責任において作成された、同社の「環境報告書2001」について会社と合意した特定の審査手続を実施した。当研究所の審査の目的は、同報告書に記載されている会社の環境パフォーマンス数値及び環境会計の収集過程と集計方法並びにその他の記述情報と基礎となる資料及び関連する資料との整合性について、独立の立場でその結果を報告することである。なお、この審査は同報告書に記載されている情報の網羅性を保証するものではない。

2. 審査の手続

当研究所は、会社との合意に基づく次の審査手続を実施した。

- (1) 同報告書に記載されている環境パフォーマンス数値及び環境会計に関する情報の収集過程、集計方法の確認
- (2) 同報告書に記載されている環境パフォーマンス数値及び環境会計に関する情報の基礎となる資料及び関連する資料について、試査の方法による照合及び計算の正確性の検証
- (3) 同報告書に記載されているその他の記述情報について、基礎となる資料及び関連する資料との整合性の確認
- (4) その他、必要に応じた工事現場への往査等による作成責任者への質問、工事現場視察による状況把握及び関連する稟議書等の比較検討

3. 審査の結果

当研究所の実施した審査手続の結果は次の通りである。

- (1) 同報告書に記載されている環境パフォーマンス数値及び環境会計に関する情報は、会社の定める方針に従い適切に収集、集計、開示されたことについて、変更すべき重要な事項は認められなかった。
- (2) 同報告書に記載されているその他の情報は、会社の定める方針に従い適切に収集、集計、開示されたことについて、変更すべき重要な事項は認められなかった。

以上

【図1】 大林組環境報告書2001に対する第三者審査報告書
(出所) 株式会社大林組地球環境室「大林組 環境報告書2001」26頁より抜粋。

でも記述された内容について基礎となる資料との整合性を監査人によって実施することを審査手続に含んでいる。このことは環境会計全域にわたる情報を審査手続の対象としていることになる。次に、財務諸表監査の監査報告書における監査人意見書に該当するのが「3. 審査の結果」である。記載内容で注目しなければならないのが「会社の方針」に従い、環境会計情報がどのように評価をされるかという形式で記載がされていることである。「会社の方針」つまり会社の自主基準に照らしての審査結果を監査人意見として記載する形態となっている。

営業報告書に記載される環境会計情報への法定監査における判断基準のあり方を考えるうえで、現在行われている環境報告書に記載される当該情報への第三者審査報告書における「合意形成」は重要な要素となる。なぜならば、現在行われている環境報告書上の環境会計の第三者審査報告書を将来の財務報告書上の環境会計監査への発展過程と捉えるべきであるからである。そして環境報告書上の環境会計の第三者審査報告書と営業報告書上の環境会計監査の最も重要な共通事項が、監査人と被監査人における監査基準を含む監査対象（第三者審査報告書の場合は審査手続）に対する「合意形成」である。営業報告書上の環境会計監査を実現するために、当該報告書上の環境会計における監査人と被監査人との間の合意形成の問題が具体的に検討されなければならないが、かなりの部分において、現在、行われている第三者審査報告書における審査手続が適用できると考える。

企業が環境会計の実施をガイドラインに依拠する場合においてもガイドラインの運用自体が企業ごとの自主基準の設定のもとに展開されるので、判断基準としての自主基準について、監査人と被監査人の合意形成が必要になる。そして合意形成の範囲内において会計監査人による環境会計監査が実施される。結論として、営業報告書上の環境会計監査の判断基準としてガイドラインを基礎とすることが現状においては最も妥当性をもつものであるが、ガイドラインの未発達部分を補うため、またガイドラインが想定しないケースに対応するため企業ごとの自主基準の設定は不可避である

ので、環境会計監査にあたっては、企業ごとに設定された自主基準のどの範囲を環境会計監査のための判断基準にすることができるか、その内容を監査人と被監査人との間において協議し、どこまでを判断基準とするかについての合意形成を監査実施の前提条件として行わなければならない。

監査硬度の問題としては、会計監査人が行う監査の目的が監査対象に対する「保証」を提供することにあり、監査人による保証の提供は情報受信者にも向けられることから監査硬度レベルが向上すれば、保証レベルも向上することになる。監査硬度と営業報告書上の環境会計監査の関係も全く同様で、環境会計情報に係る監査硬度を向上させることで、環境会計監査のレベルも向上することになる。そこで次に監査硬度にみる環境会計監査レベルの問題を論究する。

Ⅳ 監査硬度にみる環境会計監査レベル

営業報告書上の環境会計監査の監査硬度の位置は、(表1参照)で示されるとおり、重みが2で監査硬度としては中程度である。その理由は本章の以下で説明するが、ここでは(表1参照)における重み2を監査硬度のレベル2と表現する。また重み1をレベル1、重み3をレベル3と表現する。営業報告書上の環境会計の会計監査人監査は、監査硬度レベルとしては中程度の監査レベルを有し、レベル2に該当しているが、ここで問題としなければならないのが環境会計監査の監査硬度が全体的にはレベル2に該当すると思われるが、部分的にはレベル3に該当する事項もあるのではないかということである。レベル3を社会的に認知され、かつ、制度的にも定着している、いわゆる確立された会計基準を準拠性基準として行われる監査レベルで監査硬度が最も高いレベルであるが、環境会計監査のなかにもレベル3の内容にちかい監査硬度が存在すると考える。営業報告書上の環境会計の監査についての監査レベルの議論においてはこの部分が論点になるものと考え。そこで、ここでは営業報告書上の環境会計監査の中身が

監査硬度からどのように分析できるかを論究する。

営業報告書に記載される環境会計情報は、「環境コスト情報の表示」「環境物量情報の表示」「環境記述情報の表示」の3種類あることは既に述べた。結論から述べれば、環境コスト情報についてはレベル3での監査が実施可能と思われる。環境コストは、会計処理の場面で、環境対策ための経済的支出を項目ごとに資産計上、経費計上に区分していく。これはまさに環境コストの会計処理の場面であるが、この場面における環境コストの会計処理に財務会計の技法が適用される。つまり環境会計に対する財務会計の援用の場面であるが、環境コストにおいても資産性や経費性を判断する根拠は、大部分において財務会計の技法に依拠しなければならない。また、財務会計上は、会社資産の減価償却額を毎決算期に計上しなければならないが、環境対策資産も例外ではない。環境会計においても環境対策資産から発生する毎期の環境対策資産減価償却費の把握は、環境対策資産再投資額算出の必要性などから不可欠な情報となる。したがって環境対策資産の性質に応じて、適切な耐用年数や償却率を選択し環境対策資産減価償却額の算定が必要になる。この際に、耐用年数や償却率の選択にあたっては、財務会計の技法が適用される。また、ガイドラインの登場で、何が環境コストに該当するかというある程度の枠組みが形成されたことで、環境コストの種類について特殊なものを除く一般事項については統一的枠組みが出来つつあるとあってよく、営業報告書上の環境会計情報として環境コストの表示については、財務会計の援用部分の豊富さおよび環境コストの定義と分類の定着化傾向を理由として、レベル3に相当する監査硬度が可能なものとする。

次に、環境物量情報の表示における監査硬度はどのように評価するべきかについて論究をする。環境物量情報は、環境コストの投下による環境保全効果の改善に関する情報を貨幣単位以外の物量情報として示すものである。環境保全効果の把握は企業にとっては、環境会計実務のなかで最も困難を伴うものの1つである。これに関して「環境会計アンケート調査」で

の企業意見のなかで次の意見があった。「環境会計の信頼性を確保するためには、企業会計原則に相当する費用と効果の算定基準を定めることが必要で、特に効果については統一されていないので企業間の比較ができない」という内容のものである。この意見以外にも効果算出方法に迷う企業の意見が複数あり、環境物量情報についてはレベル2の要件である「作成者によって裁量の余地が働く性質」が現状排除することが困難と解しなければならぬ。会計監査人による監査の前提として、環境物量情報の把握方法における自主基準の内容について監査者と被監査者との間の合意形成が行われるにしても、それ自体が情報利用者に対する環境物量情報の客観性までを保証する枠組みではないので、環境物量情報についての監査硬度はレベル2と考えるべきである。

次に、環境記述情報の監査硬度についてどのように評価すべきかを論究する。本稿では営業報告書上の環境会計情報における環境記述情報を、環境貨幣情報および環境物量情報の補完情報機能として位置づけており、この性質からして環境記述情報は、個々の記載内容によって監査硬度が決定される。環境貨幣情報のなかの環境コスト情報については前述したとおり財務会計制度の援用部分の豊富さ、および環境コストの定義と分類の定着化を理由として監査硬度がレベル3に相当するが、このことから環境コスト情報を補完するための環境記述情報は、監査硬度がレベル3として捉えられる。一方、環境物量情報を補完するための環境記述情報は補完の対象情報が監査硬度レベル2に該当するため、この場合の環境記述情報の監査硬度はレベル2に該当する。

以上、監査硬度から区分される環境会計情報に対する監査レベルをまとめると次の(表2参照)に示される。

(表2参照)の内容の理解としては、環境貨幣情報および環境貨幣情報に対する環境記述情報についてはレベル3の監査が可能であるが、環境物量情報および環境物量情報に対する環境記述情報についてはレベル2の監査硬度であるため、環境会計監査全体としての監査硬度を評価をするにあ

【表 2】 環境会計監査の監査硬度区分表

	情報の種類	代表的な情報内容	監査硬度
営業報告書上の環境会計	環境貨幣情報	(1) 環境コストで投資に係る情報 (2) 環境コストで経費に係る情報 (3) 環境コスト投下効果の経費節減情報 (4) 最商品化を目的とした環境コスト投下に伴う最商品の売却益	レベル 3
	環境物量情報	環境コスト投下による環境保全効果の物量単位による把握（例 CO ₂ ・NO _x ・SO _x の削減量，工場廃棄物の削減量，原材料・用水・電力・燃料などの資源エネルギーの使用量削減）	レベル 2
	環境記述情報	環境貨幣情報および環境物量情報の内容の理解を促進することを目的として，両者を補完するための記述情報	レベル 2 または レベル 3

たっては厳しい判断をすることが必要である。レベル 2 に相当する部分かなりの分量で含まれる営業報告書に記載される環境会計情報全体の監査硬度は、レベル 2 と評価することが妥当である。

V おわりに

環境会計監査の監査レベルは、監査硬度による捉え方で全体としてはレベル 2 に相当するものであることが理解できた。このことから環境会計監査は財務諸表監査のレベル 3 から 1 ランク下がる監査にはなるが、筆者の見解として環境会計情報についても今後は企業によって積極的に営業報告書のなかで開示され、法定の枠組みにおける会計監査人の監査を経たうえで情報開示を行うべきであると考ええる。これにより、企業外部者に公表される環境会計情報は精緻化されていくものと考ええる。

本稿での議論は、現状、情報精緻化の枠組みを充分にもたない環境会計情報に対して、この問題を解決するために一步を踏み出すための議論にすぎないが、環境会計情報の開示にあたって先進的存在の企業の一部に、営

業報告書に環境会計情報を記載することを真剣に議論する動きが出始めていることから実務界の動向とも相まって、営業報告書上の環境会計情報に対する議論が今後ますます活発になることが期待される。

最後に今後の課題について述べる。本稿で論究した会計監査人による環境会計監査は、監査人による監査報告書の言明で完結することになる。このことから企業外部者に対する環境会計情報の信頼性は、会計監査人による監査報告書の言明において保証されるので、保証を構築する監査人の言明のあり方については本格的な検討が今後必要になる。営業報告書に環境会計情報を記載することを検討する企業が現に存在することから、今後は、当該報告書に記載された環境会計情報に対して監査人が、監査報告書のなかでどのような言明を行っていくべきかを議論をしなければならない。

営業報告書に記載される環境会計情報は、「環境貨幣情報」「環境物量情報」「環境記述情報」であるが、環境貨幣情報は環境コスト情報を中心として財務諸表監査における言明が援用できると考えられるが、環境物量情報と環境記述情報に対する言明は詳細な部分におよぶ議論が必要とされる。特に環境物量情報は、環境保全効果という環境会計情報の本質に係る情報であるため、これに対する言明をいかにするかで、環境会計情報の存在価値を左右するものになる。

[注]

- 1) 國部克彦「環境会計とステイクホルダー・リレーションズー環境会計の基点ー」山上達人・高橋敏朗『環境変動下の経営と会計』白桃書房, 1997年, 195-196頁。國部教授は、環境会計情報を「環境保全活動のための投資金額(費消金額も含む)とその効果」に関する情報という意味で説明している。
- 2) 営業報告書は、商法第281条により会社の計算書類の位置づけをもち、財務諸表規則第45条により記載事項は、会社の概況・営業の経過と成果・企業結合の状況・営業成績の推移・会社が対処すべき課題・役員の状況・大株主の状況・借入先の状況・後発事象があり、商法第283条によりその内容を株主に報告しなければならない。
- 3) 國部克彦『環境会計 改訂増補版』新世社, 2000年, 2頁。

- 4) 飯田穆「グリーン・アカウンタビリティと会計認識」飯田修三・山上達人『現代会計とグリーン・アカウンタビリティ』森山書店, 1998年, 20頁。環境コストとは、環境関連パブリックの利害に及ぼすマイナスの効果を回避、軽減あるいは補償するための企業行動がとられる場合に企業が負担するコストであると説明されている。
- 5) 株式会社の監査等に関する商法の特例に関する法律第4条において「会計監査人は、公認会計士(外国公認会計士を含む。)又は監査法人でなければならない」とされている。
- 6) 鳥羽至英・秋月信二(2000b), 754頁参照。監査硬度の概念は、鳥羽至英と秋月信二によって新たに示された概念である。監査硬度の概念を使用することで環境会計監査における監査レベルを有効に議論できると考える。
- 7) 例えば、國部克彦, 前掲書, 103頁を参照されたい。
- 8) この点については、宮地晃輔「環境会計導入に関する企業意識」『研究論叢』第7号, 日本産業科学学会, 2002年, 75頁参照のこと。
- 9) この点については、宮地晃輔「グリーンマーケティングコミュニケーションと環境会計監査」『社会関連会計研究』第14号, 日本社会関連会計学会, 2002年, 76頁を参照されたい。
- 10) 環境庁(現環境省)『環境会計ガイドブック』環境庁企画調整局企画調整課調査企画室, 2000年3月, 24頁。ここでの利害関係者として、消費者・取引先・投資家・金融機関・地域住民・NGO・行政・一般国民等があげられている。
- 11) この点に関しては、三澤一「環境情報の開示と監査」『創価経営論集』2000年3月, 21頁に関連する主張がある。
- 12) AAA, *Report of the Committee on Basic Auditing Concepts*, The Accounting Review, 1972, Suppl.p.18. (鳥羽至英訳『アメリカ会計学会基礎的監査概念』国元書房, 1982年, 3頁。)
- 13) 鳥羽至英・秋月信二(2000a), 551頁参照。
- 14) 高田橋範充「客観化の論理と制度化の論理—黒澤が到達した地点から」『会計』第155巻第3号, 1999年3月, 45頁。
- 15) 鳥羽至英・秋月信二(2000b), 754頁参照。
- 16) 同上書, 753頁。
- 17) 野村健太郎『現代 財務会計 三訂版』税務経理協会, 1998年, 188頁。わが国の企業会計原則に関する説明では、野村健太郎教授が的確な説明を次のとおり行っている。わが国の企業会計原則は、主として公正妥当な会計実務の指針となるものから成り立っていて、すでに文書化しているもののほか、広義には文書化してはいないが慣習として定着してきた会計実務上のルール(ないし諸規則)を含むものと解される。
- 18) 鳥羽至英・秋月信二(2000b), 754頁。

- 19) 同上書, 756頁。
- 20) 2000年5月に環境庁(現環境省)が発表した「環境会計システムの確立に向けて(2000年報告)」の中における「環境会計システムの導入のためのガイドライン(2000年版)」のこと。
- 21) 鳥羽至英・秋月信二(2000b), 758-760頁。
- 22) 環境庁, 前掲書, 27頁。「本ガイドラインにおいては, 環境保全コストに関し, 現段階で可能な限り詳細な説明を加えているつもりですが, 細部にわたる概念整理や具体的な把握方法がまだ確立されていない箇所があります。この場合は, 財務会計上の一般的な考え方を援用することなどにより補うことが考えられます。」と説明している。
- 23) 当該アンケート調査は, 2000年3月の環境庁(現環境省)『環境会計ガイドブック』(環境庁企画調整局企画調整課調査企画室)に紹介された37先のなかで, 事前準備で調査可能と判断された33先を対象にアンケートを行ったものである。
- 24) アーサーアンダーセン『環境会計導入の実務』東洋経済新報社, 2000年, 80頁。

参考文献

- アーサーアンダーセン『環境会計導入の実務』東洋経済新報社, 2000年, 80頁。
- 飯田修三・山上達人『現代会計とグリーン・アカウンタビリティ』森山書店, 1998年。
- 國部克彦『環境会計 改訂増補版』新世社, 2000年。
- 高田橋範充「客観化の論理と制度化の論理—黒澤が到達した地点から」『会計』第155巻第3号, 1999年3月。
- 鳥羽至英・秋月信二(2000a)「監査理論の基調—監査人の認識(9)「情報提供の理論」」『会計』第157巻, 第4号。
- 鳥羽至英・秋月信二(2000b)「監査理論の基調—監査人の認識(10・最終回)「監査硬度について」」『会計』第157巻, 第5号。
- 三澤一「環境情報の開示と監査」『創価経営論集』2000年3月。
- 山上達人・高橋敏朗『環境変動下の経営と会計』白桃書房, 1997年。