

環境資産と環境負債の会計と開示

—アメリカ・IASB における会計基準の動向—

阪 智 香

I 環境財務会計と会計基準の国際的統合

環境会計は様々な観点から論じられているが、1つの重要な論点として、企業等が環境問題に対処するために費やした支出や環境汚染浄化のための負債などについて、財務会計上でどのように会計処理するかという問題がある。この背景には、環境法規制の増加や、経済的手法（排出権取引等）の導入、企業の環境活動の進展などによって、環境問題に関連して企業等が費やす現在および将来の支出が、ますます増大していることがあげられる。

このような財務会計における環境支出や環境負債の会計処理について、カナダでは1993年という早い段階で、カナダ勅許会計士協会（Canadian Institute of Chartered Accountants, CICA）から研究報告書「環境コストおよび負債—会計処理および財務報告の諸問題（Environmental Costs and Liabilities: Accounting and Financial Reporting Issues）」（CICA, 1993）が公表されている。これは、財務会計領域における環境資産や環境負債の会計処理をカナダの財務会計基準に沿って包括的に論じた注目すべき報告書であった。その後、国連（UNCTAD, 1999）やヨーロッパ会計士連盟（FEE, 1999）、欧州委員会（EC, 2001）からも報告書や勧告が公表された。これらは包括的な環境財務会計基準の原型ともいえるものであった。

また、主として法規制によってペナルティや負債を課すことで環境問題に対処してきたアメリカでは（Yakhou and Dorweiler, 2004, p.69）、環境汚染

や有害廃棄物が経済的なコスト負担となることが認識されてきた (Smith, 2003)。アメリカにおいて環境汚染防止や修復を求める環境法規制の主たるものとしては、1976年資源保護・回復法 (Resource Conservation and Recovery Act of 1976, RCRA)、大気浄化法 (The Clean Air Act)、水浄化法 (The Clean Water Act)、緊急計画及びコミュニティの知る権利法 (Emergency Planning and Community Right to Know Act, EPCRA)、有害物質統制法 (The Toxic Substances Control Act)、包括的環境対策補償責任法およびスーパーファンド修正再授權法 (The Comprehensive Environmental Response, Compensation, and Liability Act of 1980, CERCLA / Superfund Amendments and Reauthorization Act, SARA、通称スーパーファンド法) があげられる。環境法規制の増加によって、企業の環境支出や環境負債が増加し、財務会計上でもその会計処理を明らかにする必要性が生じてきたのである。

この問題に対応して、アメリカでは、財務諸表上での環境関連費用や環境負債の取り扱いに関する基準として、財務会計基準審議会 (Financial Accounting Standards Board, FASB) の財務会計基準書 (Statement of Financial Accounting Standards, SFAS)、FASB 解釈書 (FASB Interpretation, FIN)、FASB の緊急問題タスクフォース (Emerging Issues Task Force, EITF) の指針、アメリカ公認会計士協会 (American Institute of Certified Public Accountants, AICPA) の見解書 (Statement of Position, SOP) 等が公表されてきた。

その後、財務会計基準の国際的収斂をめぐる動きが加速し、国内及びクロスボーダーでの資金調達で用いられる財務報告において世界的に利用される高い品質の一組の会計基準を作ることを目적으로して、FASB は2002年に国際会計基準審議会 (International Accounting Standards Board, IASB) と合意し (ノーウォーク合意)、それぞれの会計基準間の統合化を推進してきた (山田, 2004, p.16)。この統合作業や、EU やオーストラリア等で2005年からIFRS が採用されることを受けて、IASB は、国際財務報告基準 (International Financial Reporting Standards, IFRS) や国際財務報告解釈指針委員会 (International Financial Reporting Interpretation Committee, IFRIC) の解釈指針の

新設、従来の国際会計基準（International Accounting Standards, IAS）の改訂版を相次いで公表している。その中に、環境資産や環境負債の会計処理に関するものも見受けられる。

そこで、以下本稿では、FASB および IASB の会計基準の中から、環境資産や環境負債に関連するものを取り上げ、会計基準の公表状況や会計処理の動向についてみていくこととしたい。ここで論じる内容の多くについては、わが国の会計基準では未だ整備されていないため、わが国における今後の対応を検討する上でも重要と考える。

Ⅱ 環境資産に関連する会計基準

1. 設備に関連する環境コストの会計

環境資産とは、環境問題や汚染問題に対処するために投資・取得された資産である。環境資産の会計の論点は、発生した環境コストを、資産計上して将来期間に賦課するかどうかである。環境コストの資産計上に関しては、FASB の緊急問題タスクフォース（EITF）から指針 EITF89-13「アスベストの除去コストの会計処理（Accounting for the Cost of Asbestos Removal）」、EITF 90-8「環境汚染処理コストの資産計上（Capitalisation of Costs to Treat Environmental Contamination）」が公表されている。EITF 90-8 では、耐用年数を延長または設備能力を増強させるコスト、将来の環境汚染を軽減・防止するコスト、売却予定資産に係るコスト以外の全ての環境汚染処理コストは、全額費用処理する、としている。

一方、IASB の IAS 第16号「有形固定資産（Property, Plant and Equipment）」（2004年改訂版）は、環境保全目的で取得された有形固定資産について次のように述べている。「例えば、化学会社が、危険化学物質の製造・貯蔵に関する環境規制に準拠するために化学物質処理設備を新設した場合、関連する設備の増設は資産として認識する。なぜなら、当該設備が存在しなければ、会社は化学物質を製造し販売することができないからである（IAS16, para. 11）」。

環境コストの資産計上にあたって、CICA (1993) は2つのアプローチを示している。将来便益を増加させるコストのみを資産計上する「将来便益の増加アプローチ」と、将来便益の獲得に必要なコストであれば将来便益を増加させなくとも資産計上が可能とする「将来便益の追加コストアプローチ」である。EITF 90-8 では「将来便益の増加アプローチ」が採用されている。しかし、EITF 90-8 公表後に実施されたプライスウォーターハウス (Price Waterhouse, 1990) の調査では、調査対象のアメリカ企業の83%が「現行の実務は既に EITF 90-8 に沿っており会計処理を変更する必要がない」と回答していることから、「将来便益の増加アプローチ」では資産計上の要件は従来とほとんど変わらないといえる。IAS 第16号では「将来便益の追加コストアプローチ」が採られており、環境支出の経済的実態を反映するにはこのアプローチが望ましいといえる。

2. 排出権の会計

環境問題、とりわけ温暖化対策の有力な柱とされているのが排出権取引である。排出権取引は市場で取引できる排出枠を利用して温室効果ガスの排出を制御するしくみであり、京都議定書の合意をふまえて、既に多くの国で排出権取引制度が導入されているか、現在開発されている過程にある。しかし、市場で取引できる排出権の会計上の取り扱いについては明らかでなかったため、資産、負債または政府補助金として適切に会計処理していない企業も存在していた。

アメリカでは、環境保護庁 (U.S. Environmental Protection Agency, EPA) が1975年に二酸化硫黄 (SO_2) の排出権取引制度を導入し、2003年にはシカゴ気候取引所も設立された。しかし、自主的な制度ということもあり、排出権取引に関する会計基準はアメリカでは現在のところ公表されていない。

国際的な動きとしては、2005年1月に世界最大規模となる欧州連合 (EU) の排出権取引制度 (25カ国12000事業所対象) がスタートした。この制度に対応するために、2004年12月に、IASB の国際財務報告解釈指針委員会 (IFRIC)

から解釈指針第3号「排出権（Emission Rights）」が公表されている。この解釈指針は、EUの排出権取引制度が採用するキャップ・アンド・トレード方式における会計処理に焦点をあてたものである。キャップ・アンド・トレード方式では、政府が総排出量を定めて、参加企業に対して一定の排出枠（キャップ）を無償または有償で配分する。参加企業は、市場で排出枠を売買することができるが、所定の期間の終了時に実際の排出量と等しい排出枠を供出しなければならない。

IFRIC 解釈指針第3号によると、企業が政府から受け取る排出権取引枠を、IAS 第38号「無形資産」に従って無形資産として財務諸表に計上し、公正価値で当初認識する。政府が、参加企業に対して、排出枠を公正価値に満たない金額で発行する場合、支払額と公正価値との差額は、IAS 第20号「政府補助金の会計処理及び開示」に従って会計処理される。また、企業が排出するにつれて、排出に対応する排出枠を供出する義務を、IAS 第37号「引当金、偶発資産及び偶発負債」に従って引当金として認識することを求めている。引当金は、決済するのに必要とされる排出枠の市場価値で測定される。

わが国でも自主的な排出権取引制度が2005年4月に始動し（実際の取引は2006年4月から開始）、これに対応するために、企業会計基準委員会（Accounting Standards Board of Japan, ASBJ）から、2004年11月に実務対応報告第15号「排出量取引の会計処理に関する当面の取扱い」が公表されている。この実務対応報告では、第三者に販売する目的で取得した排出クレジットについては、他社から購入する場合は商品等の購入と同様に「たな卸資産」として会計処理し、出資を通じて取得する場合は金融商品会計基準に従って会計処理される。また、自社使用を見込んで取得した排出クレジットについては、他社から購入する場合は「無形固定資産」または「投資その他の資産」の購入として会計処理し、出資を通じて取得する場合は金融商品会計基準に従って会計処理する。排出ファンドに対する出資の場合には、無形固定資産等の購入と同様に会計処理する。この実務対応報告は、わが国において当面必要と考えられる会計処理のみを扱っており、EUのようなキャップ・アン

ド・トレード方式やトレーディング取引目的の会計処理は扱われていない。

このように、排出権の会計処理については、当面の実務上の必要性に対応するために会計基準が公表されてきたが、排出権の包括的な会計処理を扱った基準は国際的にも未だ存在しておらず、一層の検討が必要とされている。

3. 鉱物資源の探査・評価資産の会計

事業活動による環境影響の大きさという観点からは、石油・ガス、鉱山事業等の採掘産業があげられる。鉱物資源の探査及び評価は、既存の IAS（例えば、IAS 第16号「有形固定資産」や IAS 第38号「無形資産」）の適用外となっており、採掘産業（石油、ガス及び鉱山事業）の企業に適用される IAS がなかった。そのため多様な会計処理が行われ、採掘産業の企業間で会計処理が異なるだけでなく、他業種の会計実務とも整合していなかった。

IASB は、採掘活動の会計実務を収斂し、比較可能性を高めるため、当初採掘産業の会計・開示についての包括的な基準を作成しようとしたが、多数の国が IAS/IFRS の採用を開始する2005年までに完了させることができなかった。そこで IASB は、採掘産業の会計プロジェクトの第一段階として、2004年12月に IFRS 第6号「鉱物資源の探査及び評価」を公表した。IFRS 第6号は、探査及び評価に係る支出の会計処理に関する初の基準であり、主に探査及び評価に係る資産についての開示を扱っている。

IFRS 第6号では、資産の認識等の探査及び評価に係る支出の会計方針の開示、鉱物資源の探査及び評価から生じる資産・負債・収益及び費用・営業及び投資キャッシュフローの金額等の開示、探査及び評価に係る資産の減損テスト等について規定している。その後、IASB は、採掘産業の会計一般に関連する、より広範囲の概念上及び実務上の問題の検討を進めている。

一方、アメリカでは、従来、SFAS 第19号「石油・ガス産出会社の会計 (Financial Accounting and Reporting by Oil and Gas Producing Companies)」や SFAS 第71号「ある種の法的規制がもたらす影響の会計処理 (Accounting for the Effects of Certain Types of Regulation)」では、設備等の利用期間にわ

たって将来の環境修復費用を発生させることを要求していた。しかし、2001年に SFAS 第143号「資産除却債務の会計 (Accounting for Asset Retirement Obligations)」が公表されたことにより、環境修復義務は SFAS 第143号にしたがって認識時点で全額を公正価値で負債として計上し、同額の資産も計上することが求められるようになった。(SFAS 第143号の概要については、第Ⅲ節の 4. を参照されたい。)

4. 環境問題に関連する資産の減損

環境資産の会計に関連して、環境問題から生じる資産の減損についてもここで取り上げることとする。環境問題に関連する減損として論じられるのは土壌汚染のケースであろう。しかし、土壌汚染は原則として減損処理すべきではなく、浄化負債を計上すべきである。減損とは、物理的理由や経済環境の変化により資産の帳簿価額の全額を回収することができなくなった状態であり、資産から獲得される将来の収入の減少を意味する。これに対して、負債は将来の支出を認識するものであり、この両者は会計上異なるからである。ただし、処分予定資産にかかわる汚染で、売却後に当該企業が浄化責任を負うことがない場合には、継続使用する資産とは切り離して、減損の処理を行うこともありうる。

環境問題を直接扱ったものではないが、関連するアメリカの会計基準としては、2001年に公表された SFAS 第144号「長期性資産の減損又は処分の会計 (Accounting for the Impairment or Disposal of Long-Lived Assets)」がある。SFAS 第144号では、継続使用資産と処分予定資産とを区別して会計処理を規定している。そして、売却処分予定の資産については、帳簿価額が「公正価値－売却費用」を超えるときに、その超過額を減損損失とするとともに、以後減価償却は行わないこととし、貸借対照表上の区分表示を求めている(阪、2004、pp.199-203.)。

また、新しい環境法の制定によって既存の設備に陳腐化が生じた場合などに、減損処理が必要となることもある。これについて、SFAS 第144号の継

続使用資産に関する規定では、割引前将来キャッシュフローの総額が帳簿価額を下回る場合に減損を認識し、帳簿価額が公正価値（期待キャッシュフローの現在価値）を超える額を減損損失とすることとしている。

一方、IASB からは2004年3月に IFRS 第5号「売却目的で保有する非流動資産及び廃止事業 (Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations)」が公表されている。これは、FASB との収斂プロジェクトにおいて、IASB が SFAS 第144号を検討した結果、公表されたものである。IFRS 第5号によると、売却予定の資産のうち一定の要件を満たすものについて、帳簿価額と売却費用控除後の公正価値のいずれか低い額で測定することを要求している。この資産は減価償却を行わず、貸借対照表で区分表示しなければならない。

なお、減損の問題に関しては、わが国の企業会計基準審議会から、2002年に「固定資産の減損に係る会計基準の設定に関する意見書」が公表されている。

Ⅲ 環境負債に関連する会計基準

1. 汚染修復負債の会計

環境負債とは環境問題や汚染に関連して生じる将来の支払義務である。環境負債を包括的に扱った会計基準は未だ存在しないが、一部の環境負債に関連して既にいくつかの基準が公表されている。

特にアメリカでは、スーパーファンド法の影響もあって、過去の汚染に関連する環境負債の問題は深刻である。スーパーファンド法とは、土壌・地下水汚染の浄化責任と浄化費用の負担者を定める法律であり、厳格責任・無過失責任・連帯責任・遡及責任という特徴をもち、浄化費用を負担することとなる潜在的責任当事者 (Potential Responsible Parties, PRP) が広範囲に及ぶ。そのため、多くの企業で巨額の汚染修復費用や訴訟・損害賠償費用が発生した。環境保護庁 (EPA) によると、アメリカにおける27,000箇所の廃棄物処理用地の浄化コストは1兆ドルに達すると見積もられており、多くの企業の

支払能力に影響を及ぼしている (Gray and Bebbington, 2001, p.225)。

しかし、このような環境負債は環境問題に特有の見積りの複雑さを伴う。アメリカにおける負債の会計基準である SFAS 第 5 号「偶発事象の会計処理 (Accounting for Contingencies)」では、負債の認識要件を(a)将来の支出が必要となる可能性が高く、かつ(b)債務の金額について合理的に見積りができること、としているが、将来の浄化支出は支出時期や金額に不確実性を伴うことが多いため、財務諸表上で適切に会計処理・開示されてこなかった。実際に、プライスウォーターハウス (Price Waterhouse, 1992) の調査では、調査対象となったアメリカの大企業523社のうち62%の企業で、環境負債の存在を認識しながらも財務諸表上に計上していないことが明らかとなった。

そこでその後、環境修復負債の会計処理を扱った基準として、FASB から EITF 93-5「環境負債の会計処理 (Accounting for Environmental Liabilities)」と、アメリカ公認会計士協会 (AICPA) から見解書 (SOP) 96-1「環境修復負債 (Environmental Remediation Liabilities)」が公表された。EITF 93-5 は、環境負債を開示する際の、保険による回収予定額や割引現在価値表示について扱っている。SOP 96-1 は、環境問題を扱った会計処理と監査の包括的な指針であり、既存の基準をどのように適用すべきかについて詳細に扱っている。

また、FASB との会計基準・解釈指針の収斂作業の結果として、IASB から公表された IAS 第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産 (Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets)」(2004年改訂版) の Appendix では、汚染土壌について取り上げられており、法的要求に基づく浄化債務や、企業が公表している環境方針に基づいて浄化責任を負う場合には、予期される支出を合理的に見積もることができるとされ、引当金を計上しなければならない (IAS37, Appendix C, example 2A, 2B)。

2. 環境修復等基金の会計

環境の原状回復や復旧義務または資産廃棄義務を負う企業の中には、それ

らのコストを補填するために設立された基金に拠出を行っている企業がある。このような基金への拠出に関する会計処理について、2004年12月に、IASBからIFRIC 解釈指針第5号「廃棄、原状回復及び環境復旧基金から生じる持分に対する権利」が公表されている。

IFRIC 第5号は、原子力設備や自動車等の資産の廃棄コスト、または、流水汚染の浄水処理や採鉱跡地の原状回復・復旧等のコストを賄うために設けられた基金への拠出企業が基金から受け取る将来便益（予想される補填額）の処理方法を扱っている。この解釈指針によると、基金に拠出している企業は、その基金が連結・比例連結・持分法の対象にならないならば、廃棄コストを支払う義務を負債として認識するとともに、基金に対する持分を別個に認識する。また、補填を受ける権利は、①廃棄義務について認識された金額と、②基金の純資産の公正価値に対する拠出企業の持分、のいずれか低い方の金額で測定される。この権利の帳簿価額の変動は、損益計算書で認識されることとなる。

3. 電気・電子機器廃棄物の回収・処理義務の会計

企業活動に重要な影響を与える環境法規制の1つとして、ヨーロッパで2003年に電気・電子機器廃棄物に関する欧州連合（EU）指令（Directive 2002/96/EC on Waste Electrical and Electronic Equipment）が制定され、EU各国では、電気・電子機器廃棄物を回収・処理・再利用し、環境に配慮して処分しなければならないこととなった。しかし、電気機器製造業者が廃棄物処理費用のための負債をどのように会計処理すべきかについて問題が生じていた。

IASBの基準では、負債にはIAS第37号が適用されるが、企業が市場占有率に基づいて廃棄物処理費用を拠出する義務がある場合、負債はいつの時点で生じるのか（例えば、負債は、家庭用機器の製造又は販売に伴って生じるのか、廃棄物処理費用を負担する場合に生じるのか、市場に参加した結果として生じるか）が明らかでなかった。

そこで、IASB は、2004年11月に IFRIC 解釈指針案第10号「特定の市場への参加から生じる負債—電気・電子機器廃棄物—（Liabilities arising from Participating in a Specific Market—Waste Electrical and Electronic Equipment）」を公表した。この指針案では、一般家庭に販売された機器の廃棄物処理費用について、測定期間（市場占有率が廃棄物処理費用を配分する目的で決定される期間）に市場参入していた生産者は、過去の廃棄物費用についての負債を認識しなければならない。その上で、機器の製造が負債を認識する誘因事象とはならないとしている。

アメリカにおいても、この EU 指令の影響をどのように会計処理すべきかを明らかにする必要がでてきたため、2005年3月に FASB スタッフ声明（Staff Position, FSP）案 143-a「電気・電子機器廃棄物の会計（Accounting for Waste Electrical and Electronic Equipment）」が公表されている。

4. 将来の閉鎖や除去義務の会計

既に起こった汚染への対応だけではなく、現在使用中の設備を閉鎖あるいは撤去する際に環境修復が必要となる場合もある。従来のアメリカの会計基準では、長期資産の閉鎖にかかる将来の環境支出は減価償却を通じて時の経過と共に認識されていた。しかし、2001年に SFAS 第143号「資産除却債務の会計」が公表されたことにより、有形長期性資産の除却（売却、再生利用等）に関連する法的債務は、資産の取得日現在で（または発生するに応じて）負債として公正価値で認識することが求められるようになった。土地を除き、有形長期性資産は耐用年数が有限であるため、除却活動の履行債務自体は無条件で、その決済時期・方法のみが条件付きである。したがって、企業は、公正価値が合理的に見積可能である限り負債を認識すると同時に、その金額を当該資産の帳簿価額に含めて資産計上し、資産の耐用年数にわたって減価償却しなければならない。除却債務について資産と負債の両建て計上が求められるようになったのである。

さらに、SFAS 第143号が規定するうちの、債務決済の時期・方法が将来

事象を条件とする債務について多様な会計実務が行われていたことを受けて、2005年3月にFASB 解釈書 (Interpretation) 第47号「条件付資産除却債務の会計処理 (Accounting for Conditional Asset Retirement Obligations)」も公表されている。この解釈では、公正価値が合理的に見積もられる限り負債を認識することが求められている。

さらに、FASB からは2002年にSFAS 第146号「退出・処分活動に関連する費用の会計 (Accounting for Costs Associated with Exit or Disposal Activities)」も公表されている。SFAS 第146号では、退出又は処分活動に関連する費用を、退出又は処分活動計画を確約した時ではなく、発生時に公正価値で負債として計上することが求められている。

IASB では、FASB との会計基準収斂作業の一貫としてSFAS 第143号を検討し、その結果、IFRIC 解釈指針第1号「廃棄、原状回復及びそれらに類似した既存の負債の変動 (Changes in Decommissioning, Restoration and Similar Existing Liabilities)」が2004年5月に公表された。IFRIC 解釈指針第1号では、有形固定資産の廃棄等にかかわる見積費用が変動した場合、その変動はIAS 第16号により取得原価の一部として処理するとともに、IAS 第37号に従って負債を計上するとしている。例えば、原子力発電所では、将来に負担が予想される廃棄費用について引当金を認識し、同額を原子力発電所の取得原価に含めることとなる。引当金の金額は、直近の市場割引率を用いて測定される。このように見積キャッシュフローや割引率の変動を織り込むこととした点は、SFAS 第143号と異なっている。これについて、IFRIC では、IAS 第37号で引当金を現在の最善の見積りで測定し直近の割引率を反映すべきと規定していることを受けて、資産と負債の両方の変動を同じ方法で処理することが重要と考えたからである。IFRIC が、負債を直近の市場ベースの割引率を用いて測定しなければならないとしたことは、今後の基準設定にも重要な影響を与えることになるだろう。

FASB や IASB から公表されたこれらの新しい会計基準の特徴は、債務を発生時(当初)に公正価値で認識することと、資産と負債が測定の問題を通し

図表 1 環境資産と環境負債に関連する会計基準（アメリカ・国際財務報告基準）

		アメリカの会計基準	国際会計基準審議会（IASB）の会計基準
環境資産	設備に関連する環境コストの会計	EITF 89-13「アスベストの除去コストの会計処理」（1989年）アスベスト除去費用の資産計上を認める。 EITF 90-8「環境汚染処理コストの資本化」（1990年）耐用年数を延長または設備能力を増強させるコスト、将来の環境汚染を軽減・防止するコスト、売却予定資産に係るコスト以外の全ての環境汚染処理コストは、全額費用処理する。	IAS 第16号「有形固定資産」（2004年改訂版）環境規制に準拠するために設備を新設した場合、関連する設備の増設は資産として認識（para.11）。
	排出権の会計		IFRIC 解釈指針第3号「排出権」（2004年）政府から受け取る排出権取引枠を無形資産として会計処理し公正価値で認識。排出枠の取得価額と公正価値との差額は政府補助金（IAS 20）に準じて処理。
	鉱物資源（鉱山、石油、ガス）	SFAS 第19号「石油・ガス産出会社の会計」（1977年） SFAS 第71号「ある種の法的規制がもたらす影響の会計処理」（1982年）設備等の利用期間にわたって将来の環境修復費用を発生させることを要求。 SFAS 第143号「資産除却債務の会計」（2001年）環境修復義務は認識時点で全額を公正価値で負債として計上し、同額の資産も計上する。	IFRS 第6号「鉱物資源の探査及び評価」（2004年）探査及び評価に係る支出の会計方針の開示、鉱物資源の探査及び評価から生じる資産・負債・収益と費用・営業及び投資キャッシュフローの金額等の開示、探査及び評価に係る資産の減損テスト等について規定。
減損	環境問題から生じる減損	SFAS 第144号「長期性資産の減損又は処分に関する会計処理」（2001年）売却予定の資産について、資産の簿価と「公正価値－売却費用」との低い方で測定し、以後減価償却は行わない。貸借対照表で区分表示する。	IFRS 第5号「売却目的で保有する非流動資産及び廃止事業」（2004年）売却予定の資産のうち特定の要件を満たすものについて、帳簿価額と売却費用控除後の公正価値のいずれか低い額で測定する。減価償却は行わず、貸借対照表で区分表示する。
環境負債	汚染修復負債	SFAS 第5号「偶発事象の会計」（1975年） EITF 93-5「環境負債の会計処理」（1993年）環境負債の開示における環境保険による費用回収予定額の扱いや割引現在価値表示を規定。 SOP 96-1「環境修復負債」（1996年）環境修復負債の認識・測定・開示に関する包括的な指針。	IAS 第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」（2004年改訂版）汚染土壌に関して、法的要求に基づく浄化債務や、企業が公表している環境方針に基づいて浄化責任を負う場合には、予期される支出を合理的に見積もることができることとされ、引当金を計上しなければならない（Appendix C, example 2A, 2B）。
	環境修復等基金		IFRIC 解釈指針第5号「廃棄、原状回復及び環境復旧基金から生じる持分に対する権利」（2004年）基金が連結・比例連結・持分法の対象にならない場合、基金への拠出企業は廃棄コストを支払う義務を負債として認識し、基金に対する持分を別個に認識する。
	電気・電子機器廃棄物の負債	FASB スタッフ声明（FASB Staff Position, FSP）案 143-a「電気・電子機器廃棄物の会計」（2005年）電気・電子機器廃棄物に関する EU 指令による電気・電子機器廃棄物の負債についての指針。	IFRIC 解釈指針案第10号「特定の市場への参加から生じる負債－電気・電子機器廃棄物－」（2004年）一般家庭に販売された機器の廃棄物処理費用について、測定期間に市場参入していた生産者には負債が生じる。
将来の閉鎖や除去コスト		SFAS 第143号「資産除去債務の会計」（2001年）負債認識時点で全額を負債に計上。公正価値によって負債を測定し、同額の資産も計上する。 FASB 解釈第47号「条件付資産除却債務の会計処理」（2005年）SFAS 143のうち、債務決済の時期・方法が将来事象を条件とする債務について、公正価値を合理的に見積もられる限り負債を認識する。 SFAS 146「退出・処分活動に関連する費用の会計処理」（2002年）退出または処分活動に関連する費用は発生時に認識する。	IFRIC 解釈指針第1号「廃棄、原状回復及びそれらに類似した既存の負債の変動」（2004年）有形固定資産の廃棄等にかかわる見積費用が変動した場合、その変動は IAS 16 により取得原価の一部として処理するとともに IAS 37 に従って負債を計上する。

SFAS (Statement of Financial Accounting Standards): 財務会計基準書

EITF (Emerging Issues Task Force): 緊急問題タスクフォース

FSP (FASB Staff Position): FASB スタッフ声明

IFRS (International Financial Reporting Standards): 国際財務報告基準

IFRIC (International Financial Reporting Interpretation Committee): 国際財務報告解釈指針委員会

て表裏一体として論じられていることである。公正価値による測定については、FASB の概念書 (Statements of Financial Accounting Concepts, SFAC) 第 7 号「会計測定におけるキャッシュフロー情報および現在価値の使用 (Using Cash Flow Information and Present Value in Accounting Measurements)」の影響が伺える。また、資産と負債の両建て計上は、費用配分による評価方式や引当金方式とは異なり、企業が将来弁済しなければならない債務を捉え、それをオンバランスしてはじめて負担すべきコストが明らかとなる、という考えに基づくものである。従来の例えばリース会計のように資産の金額から負債の金額が導かれるという方向から、SFAS 第143号では負債が資産の金額を既定するといった逆転が起っている。この背景には、将来の事象を会計がどのような視点からとらえるべきかという発想の転換がある。

以上本節で取り上げた会計基準をまとめたものが図表 1 である。ここ数年で環境問題に関連する会計基準等が急速に整備されてきたことがわかる。このような動きは、従来 CICA や国連等で研究がなされてきたような包括的な環境会計基準を目指すものではなく、実務上の緊急の問題を取り上げ、会計基準や解釈指針を逐次公表することによって対応するという状況となっている。しかしいずれ、全体の会計処理の首尾一貫性を確保するためにも全体を包括的に検討することも必要となつてこよう。

IV 環境情報開示に関連する規定

アメリカでは、既に述べた会計処理に関する基準の他に、財務諸表での環境情報開示に関する規定が存在する。証券取引委員会 (U.S. Security Exchange Committee, SEC) 提出書類に適用される環境情報開示の主な規制・指針には、FASB の財務会計基準書 (SFAS)、FASB の緊急問題タスクフォース (EITF) の指針、FASB 解釈書 (FASB Interpretation, FIN)、アメリカ公認会計士協会 (AICPA) の見解書 (SOP)、および、証券取引委員会 (SEC) の SEC 解釈書 (SEC Interpretation)、スタッフ会計公報 (Staff Accounting Bulletin, SAB) 等がある。これらを示したものが図表 2 である (図表 2 の規

則・指針の中には発行以後に改訂されているものもある)。

図表 2 の規定は、投資家にとって重要な情報を企業に開示させることにあ

図表 2 環境情報開示に関連する規定 (SEC 提出書類用)

1972年	SEC	レギュレーション S-X「財務諸表の形式・内容・要求、1993年証券法、1934年証券取引法、1935年公共企業持株会社法、1940年投資会社法、1940年投資アドバイザー法、1975年エネルギー政策・保護法」37 Fed. Reg. 14592, codified at 17 C.F.R. Part 210*
1975年	FASB	SFAS 5号「偶発事象の会計」Norwalk, CT: 1975
1976年	FASB	解釈書第14号「損失金額の合理的見積—SFAS第5号の解釈書」
1982年	SEC	レギュレーション S-K「1993年証券法、1934年証券取引法、1975年エネルギー政策・保護法の下における登録フォームの難形」47 Fed. Reg. 11401, 17 C. F. R. Part 229 として集成**
1989年	SEC	SEC 解釈書「活動の財務状況と結果についての経営者の討議と分析 (MD & A)、特定の投資会社の開示」[Release Nos. 33-6835; 34-26831; IC-16961; FR-36], 54 Fed. Reg. 22427.
1990年	FASB	EITF 90-8「環境汚染処理コストの資産計上」Norwalk, CT: 1990
1992年	FASB	解釈書第39号「特定の契約に関連する金額の相殺—APB 意見書第10号および SFAS 第105号の解釈書」Norwalk, CT: 1992
1993年	FASB	EITF 93-5「環境負債の会計」Norwalk, CT: 1993
1993年	SEC	スタッフ会計公報 (SAB) 第92号トピック 5「偶発損失に関する会計情報開示」58 Fed. Reg. 32843. SAB 第92号は後にスタッフ会計公報第103号に改訂
1994年	AICPA	見解書 (SOP) 94-6「特定の重要なリスクおよび不確実性の開示」New York, NY: 1994
1996年	AICPA	見解書 (SOP) 96-1「環境修復負債」New York, NY: 1996
1999年	SEC	スタッフ会計公報 (SAB) 第99号「重要性」Materiality 64 Fed. Reg. 45150
2001年	FASB	SFAS 第143号「資産除去債務の会計」Norwalk, CT: 2001
2001年	FASB	SFAS 第144号「長期性資産の減損または処分に関する会計」Norwalk, CT: 2001
2001年	SEC	アクション「重大な会計方針の開示に関する忠告」[Release Nos. 33-8040; 34-45149; FR-60], 66 Fed. Reg. 65013
2002年	SEC	活動の財務状況と結果についての経営者の討議と分析 (MD & A) に関する委員会声明 [Release Nos. 33-8056; 34-45321; FR-61], 67 Fed. Reg. 3746.
2003年	SEC	活動の財務状況と結果についての経営者の討議と分析 (MD & A) に関する委員会ガイドライン [Release Nos. 33-8350; 34-48960; FR-72], 68 Fed. Reg. 75056
2003年	SEC	スタッフ会計公報 (SAB) 第103号「スタッフ会計公報の最新集成版」68 Fed. Reg. 26840

* SEC はレギュレーション S-X を1940年に採択し、1972年に包括的な改訂を行った。環境情報開示と密接に関連しているレギュレーション S-X の規定は、監査済み連結貸借対照表の毎年の提出を求める 17 C.F.R. § 210.3-01(a)、連結損益計算書・キャッシュフロー計算書の毎年の提出を求める § 210.3-02(a)、および、GAAP に準拠して作成されていない SEC 提出財務諸表は不正確で誤解を生むと述べている § 210.4-01(a)(1)である。

** 1982年に SEC は、環境情報に関連するものも含む連邦証券法下の既存の均一開示要求の全てを、レギュレーション S-K 下の開示システムに統合した。その一環として、SEC は、1982年以前に発行された解釈リリースも統合した。その中には、環境遵守コストの開示に関連するもの（環境情報開示についての規制作成に関する結論および最終措置 [Release Nos. 33-5704; 34-12414]）、および、環境関連訴訟手続（特定の環境訴訟の開示に関するレギュレーション S-K 項目 5 の改訂案 [Release Nos. 33-6315; 34-17762]）が含まれている。環境情報開示に直接関連するレギュレーション S-K の規定には、17 C.F.R. § 229.101（事業の記述）、§ 229.103（法的訴訟）および § 229.303（活動の財務状況と結果についての経営者の記述）がある。

出典) GAO (2004, p. 44)

る。環境リスクや環境負債は、それが開示されなければ、投資意思決定を損なうものである。例えば、企業が所有する設備で広範囲な有害廃棄物汚染が発見されれば、億ドル単位の浄化コストが必要となる上、環境規制の結果、企業が工場閉鎖を余儀なくされたり、新技術への投資が必要となるなど、企業の将来の財政状態に大きな影響を与えるからである。

企業の開示を監視するため、SEC は提出書類を調査し、修正や追加情報を求めるコメントレーターを送信する。一方、環境保護庁（EPA）は、環境情報開示の監視に対して直接役割はないものの、潜在的開示義務を企業に通知したり、SEC と定期的に関連する情報を共有している。

このような環境情報開示について、政府会計局（U.S. Government Accountability Office, GAO）から、2004年7月に「環境情報開示—SEC は情報検索・透明性向上への方法を探るべき（Environmental Disclosure: SEC Should Explore Ways to Improve Tracking and Transparency of Information）」という報告書が公表された。この報告書では、①SEC の環境情報開示要求に対する主要なステイクホルダーの見解、②企業が環境情報を SEC 提出書類でどの程度開示しているか、③情報開示規制を企業に遵守させ監視するための SEC の努力、④環境情報を増加・改善するための専門家の提案、が取り上げられている。

この報告書によれば、企業側からは、既存の環境情報開示規定は柔軟すぎ、対象範囲が狭いとする意見がある一方で、その反対意見もみられた。環境団体や投資家側からは、多くの企業は投資家に開示すべき浄化コスト・罰金・その他の環境負債を開示していないか控えめに見積もっており、隠れている負債は100億～1000億ドルに上る、という意見があった。政府会計局（GAO）の見解としては、SEC はコメントレーターや企業の対応について公のデータベースを持っておらず、SEC と EPA は協力の努力をしているものの情報共有は限られているため、企業の提出書類から SEC が環境負債情報を体系的に検索できない、と述べている。また、環境情報開示の範囲に関する27の実証研究の分析結果によると、環境情報開示量は不十分で、潜在的な企業の

コスト負担の見積もりが開示されていないことが示唆されている。

環境情報開示の改善に向けて、専門家からは、規定や指針の修正、SECの監視の強化、規制によらないイニシアティブの追求、といった提案が出された。GAO 報告書の結論としては、環境情報開示は不適切であるという確たる証拠が得られていないため、既存の規定・指針の変更や、監視・強制的強化が必要かどうかは不明確であるとした上で、コメントレーターや企業の対応について一般投資家が検索可能なデータベースを構築することが必要であると勧告している。

この勧告を受けて、SEC は、投資家が環境負債の情報を検索できるデータベースを作成することに同意した。このデータベースによって、SEC は環境情報開示規制がどの程度遵守されているかを評価することができ、規制の改正にも役立つであろう。また、環境情報開示に関して、SEC は EPA と一層協力することが必要であることを認識した。財務諸表上の詳細な環境情報開示規定をもつアメリカにおけるこのような動きは、今後、他国における環境情報開示制度のあり方にも影響を与えるであろう。

V 今後の課題

以上、アメリカと国際会計基準審議会（IASB）における環境資産と環境負債に関連する会計・開示基準について述べてきた。図表1に示した基準の一覧表でもみられるように、現時点における環境資産や環境負債の会計基準をめぐる動向は、従来 CICA や国連等で研究されてきたような包括的な環境会計基準を目指すものではなく、企業等が直面している実務上の緊急の問題に対して、会計基準や解釈指針を相次いで公表することによって対応するものとなっている。しかし、いずれ各基準や解釈指針間の首尾一貫性を確保するためにも、CICA（1993）等の報告書に立ち返って環境会計基準の包括的な検討を行うことが必要となろう。

その場合には、従来のように環境資産と環境負債の会計処理を別々に扱うことは適切ではないであろう。資産と負債の両建計上や、資産と負債の測定

の一貫性を求める会計基準が既に公表されてきていることからみても、今後は資産と負債を表裏一体として論じることが必要となつてこよう。また、環境情報開示規定の整備や、企業の情報開示を確保するための監視体制、環境省との情報共有も課題となろう。

わが国では、IASB と日本の企業会計基準委員会（ASBJ）が、IFRS と日本基準との間の差異を削減するための議論を開始することに合意した。本稿でみてきた会計基準の多くはわが国では未だ整備されていないため、今後の収斂作業の一貫としてもこれらの基準を検討することが必要となつてこよう。

（筆者は関西学院大学商学部助教授）

引用文献

- Canadian Institute of Chartered Accountants, CICA (1993) *Environmental Costs and Liabilities: Accounting and Financial Reporting Issues*, CICA 平松一夫・谷口（阪）智香訳（1995）『環境会計—環境コストと環境負債』東京経済情報出版
- European Commission, EC (2001) *Commission Recommendation on the Recognition, Measurement and Disclosure of Environmental Issues in the Annual Accounts and Annual Reports of Companies*, EC
- Fédération des Experts Comptables Européens, FEE (1999) *Review of International Accounting Standards for Environmental Issues*, FEE
- Gray, R. and J. Bebbington (2001) *Accounting for the Environment -Second Edition-*, SAGE Publications
- Price Waterhouse (1990) *Environmental Accounting: The Issues, the Developing Solutions*, Price Waterhouse
- Price Waterhouse (1992) *Accounting for Environmental Compliance: Crossroad of GAAP, Engineering, and Government, A Survey of Corporate America's Accounting for Environmental Costs*, Price Waterhouse
- Smith, L. M. (2003) "Environmental Accounting and Auditing", http://acct.tamu.edu/smith/env_acct/envmain.htm
- U.S. Government Accountability Office, GAO (2004) *Environmental Disclosure: SEC Should Explore Ways to Improve Tracking and Transparency of Information*, GAO-04-808, GAO
- United Nations Conference on Trade and Development, UNCTAD (1999) *Accounting and Financial Reporting for Environmental Costs and Liabilities*, UNCTAD
- Yakhou, M. and V. P. Dorweiler (2004) "Environmental Accounting: An Essential Component of Business Strategy", *Business Strategy and the Environment*, Vol. 13 No. 2, Wiley

阪 智香（2004）「土壌汚染と会計」勝山進編著『環境会計の理論と実態』所収、中央経
済社、pp.197-212

山田辰巳（2004）「コンバージェンスに向けた IASB の動きについて」国際会計研究学会
年報2004年度、pp.15-27