

2. 各国の状況

2-1 ノルウェー

(1) 年次財務報告書における環境報告

法律の概要

ノルウェーでは、1998年に制定された年次報告書法 (Lov om årsregnskap m.v)²³によって、企業に年次財務報告書での環境情報の開示を義務付けた。年次財務報告書は財務報告 (annual accounts) と営業報告 (directors report) によって構成されるが、環境情報は営業報告において開示することが求められている。同法 3-1 章によると、企業は、財務年度(暦年)の終わりから6ヶ月以内に財務報告及び営業報告を作成しなければならない、営業報告では、財務報告及び継続企業の公準をレビューすることとなっている。

環境情報の開示を含め、年次財務報告書の提出は法的拘束力を伴うものであり、この提出が遅れた企業には罰金が課せられる。この年次財務報告書は政府機関に提出され、市民もアクセス可能となっている。なお、この法律は1999年より施行され、2003年に改正されている。

環境報告の記載項目

環境報告の記載項目については同法第3-3章“営業報告の要素”において規定されており、「事業活動において、環境に影響を及ぼす可能性のある生産資源及び製品についての情報を提供しなければならない。事業活動の各側面における環境影響及び環境影響の可能性、さらに、環境への悪影響を防止又は削減するために実施又は計画されている取組の内容に関する情報が提供されなければならない。」としている。

詳細な記載項目については、「営業報告の基準(ガイドライン)(Foreløpig Norsk RegnskapsStandard Årsberetning (November 1999))」において規定されている。この基準はノルウェー会計基準委員会(The Norwegian Accounting Standards Board)によって策定されたものであり、法的拘束力はもたないが、一般会計基準として位置づけられている。

同ガイドラインにおける記載項目は、企業の環境保全活動の概要、環境パフォーマンス、および製品の環境影響の3つに分けることができる。ノルウェーの制度の特徴は、この記載項目の中に生産工程だけでなく製品の環境配慮に関する事項を含めている点である。以下はその記載項目である。

²³ <http://www.lovdato.no/all/nl-19980717-056.html>

営業報告における環境情報の記載項目（抄）

仮訳	原文
<p>外部環境に対する影響については、一般的には以下のことがらが中心的となる：</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) 消費するエネルギーおよび資源の種類と量 2) 排出する汚染物質の種類と量。騒音、ダスト、振動も含むものとする。 3) 埋め立て処分した物質、開放・閉鎖環境での一時保管物質、水系・海への排出物など、発生する、または保管する廃棄物の種類と量。 4) 業務事故の危険性 5) 輸送に関連する環境負荷 <p>材料・製品を生産する企業については、さらに次のような側面が重要となる：</p> <ol style="list-style-type: none"> a) 製品に含まれる健康・環境にとって有害な化学物質の種類と量 b) 製品の使用後の段階で発生する廃棄物の種類と量 c) 製品の使用による環境負荷。車両による燃料の消費といった他の製品の必要な使用も含まれるものとする。 	<p>Generelt vil følgende forhold kunne være sentrale med hensyn til påvirkning av det ytre miljø:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) type og mengde energi og råvarer som forbrukes 2) type og mengde forurensning som slippes ut, herunder støy, støv og vibrasjoner 3) type og mengde avfall som genereres eller besittes, for eksempel nedgravde masser, åpne og lukkede deponier, avsetninger i vassdrag eller sjø, osv. 4) aktiviteters ulykkesrisiko 5) miljøbelastning knyttet til transport <p>NRS(F) Årsberetning</p> <p>For foretak som tilvirker materielle produkter, er i tillegg følgende forhold sentrale:</p> <ol style="list-style-type: none"> a) type og mengde helse- og miljøfarlige kjemikalier som inngår i produktene b) type og mengde avfall som oppstår når produktene kasseres c) miljøbelastning ved bruk av produktene, herunder nødvendig anvendelse av andre produkter som for eksempel bilers bruk av drivstoff.

資料：Foreløpig Norsk RegnskapsStandard Årsberetning (November 1999)を一部翻訳

さらに、環境に関する記載項目に加えて、社会性にかかわる記載項目についても、同法 3-3 章「営業報告書の要素」において、「労働環境上の対策の実施に関する計画を含めた、労働環境に関する情報が提供されなければならない。病気、ケガ、及び事故による詳細な欠勤の状況は詳細に述べられなければならない。」と規定されている。

報告の対象範囲

報告の対象となる企業は、同法第 1-2 章において、対象事業形態が規定されている。それによると、有限責任会社、株式公開有限責任会社、国营企業、組合、金融機関、投資基金、消費共同組合、建築物共同管理組合、営利目的の協会、その他の協会、個人事業主、及び外国企業が対象となる。このうち、組合、消費共同組合、その他の協会、個人事業主については一定規模以下の除外規定があるが、その他は小企業であっても営業報告における環境情報開示が義務付けられている。このように対象企業は法人の形態に応じた規定となっており業種による開示義務の違いはない。公益セクターに対しては、上記の通り、国营企業、組合、協会を含む公営企業が対象となっている。

また、連結決算を行うグループ企業については、同法第 1-3 章 “グループ” において、対象企業には子会社（経営参画の権利を有する企業）の情報を含めることが求められている。

その他、監査等について

財務上の監査制度は適用されない。

（２）独立した環境報告書の作成

現在のところ、独立した環境報告書の作成に対する法制度は確認されていないが、ノルウェー規格協会（NHO; Næringslivets Hovedorganisasjon）によって、2000 年に環境報告書ガイドライン（Miljørapportering Retningslinjer）が作成されており、企業の自主的な取組が推奨されている。

2 - 2 スウェーデン

(1) 年次財務報告書における環境報告

法律の概要

スウェーデンでは、1995年に制定された会計法（Årsredovisningslag）²⁴の1997年改正によって、企業に年次財務報告書の営業報告（berättelsen）における環境情報の開示を義務付けた。同法では環境情報の他に社会活動に関わる情報開示も求めており、他に雇用問題等の社会活動にかかわる情報開示を求めている。

なお、企業は、会計法第2章第1条第2段落の4にもとづき、年次財務報告書に営業報告を含めなければならない。また、連結決算を行なう場合は、第7章第3条第1段落4にもとづき、グループの事業に関する連結営業報告の中に同様の内容を記載しなければならない。営業報告では、企業の状況や損益に重要となるその他の情報を営業報告として記載することが求められている。

環境情報の開示に特別の罰則規定はないが、年次財務報告書の提出は法的拘束力を伴うものであり、年次財務報告書の提出の遅延や虚偽報告に対しては罰金が課せられる。

環境報告の記載項目

会計法第6章第1条第3段落にもとづき、環境に係る許可または届出義務のある事業を行う企業は、外部環境に及ぼす影響についての説明を行うことが求められている。具体的な記載項目については、1998年に発行された「営業報告に記載する環境情報（BFN U 98:2 Miljöinformation i fövaltningsberättelsen）」²⁵において規定されている。この記載項目に関する基準はスウェーデン会計基準委員会によって策定されたものであり、法的拘束力はないが、一般会計基準（generally accepted accounting principle）として位置づけられている。

スウェーデンの年次財務報告書における環境情報の開示は生産プロセスにおける環境影響に限定されている。年次財務報告書における環境情報の開示については、現在政策評価が行なわれており、2005年には、年次財務報告書における環境情報の記載項目を製品や国外の事業活動における環境影響等を含む情報とすべきとの指摘を含む政策評価の報告書が発行される予定である²⁶。

²⁴ <http://rixlex.riksdagen.se/>

²⁵ http://www.bfn.se/redovisning/bfn_u/bfn_u98_02.asp

²⁶ スウェーデン法務省ヒアリングより。

年次財務報告書における環境情報の記載項目（抄）

仮訳	原文
<p>作成の準備においては、報告義務者は企業の財務状況の将来的な動向に直接的・間接的な影響を及ぼす環境関連情報を明らかにしていかなければならない。ただし、報告義務は、生産プロセスを原因とする環境に対する影響に限定される。</p> <p>許可義務をもつ企業の環境報告書の内容と同様に、許可・届出義務もそれ自体が、環境に対する影響に関する情報をどのような形で表現するかの指針となるものである。</p> <p>企業は、許可・届出義務の該当する事業を行っている場合、営業報告にもこのことを記載すべきである。さらに、当該企業は許可・届出義務に該当する範囲を明示しなければならない。許可義務に該当する事業については、その環境影響（主として大気・水・土壌への放出、又は廃棄物、騒音・振動）を明示しなければならない。さらに、翌会計年度中に主要な許可を更新または変更する必要がある場合、その理由も明示しなければならない。許可または届出がまだ認可されていない場合には、これについても言及しなければならない。また、環境規定関係の法規制に基づく主要な義務についても言及するものとする。さらに企業は、例えば、当該事業の純収益または生産額に関する情報を明らかにするなどの方法で、許可または届出義務に該当する事業が企業全体の事業に占める割合についても言及しなければならない。当該企業が複数の許可・届出義務に該当する事業を行っている場合、適切な方法でこれらを列記しなければならない。</p> <p>説明義務は、許可・届出義務を負うスウェーデン在の企業が外部環境に及ぼす直接的な影響の範囲に限定される。ただし、間接的な影響および海外にある設備による事業（環境に影響を及ぼす事業）など、説明義務の範囲外の活動についても情報を提供することが妥当である。</p>	<p>I förarbetena förutsätts att den redovisningsskyldige skall lämna en redovisning av miljörelaterad information som har direkt eller indirekt betydelse för företagets finansiella utvecklingsmöjligheter.</p> <p>Upplysningsskyldigheten är dock begränsad till den miljöpåverkan som produktionsprocessen ger upphov till. (Se prop. 1996/97:167 s. 20.)</p> <p>Tillstånds- eller anmälningsskyldigheten i sig, liksom innehållet i ett tillståndspliktigt företags miljörapport, kan ge ledning för hur upplysningarna om miljöpåverkan skall utformas.</p> <p>BFN anser att om ett bolag bedriver verksamhet som är tillstånds- eller anmälningsskyldig, skall detta anges i förvaltningsberättelsen. Bolaget skall även ange vad tillstånds- eller anmälningsskyldigheten avser. För tillståndspliktig verksamhet skall anges om miljöpåverkan i huvudsak sker genom utsläpp till luft, vatten eller mark eller genom avfall eller buller. Om väsentliga tillstånd behöver förnyas eller revideras under det kommande räkenskapsåret skall detta anges samt skälet härför. Om tillstånd eller godkänd anmälan ännu inte föreligger skall bolaget kommentera detta. Väsentliga förelägganden enligt miljöbalken skall kommenteras. Bolaget skall vidare ange hur beroende det är av den tillstånds- respektive anmälningsskyldiga verksamheten. Detta kan ske t.ex. genom en uppgift om hur stor andel av nettoomsättningen eller produktionen som omfattar sådan verksamhet. Har bolaget flera tillstånds- eller anmälningsskyldiga verksamheter kan dessa redovisas sammanställda på lämpligt sätt.</p> <p>Upplysningsskyldigheten är som framgått begränsad till den direkta påverkan på den yttre miljön av tillstånds- och anmälningsskyldig verksamhet i Sverige. Härutöver kan det många gånger vara lämpligt att lämna upplysningar om t.ex. indirekt miljöpåverkan och miljöpåverkande verksamhet vid utländska anläggningar.</p>

資料：BFN U 98:2 Miljöinformation i förvaltningsberättelsen を一部翻訳

環境パフォーマンス指標に関して、BFN U 98:2 では「許可義務に該当する企業の環境報告書の内容と同様、許可・届出義務もそれ自体、環境に対する影響に関する情報をどの

ような形で表現するかの指針となるものである。」としており、環境情報の指標等の表現方法については、個別の許認可制度にゆだねられている。また、BFN U 98:2 では、企業規模や企業形態(グループ企業)毎に、営業報告における環境情報の記載例を掲載している。

また、上記の環境報告と併せて同法では雇用問題に関する情報開示も求めており、これについては同様にスウェーデン会計基準協会より記載項目に関する基準が策定されている²⁷。

報告の対象範囲

会計法に基づき営業報告において環境情報を開示する義務のある事業者は、環境法第9章第6条(1998:808)により報告や操業許可を義務づけられているすべての事業者とされており、具体的な対象事業は「環境に危険な事業および保健に関する規定(1988:899)」に示された以下の事業となっている。

1. 特定の工場及び施設の建設又は操業、又はその他の環境に有害な活動
2. 土壌、水系又は地下域への廃水の放流
3. 固形廃棄物又は他の固形物の排出
4. 製造又は処理工程における上記 1-3 に挙げた環境に有害な活動やパラメータに関する微細ではない変化を与える修正²⁸

上述の通り、同法の環境情報開示の対象企業は、年次財務報告書及び連結年次決算報告書の作成義務のある企業とは異なる範囲が設定されており、実際の企業数については正確に把握されていない。

また、公共部門も、上記の環境法に基づく許可の必要な対象事業に含まれる場合があるが、会計法に基づく年次財務報告書の作成義務は公共部門には通常適用されず、実際の適用状況は明確になっていない。

その他、監査等について

年次財務報告書の会計監査の対象は、財務情報だけでなくすべての記載項目を含めるものとなっている。よって、営業報告における環境情報も監査の対象といえることができる。しかし、環境情報の監査に関する公的な基準は存在せず、実務において環境情報の監査が十分に行われていることは確認されていない²⁹。

²⁷ スウェーデン会計基準協会へのヒアリングより、雇用問題に関する情報開示は同法の1997年改正より以前から年次財務報告書における情報開示の規定があり、それらの中には賃金や報酬等、財務報告のセクションにおける注釈として記載すべき事項等も含まれる。近年、雇用問題に関する関心の高まりを受けてこれらの情報開示が一層強化されており、それに伴って会計基準の改訂が進められている。

²⁸ 上記の許可の要件にあたらぬ場合でも、重大な汚染や人の健康又は環境への悪影響を与える恐れのある活動について、規制当局は個々のケースに許可申請を要求することができる。環境に有害な活動を行なう個人は、この法典にもとづき許可が義務でない場合でも、許可を申請することができる。

²⁹ スウェーデン法務省へのヒアリングより。

スウェーデン財務アナリスト連盟 (Swedish Federation of Financial Analysts)は、年次財務報告書における環境情報に関わるガイドラインを発行している。

(2) 独立した環境報告書の作成

法律の概要

会計法とは別に、環境法 (Miljöbalk (1998:808))³⁰第 26 章 19 節に基づき、地方当局の許認可が求められる各施設には、地方当局への環境報告書の提出が求められる。これは企業から一般に公表されるものではないが、地方自治体に提出され、地方自治体は市民の開示請求に応えることが情報自由法によって保証されているため、事実上の一般公表可能な環境報告書の作成義務と考えられる。

同法第 26 章 20 節には、環境報告書において開示すべき事項が定められている。それによると、「環境報告書は許認可の条件を満たすために講じられた対策に関する記載及びその対策の結果を示さなければならない。政府又は政府に任命された地方当局は、環境報告書において、許認可条件以外の側面も含めた事業活動による環境影響が概説されていることを保証しなければならない」と求められている。

環境報告書は州(21)又は地方自治体(280)に提出される(企業規模によって異なる)。この地方当局へ提出する環境報告書の記載項目は省令にて定められており、2004年11月現在改訂中である³¹。

環境報告の記載項目

環境報告書における記載項目については、環境省令「環境法に基づく環境報告書 (Naturvårdsverkets föreskrifter om miljörapport för tillståndspliktiga miljöfarliga verksamheter; NFS 2000:13)」において定められている。これによると、環境報告書は3つのパートに分けられており、基本パート (grunddel) では、事業者名、住所等の一般的情報の他、監督及び許認可の権限をもつ地方当局、及び企業における環境マネジメントシステムの活用状況を記載することが求められる。続いて、記述パート (textdel) では、事業活動及び製品等に関する概説及び定量情報、最後に排出量パート (utsläppsdel) では日本の PRTR 法の登録データと同様に特定の化学物質の排出量に関する情報が求められている。

報告の対象範囲

本法に基づく環境報告書の作成義務は、同法第 9 章 6 節において許認可の必要な事業活動を定義している (内容は(1)年次財務報告書における環境報告の対象範囲と同じ)。環境法に基づく許認可の対象は約 1.5 ~ 2 万施設 (小規模事業所を含む) である。

³⁰ <http://www.notisum.se/rnp/SLS/LAG/19980808.HTM>

³¹ スウェーデン環境省ヒアリングより。

本法に基づく環境報告書の対象事業者は、記載項目のうち基本パート及び記述パートを開示する必要のある事業所が 6,000 サイト、さらにこのうち 2,000 サイトではこれに加えて排出量パートを開示する義務がある。現在、対象事業所数を減らし、排出量パートの開示を 1,000 サイトとする法改正が必要との提案が出ている。

その他、第三者レビュー等について

こうした法的要求と別に、GRI ガイドラインに基づく自主的なサステナビリティレポートの発行が進められている。環境省では環境報告書ガイドラインを作成しておらず、財務アナリスト連盟が環境報告書の監査に関するガイドライン (Rev U 5 Revisorns beaktande av miljöfrågor vid granskning av årsredovisningen) を作成しており、自主的なサステナビリティ報告書にはこれらのガイドラインを利用することが可能となっている。

2 - 3 デンマーク

(1) 年次財務報告書における環境報告

法律の概要

デンマークでは、2001年に制定された財務報告書法（Danish Financial Statements Act）³²によって、企業に年次財務報告書中の営業報告（management review report）における環境情報の開示を義務付けた。

環境報告の記載項目

環境報告の記載項目については、同法 11 章 99 節 4 において、企業は「企業の環境に与える影響、環境へのいかなる悪影響を予防、削減、修復するための対策」を開示することが求められている。

環境報告の記載項目に加え、同法では事業リスク・財務リスク、知的資産に関する開示規定が定められている。現在のところ、法律以上に細かな開示規則は作成されていない。

報告の対象範囲

同法に基づく年次財務報告書の作成対象企業は 3(1)において規定されており、上場企業、合資会社及び有限会社、営利基金、特定営利法人法に基づく有限責任会社（同法 3 章の有限責任企業及び協会、同法 4 章の協同組合を除く）とされる。同法では、企業を規模により 4 区分し、年次財務報告書の作成義務のない企業³³（クラス A）、免除事項のある小企業³⁴（クラス B）、免除事項のない中企業及び大企業（クラス C）、さらに規模に係らない分類として公営の有限責任会社及び株式上場企業（クラス D）としている。

同法による環境報告の対象事業者は上記のクラス C の企業である。このように、同法に基づく環境報告の対象事業者について、特定業種の例外はない。

その他、監査等について

同法第 78 条では年次財務報告書の監査を義務付けており、環境報告も監査の対象と考えることができる。しかし、現在のところ環境情報の監査に関する基準等は存在せず、実務において環境情報の監査が十分に行われていることは確認されていない。

³² http://www.eogs.dk/graphics/Regnskab/Regnskabslov_en.html

³³ 2年の連続した会計期間において次の2つ以上に当てはまる企業；貸借対照表合計が4百万DKK以下、売上が10百万DKK以下、会計期間中のフルタイム雇用者の平均人数が10人以下。

³⁴ 2年の連続した会計期間において次の2つ以上に当てはまる企業；貸借対照表合計が2000万DKK以下、売上が4000万DKK以下、会計期間中のフルタイム雇用者の平均人数が50人以下。

(2) 独立した環境報告書の作成

法律の概要

デンマークでは、環境計算書法 (grønne regnskabs) ³⁵に基づく環境報告書の作成義務が課せられている。同法は、1994年に初めて制定され、1995年、「環境計算書法リスト掲載事業の環境計算書作成義務に関する通達 (Bekendtgørelse om visse listevirksomheders pligt til at udarbejde grønt regnskab)」が発効された。その後、同法は2001年に改正、それに伴う通達が2002年に出されている。

提出を怠った者や規定を満足しない場合は罰金に処せられる。但し、EMASを取得している場合は、公認環境検証人による認証済みの環境報告書を届け出ることによって本法に基づく環境報告書の作成義務が免除される。

環境報告の記載項目

同法に基づく環境報告の記載項目は上記通達第2章第5~7条において規定されている。環境計算書の構成は基本情報 (企業概要等)、経営陣による説明 (環境管理の計画等)、環境状況に関する情報 (環境パフォーマンスデータ) の3つのパートに分かれており、環境パフォーマンスデータに関しては通達において細かな要求事項が定められている。環境状況に関する情報は、製造プロセスの環境影響に関する情報に限定され、製品の環境配慮やサプライチェーンの環境配慮などの間接的な環境影響に関する情報は求められていない。

記載項目に加えて、「専門家ではない読者でも内容を把握できるような」記載であること、環境パフォーマンスの値は会計年度全体にわたる絶対値で示すこと (企業の機密情報保護の観点からの例外あり) などが求められている。環境計算書の作成に関しては、環境省よりガイドライン (Vejledning om grønne regnskaber - til virksomheder og miljømyndigheder) が発行されている。

³⁵ <http://www.lexdanica.com/DanskeLov/ramme-miljoebeskyttelsesloven.asp>

環境計算書における記載項目（抄）

仮訳	原文
<p style="text-align: center;">基本情報</p> <p>第 5 条 環境計算書には、次の基本情報を記載するものとする：</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) 事業体の名称、所在地、CVR 番号、P 番号、環境問題に関する当該の事業体の監督官庁である地方自治体名（コミューン）または州名。子会社については、さらに親会社または所有企業と、決定的な影響を及ぼす最終的な親会社または所有企業の名称および所在地。 2) 当該の事業体が該当する業界の名前および当該の事業体に認可されている付録 1 のリストの単数または複数の項目。 3) 主たる事業と主たる副次的活動。 4) 廃水の直接的な排出先など、事業体の環境認可に関する最重要の情報、および公共廃水処理施設への接続許可に関する情報。 5) 事業体の環境認可の最終改訂日 6) 事業体の主たる事業および主たる副次的活動についての最も重要な資源的側面・環境的側面に関する簡潔な質的説明。 	<p style="text-align: center;">Basisoplysninger</p> <p>§ 5. Det grønne regnskab skal indeholde følgende basisoplysninger:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) Virksomhedens navn og beliggenhedsadresse, CVR-nummer og P-nummer, samt oplysning om, hvilken kommunalbestyrelse eller hvilket amtsråd der er tilsynsmyndighed for virksomheden. For dattervirksomheder oplyses endvidere navn og adresse på moder- eller holdingvirksomhed samt eventuel ultimativ moder- eller holdingvirksomhed, der har bestemmende indflydelse. 2) Virksomhedens branchebetegnelse samt det eller de punkter på listen i bilag 1, som virksomheden er godkendt under. 3) Oplysning om hovedaktivitet og væsentlige biaktiviteter. 4) Oplysning om de væsentligste af virksomhedens miljøgodkendelser, herunder oplysninger om recipient for direkte udledning af spildevand, samt om tilslutningstilladelser til offentlige spildevandsanlæg. 5) Dato for seneste revision af virksomhedens miljøgodkendelse. 6) En kort, kvalitativ beskrivelse af de væsentligste ressource- og miljømæssige forhold, der kendetegner virksomhedens hovedaktivitet og eventuelle væsentlige biaktiviteter.
<p style="text-align: center;">経営陣による説明</p> <p>第 6 条 経営陣による情報には、少なくとも以下の内容を含めなければならない：</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) 事業体の環境に対する影響を理解する上で、選択した情報が重要であると経営陣が見なす理由（第 7 条第 1 項を参照）。 2) 事業体が講じている環境対策の規模。なんらかの対策を講じている場合、当該の対策、主要な環境目標、およびエネルギー、輸送、廃棄物の各分野で当該の会計年度にどのような具体的成果が得られたかについての説明。 3) 該当する場合、事業体が納入業者に対して環境面でど 	<p style="text-align: center;">Ledelsens redegørelse</p> <p>§ 6. Ledelsens redegørelse skal som minimum omfatte:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) Oplysning om, hvorfor ledelsen anser de valgte oplysninger, jf. § 7, stk.1, for at være væsentlige for forståelsen af virksomhedens miljøpåvirkning. 2) Oplysninger om, hvorvidt virksomheden har en miljøpolitik, og i givet fald, en redegørelse for miljøpolitikken, de væsentligste miljømål, samt hvilke konkrete resultater der i regnskabsåret er opnået, herunder også på energi-, transport- og affaldsområdet. 3) En beskrivelse af om, og i givet fald, hvordan virksomheden stiller miljøkrav

<p>のような条件を設けているかについての説明。</p> <p>4) 従業員を事業体の環境作業にどのように取り組ませているかについての一般的説明。</p> <p>5) 生産プロセスに伴う汚染物質、ダスト、騒音など、労働環境面でのリスクについての説明</p> <p>6) 発生した違反を改善するため、また違反が繰り返されないようにするため、事業体が当該の会計年度中に実施した事項についての説明。</p> <p>7) 当該の会計年度中、それにもとづいて事業体が運転・設備面での変更を余儀なくされるような、重要な苦情がどの程度まであったかについての説明。</p> <p>8) 前回は提出した環境計算書およびその根拠と大きく相違する点があった場合、これに関する説明。</p>	<p>til sine leverandører.</p> <p>4) En redegørelse for, hvordan medarbejderne inddrages i virksomhedens miljøarbejde generelt.</p> <p>5) En beskrivelse af de arbejdsmiljømæssige risici, som knytter sig til forurenende stoffer, støv og støj i forbindelse med produktionsprocesserne.</p> <p>6) En redegørelse for hvad virksomheden i regnskabsåret har gjort for at afhjælpe skete vilkårsovertrædelser og for at forebygge eventuelle gentagelser.</p> <p>7) Oplysninger om, hvorvidt virksomheden har modtaget væsentlige klager, som har ført til, at virksomheden af egen drift har foretaget drifts- eller indretningsmæssige ændringer på virksomheden i regnskabsåret.</p> <p>8) Oplysninger om eventuelle væsentlige afvigelser i forhold til det senest indsendte grønne regnskab samt baggrunden herfor.</p>
<p>環境状況に関する情報</p>	
<p>第7条 環境計算書には、環境状況に関する次の情報を含めなければならない：</p>	
<p>1) 以下の a d) に関する事業体のエネルギー、水、資源および汚染物質の種類と量に関する情報</p> <p>a) 製造プロセスに含まれるもの</p> <p>b) 大気、水系、土壌に排出されるもの</p> <p>c) 事業体の製造する製品に含まれるもの</p> <p>d) 事業体の廃棄物に含まれるもの</p> <p>2) 排出する排気ガスおよび廃水の総量に関する情報</p> <p>3) 以下の a) d) に関する事業体の廃棄物の発生およびその処理における情報</p> <p>a) 廃棄物の総量</p> <p>b) このうち再利用、焼却処分、一時的保管に回される分量</p> <p>c) 主たる項目別の廃棄物量</p> <p>d) 廃棄物の分別に関する事業体の努力</p> <p>4) 騒音、ダスト、悪臭に関する説明</p>	<p><i>Oplysninger om miljøforhold</i></p> <p>§ 7. Det grønne regnskab skal indeholde følgende oplysninger om miljøforhold:</p> <p>1) En opgørelse af virksomhedens væsentlige forbrug af energi, vand og råvarer samt væsentlige arter og mængder af forurenende stoffer, som</p> <p>a) indgår i produktionsprocesserne,</p> <p>b) udledes af virksomheden til luft, vand og jord,</p> <p>c) indgår i virksomhedens produkter eller</p> <p>d) indgår i virksomhedens affald.</p> <p>2) Oplysninger om det totale volumen røggasser og spildevand, som udledes.</p> <p>3) Oplysninger om virksomhedens affaldsproduktion og -håndtering, herunder oplysninger om</p> <p>a) den samlede affaldsmængde,</p> <p>b) hvilke mængder der heraf går henholdsvis genanvendelse, forbrænding deponering,</p> <p>c) opdeling af affaldsmængden på væsentlige fraktioner og</p> <p>d) virksomhedens indsats til sortering affaldet.</p> <p>4) Oplysninger om støj-, støv- og lugtforhold.</p>

資料：grønne regnskabs より一部翻訳

報告の対象範囲

同法による環境計算書作成義務のある事業者の範囲は、前述の通達において規定されている。このリストは事業内容を規定しており、従業員 20 名以下の企業を除く全ての事業所が対象となる。

同法に該当し、環境計算書作成義務のある事業者は約 1000 施設で、うち 650 施設は欧州 PRTR 制度の該当施設、350 施設はそれ以外の施設のうち大企業である。企業は複数の施設の環境報告を一つの環境報告書にまとめて発行することができるが、まとめた場合でも施設別のデータを開示することが要求されている。

環境計算書の作成が求められる事業分野（抄）

仮訳	原文
A 鉄、鋼、金属の製造、前処理、表面処理	A.Fremstilling, forarbejdning og overfladebehandling af jern, stål og metal
B 一部の原材料の前処理	B. Forarbejdning af visse råstoffer
C 鉱物油、鉱物油製品、アスファルト、天然ガスの採掘および処理	C.Indvinding og behandling af mineralolie, mineralolieprodukter, asfalt og naturgas
D 化学的および生物学的製造等	D. Kemisk og biologisk fabrikation mv.
E 植物性原材料の加工、飼料の生産および印刷所	E. Oparbejdning af vegetabiliske råvarer, foderstofproduktion og trykkerier
F 動物性原材料の加工	F. Oparbejdning af animalske råvarer
G エネルギー生産	G. Kraft- og varmeproduktion
H 自動車道および空港	H. Motorbaner og flyvepladser
I 家畜の生産および養殖漁業	I. Husdyrproduktion og dambrug
J その他のリスト掲載事業	J. Andre listevirksomheder
K 廃棄物の排出および再利用	K. Bortskaffelse og nyttiggørelse af affald

資料：Bekendtgørelse om visse listevirksomheders pligt til at udarbejde grønt regnskab より一部翻訳

その他、第三者レビュー等について

2001 年の改正により、企業は環境計算書を地方当局に提出し、地方当局は環境計算書について意見書を発行することが追加的に義務付けられ、地方当局の役割が拡大した。地方当局は、企業の報告した環境データと許認可付与によって地方当局が把握している情報とが一致していることを確認し、その意見書において、この報告が受諾可能か又は間違っているか明記しなければならない。

地方当局には、州（全国に 13）とその他の地方自治体（全国に 275）があるが、許認可の発行及び環境報告書の提出先は、規模の大きい施設は州、それ以外は地方自治体と分かれている。企業は、地方当局の意見書を含めた環境計算書を再度企業庁に提出することとなる。企業庁では、年次財務報告書のインターネット上のデータベースを運営しており、環境計算書も同様のデータベースにおいて開示される。

その他の環境計算書に対する第三者レビューは任意である。ただし、第三者レビューを受けたことを報告書に記載する場合は、レビュー実施者名、役職、企業名を明らかにし、第三者レビューに関する報告書の全文の写しを添付しなくてはならない。

2 - 4 イギリス

(1) 年次財務報告書における環境報告

法律の概要

イギリスでは、会社法 (Companies Act 1985 (Operating and Financial Review and Directors' Report) Regulations 2004) ³⁶の改正が審議されており、年次財務報告書における営業報告 (directors' report) に加え、営業・財務の状況 (Operating Financial Review ; 以下 OFR とする) の開示を求める規定が追加される見通しである。本改正案では、営業報告において「適切な場合、必要な範囲での環境報告の開示を求める」規定が盛り込まれており、OFR においては OFR の一般要求³⁷を満たすために必要な範囲で「企業及び子会社の従業員、環境に関する事柄、社会及びコミュニティの問題」について報告が求められている。

同法は 2005 年 1 月以降に始まる会計年度に適用される予定であったが、2005 年 2 月現在では公布に至っていない。2005 年 1 月に提出された法案によると、2005 年 4 月以降に始まる会計年度に適用されるとされている³⁸。

環境報告の記載項目

営業報告における環境報告の記載項目は、同法案第 2 章 234ZZB 「営業報告：事業レビュー」(3)において規定されている。ここでは、「事業レビューには、必要な範囲で、企業の発展、パフォーマンス又は事業上の地位を理解するための必要な以下の項目を含む。(a) 主要な財務指標を用いた分析、(b)適切な場合、環境及び従業員に関する情報を含む主要なパフォーマンス指標を用いた分析。」を開示することとされている。

また、OFR における情報開示については、同法案第 3 章に「OFR の目的及び記載項目」の事項を挿入し、4 節として「OFR には以下の事項を含めなければならない。(a) 環境に関する事項(企業の事業活動が環境に与える影響を含む)、(b)企業の従業員に関する情報、及び(c)社会及びコミュニティの問題に関する情報」としている。さらに、同 6 節において「財務指標の他、適切な場合は、環境及び従業員に関する主要なパフォーマンス指標を用いた分析を含めること」とされている。

2004 年 5 月には、OFR に関するガイドライン (The Operating and Financial Review

³⁶ 最新の法案は、<http://www.legislation.hmso.gov.uk/stat.htm> において検索可能である。

³⁷ 法案において OFR は次のように説明されている。OFR とは次のことに関するバランスのある包括的な分析 a)企業及び子会社の期中に行われた事業の発展及び成果、b)期末における会社及び子会社の地位、c)期中の企業及び子会社の事業の発展、成果及び地位の背景となる主な潮流及び要素、d)将来の発展、成果及び地位に影響を与える主な潮流及び要素。さらに、OFR には次を含まなければならない a)企業及び子会社の行う事業概要、目的及び戦略 b)企業及び子会社が利用可能な資源 c)企業及び子会社が直面している主なリスク及び不確実性 d)資本構成及び財務方針・目的及び流動性

³⁸ イギリス企業の会計年度は通常 1 月から始まるため、「2005 年 4 月以降に始まる会計年度」とは、実際には 2006 年 1 月以降の会計年度を意味する。よって、環境報告を含む年次財務報告書は 2007 年以降に作成・開示されることとなる。

Practical Guidance for Directors³⁹⁾ が発行され、OFR の対象範囲や開示すべき情報の判断方法と共に環境情報の開示に関する解説が質疑応答形式で解説されている。

さらに、会計基準協会(Accounting Standards Board)では OFR の報告基準(Reporting Standard: Operating and Financial Review) を策定中であり、具体的な記載項目はこの基準に示されることとなっている。会計基準協会は、2004 年 11 月にこの OFR 基準案⁴⁰⁾を公表しており、これによると、報告基準としては詳細な記載項目は規定していないものの、実施要項(implementation guidance)において、環境情報を開示する意義や環境情報に含まれる事項を解説している。それによると、環境情報は企業によって異なるとした上で、一般的な環境の関心事として、水の使用、エネルギー使用、廃棄物、温室効果への寄与や排出管理・オゾン層破壊物質を含む気候変動問題という 4 つの事項を挙げている。

報告の対象範囲

営業報告及び OFR の作成義務は親会社にあり、親会社はグループ企業を含めた報告をすることとなっている。非財務情報(営業報告)の開示義務が免除される中小企業は、売上高が 22.8 百万ユーロ以下、損益計算書上の合計(利益額)が 11.4 百万ユーロ以下、及び従業員が 250 人以下という条件のうち 2 つ以上に当てはまることとされる。特定業種の例外はなく、また公共部門に関する規定も特にない。

その他、監査等について

営業報告の監査について、同法 part2 3.(3)により、監査人は取締役報告における情報に対し、その報告に矛盾がないかどうかについて意見しなければならないとされている。

また、OFR に対しては、同法 part3.9.10 により、監査報告書において、OFR に記載された情報と会計に整合性があるか、及び OFR の記載と一致しないあらゆる注意すべき事柄についての監査人の意見を盛り込む必要がある。

(2) 独立した環境報告書の作成

イギリスには、現在のところ、法律による環境報告書の作成の義務は課せられておらず、環境・食糧・地方省(Department for Environment, Food and Rural Affairs : DEFRA)及び CBI(産業連盟)等によって、企業による自主的な情報開示の促進策が講じられているところである。

1 . に紹介した通り、環境省では環境報告に関する 4 種類のガイドラインを発行している。内訳は、基本ガイドラインの他に個別の環境分野ごとに、温室効果ガス排出、廃棄物、水の各ガイドラインである。このガイドライン作成の主な目的は、環境報告の促進のため、環境報告書の作成方法、主要な記載項目、及び報告書における重要な指標を提案すること

³⁹⁾ http://www.dti.gov.uk/cld/pdfs/ofr_guide.pdf

⁴⁰⁾ <http://www.asb.org.uk/asb/press/pub0645.html>

であり、ガイドラインでは環境報告書の作成方法について、以下のようなステップを解説している。

1. 読者を特定する
2. 自社の主な環境影響を見直し特定する
3. 環境方針を用意する
4. 報告書に何を載せるかを検討する（付加的アプローチ）
5. どのように報告するかを検討する
6. 保証の方法について検討する

このガイドラインにおいて推奨されている環境報告書の記載項目は以下の通りである。

環境報告書の記載項目（抄）

仮訳	原文
<p>3章 環境報告書の記載項目</p> <p>3.1 CEOからのメッセージ</p> <p>3.2 環境方針</p> <p>3.3 組織概要</p> <p>3.4 マネジメントシステムに関する説明</p> <p>3.5 重要な環境影響</p> <p>3.6 環境パフォーマンス指標</p> <p>3.7 改善のための目標、目標に対する達成度合い</p> <p>3.8 法遵守</p> <p>4章 環境パフォーマンス指標</p> <p>- 基礎指標（総量、標準的効率化指標、経年変化）</p> <p>CO2換算した温室効果ガス総排出量 （年間総CO2排出量、従業員一人あたり/生産量あたり/売上高あたりのCO2排出量/前年からの総排出量又は従業員一人あたり排出量の比較）</p> <p>廃棄物排出量 （年間総廃棄物排出量（トン）従業員一人あたり又は生産量あたり又は売上高あたりの排出量、前年からの総排出又は従業員一人あたりの排出量の比較）</p> <p>水の消費（年間総使用量、従業員一人あたり/生産量あたり又は売上高あたりの水使用量、前年からの総排出又は従業員一人あたりの使用量の比較）</p> <p>- その他の指標</p> <p>大気汚染（温室効果ガス以外）、資源消費および原材料、輸送、エネルギー、水質汚染、土壌/生態系、有害廃棄物、騒音</p>	<p>Section 3: The contents of an environmental report</p> <p>3.1 CEO Statement</p> <p>3.2 Environmental policy</p> <p>3.3 Profile of your organization</p> <p>3.4 Description of management systems</p> <p>3.5 Key environmental impacts</p> <p>3.6 Environmental performance indicators</p> <p>3.7 Targets for improvement/progress against targets</p> <p>3.8 Legal compliance</p> <p>Section 4: Environmental Performance Indicators</p> <p>- Basic Indicators (Absolute data, Normalised data, Trend data)</p> <p>Total tonnes of greenhouse gas emissions in terms of tonnes of carbon dioxide equivalents (Total annual CO2 emissions/ CO2 emissions per employee, per unit of output or per £ turnover / Total emissions for CO2, or emissions per employee, compared with previous years)</p> <p>Total tonnes of waste emissions (Total annual waste emissions in tonnes/ Waste per employee, or per unit of output or per £ turnover/ Total waste or waste per employee compared with previous years)</p> <p>Total water purchased or abstracted (Total annual water use/ Water use per employee, per unit of output or per £ turnover/ Total consumption or consumption per employee compared with previous years)</p> <p>- Other Indicators</p> <p>Airborne Emissions (other than greenhouse gases), Resource use and raw materials, Transport, Energy, Water Pollutants, Land/ Biodiversity, Hazardous Waste, Noise</p>

資料：General Guidelines on Environmental Reporting を一部翻訳

さらに、このガイドラインにおける報告書の第三者レビューに対する見解としては、「報告書の信頼性を高める上で役立つが、現在は第三者検証の発展初期にあり、統一的な考え方がないこと、検証の選択肢がいくつかあることから、社内で報告書の検証の必要性を検討し決定すべき」とされている。

2 - 5 ドイツ

(1) 年次財務報告書における環境報告

法律の概要

ドイツでは、2004年12月に商法(Handelsgesetzbuchs)⁴¹が改正され、企業の年次財務報告書における営業報告(Lagebericht)において、事業展開や会社の状況を理解する上で必要な範囲において、顧客の発展、環境や従業員に関する情報等の非財務指標を含めることを義務付けている。

環境報告の記載項目

年次財務報告書における環境報告の記載項目については、会計基準委員会(German Accounting Standards Board)によって策定される会計基準(Entwurf Deutscher Rechnungslegungsstandard Nr. 20, Lageberichterstattung Stand)において規定される予定である。現在、この会計基準は改定中であり、2004年7月に改定案がパブリックコメント用として公表されている⁴²。

この会計基準には、環境報告の具体的な記載項目は盛り込まれておらず、非財務情報の例として環境及び雇用問題に関する情報と書かれているだけである。また、収益に関連する情報として、環境保全支出及び環境保全対策を開示することが求められている。

⁴¹ http://www.standardsetter.de/drsc/docs/press_releases/BilReG_BGBI_091204.pdf

⁴² http://www.standardsetter.de/drsc/docs/press_releases/E-DRS%2020_revised_150704.pdf

年次財務報告書における記載項目案（抄）

仮訳	原文
<p>継続的な価値創造 32 非財務指標には、例えば顧客開発、及び環境や雇用問題に関する情報がある。</p>	<p>Konzentration auf die nachhaltige Wertschaffung 32 Nichtfinanzielle Leistungsindikatoren sind beispielsweise die Entwicklung des Kundenstammes und Informationen über Umwelt- und Arbeitnehmerbelange.</p>
<p>収益 56 重要な影響要素が変更される場合には、その重要度に応じてそれらを記載すること。たとえば次のような要素があてはまる。 ・原材料の不足、専門家の不足、供給状態の不確実性 ・特許、免許又はフランチャイズの開発 ・特定の供給者又は顧客への強い依存 ・製造物責任 ・環境保全支出及び環境保全対策 ・法律及び規則の基礎的条件の変化 例え ば、調達可能性の変化 ・他市場での生産及び支出における為替又はインフレ率の変動</p>	<p>Ertragslage 56 Falls die Veränderung eines Postens auf mehrere wesentliche Faktoren zurückzuführen ist, sind diese vollständig und in der Reihenfolge ihrer Bedeutung darzustellen. Beispielsweise kommen folgende Faktoren in Betracht: ・ Rohstoffmangel, Mangel an Fachkräften, unsichere Zulieferungsbedingungen, ・ Entwicklung von Patenten, Lizenzen oder Franchiseverträgen, ・ starke Abhängigkeit von bestimmten Zulieferern oder Kunden, ・ Produkthaftung, ・ Umweltschutzaufwendungen und mögliche Umweltschutzhaftung, ・ Änderung der rechtlichen oder regulatorischen Rahmenbedingungen, z. B. Einschränkung der Absatz- oder Beschaffungsmöglichkeiten, ・ Wechselkursschwankungen oder unterschiedliche Inflationsraten bei Aufwendungen und Erträgen oder auf verschiedenen Märkten.</p>

資料： Vorbemerkung zum überarbeiteten Entwurf Deutscher Rechnungslegungsstandard Nr. 20,

Lageberichterstattung Stand: 20. Juli を一部翻訳

報告の対象範囲

営業報告における環境情報を含む非財務指標の開示義務の対象は、大企業（großen Kapitalgesellschaft）に限定されている。

その他、監査等について

同法第 321 条 a では年次財務報告書の監査を義務付けており、環境報告も監査の対象と考えることができる。しかし、現在のところ環境情報の監査に関する基準等は存在せず、実務において環境情報の監査が十分に行われていることは確認されていない。

(2) 独立した環境報告書の作成

現在のところ、独立した環境報告書の作成に対する法制度は確認されていないが、ドイツでは環境監査法の策定により EMAS の認証取得が積極的に進められており、環境報告書の作成・公表が EMAS 認証取得条件であることから、EMAS の枠組みに基づく環境報告が進んでいる。

また、2001 年、民間シンクタンクである環境管理国際ネットワーク (International Network for Environmental Management) により、「サステナビリティ報告書ガイド (The INEM Sustainability Reporting Guide –A Manual on Practical and Convincing Communication for Future-Oriented Companies)」が発行されている。このガイドライン作成にあたって、ドイツ連邦環境基金 (the German Federal Environment Foundation) がスポンサーとなっている。

このガイドラインの目的は、サステナビリティを達成しようとする企業の信頼されたコミュニケーションのための実務指針を示すこととされ、大企業だけでなく中小企業にも適用可能とされる点が特徴である。

ガイドラインでは、環境報告書の原則として以下の項目を挙げている。

- ・企業の全体について記載すること
- ・一定期間及び一定の時点での報告が重要である
- ・状況に応じた報告が適切である
- ・報告書はわかりやすくなければならない
- ・容易な用語とよい図により理解を促進させる
- ・企業評価のためには毎年連続した期間比較が重要である

記載項目については、GRI の持続可能性報告書ガイドライン、EMAS 環境報告書の要素に基づくものとした上で、環境報告書の要素として以下の項目をあげている。

環境報告書における記載項目（抄）

仮訳	INEMによる英訳
5.1 重要なデータ 5.2 経営者の緒言 5.3 企業概要 5.4 ビジョン及び戦略 5.5 企業方針 5.6 マネジメントシステム 5.7 パフォーマンス - 過去の戦略及び取組目標 - パフォーマンスデータ - パフォーマンスデータの分析と評価 - 新しい目標設定	5.1 Key Data 5.2 Forward by the Company Management 5.3 Profile of the Reporting Company 5.4 Vision and Strategy 5.5 Company Policy 5.6 Management Systems 5.7 Company Performance -past strategic and operational targets, -performance data, - the analysis and assessment of that data, -the setting of new operational and, if applicable, strategic targets.

資料：The INEM Sustainability Reporting Guide を一部翻訳

さらに、環境パフォーマンス指標については、生産工程における環境指標について開示すべき指標を具体的に解説している。

開示すべき環境パフォーマンス指標（抄）

仮訳	INEMによる英訳
-再生可能資源、再生された資源、及び有害物質に焦点をあてた、すべての資源の使用量 -燃料の種類毎の総使用量（炭、石油、電気など） -発電の種類別の電気消費量（再生エネルギーがあるか） -水使用量 -温室効果ガスの排出量（京都議定書に基づく CO2 換算） -オゾン層破壊物質の排出量（モントリオール議定書に基づく） -廃棄物処分量	-the consumption of all materials with a focus on regenerative, recycled and especially hazardous substances, -the total consumption of energy differentiated by type of fuel and source (coal, oil, electricity, etc), -the volume of electricity consumption differentiated by type of generation (regenerative?), -the volume of water consumption, -emissions of greenhouse gases (converted into CO2 equivalents according to the Kyoto Protocol) -emissions of gases that damage the ozone layer (according to the Montreal Protocol), and -the total volume of waste to be disposed.

資料：The INEM Sustainability Reporting Guide を一部翻訳

報告書の第三者レビューに対する見解としては、報告書の信頼性を高める方法として以下の3種類の方法を紹介した上で、いずれの方法を選択するかは企業にゆだねている。

- ・ 報告書の作成過程にステークホルダーが参画することで信頼性を確保する
- ・ 第三者検証によって信頼性を保証する
- ・ ステークホルダー意見書によって信頼性を確保する