

環境負債の会計上の論点

Issues on Accounting for Environmental Liabilities

阪 智 香¹

Chika Saka

Environmental liabilities are accrued in relation to (1) past contaminations, (2) recycling laws, (3) future assets retirement. (1) Especially, as site contamination issue is serious, its potential liability is enormous. Some Japanese companies already disclose contamination site clean-up liabilities, however the disclosed amounts is only a small part of potential liabilities which companies owe. (2) Liabilities arising from recycling laws to collect, dispose properly and recycle the products also should be recognized; although International Accounting Standard and US Accounting Standard require to accrue these liability when company sell the products, there is no accounting standard to deal with this issue in Japan. (3) As accounting standard of assets retirement obligation issued in Japan recently, liabilities arising from clean-up of site contamination, asbestos and PCB should be recognized as liability on Balance Sheet at the first stage of the project. It might affect companies' financial position. It is necessary to recognize and disclose environmental liabilities not only for informational purpose to investors, but also measuring and reducing business risks to companies. Companies should consider business risk of potential liabilities, and the business risk is much wider than legal obligations.

キーワード：会計、環境負債、修復、資産除去債務

Key Words : Accounting, Environmental Liabilities, Remediation, Assets Retirement Obligations

1. はじめに

環境法規制や環境汚染は時として企業に経済的なコスト負担を強いる。しかし、従来、その影響を財務会計上でどのように会計処理するのかについては明らかでなかったために、企業が潜在的な環境負債を抱えていても、それが財務諸表で開示されない、あるいは、実態よりも低い金額でしか開示されないという事態が生じていた。

このような財務会計上における環境負債等の会計処理の問題は、15年以上前から指摘され、カナダ勅許会計士協会(CICA)、国連(UNCTAD)、ヨーロッパ会計士連盟(FEE)、欧州委員会(EC)等から研究報告書が出され、環境負債や環境支出に関する包括的な会計の枠組みが提唱された(阪[2005] p. 198)。

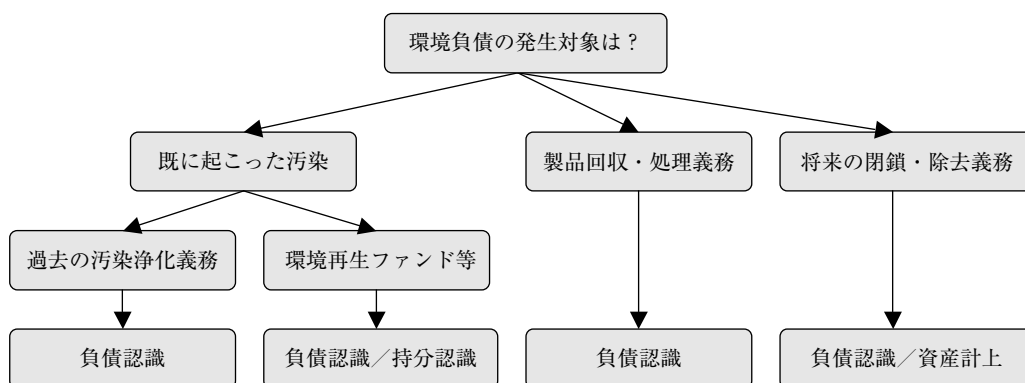
一方、アメリカでは、環境問題に関する法規制等によって企業にペナルティや債務が課せられたため、実際に巨額の環境負債等が企業に発生し、それをどのように財務会計において会計処理するかが実務上の課題となった。このような要請に応じて、財務会計基準審議会(FASB)等が、環境負債等の取り扱いを定めた会計基準等を公表してきた。

また、ここ数年は、会計基準の国際的なコンバージェンスと、新たに生じた環境関連事象に対応するべく、国際会計基準審議会(IASB)からも環境負債に関連する会計基準が公表されてきている。例えば土壌汚染やリサイクル法といったこれまで会計上の負債と直結するとは思われていなかった事象も、新しい会計基準の登場や公正価値の導入で、財務諸表への計上が求められるようになってきている。環境負債の計上は、投資家への情報提供のみならず、環境対策を促進し、企業のビジネスリスクを減らす意味からも望ましい。

2. 環境負債の発生対象

環境負債とは、環境問題や汚染浄化のために生じる将来の支払義務のことである。環境負債の発生対象は、図表1に示すように、既に起こった汚染の浄化義務、製造・販売した製品の回収・処理義務、将来の閉鎖・除去義務などがある。この3つの項目について、以下で、直面する現状と関連する会計基準の国際的動向を取り上げ、環境負債にどう対応すべきかについて述べたい。

図表1 環境負債の会計



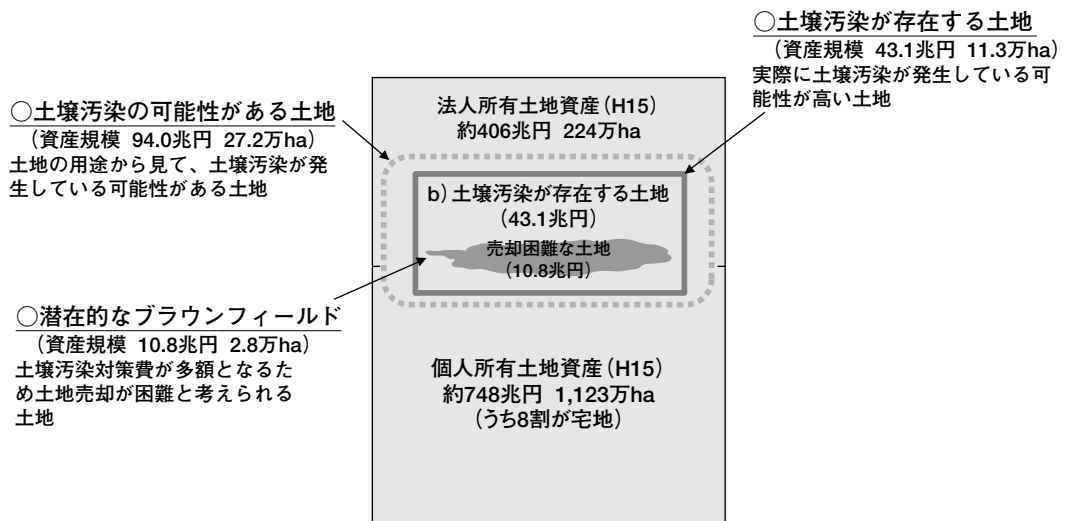
3. 過去の汚染浄化負債の会計

(1) 土壌汚染とその対策の状況

土壌汚染は、金額的な影響の大きさからみて、企業が直面する最も深刻な環境問題の1つといえる。環境省(2007)の調査によれば、わが国で土壌

汚染が存在する土地の面積は約11.3万ha、資産額は約43.1兆円で、その土壌汚染対策費は約16.9兆円と試算されている。また、潜在的なブラウンフィールド²の面積は約2.8万ha(東京都区部の面積の半分弱に相当)、その土壌汚染対策費は約4.2兆円と推定されている(図表2参照)。

図表2 わが国の汚染土壌の規模



土壌汚染が発覚した場合、当該土地の実質資産価値が下落することから、減損と結び付けて論じられることがあるが、土壌汚染は原則として減損処理ではなく、その浄化義務を負債として計上すべきである。なぜなら、資産の投資回収額の減少を意味する減損と、将来の支出である負債は会計上の意味が異なるからである。また、汚染土壌は原則的に浄化すべきであり、減損処理をして対応済みと考えるべきではない。

土壌汚染については、土壌汚染対策法で浄化が求められていなければ、浄化義務はなく、会計上負債を計上する必要もないといった見方がさ

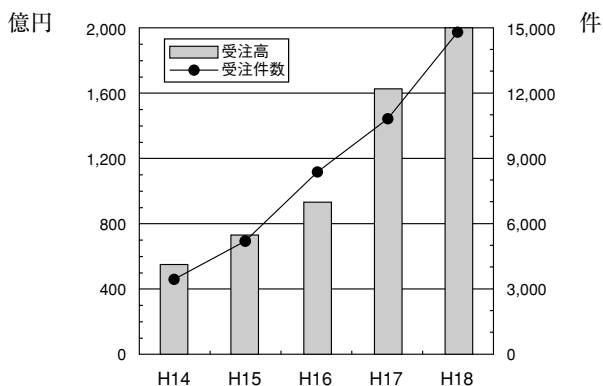
れることもある。しかし実際は、法律で求められる浄化義務を超えて浄化活動が行われている。土壤環境センターの調査(2007)によると、土壌汚染調査・対策の件数・金額は、過去5年で飛躍的に伸びており(図表3参照)³、その契機別割合をみると、調査では実に94%、対策(汚染の除去等)でも85%が自主的になされたものであった(図表4参照)。自主的に汚染の除去等を行った理由は、土地売買に伴うものと共にISO等によるものが多く、とりわけISO等による浄化が急増していることがわかる(図表5参照)。

土壌汚染対策法では浄化が要求されるケースは

2 ブラウンフィールドとは、土壌汚染の存在またはその懸念があるために、工場跡地、遊休地、老朽化した工業用地などが、再開発や有効活用がされないまま残されている状態のことである。都市内に多くのブラウンフィールドが残されることは、環境面での影響だけでなく、雇用や税収の低迷、治安悪化など地域活性化の大きな阻害となる。

3 平成19年度の受注数は14,924件、受注高は1,641億円である。

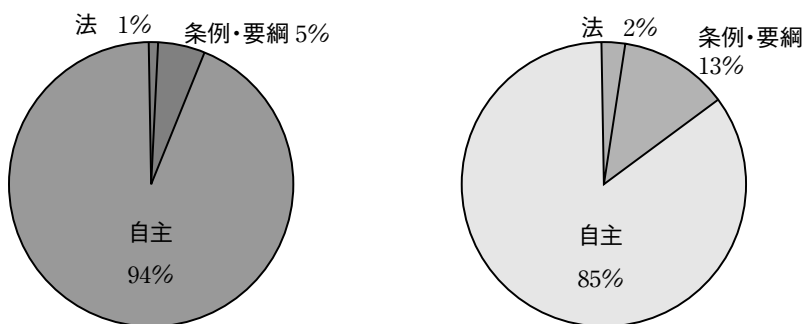
図表3 土壌汚染調査・対策事業実績の推移



図表4 土壌汚染状況調査・対策実施の契機別割合

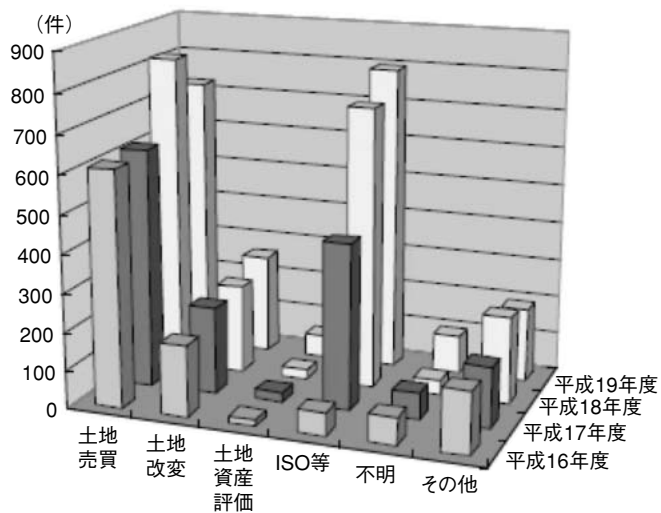
調査(12,426件中)

対策(2,498件中)



図表5 自主対策を行う契機となった理由

平成19年度 自主対策受注件数 2,110件中



きわめて限定されている⁴。それはこの法律が人への健康被害を防ぐことを主目的としているからである。しかし、企業が実務上考慮すべきは、ビジネスリスクである。土壤汚染によって企業は様々なリスクを被る。事業リスク(事業の中止やビジネス機会の喪失)、財務リスク(土地の市場価格の下落、担保価値の低下)、レピュテーションリスク(社会的な信用の低下)などである。図表4と図表5でみたように企業が自主的に調査や浄化を進めているのは、このようなビジネスリスクを勘案したものであり、法律を契機とする調査は1%、対策は2%(条例等によるものを含めても約1割)にすぎない。

(2) 引当金と負債

土壤汚染が発覚してその対策のために将来支出が必要となれば、会計上負債が発生する。わが国ではこれが引当金として処理されることがあるが、IASや英米基準では、引当金が他の負債と区別して論じられることはほとんどなく、引当金という用語がもつ曖昧さから生ずる混乱を避けるために、最近では引当金という用語を極力使わないようにしているともいわれている。わが国では引当金が「企業会計原則注解」で規定されているが、負債の要件⁵と比較して引当金の要件に欠けているものは、(広義の)債務という概念である。わが国では法律上の債務であるかどうかの問題とされる傾向にあるが、IASや英米基準では、倫理的・道徳的な立場などから企業の意思に関わらずその履行を免れ得ない場合には、法律上の債務以外の(広義の)債務も負債の定義を満たすとされる。その根拠は、①全ての債務について法が常に完全な

規範を与えているわけではないため、負債の範囲を法律上の債務に限定すべきではないこと、②法律上の債務であるか否かが問題となるのは、清算時における残余財産分配など継続企業が前提とされていない状況であり、継続企業を前提とした企業会計では状況は異なること、の2つである(川村[2003] pp. 45-50)。これらは土壤汚染浄化債務の負債計上を求める論拠としてもそのまま当てはまる。

(3) 汚染浄化負債に関連する会計基準

わが国には汚染土壤の浄化負債を対象とした会計基準はないが、アメリカには存在する。スーパーファンド法⁶をもつアメリカでは、多くの企業で巨額の汚染浄化支出や訴訟・損害賠償支出が発生したが、これらは長期に及ぶものが多く、支出時期や金額が不確実なため、従来基準(SFAS第5号)の負債認識の要件を満たすかどうかの判断が難しかった。そのため、環境負債があるとわかっていながらも財務諸表に計上していない企業が多かった。そこで、FASBはEITF93-5「環境負債の会計処理(*Accounting for Environmental Liabilities*)」(1993年)を公表し、その後、その内容を吸収する形で、アメリカ公認会計士協会(AICPA)が見解書(Statement of Position, SOP) 96-1「環境修復負債(*Environmental Remediation Liabilities*)」(1996年)を公表し、汚染浄化負債に関する包括的な会計・監査の指針を示した。

一方国際会計基準では、IAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産(*Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets*)」の中で環境負債に言及している。IAS第37号では、法律に基づく

4 土壤汚染対策法では、有害物質使用特定施設の廃止時や、土壤汚染により人の健康被害が生じる恐れがあると認める場合に土壤汚染状況調査の実施を課し(3条、4条)、汚染により人の健康被害が生じる恐れがあると認めるときは土地の所有者等に汚染の除去等の措置を求めている(7条)。

5 負債の要件は①債務であること、②過去の事象に起因していること、③経済的便益の移転を伴うこと、の3つである。①の債務とは、法律上の債務の他に、衡平法上あるいは推定上の債務といわれる正義や公正の観念に基づく債務も含まれる広義の概念である。

6 スーパーファンド法とは、土壤・地下水汚染の浄化責任と浄化費用負担者を定める法律で、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、浄化費用の負担者が広範囲に及ぶ。

土壌汚染浄化債務や、企業が公表する環境方針に基づいて浄化責任を負う場合には、将来支出の合理的見積りが可能であるとし、負債の計上を求めている。IAS第37号の改訂草案(2005年6月)では、条件付債務・待機債務を含めたすべての現在債務を認識することとし、また、蓋然性の認識基準(負債として認識するには、現在債務があるだけでなく、債務を決済するための資源の流出の可能性が高くなければならないこと)を廃止し、公正価値で認識することとしている。つまり、発生可能性や不確実性は測定段階で考慮されることになり、これまで、発生の可能性が高くないまたは見積りに不確実性が伴うといった理由で計上されなかった環境負債が貸借対照表に計上されることにもつながる。

このような会計基準の進展によって、これまで環境負債の計上を阻んできた要因が克服されつつあるにもかかわらず、巨額の潜在的な汚染浄化負債を抱えるわが国で、いまだ会計上の取り扱いが明らかにされていない現状は憂慮すべきである(図表6参照)。

(4)環境再生ファンド等への拠出に関する会計

原子力設備等の資産の廃棄、流水汚染の浄水処理や採鉱跡地の原状回復等に関して、企業がその費用を賄うためのファンドに拠出している場合もある。その会計処理については、IASBからIFRIC解釈指針第5号「廃棄、原状回復及び環境再生ファンドから生じる持分に対する権利(Rights to Interests arising from Decommissioning, Restoration and Environmental Rehabilitation Funds)」(2004年)が公表されている。IFRIC解釈指針第5号によると、浄化活動等の支払義務を負債として認識するとともに、ファンドに対する持分も認識としている。また、ファンドから補填を受ける権利は、廃棄義務について認識された金額と、ファンド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し、権利の帳簿価額の変動は損益計算書で認識される。わが国でも、このようなファンドの登場に合わせて、同様の基準が求められよう(図表6参照)。

図表6 汚染浄化負債に関連する会計基準

IASB	1998年	IAS第37号「引当金、偶発負債および偶発資産」	法律による土壌汚染浄化債務や、企業が公表する環境方針に基づいて浄化責任を負う場合には、負債を計上しなければならない(Appendix C)
	2004年	IFRIC解釈指針第5号「廃棄、原状回復及び環境再生ファンドから生じる持分に対する権利」	ファンドの拠出企業は、浄化・廃棄コストの支払義務を負債として認識し、ファンドに対する持分も認識する。補填を受ける権利は、①廃棄義務の金額、②ファンドの純資産の公正価値に対する拠出企業の持分、の低い方で測定し、その変動は損益計算書で認識する。
	2005年	IAS第37号改訂草案	すべての現存する負債を認識し、蓋然性は負債の測定にあたって考慮する(蓋然性の認識基準の廃止)。公正価値を用いる。
FASB	1993年	EITF 93-5「環境負債の会計処理」→SOP96-1に吸収	環境負債の開示における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。
AICPA	1996年	SOP 96-1「環境修復負債」	環境浄化負債の認識・測定・開示に関する包括的な指針。

4. 製品回収・処理義務の会計

拡大生産者責任に基づき各種リサイクル法が制定され、企業は生産だけではなく、製品が販売され使用された後で、その製品を回収してリサイクルや環境に配慮した処理をすることが求められている。わが国ではこれに関する会計基準はないが、IASBでは、「電気・電子機器廃棄物に関する欧州連合(EU)指令」⁷(2003年)を受けて、IFRIC解釈指針第6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*)」(2005年)が公表されている。これによれば、家庭用機器の廃棄物の処理

費用について、費用負担が決定される期間に市場に参入していた生産者は負債を認識しなければならない。ただし、製造活動そのものからは負債は生じない。アメリカでも、このEU指令の影響の会計処理を示したFASBスタッフ声明(FASB Staff Position, FSP)FAS143-1「電子機器廃棄物債務の会計(*Accounting for Electronic Equipment Waste Obligations*)」(2005年)が公表されている。

わが国には各種リサイクル法が存在するが、リサイクル引当金を計上する企業は一部に止まっている。IASBやアメリカではこれらは負債として扱われており、わが国でも同様の基準が必要となろう(図表7参照)。

図表7 製品回収・処理義務の会計基準

IASB	2005年	IFRIC解釈指針第6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—」	一般家庭に販売された機器の廃棄物処理費用について、費用負担が決定される期間(測定期間)に市場参入していた生産者には負債が生じる。
FASB	2005年	FASB スタッフ声明143-1「電子機器廃棄物債務の会計」	電気・電子機器廃棄物に関するEU指令に基づく電気・電子機器廃棄物の負債についての指針。

5. 将来の閉鎖・除去債務の会計

既に起こった汚染の浄化だけではなく、企業が現在使用中の設備を将来閉鎖・除去する際に浄化が必要となることもある。これについては、わが国で、企業会計基準第18号「資産除去債務に関する会計基準」(2008年3月)とその適用指針が公表された。この基準は、コンバージェンス作業の一環として公表されたものであり、これに影響を与えたのがSFAS第143号「資産除去債務の会計(*Accounting for Assets Retirement Obligations*)」(2001年)とIFRIC解釈指針第1号「廃棄、原状回復及びそれらに類似する既存の負債の変動(*Changes*

in Existing Decommissioning, Restoration and Similar Liabilities)」⁸(2004年)である。

これらの基準には共通する2つの特徴がある。1つは、将来支出の時期や金額が不確実であっても、まずは負債を計上しなければならないという点である。そして、負債は公正価値で測定し、不確実性は負債の金額に反映させる。2つめは、負債と同額分、資産の帳簿価格を増額し(両建計上)、耐用年数にわたって減価償却するという点である。これによって、環境負債に特有の不確実性を克服し、貸借対照表上に負債と資産を計上することで、企業が負っている債務と投資の実態を示すことができるようになった。

7 この指令によって、生産者は、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。

8 IFRIC解釈指針第1号は、IASBとFASBとの会計基準統合作業の中でSFAS第143号を検討し公表されたものである。そのため、内容はSFAS第143号と類似している。

なお、SFAS第143号では資産除去債務の範囲を法的債務としているが、これは法律上の債務より広い概念で、約束的禁反言の原則⁹によるものも含まれる。また、SFAS第143号では、決済時期・方法が条件付きであっても、土地を除く有形長期性資産は耐用年数が有限であるため、除去活動の履行債務自体は無条件債務であるとし、公正価値が合理的に見積可能である限り、貸借対照表に負債を計上することを求めた。

しかし、債務決済の時期や方法が将来の事象を条件としている条件付資産除去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、FASB解釈指針(FASB Interpretation, FIN)第47号「条件付資産除去債務の会計(Accounting for Conditional Assets Retirement Obligations- An Interpretation of FASB Statement No. 143)」(2005年)

が公表され、将来発生する可能性の程度にかかわらず、条件付債務として認識することが求められた。例えば、アスベストが使われた建物、地下タンク、廃棄物の貯蔵設備、採鉱施設などを現在使用している場合で、それらを将来閉鎖・撤去する時にアスベストの除去や土壌・地下水の浄化等が求められる場合は、条件付債務として、発生時に公正価値で負債として貸借対照表に計上しなければならない。アメリカでは、この基準の影響で、財務諸表上に多額の資産除去債務や損失を計上する企業がみられる。

わが国で公表された企業会計基準第18号は、概ねこれらと同様の処理を求めており、今後、土壌汚染、PCB、アスベスト関連で多額の負債計上が予想される(図表8参照)。

図表8 将来の閉鎖・除去債務の会計基準

IASB	2004年	IFRIC解釈指針第1号「廃棄、原状回復及びそれらに類似する既存の負債の変動」	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IAS16により取得原価の一部として処理するとともにIAS37にもとづいて負債を計上する。
FASB	2001年	SFAS第143号「資産除去債務の会計」	長期性資産の除却(売却、再生利用等)に関する法的債務は、取得日現在で負債として公正価値で認識すると同時に、同額を資産の帳簿価額に含めて資産計上し、耐用年数にわたり減価償却する。
	2005年	FASB解釈指針第47号「条件付資産除去債務の会計」	SFAS143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は、公正価値の合理的見積が可能な限り負債を認識する。
日本	2008年	企業会計基準第18号「資産除去債務に関する会計基準」	発生時に負債として計上し、同額を関連する有形固定資産の帳簿価額に加え、減価償却を通じて各期に費用配分する。

6. 今後の課題

以上で取り上げた環境負債に関連する財務会計基準に関して、わが国では、資産除去債務以外はまだ会計基準が整備されてない。金額が大きい過去の汚染浄化負債に適用すべき基準がなく、ま

た、各種リサイクル法が存在するにもかかわらずその回収・処理義務を認識する基準も存在しない。この他に、IASB やFASBでは、排出権に関する会計基準の検討が始まっており、これも新たな負債となる可能性もある¹⁰。

わが国では、土壌浄化やりサイクル義務につい

9 約束的禁反言の原則とは、債務を負担する者が、その相手方が約束に依存することを合理的に予測すべき場合で、かつ、実際に相手方が約束に依存し損害を受けた場合には、不公平が生じないよう、対価なしに行った約束であっても、その履行が強制されう原則をいう。

10 2004年に公表され、その後廃止となったIFRIC解釈指針第3号「排出権」では、温暖化ガスを排出するにつれ、排出枠を供出する義務をIAS第37号に従い負債として認識することを求めている。

て貸借対照表上で引当金を計上する企業もみられるようになってきたが、大部分は有価証券報告書上の「事業等のリスク」や「対処すべき課題」等での開示にとどまる(久持[2008] pp. 93-94)。これらの情報開示を要求する規定も少なく、環境情報開示規定の整備や適切な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等が課題となっている。

アメリカでは、財務諸表に適用される環境情報開示規定として、FASBやAICPAの基準に加え、証券取引委員会(SEC)のSEC解釈書(SEC Interpretation)やスタッフ会計公報(Staff Accounting Bulletin, SAB)等がある。さらに、環境保護庁(U.S.EPA)が、潜在的な開示義務について企業に通知したり、SECと定期的に情報共有したりしている。それでもなお、多くの企業は投資家に開示すべき浄化コストや環境負債等を開示していないか控えめに見積もっており、潜在的環境負債は100億~1000億ドルに上るとみられている。また、環境情報開示に関する27の実証研究の結果は、環境情報の開示量は不十分で、潜在的な企業のコスト負担が開示されていないことを指摘している(GAO[2004])。これを受けて、SECは環境保護庁(U.S.EPA)と一層協力する必要があることを認識した。財務諸表上の詳細な開示規定をもつアメリカにおけるこのような動きは、今後のわが国における環境情報開示のあり方にも影響を与えるだろう。

環境リスクや環境負債は、開示されなければ、投資家の誤った投資意思決定を導いてしまう。例えば、企業の設備で広範囲な有害廃棄物汚染が存在するなら、巨額の浄化費用が必要となり、工場閉鎖を余儀なくされることもある。汚染浄化費用を手当しないまま倒産する企業が出てくれば、税金で負担しなければならぬ事態も起こり¹¹、社会的な問題ともなる。

繰り返しになるが企業が考慮すべきは法律上の債務ではなく、もっと広いビジネス上のリスクである。汚染や環境問題が企業にとってどのようなリスクとなるかを認識し、早期に対応することが必要である。これらの問題を会計上で認識し、顕在化させることは、企業の対応を促進し、利害関係者の意識も大きく変化させる。企業にとっては、これを克服することで企業の持続可能性にもつながる。環境負債に関してわが国で未だ整備されていない会計基準等を整備し、対策を導くことは、企業と社会の持続可能性のためにも必要といえる。

参考文献

- U.S. Government Accountability Office, GAO (2004) *Environmental Disclosure: SEC Should Explore Ways to Improve Tracking and Transparency of Information*, GAO-04-808
- 川村義則(2003)「負債の定義と認識要件—近接諸概念との比較検討」『会計』第163号、40-55頁。
- 環境省(2007)『土壌汚染をめぐるブラウンフィールド対策手法検討調査 中間とりまとめ』
- 阪智香(2001)『環境会計論』東京経済情報出版。
- 阪智香(2005)「北米における環境会計情報開示」(河野正男責任編集、環境省総合環境政策局環境経済課編集協力『環境会計A to Z』ビオシティ、第12章所収、198-211頁)。
- 阪智香(2006)「土壌汚染と会計」(勝山進編著『環境会計の理論と実態 第2版』中央経済社、第13章所収、199-214頁)。
- 阪智香(2007)「環境負債の計上は投資家への責務」『エコノミスト』2007年4月10日号、48-51頁。
- 阪智香(2008)「環境負債の会計問題—国際的動向と我が国の課題」『会計・監査ジャーナル』第20巻第7号、37-54頁。
- 土壤環境センター(2007)『「土壌汚染状況調査・対策」に関する実態調査結果(平成18年度)』
- 日本会計研究学会スタディ・グループ中間報告(2007)『環境財務会計の国際的動向と基礎概念に関する研究 中間報告』
- 久持英司(2008)「有価証券報告書における環境情報の開示実態」『会計・監査ジャーナル』No.632、89-96頁。

11 公害防止事業費事業者負担法等により、原因者が支払えない処理費用を地方自治体等が負担するケースがある。

