

## 「財務会計の枠組み内での環境会計」をめぐる国際的 研究動向と我が国における課題の公表について

環境会計は、環境問題改善のために必要な共通の枠組みとなる情報開示制度として、多様な方向で発展しつつあります。我が国においても、環境省より「環境会計ガイドブック」が発刊され、環境会計が企業に幅広く普及されるよう、その研究成果の公表が行われています。

本研究報告は、財務会計の枠組みの中での環境会計の国際的研究動向について調査し報告するものであり、我が国の財務会計の枠組み内での、環境会計に関する開示の今後の必要性について検討したものです。

（常務理事 大西 寛文）

（常務理事 渡邊 俊之）

# 「財務会計の枠組み内での環境会計」をめぐる 国際的研究動向と我が国における課題 環境コスト及び環境負債の会計処理と開示

平成 13 年 5 月 14 日  
日本公認会計士協会

## 目 次

### 序 章 環境会計に関する海外動向の概要と本研究報告の焦点

- ・ 海外における環境会計の全体的な動向
- ・ 我が国における動向との関係
- ・ 本研究報告の構成

### 第 1 章 U N C T A D ( 国連貿易開発会議 ) 報告の主な論点

- 「環境負債及び環境コストの会計と報告に関するポジション・ペーパー」を中心として
- ・ U N C T A D 報告の概要と構成
  - ・ 各章の主な内容
  - ・ 環境コストと環境負債に関する会計の必要性と課題
  - ・ 環境コストの定義とその認識
  - ・ 環境負債の認識
  - ・ 環境負債の測定
  - ・ 回収金額の認識
  - ・ 開示

### 第 2 章 A C C A ( イギリス勅許会計士協会 ) 報告の主な論点

- ・ A C C A 報告の概要と構成
- ・ 各章の主な内容
- ・ 現在までの環境関連支出の問題
- ・ 将来の環境関連支出の問題

- ・開示の問題

### 第3章 土壌汚染問題からみた環境会計の課題

- ・アメリカにおけるスーパーファンド法とその開示例
- ・我が国における土壌汚染に関する法規制の動向
- ・我が国における土壌汚染問題の開示の現状と環境会計の課題

### 第4章 モデルケースでみる環境コストと環境負債

- ・将来の環境関連支出に関するモデルケース
- ・現在の環境関連支出に関するモデルケース

### 第5章 環境会計情報の開示と今後の課題

- ・財務報告書における開示の現状
- ・開示に関する今後の課題

## 序章 環境会計に関する海外動向の概要と本研究報告の焦点

本報告は環境会計に関する海外の動向を対象とした研究報告である。海外の動向のうち、本研究報告では特に、環境関連支出の資産計上や環境負債の認識と測定に関わる領域に焦点をあてている。これらの問題は我が国でもますます重要性が高まっているにもかかわらず、従来我が国では比較的注目されることの少なかった領域である。ただし海外における環境会計の方向性は本報告で取り上げたものだけではなく、多岐にわたるので、本論に入る前に、海外における環境会計の全体的な動向について簡単に整理し、その上で本報告の対象とする領域の位置付けを明確にしておきたい。

### 海外における環境会計の全体的な動向

海外における環境会計は多様な方向で発展しつつある。まず環境会計は物量数値を中心にするものと貨幣数値中心のものに分けられるが、前者に関してはスイスやドイツを中心に発展しているエコバランスが知られている。エコバランスとは、環境に対するインプットとアウトプットを物量数値によって総合的に把握する計算体系であり、異なる環境負荷を統合するエコポイントなどの研究も進んでいる。これに対して貨幣数値を中心とする環境会計は、海外では大きく二つの方向で研究が進んでいる。一つは内部管理目的の環境会計であり、もう一つが財務会計との関連で捉える環境会計である。

前者に関しては、1992年に始まるアメリカ環境保護庁（EPA）による環境会計プロジェクトが主導的な役割を果たしてきた。同庁では1995年と2000年に入門的な小冊子を公表したほか、多くのケーススタディを行い、環境会計の導入事例をインターネット上でも公表している。またECでも、1997年から1999年にかけてECOMACと称する研究プロ

ジェクトが行われ、ドイツ環境省・環境庁も1996年に『環境原価計算ハンドブック』を発行した。更に国連持続的発展課(UNSD)が環境管理会計を促進するためのプロジェクトを1999年から開始している。国連のプロジェクトでは、環境会計促進のための政府の役割に焦点があてられるとともに、マテリアルフローコスト会計などの新しい手法も検討されている。これらの動向のうち、EPAの代表的な二つの小冊子に関しては本調査会の研究活動の一環として翻訳し、2000年11月に出版した(『企業経営のための環境会計』日経BP社刊)。

これに対して環境会計が財務会計と関わる領域に関しては、1993年にカナダ勅許会計士協会(CICA)が先駆的な報告書を公表した。その前後から公表されてきた財務会計基準審議会(FASB)やアメリカ公認会計士協会(AICPA)の実務的な指針も踏まえて、各国の関連する規定や提言を広く集めて整理したのが国連貿易開発会議(UNCTAD)の1999年の報告書である。更にイギリス勅許会計士協会(ACCA)も1999年に新たな報告書を公表した。本研究报告が対象としているのは、これらUNCTADやACCAの報告書が提起した問題領域である。

#### 我が国における動向との関係

我が国における環境会計は、環境省(当時、環境庁)による1999年のガイドライン案をきっかけに広まり、2000年版ガイドラインが、事実上、その大枠を規定することになった。その後の動向としては、業種別の特性を反映させようとする試みも多く、環境省が企業実務研究会の中に電子電機、食品、流通の三つのワーキンググループを設置しているほか、石油、ガス、建設などの各業界がそれぞれ自主的なガイドラインを策定している。また環境省のガイドラインでは、環境会計は外部機能と内部機能の両面を持つものとしているが、経営管理への活用という内部機能の側面では、経済産業省が(社)産業環境管理協会への委託調査の形で環境会計委員会を組織し、研究成果が公表され始めている。

実際の各企業の取組みを見ると、我が国における環境会計は対外的なディスクロージャーという外部機能の面から始まる例が多い。ただし環境会計のディスクローズは、企業が任意に作成する環境報告書上で行われるのが一般的であり、データの多くを財務会計と共通のシステムから得るものの、財務会計とのリンケージについてはあまり議論されてこなかった。これに対して先に述べたUNCTADやACCAの報告書が提起するのは、伝統的な財務会計の枠内で環境会計情報をどのように扱うかという問題である。

そのような問題意識の背景にあるのは、環境問題への対応のいかんが企業の経営成績に大きな影響を与える可能性があるという事実である。特にアメリカでは、1986年に成立したスーパーファンド法によって、土壌汚染に責任ありとして指定された者(汚染地の現在又は汚染当時の所有者、汚染物質の排出者や輸送者など)に汚染土壌の浄化義務が課せられることとなった。多くの場合、そのための浄化費用が巨額に上ったことが、財務会計と環境会計を結びつけて議論することの現実的な必要性を生んでいる。我が国ではスーパーファンド法に相当する国レベルでの法律はまだないが、土壌汚染に関わる問題は実際に多くの企業で存在しており、浄化への取組みも進み始めている。また土壌汚染の浄化に限ら

ず、環境問題に関する法的規制や社会的制約は今後ますます強まることが予想されるので、浄化費用だけでなくさまざまな面で環境関連支出が増加する可能性がある。

したがって今後は、我が国でもそのような環境関連支出をどのように認識し、どのように管理していくかが問題になる可能性が高い。そのような情報の開示についても検討が必要であろう。またこれらの問題が現在の我が国の環境会計とどのような関係を持つのかも問題であり、環境会計の枠組みに対しても示唆を与える可能性がある。そのような意味で本研究報告は、財務会計の枠組みの中での環境会計という、従来我が国では十分議論されてこなかった問題に焦点をあて、海外ではどの程度まで研究が進んでいるのか、それを我が国の文脈に即して考えるとどのようなことがいえるのか、といった視点で検討したものである。

### 本研究報告の構成

本報告は以上のような問題意識に基づき、最初に海外での主要な研究動向を整理し、その上で我が国の実情に即して問題を検討する。まず第1章でUNCTADの報告書について主要なポイントを整理し、続く第2章ではACCAの報告書を取り上げて、その概要を報告する。次に第3章で、土壌・地下水汚染の問題を取り上げて、日米比較及び我が国における環境報告書と有価証券報告書の比較から、我が国における環境会計上の課題を整理し、第4章では現在及び将来の環境関連支出の問題を、モデルケースを通して検討する。最後に第5章で開示の問題に焦点をあて、今後の課題について述べることにする。

## 第1章 UNCTAD（国連貿易開発会議）報告の主な論点

- 「環境負債及び環境コストの会計と報告に関するポジション・ペーパー」を中心として

### ・UNCTAD報告の概要と構成

本章で取り上げるのは、国連貿易開発会議（UNCTAD）の「会計と報告の国際基準に関する政府間専門家作業部会（Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting：ISAR）の1998年報告である。ISARは1982年に国連経済社会理事会によって設立され、各国の専門家によって国際的な観点から会計と報告の問題について検討してきた。1998年報告は、環境会計の分野での最近の進展を評価し、新たな指針を提供することを目的に1998年2月に行われたISARの第15回会合の成果である。

ISARは1980年代後半から、環境会計に関する問題に多大の関心を払っており、国家レベル及び企業レベルで多数の調査を行ってきた。1995年には、第13回目が環境会計のみを対象にして開催された。この会議でISARは、環境会計の指針を迅速に開発しなければ加盟国が独自の基準を作成することになり、後から他の加盟国との調整が必要となるため、政府とその他の利害関係者に対する適切な指針の提供が必要であると結論付けた。

本章で取り上げるUNCTADの1998年報告とは、以上のような経緯を経てISARが

ら 1999 年に公表された「International accounting and reporting issues 1998 Review」(UN、1999 年)である。報告書全体の構成は、以下のようになっている。

第 1 章 ポジション・ペーパー：環境負債及びコストの会計と財務報告

第 2 章 既存の財務報告フレームワーク内での環境負債及びコストの会計と報告

第 3 章 環境及び財務パフォーマンスの統合：ベストプラクティス手法の概観

第 4 章 移転価格税制と多国籍企業の実践：開発途上国のためのガイダンス

この報告書の中心は、第 1 章のポジション・ペーパーである。「環境負債及び環境コストの会計と財務報告」と題されたこのポジション・ペーパーの目的は、「企業、立法者、基準の設定機関に対して、財務諸表と注記に関して、環境上の取引と事象に関する会計において最上の実務は何かを考える指針を与えることである」とされている。この第 1 章の表題は「ポジション・ペーパー」とされているが、これは I S A R が基準設定機関ではないため、この名称を使用したものである。ここでいうポジション・ペーパーとは、「実務指針」ないしは「ガイドライン」という趣旨である。環境会計の実務が進展した時には、「最善の実務」に名称を変えたいが、実務が発展段階であるいまは時期尚早であると述べている。

第 2 章は、第 1 章の基礎となる報告であり、各国の会計専門家団体及び国際機関等の環境コストと環境負債に関する代表的な指針や研究を整理したものである。第 3 章は、環境パフォーマンスと財務的パフォーマンスの関連に焦点をあてている。第 4 章は、移転価格税制についてまとめたものであり、環境会計との直接的な関係はないので、本研究報告では扱わない。

## ・各章の主な内容

UNCTAD 報告書の各章の主な内容は以下のとおりである。

第 1 章 ポジション・ペーパー：環境負債及びコストの会計と財務報告

要約と結論

- ・ポジション・ペーパーの目的と焦点
- ・環境コスト及び環境負債の会計の必要性
- ・範囲
- ・定義
- ・環境コストの認識
- ・環境負債の認識
- ・回復の認識
- ・環境負債の測定
- ・開示

第 1 章は、先に述べたとおり、UNCTAD の 1998 年報告の中心であり、上の目次から分かるように環境コストと環境負債の認識と測定について体系的に述べられている。これは、次の第 2 章でなされている検討をもとに、I S A R としてのガイドラインを提言したものと見ることができる。

第 2 章 既存の財務報告フレームワーク内での環境負債及びコストの会計と報

## 告

### 要約

- ・はじめに
- ・環境会計の基準の必要性
- ・定義
- ・基本的な概念
- ・環境負債と環境引当金
- ・環境コスト
- ・コミットメント
- ・開示
- ・汚染許容及び類似の経済的手段

第2章は、環境コストと環境負債の会計についての政府機関及び非政府機関の最近の指針等を集約したものであり、その中から基準設定機関にとって参考となるような最善の実務を見いだそうとするものである。具体的には、I S A R、E A A F (European Accounting Advisory Forum: ヨーロッパ会計アドバイザーフォーラム)、カナダ・イギリス・アメリカ各国の会計士協会ないし会計基準設定機関により行われてきた、あるいは現在行われている作業のレビューに基づいている。また、ブラジル、中国、チェコ共和国、ドイツ、モリシャス、パキスタン、ポーランド、韓国、ロシア及びスイスで行われた調査にも基づいている。それらの中でも第2章で頻繁に参照されている代表的な文献としては、以下のものがあげられる。

- ・ E A A F (European Accounting Advisory Forum), Environmental Issues in Financial Reporting, 1995
- ・ C I C A (Canadian Institute of Chartered Accountants), Environmental Costs and Liabilities : Accounting and Financial Reporting Issues, 1993
- ・ I C A E W (The Institute of Chartered Accountants in England and Wales), Environmental Issues in Financial Reporting, 1996
- ・ I C A E W, Financial Reporting of Environmental Liabilities – A Discussion Paper, 1995
- ・ A I C P A (American Institute of Certified Public Accountants), Statement of Position 96-1 Environmental Remediation Liabilities, 1996
- ・ F A S B (US Financial Accounting Standards Board), Exposure Draft, Proposed Statement of Financial Accounting Standards, Accounting for Certain Liabilities Related to Closure or Removal of Long-Lived Assets, 1996
- ・ U K - A S B (UK Accounting Standards Board), Provisions, Discussion Paper, 1995
- ・ I S A R (Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting), Accounting for Environmental Protection Measures (International Accounting and Reporting Issues, 1991 Review), 1992

もちろんこれらの各文献間ですべての見解が一致しているわけではないので、最終的にはISARとしての結論が述べられている。

### 第3章 環境及び財務パフォーマンスの統合：ベストプラクティス手法の概観 要約と結論

#### 第1部：環境及び財務パフォーマンスの統合

##### - 最新の理論と実践の概観

- ・ 環境パフォーマンス・コミュニケーションと伝統的な会計モデル
- ・ 最新の環境パフォーマンス手法の概観と財務との統合の試み
- ・ 環境パフォーマンス指標
- ・ 環境パフォーマンスと投資家
- ・ 要約と結論 - どうしたら伝統的なモデルを越えられるか

#### 第2部：情報源

- ・ 環境会計及び報告の最新事例

第3章では、伝統的な会計モデルの枠組みを超えて、鍵となる環境パフォーマンス指標を明らかにし、財務的パフォーマンスとの関係を検証することを試みている。具体的には環境パフォーマンスを測定し、伝達する最善の実務についてレビューし、そのような環境データが資本市場における投資の意思決定にどのように使われているのかを検証している。そして環境パフォーマンスが首尾一貫して有用な方法で報告されるように、環境パフォーマンス指標の改善を提案することで結論としている。

以上のように第1章から第3章まではいずれも環境会計に関係するが、第3章は環境パフォーマンスに関する章であるので、以下では貨幣単位についての環境会計に言及されている第1章の「ポジション・ペーパー」を中心として、第2章に言及されている環境コストや環境負債についての記載を適宜参照しながら、より詳細にその内容を検討していきたい。

#### ・ 環境コストと環境負債に関する会計の必要性と課題

UNCTAD報告は最初に環境会計の必要性について述べ、環境汚染などの問題が世界中で経済的、社会的、政治的な問題となっているので、環境会計・環境報告は、営利企業であろうと、非営利組織であろうと、あるいは政府組織であろうとますます関連が深くなってきているとしている。特に投資家や投資アドバイザーにとっては、企業の環境パフォーマンスがどのように財務的な健全性に影響し、そのような環境パフォーマンスに関連する財務的情報がどのように環境上のリスクとその管理状況の評価に役立つのかに関心があるという。また債権者も類似のニーズを持っているが、加えて担保の土地に関して汚染の修復をする責任が生じるかどうかの問題になるなどの指摘をしている。

そして冒頭の「概要と結論」の箇所で、環境会計に関して具体的に検討すべき課題が次のようにまとめられている。なおこれらの課題はいずれも当初、カナダ勅許会計士協会のポジション・ペーパーに含まれていたものである。

「環境コスト」の定義は何か。

環境コストを費用化、ないし資産化する時点はいつか。

環境分野において「債務」を構成するものは何か。

環境負債を認識する時点はいつか。

環境負債の測定はどのように行うか。

修復の回収の処理はどうするのか。

以下では、これらの課題について順にUNCTAD報告書の立場を見ていくことにしたい。

## ・環境コストの定義とその認識

### 1. 環境コストの定義

これは上に示した検討すべき課題のうち「環境コストの定義は何か」に対応している。UNCTAD報告では、「環境コストとは、環境に対する責任を取る方法として、企業の活動の環境への影響を管理するためにかかった、又はとる必要のあった対策コスト、ならびに企業の環境目標及び要求によって生じたその他のコストを意味する」と定義されている。環境コストには、環境への損害を防ぎ、減少し、改善するための追加的な、識別可能なコストのみが含まれるべきであるとし、たとえ環境の理由から閉鎖が生じても、エネルギーを保護するコストや閉鎖コストは環境コストから除外すべきであると述べている。

同報告では、企業は環境コストとして認識した項目を開示すべきであると述べられている。また環境コストはいろいろな場合に生じるとされ、会社に発生したコストは、企業の営業効率ばかりでなく環境効率を改善させるとしている。完全に環境目的のものだけを環境コストとするか、あるいは部分的に環境目的のコストも按分するかなど、環境コストに何を含めるかは判断を要する。しかしこの報告は既存の財務報告フレームワークの範囲内であるので、環境コストは、報告企業と他企業との間の取引から生じるような内部コストに限られ、大気汚染や水質汚濁の影響のような外部コストには拡張されないとしている。ただし規制その他によって新たに特定の行動をとる義務が生じ、従来外部コストであったものが内部コストに変化するということに留意すべきであるとも述べている。

環境コストが資産化され、他の資産の一部として含まれる時は、結合資産の損傷の有無をテストすべきである、としている。そして回復可能な金額まで適切に評価減すべきであるとしている、と言及している。

環境コストに関する報告書を公表した諸機関の間の主な相違点は、環境にする罰金、違約金や第三者への賠償を環境コストに含めるべきかどうかという点である、と述べている。そして妥協点としては、こうした項目を別のカテゴリーで区別することではないかとしている。何を環境コストに含めるかは、ある程度、判断に依存することも事実であり、各企業の選択によることになるが、企業は何を環境コストに含めたかについて簡単な説明を行うよう提案している。

## 2. 環境コストの資産計上

これは先に述べた検討すべき課題の「環境コストを費用化ないし資産化する時点はいつか」に対応している。基本的には環境コストは、最初に確認された期間に認識すべきである、と指摘している。資産としての認識基準に合致したなら、環境コストは資産計上され、当期から適切な将来の期間にわたって損益計算書上で償却されるが、そうでなければ、即時に損益計算書上で費用化されるべきである、と述べている。

そこで資産として認識するための基準が問題になるが、同報告書は、環境コストが下記の事項を通じて企業に流入する経済的便益に直接的、間接的に関わるなら、資産化すべきである、としている。

企業が保有する資産の能力の向上、安全性又は能率性の改善  
将来の活動の結果として起こり得る環境汚染の削減ないし防止  
環境の保全

このうちと の要件は、FASBのEITF (Emerging Issues Task Force) によるEITF90-8が規定する要件とほぼ同じである。ただしEITFでは第3の要件には「販売目的資産の売却準備のためのコスト」をあげており、この点は見解が分かれている。

一方CICAは、これとは異なるアプローチとして次の二つのアプローチをあげている。

将来便益増加アプローチ：そのコストが資産計上されるならば、環境コストは期待将来便益の増加をもたらさなければならないとされている。

将来便益の追加コストアプローチ：そのコストが資産計上されるならば、環境コストは将来の経済的な便益をもたらさなければならない。しかし、必ずしも将来の経済的な便益の増加をもたらす必要はないとされている。

同報告書の説明によれば、この二つのアプローチは新規の資産の取得に関しては同じ結果をもたらすが、既存資産に関連する追加支出に関しては結果が異なるという。 のアプローチでは追加支出が将来キャッシュフローの増加をもたらさなければ資産化することはできないが、 のアプローチでは追加支出によって将来キャッシュフローの増加までもたらすことは必要なく、改善された資産が引き続きキャッシュフローを生み続ければよいことになる。

なお資産として認識される環境コストが他の資産に関連している場合、その資産の重要な一部として含まれるべきであり、分離して認識されるべきではないとも述べられている。この例としては、それ自体が将来の経済的・環境的利益を生まない建物のアスベストの除去があげられると指摘している。アスベストの除去から利益を受けるのは建物であるので、アスベストの除去を独立した資産として認識することは不適切である、と述べている。

### ・環境負債の認識

これは先に述べた検討すべき課題の「環境分野において債務を構成するものは何か」と「環境負債を認識する時点はいつか」に関係している。環境負債は、通常、企業に環

境コストを生じさせるような債務がある場合に認識される、としている。

#### 1．環境負債の範囲

法的債務がある場合は当然環境負債を認識することになるが、環境負債の認識は法的義務に限られないとされている。むしろ環境の観点からは法的債務だけでは狭すぎ、債務の概念は法的債務を超えて拡張する必要があるとし、UNCTADの報告書は環境負債を生じさせる義務の範囲を次の三段階に分けて議論している。

##### (1) 法的な債務 (Legal obligation)

法的な債務とは、法令、規制または契約に基づく債務であるとしている。

##### (2) 推定債務 (Constructive obligation)

推定債務とは、特定の状況から生じ、あるいは推定される、法律で要求される以上の義務や、倫理上や道徳上の観点から生じる義務で、避けることのできないものをいうとされている。例えば企業の社会的評価に対する影響を配慮して、法規制よりも高い基準で汚染を浄化する経営方針を持っている場合などが該当する。ただしそのような状況で環境負債を認識する場合、その方針を対外的に公約するとともに、後日、単に実行できなくなったという理由で、いったん認識した環境負債を取り消すことはできないとしている。

##### (3) 衡平法上の債務 (Equitable obligation)

衡平法上の債務とは、倫理上や道徳上の債務をいうとされる。しかしこの衡平法上の債務の扱いについては、ISARの中でも議論があったという。一方の立場からは、衡平法上の債務は定義することが難しい上に、倫理上ないし道徳上の配慮に基づく推定債務に含まれていると解釈できるので、削除すべきだという見解が提出された。他方、衡平法上の債務のすべてが推定債務になるわけではないとの主張もあった。例えば多国籍企業はしばしば、先進国では法的債務として環境負債を認識するのに、規制の緩やかな発展途上国ではその種の債務を認識していないことがあるとし、衡平法上の債務という用語は報告せざるを得ない場合しか負債を計上しないという穴をふさぐ効果が期待できるという。結局、UNCTADの報告書では、本文では衡平法上の債務という言葉は登場しないが、推定債務の脚注として、倫理上ないし道徳上の配慮から生じる債務を衡平法上の債務と呼ばれることがあると言及されることになった。

#### 2．環境負債と偶発債務

発生の可能性が高く、金額が合理的に見積られる場合には、環境負債を認識するものとしている。発生の可能性が低いか、または金額を合理的に見積もることができない場合には、偶発債務とされる。環境負債の金額の見積りができない場合でも、環境負債が存在するという事実の開示が免除されるわけではないとし、その場合には財務諸表の注記として金額の見積りができないという事実をその理由と合わせて開示すべきであるとしている。

環境への損傷が自社の所有資産において生じている場合や、自社の活動によって他社の資産で生じていても修復の義務がない場合、財務諸表の注記として、または財務報告書の財務諸表以外の箇所で損傷の範囲を開示するかどうかを検討すべきであるとして

いる。特に、そのような損傷を将来修復しなければならなくなるという合理的な可能性がある場合には、偶発債務として開示すべきであるとしている。

図表1-1 環境負債の認識

| 環境負債<br>(広義) | 分類       | 要件                       | 開示方法  |
|--------------|----------|--------------------------|---|
|              | 環境負債(狭義) | 発生する可能性が高く、金額の合理的見積り可能   | 引当金<br>債務                                       |
|              | 偶発債務     | 発生かどうか不確実、又は金額の合理的見積りが困難 | 財務諸表の注記<br>(偶発事象の性質、可能性のある見積り損失額、又は見積りが不可能である旨) |

#### ・環境負債の測定

これは先に述べた環境会計において検討すべき課題の「環境負債の測定はどのように行うのか」に対応している。

環境負債の金額は、過去の取引や事象から生じる負債の総額であるべきであるとし、さまざまな不確定要因が存在するために予測が難しい場合でも、最も可能性の高い見積りを示すべきであるとしている。またどのようにしてその見積りに至ったかの詳細を、財務諸表の注記の中で開示すべきであるとしている。負債の実際金額を見積もることが難しい場合でも、通常は、起こり得る損失の範囲を見積もることは可能であるとし、その中で最善の見積りを行うとしている。最善の見積りが難しい場合には、少なくとも最小限の見積りを認識する。先に述べたとおり、見積りができない場合にはその事実と理由を開示するものとしている。

将来の現場の修復、又は閉鎖と除去、廃止コストなどで、実際に支出するまでに長期間あるような環境負債を認識する際に、どのような方法を適用すべきかについては議論がわかれたといい、将来のコストの全額を直ちに引き当てるべきか、又は操業期間にわたって段階的に引き当てるべきかについての議論が中心になったという。これに関する代表的な方法として以下の3つがあげられている。

##### 1. 現在原価アプローチ (Current cost approach)

現時点で存在する条件と法的要求事項をもとに修復、閉鎖、移動などのコストを見積もり(現在原価の見積り)、これを環境負債とする。言い換えれば、今期に環境修復活動を行うと仮定した場合に予想されるコストを、環境負債の金額とする方法である。

##### 2. 現在価値アプローチ (Present value approach)

債務を履行するために必要になると予想される将来のキャッシュフローを現在価値を割り引いて、環境負債の金額とする。元になる将来のキャッシュフローを現時点で存在する条件と法的要求事項を元に見積もる方法(現在原価の見積り)と、将来の技術や法

規制等の変化を織り込んで見積もる方法が考えられるが、ここでは前者を前提にしている。すなわちこれは、現在原価見積りに基づく現在原価アプローチである。

### 3. 期待支出アプローチ (Providing for the anticipated expenditures over the life of the related operations)

現時点で必要とされる金額よりもむしろ、関連する活動の全期間にわたって最終的に必要になると予想されるキャッシュフローを元にした期待支出額を引き当てる方法。

このうち、現在価値アプローチには貨幣の時間価値や、将来の予想キャッシュフローの金額とタイミングを左右する要因などの追加的な情報を必要とするので、不確実性が高い。そのため I S A R の委員の中には、現在価値アプローチよりも、将来事象の不確実な予想を必要としない現在原価アプローチの方が信頼性が高いとする意見もあったという。一方、環境負債を認識する時点と実際の支出とが離れるほど、現在原価アプローチの意思決定への有用性は低下するとの見解もあった。結局 I S A R は、すぐには支出されない環境負債の認識に関しては、現在原価見積りに基づく現在価値アプローチを推奨するが、現在原価の総額で測定することも容認できるとし、例えば掘削現場や原子力発電などの長期間にわたる廃止コストに関しては、現在原価ではなく期待将来支出で測定することも容認できるとしている。

#### ・回収金額の認識

これは最初に述べた環境会計において検討すべき課題の「修復の回収の処理はどうか」に対応している。

第三者から期待される回収金額は、それを相殺する法的な権利がない限り、環境負債と相殺してはならず、資産として区分して会計処理すべきであるとしている。また法的権利に基づいて相殺処理する場合でも、環境負債と回収金額の双方の総額をディスクローズすべきであるとしている。

予想される関連する資産の売却や残存価値も、環境負債と相殺してはならないとしている。それらは通常、資産の減価償却の際に考慮されているはずなので、環境負債を減額してしまったら二重計算になると述べている。

#### ・開示

環境コストと環境負債に関連する情報の開示は、財務諸表に含まれる項目目を明瞭にし、追加的な説明を提供する上で重要であるとし、財務諸表本体、財務諸表の注記、財務報告書の財務諸表以外の箇所などでの開示を求めている。開示するかどうかは重要性の基準によるが、単に金額的な重要性だけでなく、項目の内容の重要性を考慮すべきであるとしている。なお U N C T A D 報告書第 2 章の付属書として掲載されている各国の研究報告及び会計基準における開示関連事項を、参考として表 1-2 に示している。

##### 1. 環境コストの開示

環境コストについては、まず企業が環境コストとして認識している項目の種類は開示すべきであると述べている。環境コストはいろいろな場合に生じ、環境効率だけでなく

業務効率をも改善することが多いが、完全に環境目的のものだけを環境コストとするか、部分的に環境目的のコストも含むかは、企業の判断による。それゆえ何が環境コストに含まれているのかを開示する必要があるというのである。

収益に賦課された環境コストと資産化された環境コストの金額は、財務諸表の注記として開示すべきであるとしている。過去の環境汚染などに起因する罰金や損害賠償などは、企業にとって何の収益も便益も生まず、他の環境コストとはタイプが異なるので、他の環境コストとは区別して開示すべきであるとしている。また異常項目として記録された環境コストも、別を開示すべきであるとしている。

## 2．環境負債の開示

環境負債は貸借対照表又は財務諸表の注記に区別して開示すべきであるとしている。それは、情報の利用者が企業の将来の財政状態を評価するのに有用だからである。また現在価値アプローチや現在原価アプローチなどによる環境負債の測定に使われた基礎も開示すべきであるという。

重要な環境負債については、その内容についての簡単な説明と、支払の時期や期間に関する全般的な指標も開示すべきであり、負債の金額や支払の時期に関して重要な不確実性がある場合には、その事実も開示しなければならないとしている。

## 3．会計方針の開示

環境負債と環境コストに関わる会計方針は開示すべきであると述べている。

表 1-2 主な研究報告及び会計基準における環境会計情報の開示要求事項

|       | ISAR        | EAAF                              | US-FASB        | UK-ASB   | AICPA                     | CICA                  |
|-------|-------------|-----------------------------------|----------------|--|---------------------------|-----------------------|
| 一般事項  |             | 財務諸表に重要な影響を与える場合にのみ開示             | 資産撤去債務に係る一般的事項 | 重要な債務の分類について債務の性質、支払い時期、金額、金額が現在価値による場合はその旨、割引率を開示 |                           |                       |
| 環境コスト | 重要な当期の環境対策費 | 費用化した環境支出額、罰金や損害賠償金を含む環境関連コストの額を追 |                |  | 環境賠償に係る偶発損失、合理的可能性がある偶発損失 | 環境に係る資産の償却費を除き財務諸表で開示 |

|            |                                   |                                |                                      |                                   |                                     |  |
|------------|-----------------------------------|--------------------------------|--------------------------------------|-----------------------------------|-------------------------------------|--|
|            |                                   | 加情報として注記                       |                                      |                                   |                                     |  |
| 環境資産       | 環境対策に係る重要な投資                      |                                | 資産撤去債務に関する長期債務を履行するための資産の評価          |                                   |                                     | 環境に係る取得額が重要な場合、その性質及び金額を財務諸表で開示                |
| 環境負債（偶発債務） | 負債、引当金及び準備金の繰入額と残高、見積りによる偶発債務     | 環境引当金は、「その他の引当金」で表示し、重要な場合には注記 | 資産撤去債務に係る負債の評価方法（見積りなど）、資産撤去債務の重要な変動 | 引当金の使用は当初の設定目的に限る。引当金は目的ごとに区分して開示 |                                     | 環境負債は重要な場合、区別して開示                              |
| 回収可能額      |                                   |                                |                                      |                                   | 環境賠償債務に関する第三者からの回収額                 | 環境負債総額と回収可能額を区別して開示                            |
| 会計方針       | 負債及び引当金の計上方法、災害に対する準備金の設定、偶発債務の開示 |                                | 資金積立方針                               |                                   | 環境賠償負債の測定、債務を認識することになった事象、回収額の認識基準、 | 環境コストの定義、環境コストの費用化・資産化の基準、環境コストの償却方法、環境負債の認識基準 |

（注）この表はUNCTAD報告書の第2章付属書1（Appendix 1）の記述を要約したものである。表で取り上げた文書の原典は、次のとおりである。

ISAR： ISAR conclusions on accounting and reporting by transnational corporations  
（多国籍企業による会計と報告に関する ISAR の結論）

EAAF： Environmental Issues in Financial Reporting（財務報告における環境問題）

FASB： Exposure Draft, Accounting for Certain Liabilities Related to Closure or Removal of Long-Lived Assets（長期性資産の閉鎖・移転に関する負債の会計に係る公開草案）

UK-ASB： Discussion Paper on Provisions（引当金に関するディスカッション・ペーパー）

AICPA： Statement of Position 96-1 Environmental Remediation Liabilities（環境修

復負債に関する原則 96-1

CICA: Environmental Costs and Liabilities : Accounting and Financial Reporting Issues (環境コストと環境負債：会計と財務報告に関する論点)

## 第2章 ACCA (イギリス勅許会計士協会) 報告の主な論点

### ・ACCA報告の概要と構成

ACCAが1999年8月付で発行した報告書「企業の報告書と計算書類における環境支出 (Environmental Expenditure in Corporate Reports and Accounts)」は、環境支出(資本的支出を含む)に関する企業の情報開示の要求事項を拡大する可能性の検討に関心を持つ欧州委員会のDG (環境・原子力安全・民事保全担当)及びDG (内部市場・財務サービス担当)に対して、現状を分析するとともに欧州委員会がとるべき方策を提言する目的で作成された。現状分析は、企業の環境報告書及びアニュアルレポートを対象に行なわれている。会計処理に関する言及は少なく、主に開示に焦点があたっており、財務報告書と環境報告書を同時に射程に入れて記述されているが、開示の問題を検討する上で示唆に富む内容となっている。また1999年3月に日本の環境庁(現環境省)が発表した「環境会計ガイドライン中間取りまとめ」の影響も大きく受けている。本報告書の構成は、以下のとおりである。

#### 要約

- 第1章 はじめに
- 第2章 ステイクホルダー社会
- 第3章 アニュアルレポート
- 第4章 企業環境報告書
- 第5章 環境財務データ開示の問題
- 第6章 結論及び提案

### ・各章の主な内容

第1章・第2章では、環境コスト情報開示に関する背景資料を提示し、第3章・第4章は、イギリスの開示実務をまとめている。その上で第5章で環境コスト情報開示に関わる論点を検討し、第6章で結論及び欧州委員会への提案をまとめている。第5章で検討された論点のうち、本答申の論点に関わるものについては次項で詳しく紹介する。それ以外の各章の主な内容は以下のとおりである。

#### 第1章 はじめに

- 1.1 企業環境報告書における環境支出
- 1.2 環境支出を把握する場合
- 1.3 環境支出と伝統的会計

第1章では、企業の環境報告書において環境支出の開示が関心事の一つとなっているこ

と、このような開示をアニュアルレポートや財務諸表に含めることにも関心が高まっていることが高まってきていることを指摘し、環境コスト情報の開示について見解を発表した「唯一の環境規制当局の見解」として、日本の環境庁の「環境会計ガイドライン中間とりまとめ」を引用している。

## 第2章 ステイクホルダー社会

- 2.1 ステイクホルダーによる情報の利用
- 2.2 ステイクホルダーとは誰か
- 2.3 企業環境報告書における財務指標
- 2.4 アニュアルレポートにおける財務指標
- 2.5 改善された財務報告のための要求事項

第2章では、投資家・株主、銀行・債権者、政府・規制機関、NGO・圧力団体、地域社会・従業員・一般というステイクホルダーがそれぞれどのような情報開示要求を持っているかを示した上で、アニュアルレポートでは、財務的に重要性がない限り環境コストの分離開示は要求されず、開示が要求される偶発債務や特別項目についても認識・測定・開示に関する指針が発行されていないため、環境関連の情報開示を行う企業が必ずしも同じ会計方針・測定の方針を採用しているとは限らず、情報開示の比較可能性が阻害され、ステイクホルダーの混乱を招いていると述べている。環境報告書については、五つの財務的指標を開示すべき項目として挙げた SustainAbility/UNEP の報告書を紹介している。

## 第3章 アニュアルレポート

- 3.1 アニュアルレポートでは現在何が開示されているか
- 3.2 アニュアルレポートでは環境財務データはどう開示されているか

第3章では、イギリスの大手350社の開示状況調査結果と5社の開示事例を紹介している。

## 第4章 企業環境報告書

- 4.1 企業環境報告書では現在何が開示されているか
- 4.2 企業環境報告書では環境財務データはどう開示されているか

第4章「企業環境報告書」では、前章と同様、大手350社の開示状況の調査結果と8社の開示事例を紹介している。

## 第5章 環境財務データ開示の問題

- 5.1 標準化の問題：定義
  - 5.1.1 なぜ定義が必要か
  - 5.1.2 何を定義する必要があるか
  - 5.1.3 環境コスト一般
  - 5.1.4 日本の環境庁の環境コストへのアプローチ
  - 5.1.5 環境ベネフィット
  - 5.1.6 環境負債・引当金
- 5.2 環境パフォーマンス指標
- 5.3 伝統的会計の問題：重要性の原則の適用

#### 5.4 知覚の問題：環境財務情報開示の解釈

第5章では、まず、環境関連の財務的定量項目の中で、開示すべき項目として広く受け入れられているもの（グループA）として以下を挙げている。

- ・ 長期資産の解体（原油採掘設備、原子力発電所など）や土地回復（鉱業・採掘）に関する長期負債
- ・ 汚染された土地の修復引当金
- ・ 環境事故に関わる偶発債務
- ・ 損傷資産の簿価の切り下げ
- ・ 環境修復活動のための特別支出

一方、開示の必要性についての合意が前者ほど得られていない項目（グループB）として、以下を挙げている。

- ・ 環境運転コスト
- ・ 環境に向けられた研究開発活動費
- ・ 環境資産のコスト
- ・ 環境罰金・科料（劣悪な環境パフォーマンスや環境規制違反に関するもの）
- ・ 環境税・賦課金
- ・ 売買可能な汚染許可権に関するコスト・ベネフィット
- ・ 環境のための活動から生じる環境ベネフィット

グループAの項目については、既存の財務報告基準でカバーされており、その金額は十分に重要性があると報告主体や監査人が考える場合には分離開示されるはずであるが、第3章の調査結果を見る限り、楽観できず、これらの項目については、重要性の概念の厳格な適用が透明性の向上を阻害している、と述べている。

グループBの項目については、現在何ら基準がなく、一般に合意された定義も、広く受け入れられた認識・測定規準も、どんな場合に開示すべきかの指針も提供されていない、と述べている。

以上の分類を示した上で、定義付けの必要性を論じ、環境コスト、環境ベネフィット、環境負債、環境パフォーマンス指標、重要性の原則、環境財務情報の解釈の問題を検討している。このうち、本答申のテーマに関連する点は次項以下で別途詳しく紹介する。

最後に第6章「結論及び提案」では、「我々の結論は、財務諸表の利用者からの環境データへの要求は満たされていないとする強力な証拠があるということだ」と述べた上で、次に示す五つの事項をあげ、「欧州委員会は以下を行うべきだと我々は信じる」と結んでいる。

- (a) 何が環境コスト・支出を構成するか、について、正式に定義する
- (b) 日本の環境庁の例にならい、正式なコスト算定・報告フレームワークを開発する
- (c) 「アニュアルレポートのための環境報告フレームワーク」(ISAR1998)の各要素(表2-1参照)のうち、どれを強制的開示事項とすべきかについて、さまざまな利害関係団体と正式な協議を行う
- (d) 環境ベネフィット(あるいは経済的利益)の概念及びそれらがどの程度財務的に定量化できるかについて、十分に検討する実務的研究を行う

(e)環境コスト・ベネフィットの開示に関連して重要性原則を却下し、環境・社会・倫理・サステナビリティという一連の問題に適用できる公益概念で代替する可能性を検討する

表 2-1 アニュアルレポートのための環境報告フレームワーク

| AR 要素     | 推奨される開示   |
|-----------|---|
| 最高経営者の報告  | <ul style="list-style-type: none"> <li>・継続的な環境改善への全社的コミットメント</li> <li>・前回レポート以降の重要な改善</li> </ul>  |
| ビジネスセグメント | <ul style="list-style-type: none"> <li>・セグメント毎の環境パフォーマンスデータ(下記の環境レビューで提供されない場合)</li> <li>・主要分野における前回レポート以降の改善</li> </ul>  |
| 環境レビュー    | <ul style="list-style-type: none"> <li>・レビューの範囲</li> <li>・企業環境方針</li> <li>・全世界での法規遵守の程度</li> <li>・企業が直面する主要な環境問題</li> <li>・組織的責任</li> <li>・環境マネジメントシステム及び国際規格(ECC/ISO/EMAS)についての記述</li> <li>・セグメント別のパフォーマンスデータ: エネルギー使用、資材使用、排出(CO2、Nox、SO2、CFC等)、廃棄物処理</li> <li>・業界で合意された環境パフォーマンス指標(環境効率に基づく環境パフォーマンス指標を含む)など業界特有のデータ</li> <li>・環境コストに関する財務データ(エネルギー、廃棄物、修復、人材、例外的な負担・簿価引下、罰金・科料、支払環境税、資本的投資)</li> <li>・環境のための取組みから生じる節約・ベネフィットの財務的推定額</li> <li>・他の環境報告書とのクロス・レファレンス</li> <li>・独立した検証ステートメント</li> </ul> |
| 業務・財務レビュー | <ul style="list-style-type: none"> <li>・企業が短期・中期に直面する主要な環境問題及びそれに対する計画</li> <li>・将来の法的要求事項から求められる変更に対する進捗</li> <li>・環境支出の実際の水準及び予測水準</li> <li>・係争中の法的事項</li> </ul>  |
| 取締役報告     | <ul style="list-style-type: none"> <li>・環境方針(他の箇所で提供されていない場合)</li> </ul>  |
| 会計方針・開示   | <ul style="list-style-type: none"> <li>・引当金・偶発債務の推定</li> <li>・資本化についての方針</li> <li>・減損についての方針</li> <li>・解体・土地修復についての方針</li> <li>・減価償却についての方針</li> </ul>  |
| 損益計算書     | <ul style="list-style-type: none"> <li>・例外的な環境負担金(例: 修復、解体、減損に係る負担金)</li> <li>・他の環境コスト・ベネフィット(上記の環境レビューで開示されていない場合)</li> </ul>  |
| 貸借対照表     | <ul style="list-style-type: none"> <li>・環境引当金</li> <li>・解体引当金</li> <li>・資産計上された環境コスト</li> <li>・期待される回収額</li> </ul>  |
| 注         | <ul style="list-style-type: none"> <li>・偶発環境債務(説明を加える)</li> </ul>   |
| その他       | 要約財務諸表に環境データを入れることもできる。   |

出典: 本研究報告第1章で取り上げたUNCTAD, International Accounting and

Reporting Issues 1998 Review, P.104 に掲載され、A C C A ,Environmental Expenditure in Corporate Reports and Accountants, P.27 に再録されたものである。

#### ・ 現在までの環境関連支出の問題

本報告書では、5.1.3「環境コスト一般」において、一般に知られているいくつかの環境コスト・支出の定義を参照した上で、環境支出を(1)資本的(あるいは長期的)性質を持つ当年度支出、(2)研究開発費、遵守・監視コスト、修復コストを含む当年度運転支出、(3)罰金・料料の当年度支出(過去の劣悪な環境パフォーマンスの結果として生じたコスト)に分類している。そして、少なくとも、この3種類を別々に開示すべきだという見解を示している。

資本的支出については、環境インパクトの削減のみを目的としたコストと複合的な目的を持つコストに分け、後者の場合の配分に関して、I C A E W (イングランド・ウェールズ勅許会計士協会) E P A (アメリカ環境保護庁) 日本の環境省の見解を紹介し、「ステイクホルダーの視点からは、開示された配分額を明確にすることが、理解の向上・勘定の明確化に不可欠である」と述べている。

この後、5.1.4「日本の環境庁の環境コストに対するアプローチ」として、環境省の「ガイドライン(中間取りまとめ)」の環境コストの考え方を紹介している。そして、この環境省アプローチで集計した後に、運転経費、資本的支出、罰金に再分類することも可能であると述べている。

#### ・ 将来の環境関連支出の問題

5.1.6「環境負債・引当金」では、二つのアカウントビリティの問題を指摘している。一つは、集計の問題であり、「企業の負債は通常、個々にではなく合計値で開示されている。負債を細分化することで、ステイクホルダーはその勘定をより十分に分析し、企業の環境負債の大きさを知ることができるようになる」と述べている。「第2の問題は重要性の問題である」と述べているが、この項ではこれ以上の記述はなく、重要性の問題は5.3で検討されている。5.3の内容については次項で紹介する。

#### ・ 開示の問題

前2項で紹介した箇所でも、開示の問題への言及はあったが、より開示に特化した論点を検討した箇所として、5.3「伝統的会計問題：重要性の原則の適用」と5.4「知覚の問題：環境財務情報開示の解釈」がある。

5.3「伝統的会計問題：重要性の原則の適用」では、まず「財務的に重大(significant)―通常は利益又は売上との比率からみて―でない限り、そのデータは分離開示されない(利益や財務状態を判断する目的で他のデータとともに認識され集計されるものの)」という現状認識に立ち、「環境に関して、重要性原則の主たる欠点は、環境支出の情報が分離開示を要求される水準に達することはめったにないということだ」と述べている。そして「環境

の意味での重大性は財務的的重大性（重要性）とは基本的に異なる。精緻なバランスを保つ生態系は、誤って排出された少量の化学物質によって混乱に悩まされ得る。量は少なくとも結果としての環境影響は非常に破壊的である。同じことが環境支出に対してもいえる」と述べている。

そして、F E E（欧州会計士連盟）の環境タスクフォースが重要性について検討とした内容に触れ、「環境報告のための一般に受け入れられたフレームワークに向けて」（FEE1999年）の該当箇所を引用している。その中では、上記と同様、通常は売上高等に対する比率によって重要性が判断されている現状を指摘した上で、「環境報告という状況における重要性概念の適用は財務報告よりも複雑で、項目あるいは事象の（規模のみならず）性質や状況に大きく依存する」と述べ、「その上、あるユーザー・グループが重要と考えるものは他のグループの見解と異なるかもしれない」と述べ、報告書の利用者によって重要性の判断に違いが生じ得ることを指摘している。

そして本報告書は、会社法において、金額が重大でなくても、その情報を開示することが一般の利益（public interest）となる場合には情報開示が要求されることに触れ、「役員報酬や寄付額のような問題は、この一般の利益という要求により開示される」と述べ、したがって、環境支出データは、現状では金額的重要性がない場合でも、それを情報開示することが一般の利益となるので開示すべきだという主張が成り立つと展開する。開示される数値としては、「罰金・料料、税金・賦課金、環境コスト・節約額が含まれ得る」としている。

そして、「代替的アプローチは、財務的な環境パフォーマンス指標を用いて任意に環境支出情報を開示することである」と述べ、その例として、重要性のない項目、コストの内訳、罰金・税金の分離開示を挙げている。そして、「既にこれを始めている企業もある。（中略）しかし、多くの企業は、法的な要求以上のことをしない」と述べ、その理由として、1. 企業秘密、2. データのあいまいさ、3. 認識の相違を挙げ、次項に続けている。

5.4「知覚の問題：環境財務情報開示の解釈」では、環境支出が高い場合・低い場合それぞれについて肯定的な解釈、否定的な解釈の両方があり得ることを示し、任意に開示されたデータに対するステイクホルダーの誤った解釈を回避するための方法として、1. 財務数値の生データには、重大な年次変化についての説明を付記する、2. 支出の経年記録を示す、3. 環境パフォーマンスの測定尺度を示す、4. 財務支出と環境的結果の関係についての自身の解釈を説明する、5. (1) 環境パフォーマンスに関する支出と、(2) 改善された損益インパクトに対する改善された環境パフォーマンスの間の関係を示すエコ効率指標を含める、という5点を推奨している。

### 第3章 土壌汚染問題からみた環境会計の課題

#### ・アメリカにおけるスーパーファンド法と関連する開示例

ここまで財務報告書の枠内における環境会計について、海外の代表的な研究報告を検討してきた。それでは環境関連事象は、実際には財務報告書の中でどのように扱われている

なのであろうか。アニュアルレポートにおける開示例を見てみると、アメリカではスーパーファンド法の影響もあり環境関連の負債について下記のような記述の例がある。

#### IBM の事例

##### 注記 M . その他の負債及び環境浄化

当社は、主に予防を目的とした広範囲に及ぶ内部環境保護プログラムを実施している。これらの継続プログラムに係る費用については発生時に計上されている。

当社は、環境アセスメント及び環境浄化に継続的に参加している。その対象地域は、当社が現在操業中の施設及び以前所有していた施設、スーパーファンド対象地域を含む。当社は、浄化費用を負担することが確実となり、その費用を合理的に見積もることが可能となった時点で、環境回復費用を環境関連債務として引当計上している。施設閉鎖後の活動（化学物質貯蔵所の撤去及び環境復旧や監視等）に関連する環境費用の見積り額は、施設の閉鎖が決定された段階で引当計上されている。1999年及び1998年12月31日現在の引当計上額の合計（保険による補填の実績額又は見込み額は反映していない）は、それぞれ240百万ドルと238百万ドルであった。

当社の責任の割合も必要な浄化範囲も特定されておらず、現在調査の予備段階にある場所は、引当計上の対象にならない。見積環境関連費用は、当社の将来における財政状態及び経営成績に重要な影響を与えるものではないと見込まれる。しかし、環境浄化プログラムの期間が長期化していること及び環境対策規制の変化のため、将来の費用の見積りは変動の可能性がある。

スーパーファンド法は、過去の土壌汚染の浄化を義務付ける法律である。ある事件を契機に地下水汚染や土壌汚染が社会問題となり、アメリカ環境保護庁（EPA）が全米で調査を行った結果、環境汚染を及ぼす恐れのある廃棄物処分地が3万箇所から5万箇所あることが確認された。この浄化費用に当てるため、スーパーファンドと呼ばれる信託基金が設立された。スーパーファンド法は、有害物質によって汚染されている敷地（サイト）を発見した場合、汚染者負担の原則に基づき、汚染場所の浄化費用を有害物質に関与したすべてのPRP（Potential Responsible Parties：潜在的責任当事者）に負担させること、更にPRPが特定できない場合や特定できても浄化費用を負担する賠償能力が無い場合に、この基金を使って汚染サイトの浄化作業や改善措置を進めることを定めたものである。PRPの対象となるのは、現在の所有者、管理者、有害物質が処分された当時の施設所有者、管理者、有害物質発生者、有害物質の廃棄場への輸送者となっており、広範囲にわたる。しかもスーパーファンド法は、厳格責任、連帯責任、遡及効（当時合法的であったとしても、遡及する）という特徴を持つ。このような厳しい法律の存在が、財務報告書で環境関連情報を開示することの現実的な必要を生んでいる。

#### ・我が国における土壌汚染に関する法規制の動向

最近、我が国においても地方自治体で土壌汚染に関連する条例を策定する動きが見られるようになってきた。

神奈川県秦野市では、平成元年の名水「弘法の清水」の汚染報道を契機に、平成5年に「地下水汚染の防止及び浄化に関する条例」を制定し、汚染原因者による汚染地の調査及

び浄化を進めている。社名の公表や罰則などの規定があり日本版スーパーファンド法として有名となった。

また、千葉県市川市も平成 11 年に土壤汚染に関する規定や違反者に対する罰則を盛りこんだ「市川市環境保全条例」を施行した。更に東京都でも公害防止条例を 30 年ぶりに大改正し、「環境確保例（都民の健康と安全を確保する環境に関する条例）」と名称も改めて 2001 年 4 月から施行した際、土壤・地下水汚染の防止条項が加えられた。その内容は、有害物質を扱っていたり、過去に取り扱ったことがある事業者に対し、工場などの廃止の際に土壤・地下水汚染状況を調査し、知事に届け出ることを義務付けるもので、一定の処理基準を超えている場合には、汚染の拡散防止の措置を講じなければならない。また、有害物質を取り扱っていなくても、一定面積以上の土地の開発行為等を行う際には、過去のその土地の利用履歴などを調査して知事に届け出、汚染拡散を防止することが義務付けられている。

このように、我が国ではアメリカのスーパーファンド法のような連邦法にあたる国の法律はないが、先進自治体では独自の条例策定の動きが活発化している。環境省の調査によると、全国 44 万個所の汚染箇所が存在し、60 兆円規模の汚染浄化費用が予想されるといふ。そのような状況の下で、企業の側でも法改正等に先行して土壤、水質の汚染調査を開始し、実態の把握が行われ始めている。

## ・我が国における土壤汚染問題の開示の現状と環境会計上の課題

### 1．環境報告書における開示

それでは我が国企業の環境会計では、これらの問題はどのように扱われているのだろうか。まず我が国で主流となっている環境報告書での環境会計に関して、開示の現状を見ていくことにしたい。現在我が国では、300 社を超える企業で環境報告書が作成され、公表されている。またそのうち 100 社を超える企業がここ 2 年間に環境会計情報を掲載している。環境省のガイドラインでは環境保全コストの一環として環境損傷コストの項目が設定されているので、土壤汚染に関わるコストがあれば、この環境損傷コストに該当するものと考えられる。2000 年 3 月期までを対象年度とする環境報告書で入手可能な 147 社の環境報告書での開示状況は以下のとおりである。

(1)対象とした環境報告書の発行企業 147 社

(2)環境報告書に土壤・地下水汚染の記載があり、かつ環境会計上で

環境損傷コストの記載があった企業 14 社

|  |
|--|
| セイコーエプソン(株)、(株)東芝、コニカ(株)、三菱電機株、松下電器産業(株)<br>富士通(株)、(株)小松製作所、富士ゼロックス(株)、日本電気株<br>ティーディーケイ(株)、松下電工(株)、シャープ(株)、(株)リコー、ミノルタ(株) |
|--|

(3)環境報告書上で土壌・地下水汚染の記載のみがあった企業 5社

|  |
|--|
| パイオニア(株)、オムロン(株)、旭化成工業(株)、<br>キリンビール(株) (汚染無しの記載)、サッポロビール(株) (汚染無しの記載) |
|--|

(4)環境会計上で環境損傷コストの開示のみがあった企業 3社

|                        |
|------------------------|
| ソニー(株)、キヤノン(株)、横河電機(株) |
|------------------------|

(5)開示の具体的内容

さらに、以上で検討した企業のうち、環境報告書に土壌・地下水汚染の記載があり、環境会計上も環境損傷コストの開示をしている 14 社について、開示された内容を要約して示せば、以下のとおりである。

表 3-1 土壌・地下水汚染に関する我が国企業の開示内容

| 企業名       | 環境報告書における記載   |   |
|-----------|---|---|
|           | 環境会計上の環境損傷コストの記載  | その他の土壌・地下水汚染の記載   |
| セイコーエプソン  | <ul style="list-style-type: none"> <li>土壌・地下水汚染浄化等費用(5.9億円) 投資(7.2億円)</li> <li>費用の計上基準の記載有</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>塩素系有機溶剤による土壌・地下水汚染の状況につき記載(1ページ)</li> <li>1999年度環境保全活動の総括にも記載有り</li> </ul> |
| 松下電器産業(株) | <ul style="list-style-type: none"> <li></li> </ul>  |   |
| 東芝        | <ul style="list-style-type: none"> <li>土壌汚染修復等の費用(11.04億円) 投資(4億円)</li> </ul>                         | <ul style="list-style-type: none"> <li>塩素系有機溶剤による地下水汚染の状況に付き記載(2ページ)</li> </ul>                                   |
| コニカ       | <ul style="list-style-type: none"> <li>環境修復費用(1.17億円)</li> </ul>                                      | <ul style="list-style-type: none"> <li>塩素系有機溶剤による土壌・地下水汚染への対応として記載(0.5ページ)</li> <li>環境中期計画の項目として記載有</li> </ul>    |
| 三菱電機      | <ul style="list-style-type: none"> <li>土壌、地下水汚染浄化のための費用(2億円) 投資(6.8億円)</li> </ul>                     | <ul style="list-style-type: none"> <li>地下水問題への取組みを記載(1ページ)</li> </ul>   |
| 富士通       | <ul style="list-style-type: none"> <li>地下水汚染対策などの環境リスク対応費用(10億円)</li> </ul>                           | <ul style="list-style-type: none"> <li>土壌、地下水への取組みを記載(0.3ページ)</li> </ul>  |
| 小松製作所     | <ul style="list-style-type: none"> <li>土壌、地下水汚染に関する調査、対策費用(1.03億円) 地下水浄化装置投資(0.55億円)</li> </ul>       | <ul style="list-style-type: none"> <li>業務(浄化技術)に絡めて記載有り(合計0.7ページ)</li> </ul>                                      |

|          |                             |  |
|----------|-----------------------------|--|
| 富士ゼロックス  | ・ 土壌改善活動他費用（1億円）投資（2.5億円）   | ・ 土壌、地下水の浄化に関する記載（0.7ページ）<br>・ 各事業所別環境パフォーマンス実績において土壌汚染の項目有り |
| 日本電気     | ・ 環境損傷に対応する費用（0.2億円）        | ・ 重金属や塩素系有機溶剤による土壌・地下水汚染への対応を記載（0.2ページ）                      |
| ティーディーケー | ・ 土壌汚染防止費（0.22億円）投資（0.05億円） | ・ 土壌浄化対策に関する記載（0.3ページ）                                       |
| 松下電工     | ・ 環境修復費用（1.2億円）投資（0.8億円）    | ・ 土壌、地下水調査結果（0.5ページ）   |
| シャープ     | ・ 環境損傷コスト（3億円）              | ・ 土壌、地下水汚染への対応（0.5ページ）                                       |
| リコー      | ・ 環境損傷コスト（1.3億円）            | ・ 土壌の調査等の記載（0.8ページ）  |
| ミノルタ     | ・ 環境調査、修復費用（1.3億円）投資（1.7億円） | ・ 土壌、地下水問題対応（0.25ページ）  |

例えば、1999年に富士ゼロックスが公表した1998年版の環境報告書には、ある事業所で見つかった土壌汚染の実態とその対応策が詳細に記述されている。同社は土壌汚染の調査の結果をふまえて1998年度より浄化作業を行っており、2001年に作業完了予定とのことである。当時の環境報告書上で1999年の時点で浄化作業に15億円、浄化作業に伴って生じる生産ラインの移設等に15億円、合計30億円の費用がかかるとの見積りが示されている。そして表3-1に示したように、2000年に公表された環境報告書では、土壌改善活動他の費用として約1億円、関連する設備投資として2.5億円という数字が開示されている。これらの費用は、同社の利益（1998年経常利益431億円）と比較しても決して少額とはいえない。同社によれば、アメリカの専門機関に環境・健康への影響評価を依頼した結果、「地下水浸透による疾病の危険は極めて低い」との結論を得ており、法的な浄化義務はなく、また近隣、生態系への影響はないとの結論を得たが、地域住民に対する企業の社会的な責任を自覚して、また同社の環境基本方針から自主的な取り組みとしておこなっているとのことである。

また上記の環境報告書の例からは離れるが、建設現場で土壌汚染が発見されたことがきっかけとなり、2000年3月、大阪府豊中市で建設中のマンションを取り壊す工事が行われた。この例は土壌汚染が明らかになれば、土地の価額（資産価値）にも影響を及ぼすことを示唆している。したがって数年後に導入が予定されている減損会計の視点からも土壌汚染の問題は無視できないものとなっている。

このようにある種の環境問題の存在は、企業の財政状態や経営成績に重要な影響を及ぼす可能性がある。表3-1に示すように、それは必ずしも少数の例外的な企業の問題というわけではない。しかも環境報告書の作成や環境会計の公表は義務ではないの

で、ここであげた企業以外にも同様の問題が存在する可能性もある。ここに、従来我が国では独自に展開してきた環境会計が財務会計と結びつく接点があり、財務報告書の枠組み内での環境会計を検討する意味もあるといえるであろう。

## 2. 有価証券報告書での開示

それでは有価証券報告書での開示はどうなっているのでしょうか。第1章で検討したような財務報告書における環境コストと環境負債の問題は、我が国では有価証券報告書に該当する議論である。

そこで、環境報告書に土壌・地下水汚染の記載があり、かつ環境会計上で環境損傷コストを開示しているとして表3-1で取り上げた企業14社について、有価証券報告書の記載を確認した。その結果、特別損失、引当金、未払金、土地等の評価、重要な会計方針、偶発債務の範囲では、関連情報の記載はなかった。つまり環境報告書からは土壌・地下水汚染の存在を読みとることができるが、財務諸表からはそれらは読みとれないということである。

しかし一方で、環境報告書は作成していないため環境会計での開示はなされていないが、有価証券報告書で当期費用や引当金を開示している例も散見される。開示の問題については第6章で改めて取り上げるが、ここで一例をあげれば、特別損失に環境関連費用を計上し、その内容を注記している日本化学工業株式会社の例がある。

日本化学工業株式会社 98年3月期有価証券報告書(単位:千円)

### 損益計算書

#### 特別損失

|       |         |
|-------|---------|
| 環境整備費 | 136,718 |
|-------|---------|

#### 注記事項(損益計算書関係)

##### 5. 環境整備費

クロム鉱さい埋立地における鉱さい及び汚染土壌の恒久的無害化処理工事等に要した費用である。

## 3. 土壌汚染問題に関わる環境会計上の課題

本章におけるここまでの議論を整理すると、アメリカではスーパーファンド法などの規制を背景に、アニュアルレポートでも環境負債などの詳細な開示がなされているのに対して、我が国でも土壌・地下水汚染の問題は同様に存在し、環境報告書等での開示は進み始めているものの、財務諸表にはあまり反映されていないということになる。

もちろんこの点は、土壌・地下水汚染問題の深刻度の違いや、規制の厳しさの違い、それらの結果としての負担金額の違いなどさまざまな要因が考えられるので、単純な比較はできない。しかし上で述べたような我が国における規制の動向や、環境報告書への開示の状況を見れば、今後は我が国でもこの問題の重要性はますます高まっていくものと思われる。また土壌・地下水汚染に対する対応問題について検討しておけば、将来的には、その考え方を規制強化の方向にあるその他の環境問題、例えば容器包装、家電、

食品資源などに関するリサイクル問題や地球温暖化問題などへと展開する可能性も考えられる。そこでこれを、我が国における財務報告書での環境会計の問題と位置付けて、主要な論点を整理しておくことにしたい。

#### (1) 当期までに支出した環境関連コストの処理について

我が国企業でも既に土壌・地下水汚染に対する浄化や修復活動が実際に行われ始めているが、それに関連する支出がどのように処理されているのかについて、網羅的な調査をすることはできなかった。しかしいくつかの実例から、当期の支出に関しては当期の費用として処理されることが一般的であると考えることができる。一方、第1章では環境コストの資産化について検討してきたが、我が国でも、売却が予定されている土地に関しては、浄化コストを繰延処理する例が実在する。また浄化活動が土地以外の有形固定資産の取得を伴う場合は、一般に当該コストは該当する有形固定資産として計上されている。

これらの処理は、結果的に、第4章で検討する海外の基準を援用した場合の処理と大差ないものとなっている。しかしそれでは今後、この種の支出の金額的重要性が高まった場合に、我々は確固とした処理の原理原則を確立しているといえるであろうか。環境関連支出を期間費用と利益にどのように関わらせるべきかは、今後更に検討すべき重要なテーマの一つである。

#### (2) 将来支出する可能性のある環境関連コストの処理について

一方環境負債に関しては、先にみたとおり、引当金が開示されている例はほとんどない。汚染調査や浄化の費用を支出している企業の場合、それは過去の土壌汚染の蓄積に対応するものであり、しかも浄化処理は1年で完結する場合ばかりではなく、長期的・計画的に行なわれることが多いと想定される。したがって本来は汚染浄化支出に関して未払金ないし引当金の会計処理が必要な場合があると考えられる。この点に関しては内部的には引当金等として認識し、測定しているが、開示に際しては未払金やその他負債などの科目の中に含まれているケースと、そもそも引当金等の計上をせず、支出年度で費用処理しているケースが考えられる。後者のケースは、法定債務でないこと、金額的重要性が小さい、金額を合理的に見積もることが困難などの理由が考えられる。

しかしこれらの理由は、確固とした基準に則った判断といえるであろうか。今後、さまざまな面で環境に関する法的規制や社会的制約が強まると予想される中で、また企業の自主的取組みがますます進展する中で、我が国でも環境負債に関する考え方を確立していく必要があるといえるであろう。

#### (3) 推定債務 (Constructive obligation) の認識について

我が国企業の土壌汚染に対する調査、浄化処理及びその公表は、多くの場合、企業としての自主的な基準を設定し、法が要求しているよりも高い水準で行われている。これは、たとえ法的な責任はなくとも、工場の土地浄化等を実施しなければ企業イメージを損ない、地域住民との信頼関係が失われる可能性があるためと推察される。逆に迅速な汚染浄化の実施は企業イメージの向上につながる可能性もある。また将来の

法規制を先取りし、環境リスク管理として行う面もあるであろう。環境報告等で公表されている環境基本方針などが影響している場合もあり得るし、企業の社会的責任が道義的に問われる可能性を考慮している場合も考えられる。

いずれにしる汚染浄化費用の支出が、法定債務の枠を超えて、自主的基準で行われているという事実は、企業自身が推定上の債務の存在を認識していることを示唆している。それらの浄化活動が長期的・計画的に行われ、実質的に避けることができないとすれば、法定債務は存在しなくとも推定債務に基づいた環境負債の認識を検討する余地があるといえるであろう。

#### (4) 重要性の判断と開示について

環境コスト及び環境負債に関する開示が少ない背景には、金額的な重要性が小さいという判断があるものと思われる。しかし実際には、土壌汚染の浄化や汚染の管理は長期的に行なわれ、多額の費用が予想されることが多くなっている。先に見たように、地方自治体が条例で汚染の調査と報告、汚染処理計画の作成と提出などを義務付ける動きもあり、法定債務化する可能性も高い。また土壌汚染問題への企業の対応は、地域住民や消費者の意識や行動に大きな影響を与える可能性が高く、その結果、企業の社会的な評価、業績、株価に無視できない影響を及ぼす可能性もある。このように考えれば、少なくとも土壌汚染の浄化に関しては金額的重要性を考え直す必要があるのではないだろうか。また環境問題一般に関しても、経営に与える影響が大きいためこそ企業の自主的な取組みが加速していると考えられる。

さらに、第2章で取り上げたA C C A報告では、ステイクホルダーの範囲と関心が拡大しつつある現状をとらえて、環境関連情報に関しては公共の利益（public interest）など、通常とは異なる重要性の判断基準があり得ることを示唆していた。我が国でもエコファンド等に代表されるように、いわゆる啓発されたステイクホルダーが育ち始めており、A C C A報告が提起した論点が妥当する土壤が生まれつつある。この点も財務報告書における環境会計を検討する上で、重要なポイントの一つであろう。

## 第4章 モデルケースでみる環境コストと環境負債

第3章では、アメリカと我が国との比較、及び我が国における環境報告書と有価証券報告書との比較を通して、財務報告書における環境会計に関していくつかの問題を提起してきた。本章ではその中でも、環境負債と環境コストの処理に対する考え方をより明確にするために、そのそれぞれについていくつかのモデルケースを示して検討することにしたい。我が国の現行の基準に基づく処理は、現在実際に行われているものと解釈できるので、ここでは現行基準の検討は省略し、海外における基準や提言等を参考にして、モデル的なケースを示す。ここに示すのはモデルであって、会計基準そのものを意味するものではない。またここでは論点を整理するために代表的なケースをあげており、すべてのケースを網羅するものではない。

## ・将来の環境関連支出に関するモデルケース

土壌・地下水汚染に関して長期的・計画的に浄化に取り組んでいく場合には、将来の汚染浄化支出を環境負債として認識するかどうかが問題となる。ここでは、どのような場合にそれを負債として認識し、どのような場合に偶発債務として開示するかなどについて、簡単なモデルケースを示す。実際に環境負債を認識する場合には、認識の基準だけでなく、その金額をどのようにして測定するかも重要な問題となるが、この点は複雑さを避けるため、本モデルケースでは明示的には扱わないこととする。

### 1．海外の関連する基準及び提言等

#### (1) A I C P A の Statement of Position 96-1

環境負債の処理に関しては、A I C P A の Statement of Position 96-1 (Environmental Remediation Liabilities) が包括的なガイドラインを提供している。この中では、最初にスーパーファンド法や資源保護回復法 (Resource Conservation and Recovery Act) など、企業に浄化活動などを義務付ける環境関連法規の概要について述べ、その上で特に、過去の事業活動から生じた汚染に関わる環境修復負債で、通常は法規制に基づいて生じるものの会計基準について述べている。その中で環境負債の認識については、F A S B 基準書第 5 号 (SFAS5) を環境修復負債の場合に引きなおした次の二つの要件が示されている。

- ・訴訟が開始されるか請求または環境影響評価が申し立てられているか、あるいは、入手可能な情報に基づき、訴訟の開始、請求や環境影響評価の申し立てが見込まれること (probable)。
- ・入手可能な情報に基づき、訴訟、請求、環境影響評価の不利な結果が見込まれること (probable)。

#### (2) U N C T A D 報告書

第 1 章で検討した International accounting and reporting issues 1998 Review 中のポジション・ペーパーが、それ以前のさまざまな基準や研究報告を踏まえた上で、環境負債を認識する際のガイドラインを提供している。そこで以下のモデルケースでは、この U N C T A D のポジション・ペーパーの立場を前提に検討する。ポジション・ペーパーの概要については第 1 章を参照されたいが、環境負債の認識に関しては、

法定債務がある場合だけでなく、推定債務の場合にまで環境負債の認識の範囲を拡張すべきであると提言しており、発生の可能性が高く、金額の合理的見積りが可能であれば引当金を計上するが、発生するかどうか不確実であったり、金額の合理的見積りができない場合でも偶発債務としての注記を求めている点が、主な特徴である。

### 2．モデルケース

#### (1) 条例の改正に伴い法定債務が発生したケース

A 社は、本年度まで汚染浄化関連の条例等のない地域の工場で操業してきた。操業

に伴う排出物質により、過去 10 年にわたって周辺土地が汚染されてきたが、今般、汚染浄化条例が成立し、来年度早々に施行される見通しとなった。そのため今後汚染の浄化を義務付けられることがほぼ確実となったため、今年度に環境汚染の調査を実施した。更に調査に基づき汚染浄化可能性を検討し、次年度の汚染浄化計画を立てた。調査費用の 5,000 千円は既に支払っている。また汚染浄化費用は総額 5 億円と見積もられ、汚染浄化は二年間で計画されている。

#### 会計処理

##### (当期)

汚染浄化のための費用は過去の活動に起因する支出であり、今後 2 年間で発生することが確実となったので、今年度に引当金として計上することとした。

|             |             |           |             |
|-------------|-------------|-----------|-------------|
| (借方) 汚染調査費用 | 5,000,000   | (貸方) 現金預金 | 5,000,000   |
| 汚染浄化引当金繰入   | 500,000,000 | 汚染浄化引当金   | 500,000,000 |

##### (翌期)

翌期に実際に浄化活動の一部を行い、浄化費用として 2 億円を支出したので、引当金を取り崩す処理をした。

|              |             |      |             |
|--------------|-------------|------|-------------|
| (借方) 汚染浄化引当金 | 200,000,000 | 現金預金 | 200,000,000 |
|--------------|-------------|------|-------------|

##### (翌翌期)

翌翌期にも引き続き浄化活動を継続し、浄化を終了した。当初の計画に反して浄化活動が難航したため、今期は予定より多い 4 億円を支出し、初年度からの浄化費用の総額は当初見積りより多い 6 億円となった。

|              |             |      |             |
|--------------|-------------|------|-------------|
| (借方) 汚染浄化引当金 | 300,000,000 | 現金預金 | 400,000,000 |
| 汚染浄化費用       | 100,000,000 |      |             |

#### (2) 企業としての方針に基づき推定債務を認識するケース

B 社は、汚染浄化関連の条例等のない地域の工場で操業してきたが、最近、過去 10 年にわたる排出物質によって周辺土地が汚染されていたことが明らかになった。B 社には汚染を浄化しなければならない法的な責任はないが、周辺住民は汚染浄化を要求してきた。B 社取締役会は、住民の要求を拒否すれば、企業イメージを損ね、業績にも影響が及びかねないと判断し、1 年以内に汚染浄化に着手することを期末に決定した。住民代表にその旨を伝え、環境報告書とウェブサイトで公表した。なお汚染浄化費用は総額 1 億円と見積もられた。

#### 会計処理

##### (当期)

取締役会の決定と外部への公表に伴い、今後必要とされる浄化費用の総額を引当金として計上することとした。

|                |             |         |             |
|----------------|-------------|---------|-------------|
| (借方) 汚染浄化引当金繰入 | 100,000,000 | 汚染浄化引当金 | 100,000,000 |
|----------------|-------------|---------|-------------|

##### (翌期)

実際に浄化活動を実施した。浄化活動は年度内に完了し、浄化費用は予想より若干

少ない9千万円で終わった。

|              |             |           |            |
|--------------|-------------|-----------|------------|
| (借方) 汚染浄化引当金 | 100,000,000 | 汚染浄化引当金戻入 | 10,000,000 |
|              |             | 現金預金      | 90,000,000 |

### (3) 浄化を行うかどうか不確定の場合

C社は、本年度まで汚染浄化関連の条例のない地域の工場で操業してきたが、最近、過去10年にわたる排出物質によって自社の所有地が汚染されていることを発見した。汚染が社外に流出していないことを確認したので、当面、浄化活動を行う具体的な計画はない。しかし周辺住民からは汚染浄化を要求されており、企業イメージ等を考慮すると、早晚、浄化に取り組まざるを得なくなる可能性は高いと考えている。また近隣自治体で汚染浄化条例が成立したため、同社が立地する自治体でも同様の動きが生じる可能性も考えられる。仮に浄化活動を実施した場合、同業他社の例と比較して、およそ3億円程度と推定される。

#### 会計処理

期末時点で具体的な浄化活動の計画が存在しないため、引当金として環境負債を計上することはしない。しかし状況によっては浄化活動を行う可能性が高いため、浄化費用として見積もられる3億円を偶発債務として注記することとした。

## ・現在の環境関連支出に関するモデルケース

固定資産に係る支出(コスト)については、一般に、費用への計上時期、すなわち資本的支出とするか修繕費とするかの問題がある。通常は、その支出によって資産価値が高まる場合には資産計上されるが、土壌汚染の浄化の場合、浄化という行為と資産価値との関係をどのように考えるかが問題になる。第1章でも言及したように、既に海外では、環境汚染に係るコストの会計処理に焦点を当てた基準書や研究報告が発行されている。そこで以下では、最初に海外での議論を整理した上で、いくつかのモデルケースを検討していくことにしたい。

### 1. 関連する海外の基準及び提言等

#### (1) 資産の概念

第1章で検討したUNCTADの報告書では、環境コストの期間帰属は資産の定義に依存するとしている。これは、資産、負債、資本の増減結果として損益が定義されるいわゆる資産・負債アプローチを前提としているためである。FASBや国際会計基準(IAS)もこのアプローチを採用しており、土壌汚染に関連する浄化支出の会計処理を検討する場合も、収益と費用の側面からではなく、資産性の有無によって処理が決まるため、まず前提となる資産の定義を理解しておく必要がある。

FASB 概念基準書第6号「財務会計の諸概念」(SFAC6) FASB

アメリカでは理論的な統一基盤として概念フレームワークが公表されており、会

計主体の経営成績（performance）と財政状態（status）の測定に直接関連する 10 の要素が SFAC6 で定義されている。その中で資産は次のように定義されている。

「資産とは過去の取引又は事象の結果、特定の主体によって獲得又は支配されている、その発生が合理的に見込まれる将来の経済的便益である」

I A S 「財務諸表作成開示に関する枠組み」1989 年 7 月

「財務諸表作成開示に関する枠組み」では、資産とは、「過去の事象の結果として事業体によって支配されている、将来、経済的便益がもたらされることが期待される資源である」と定義している。

C I C A

C I C A ハンドブックセクション 1 0 0 0 では、「資産とは過去の取引または事象の結果、ある主体によって支配されており、かつ、将来の経済的便益の獲得が見込まれる『経済資源』である」と定義されている。

U N C T A D 報告書

U N C T A D の報告書は、上記の他主だった国々の基準から、資産の要件として次の三点を抽出している。

- (a) 将来の正味キャッシュ・インフローに貢献する能力を有する将来の便益
- (b) その主体がその便益を獲得することができ、その便益に対する他者のアクセスをコントロールできる
- (c) その便益に対する主体の権利又は支配を付与する取引その他の事象が既に発生している

## (2) EITF89 13 「アスベスト除去コストの会計処理」

以上で述べたのは、資産一般の定義であるが、特に環境汚染の処理コストに焦点をあてた基準としては、E I T F のものが代表的である。まず EITF89 - 13 は、アスベスト除去コストの処理・開示について検討したものであり、資産計上については次の二点が示されている。

資産の取得時にアスベストの問題があることが分かっていた場合、合理的な期間内のアスベストの処理コストは、減損テストを条件として、取得した資産の取得原価の一部として資産計上される。

従来から保有している資産に関しては、アスベストの処理コストは、減損テストを条件として、改良費として資産計上される場合がある。また、売却予定資産の場合、アスベストの処理コストは繰り延べられ、売却時に費用認識される。但し、繰り延べるのは正味実現可能価額である。

## (3) EITF90 8 「環境汚染処理コストの資産計上」

EITF89 - 13 の発行後、1990 年に環境汚染処理コストの資産計上を扱った EITF90-8 が発行された。EITF89-13 は、アスベストの除去費用という極めて限定された環境汚染処理コストの資産計上を取り扱っていたが、EITF90 8 は、EITF89-13 が下記の条件の に該当するものであることを再確認し、環境汚染の処理コスト一般についての指針を提供している。EITF90 8 は、環境汚染処理コストは一般的には費用処理すべき

であり、次のいずれかの条件を満たす場合は資産計上される場合がある、としている。

固定資産の耐用年数延長、生産能力増加、安全性又は効率性向上

現在に至るまで発生していない、将来の操業あるいは事業活動によって生ずる  
環境汚染の緩和あるいは防止

売却を予定している資産を売却するために支払ったコスト

#### (4) U N C T A D 報告書

第1章で取り上げたU N C T A Dの報告書では、環境コストの資産計上について、下記の事項を通じて企業に流入する経済的便益に直接的、間接的に関わるなら、資産化されるとしている。

企業が保有する資産の能力の向上、安全性又は能率性の改善

将来の活動の結果として起こり得る環境汚染の削減ないし防止

環境の保全

#### (5) C I C A 研究報告「環境コストと環境負債」

C I C Aの研究報告「環境コストと環境負債」は経済的便益について二つの異なった考え方を示している。

将来便益の増加アプローチ：環境コストが将来の経済的便益の増加をもたらすと予想される場合に資産計上される。

将来便益の追加コストアプローチ：環境コストが将来の経済的便益をもたらす場合資産計上されるが、必ずしも将来の経済的な便益の増加までもたらす必要はない。

この二つの考え方は、新たに資産を建設又は取得する場合にはいずれによっても大きな違いはないが、追加コストが発生した場合には、いずれによるかで会計処理が異なってくる。例えば、将来便益の増加アプローチでは、単なる原状回復コストは資産計上できない。しかし、将来便益の追加コストアプローチによった場合、原状回復を果たさなければ今後操業が許可されないような状況であれば資産計上され得る。

## 2. モデルケース

### (1) 工場の操業が今後も予定されているケース

D社は、従来、工場で有害化学物質を使用して操業していたが、今回、調査の結果、工場敷地の土壌が汚染されていることが判明した。そこで直ちに浄化計画を作成し浄化処置を行った。調査費用として2,000千円、浄化費用として3億円を支出した。

#### 会計処理

このケースでは最初に、当該支出を資産計上することができるかどうかを検討する必要がある。先に述べたEITF90-8の三つの要件のうち(2)及び(3)は明らかにあてはまらないので、「(1) 固定資産の耐用年数延長、生産能力増加、安全性又は効率性の向上」に該当するかどうか問題になる。この判定に関しては、EITF90-8の中で具体例が挙げられているが、土壌汚染に関する事例としては次の二つがあり、いずれの場合も土壌浄化コストは費用処理すべきであると結論付けられている。

廃棄物処理場の操業によって引き起こされた土壌汚染の場合の、処理場の土壌浄化

- ・土壌の浄化は廃棄物処理場の耐用年数を延長するものではない。また、浄化後の土壌の状態は、廃棄物処理場の建設又は取得時の状態以上には改善されない。有害廃棄物の除去は土壌を汚染前の状態に回復するものである。
- ・土壌からの有害廃棄物の除去は、既存の環境問題への対応である。また、廃棄物からの将来の浸出を防止することにもなる。しかし、将来の操業における有害廃棄物の発生が廃棄物の除去によって緩和されたり防止されるわけではない。現在の土壌がいかに浄化されようとリスクは継続する。
- ・以上の理由から浄化費用は資産計上することはできず、当期に費用処理すべきである。

ガソリンの地下貯蔵タンクからガソリンが漏洩した場合の、会社の土地の土壌汚染浄化

- ・土壌浄化により、取得時にはまだ汚染されていなかった土地の使用可能年数が延長したり、生産能力が増加したり、あるいは効率性や安全性が向上することはない。
- ・石油会社は、汚染土壌を浄化することによって、既存の問題を処理した。しかし、会社は将来の操業における将来の漏出は緩和あるいは防止してはいない。
- ・以上の理由から浄化費用は資産計上することはできず、当期に費用処理すべきである。

以上の二つの事例と同様の理由から、上記のモデルケースでも、土壌浄化に関連したコストは当期の費用として処理することになる。

|             |             |           |             |
|-------------|-------------|-----------|-------------|
| (借方) 汚染調査費用 | 2,000,000   | (貸方) 現金預金 | 302,000,000 |
| 汚染浄化費用      | 300,000,000 |           |             |

## (2) 工場の閉鎖と敷地の売却が決定しているケース

E社は、工場の閉鎖と売却を決定したが、売買契約締結に先だって調査を行った結果、かつて使用していた有害化学物質によって工場敷地の土壌が汚染されていることが判明した。そこで売買契約にE社の責任において汚染浄化を行うことが盛り込まれたため、直ちに浄化計画を作成し浄化処置を行った。売却は次年度となるが、当期に調査費用として2,000千円、浄化費用として3億円を支出した。ただし汚染発覚前の土地の時価及び帳簿価額はいずれも10億円であるとし、汚染発覚によって時価の下落が生じたが、汚染浄化後の時価は当初の10億円に戻ったと仮定する。

### 会計処理

このケースでは、土壌汚染浄化のための支出はEITF90-8の「(3)売却を予定している資産を売却するために支払ったコスト」に該当すると考えられる。したがってこれは費用処理せず、資産に計上することができる。

|             |             |           |             |
|-------------|-------------|-----------|-------------|
| (借方) 汚染調査費用 | 2,000,000   | (貸方) 現金預金 | 302,000,000 |
| 土地          | 300,000,000 |           |             |

次に減損を認識する場合の処理を検討する必要がある。上記の処理により、汚染浄化後の土地の簿価は13億円となっているが、土地の時価評価額は10億円であるため、差額の3億円を減損として認識する。

|              |             |         |             |
|--------------|-------------|---------|-------------|
| (借方) 固定資産評価損 | 300,000,000 | (貸方) 土地 | 300,000,000 |
|--------------|-------------|---------|-------------|

### (3) 浄化コストの資産計上と減損の認識について

上記の売却の例では、減損を認識したため、最終的な土地の簿価は汚染発覚前の簿価である10億円となり、浄化コストを単に費用処理した場合と同じ結果となった。このケースでは、単純化のため汚染の存在が評価額に及ぼす影響や時価の変動は考慮せず、また、汚染は完全に除去されたものとして、当初の取得価額と汚染浄化後の評価額を同額としているためである。

しかし実際には、汚染の存在は、通常、資産の時価を低下させると考えられ、また、完全に除去されたかどうかについて一定期間のモニタリングを必要とする。したがって汚染が判明した場合には、浄化コストを資産計上するか否かにかかわらず、減損テストを必要とする状況が発生している可能性がある。

減損会計は収益性の低下により投資額を回収する見込みが立たなくなった帳簿価額を、一定の条件のもとで回収可能性を反映させるように減額する会計処理である。減損会計についての代表的な会計基準としては、アメリカの会計基準(SFAS No.121「長期性資産の減損及び処分予定資産の会計処理」と、国際会計基準(No.36「資産の減損」)があるが、アメリカの会計基準では将来キャッシュ・フロー(割引前)の総額が帳簿価額を下回る場合に減損を認識し、その資産の帳簿価額を公正価値まで切り下げのに対し、国際会計基準では帳簿価額が回収可能価額を超える場合に、減損を認識するなど、代表的な基準の間にも異なる点がいくつか見られる。我が国でも平成12年6月23日、「固定資産の会計処理に関する論点の整理」が企業会計審議会より公表され、その中で固定資産の減損処理の問題が具体的な論点の第1にあがっている。今後、こうした基準の整備を見据えながら、広く環境汚染及びその浄化処理コストの会計処理の問題についても検討を深めていく必要がある。

## 第5章 環境会計情報の開示と今後の課題

### ・財務報告書における開示の現状

第4章では環境コストと環境負債の処理に焦点をあて、その考え方を整理してきた。そこで第5章では財務報告書における開示の問題に焦点をあて、今後の課題を検討していくことにしたい。最初に日本における開示の現状を理解するために、第3章でも若干触れたが、アメリカとの比較を試みることにしたい。まず日本における有価証券報告書での環境関連費用、引当金等の開示例を示すと次のとおりである。

|                         |
|-------------------------|
| テクノ・セブン 2000年3月期(単位:千円) |
|-------------------------|

損益計算書

特別損失

工場跡地浄化費用 19,000

とくに注記なし。

古河機械金属 1999年3月期(単位:百万円)

貸借対照表

負債の部

固定負債

金属鉱業等公害防止引当金 195

会計方針

5.引当金の計上基準

(3) 金属鉱業等公害防止引当金

特定施設の使用の終了後における鉱害の防止に要する費用の支出に備えるため、金属鉱業等鉱害対策特別措置法の規定による積立金相当額を計上しております。

昭和化学工業 1999年3月期(単位:千円)

貸借対照表

負債の部

流動負債

環境整備費引当金 9,800

会計方針

5.引当金の計上基準

環境整備費引当金

珪そう土原料採掘により生じた採掘跡の凹部を埋戻して整地し、採掘地の環境整備を図るため、採掘量に応じた土砂量によって埋戻しの整備費用を見積り計上している。

次に、アメリカ基準での開示を行っているイトーヨーカ堂の例を示し、更にアメリカ企業の例を示す。

イトーヨーカ堂の連結財務諸表は、アメリカにおいて一般に公正妥当と見とめられた企業会計の基準に準拠して作成されている。環境関連費用・資産・負債の計上基準を明記しているほか、ニュージャージー州にある関連会社の化学製品製造施設の閉鎖に伴う復旧費用についての注記がある。

株式会社イトーヨーカ堂 1998年2月期有価証券報告書

連結財務諸表に対する注記

2. 主要な会計方針の要約

### (19) 環境関連費用

営業活動の結果生じた原状維持に係る費用で、将来にわたって便益を受けることが期待できない環境関連費用は支出時の費用として処理しております。関連する資産の残存年数を延長したり、将来の環境汚染を防ぐための支出は資産に計上しております。

また環境関連の債務で発生の可能性が高くかつ金額を合理的に見積ることができるかと判断した場合、施設毎に債務額を見積り計上しております。以上の債務については現在価値に割り引いておりません。

アメリカにおいてガソリン関連の施設について発生する環境関連費用のうち、州政府の補償制度に該当するものは償還を受けることができます。当該制度に係る受取債権で見積可能な補償金額については受取債権を認識しております。補修活動が既に実施済みである受取債権については現在価値に割り引いております。また州政府以外の団体からの補償残高で見積可能なものについても受取債権を認識しております。

### 11. その他の契約債務及び偶発債務

#### (3) 環境関連費用

昭和63年12月において、サウスランド社はニュージャージー州にある化学製品製造施設を閉鎖しました。その際に、サウスランド社は汚染された当該施設の復旧を行うことをニュージャージー州環境局により要求され、およそ3年から5年の間に当該施設の敷地を復旧すること、ならびに、州に承認を受けた15年計画で地下水の監視及び浄化処理を行うことを定めたクリーンアップ計画を州当局に提出しました。

サウスランド社は、このクリーンアップ計画について条件付きの承認を受けました。15年計画は以前に報告された20年計画から縮小され、平成9年の第1四半期に計算された独立の環境事業会社による見積額を修正する結果となりました。

この見積額の修正は、主にサウスランド社の計画が条件付きで承認されたことによるものであり、プロジェクトを遂行するための期間と費用の両方が縮小され、負債と関連する受取債権の残高はそれぞれ2,121百万円と1,262百万円に減少しました。

サウスランド社は、平成8年12月31日現在及び平成9年12月31日現在においてクリーンアップ費用の見積額を、現在価値に割り引かずに、それぞれ3,587百万円及び1,359百万円を負債として計上しております。この金額のうち2,931百万円及び1,122百万円は各々の年度の「繰延負債及びその他の負債」に含まれており、残額は「その他の流動負債」に含まれております。

平成4年2月期に、サウスランド社とこの施設の前所有者との間で、前所有者がクリーンアップ費用のほとんどを支払うことに合意した最終の和解契約を締結しました。この和解契約及び前所有者の財政状況に基づき、サウスランド社は、平成8年12月31日現在及び平成9年12月31日現在において2,116百万円及び797百万円をそれぞれ受取勘定に計上しております。この金額のうち1,725百万円及び638百万円は各々の年度の「その他の資産」に含まれており、残額は「受取債権」に含まれております。

また、サウスランド社は、州政府によって規制されている物質を放出したことが明らかになった現在営業中又は閉店済みのガソリンストアの敷地の復旧に関して、予測される将

来の費用及び州政府から支払われる補償金を見積り計上しております。

平成 8 年12月31日現在及び平成 9 年12月31日現在においてサウスランド社が計上している将来の費用の見積額は、現在価値に割り引かれておらず、それぞれ5,400百万円及び5,318百万円であります。この金額のうち3,310百万円及び2,977百万円は各会計年度の「繰延負債及びその他の負債」に含まれており、残額は「その他の流動負債」に含まれております。これらの見積りは、サウスランド社のガソリンストアの敷地に関する過去の経緯やガソリンタンクの使用年月、ガソリンタンクが設置されている地域、環境に関する評価や復旧作業を行う請負業者の経験等を考慮した結果に基づいております。

サウスランド社は、復旧費のほとんどが5年以内に発生すると予測しております。

州政府の補償金制度のもとで、サウスランド社は過去に支払った復旧費及び将来の復旧費の一部について補償金を受け取る権利があります。したがってサウスランド社は州政府補償金として平成 8 年12月31日現在及び平成 9 年12月31日現在においてそれぞれ5,808百万円及び5,830百万円の純受取債権を計上しております。この金額のうち4,531百万円及び4,399百万円は各会計年度の「その他の資産」に含まれており、残額は「受取債権」に含まれております。

平成 9 年 2 月期末において、州政府の補償金制度を再吟味した結果、サウスランド社は補償金の見込み額を約870百万円増額しました。補償金の見積りに当たって、サウスランド社は、それぞれの州の財源の状況、収益源泉、補償金請求残高、復旧活動の状況及び支払要求の審査方法等を考慮しております。これらの検討の結果、計上されたその他の資産における純受取債権の額は、平成 8 年12月31日現在及び平成 9 年12月31日現在においてそれぞれ1,098百万円及び1,262百万円の評価勘定を控除した後の金額となっております。

州政府からの補償金の入金期日については確かな保証はありませんが、過去の経緯から、カリフォルニア州を除いてサウスランド社が州政府から認められた復旧費用を負担してから1～3年以内にほとんどが入金されると予想されます。これは州政府の手続きが正常に行われているということ为前提としております。カリフォルニア州においては、1～7年以内に入金されると予想され、復旧処理の終了した敷地に関連して計上された受取勘定の金額は、平成 9 年 2 月期及び平成10年 2 月期においてそれぞれ7%及び5.7%の利率で現在価値に割り引かれております。

平成 8 年12月31日現在及び平成 9 年12月31日現在において計上された受取勘定の額は、それぞれ743百万円及び787百万円の割り引き額控除後の金額となっております。

この将来の復旧に伴う支出額及び関連する補償金の見込み額は、州政府の規制内容と補償計画により変動します。

次に示すのはアメリカ企業による年次報告書 Form10-K の開示例である。

Alliant Techsystems Inc. (2000年3月期)

連結財務諸表の注記1(表示の基準及び重要な会計方針)

環境修復及び遵法性

環境の遵法性及び将来の汚染予防に関連するコストは、見積可能で発生の可能性が高

い場合には、適切に費用化又は資産化される。過去の事業に起因する現況の修復に関連する修復コスト及び監視コストは、それが現在又は将来の収益獲得に貢献しない場合には、当該コストが見積可能となる期間において未払計上及び費用処理される。負債は、発生の可能性が高く、修復コストを合理的に見積れる場合に修復活動に関して認識される。

各環境負債のコストは、現在の法令及び現存する技術に基づいて、社内におけるエンジニアリング、財務及び法律の専門家によって見積られる。この見積額は、主に要求される調査及び修復コストの見積、及び会社が共同で厳格に債務を負う敷地において、他の潜在的責任当事者（PRP）が完全に義務を果たすことができる可能性に基づいている。環境債務に対する会社の見積は、環境法令・規則等の変更、汚染された敷地の履歴情報や物理的データの性質や範囲、敷地の複雑性、利用可能な修復方法、要求される技術、行政機関及び複数の関係者が係わる敷地における他のPRPとの討議結果、他のPRPの数と財務上の実行可能性、将来の技術開発、そして支出を行う時期に依存すると共に影響を受ける。したがって、会社は設定した準備金に対する支出や追加情報の利用可能性に基づく見積を定期的に評価し改訂を行うので、このような見積に重要な変更が生じる場合がある。

#### 連結財務諸表の注記 6 (その他の負債)

その他の長期負債

|        |               |
|--------|---------------|
| 環境修復負債 | \$ 16,529 千ドル |
|--------|---------------|

#### 連結財務諸表の注記 16(環境修復負債)

会社は、環境保護関連のさまざまな地方条例や連邦法の適用を受け、潜在的な、又は申し立てられた、あるいは確認された汚染の調査・修復をさまざまな段階で実施している。2000年3月31日現在、計上されている27.7百万ドルの環境修復負債は、会社の知り得た修復義務に関連して、発生の可能性が高く（probable）合理的に見積られたコストの現在価値であり、経営者の最良の見積である。会社の環境コストのかなりの部分は、会社に対して弁済される予定である。この弁済は実現の可能性が高いため、会社は7.8百万ドルの受取債権を計上したが、これは2000年3月31日現在の弁済額の現在価値である。この受取債権は、主として1995年3月にヘラクレスから買収(航空宇宙買収)した航空宇宙事業に関連したコストの内の予定弁済額であり、この買収によって会社は概して航空宇宙設備における環境への遵法義務を負うことになった。これらの設備に関連した遵法性及び修復のためのコストの大部分は、合衆国政府との契約の下で弁済され、この契約に含まれない環境修復コストはさまざまな賠償契約の下でヘラクレスによってまかなわれる。これは、所定の通知期間（敷地の所有権により2000年3月又は2005年3月）内に認識された問題を適切に会社がヘラクレスに通知することを条件としている。会社は環境調査を実施し、2000年3月の期限前にその発見事項をヘラクレスに通知した。会社の環境修復負債及びそれに関連する弁済債権の計

上額は、期待される将来のキャッシュフローの現在価値を反映するために、インフレを加味した概算割引率 4.5% を利用して割引計算されている。以下は、2000 年 3 月現在において会社が計上した環境修復に係る金額(訳注：千ドル)である。

|                  | 環境負債計上額            | 環境コスト -<br>弁済債権 |
|------------------|--------------------|-----------------|
| (支払債務) 受取債権      | \$ (35,788)        | \$ 9,962        |
| 未償却割引額           | <u>8,133</u>       | <u>(2,136)</u>  |
| (支払債務) 受取債権の現在価値 | <u>\$ (27,655)</u> | <u>\$ 7,826</u> |

2000 年 3 月 31 日現在、期待される弁済額控除後の環境修復コストに係る割引計算しない支払債務の総額は、3 月 31 日に終了する事業年度で 2001 年から 2005 年までの 5 年間で、各期に 3.5 百万ドル、5.4 百万ドル、1.9 百万ドル、1.7 百万ドル、1.2 百万ドルが見積られ、それ以降の期間で合計 12.1 百万ドルが見積られる。2002 年 3 月に終了する事業年度以降の期間における債務・債権の金額は、会社の 2000 年 3 月 31 日現在の貸借対照表上、非流動項目として分類されている。2000 年 3 月 31 日において、合理的な可能性がある (reasonably possible) 環境修復コストの割引現在価値は、27.7 百万ドルから 42.7 百万ドルの範囲である。会社は、回収額控除後の債務計上額を超える環境偶発事象が確定した場合、将来の経営成績に重要な影響を与えないと考えている。

以上のようにアメリカでは財務諸表上での環境関連情報の開示は非常に詳細である。例えばアメリカの財務諸表では、重要な会計方針として環境修復負債の金額算定根拠のみならず、金額算定にあたって見積りが変動する要因が詳しく記述されている。環境修復負債の計上額は、他の潜在的責任当事者から回収可能なコストとともに、現在価値として計算されているため、他の潜在的責任当事者 (PRP) の債務履行能力や割引率の変更により、見積額が変動する可能性があることが読み取れる。また、環境問題が将来の各期間において会社に対してどの程度の財務的な影響を及ぼすものなのかということが読み取れる。さらに、財務諸表に計上した環境修復負債は、発生の可能性が高いものを対象としているが、発生の可能性がそれよりもやや低い (合理的な可能性がある) ものまでを対象とした場合の見積金額の範囲が開示されている。このようにアメリカの財務諸表では、環境事象が将来会社に対してどの程度の負担をもたらすかというリスク情報が開示されている。

## ・開示に関する今後の課題

### 1. 開示基準の再検討

以上の例で示されるように財務諸表での開示内容において、我が国とアメリカでは大きな差がある。今後の課題の第一は、このような開示基準の相違を再検討していくことであろう。

両者の間でこのような相違が生じた基本的な理由は、アメリカではスーパーファンド

法などの厳しい法規制が存在するが、我が国では現在までその種の法律が存在しなかったことにあると考えられる。アメリカでは、そのような法律的な背景から、F A S BのE I T Fによる意見書(EITF90-8)やA I C P A実務指針(SOP96-1)などの各種の意見書が発行されてきた。また、年次報告書(Form10-K)の中でも、環境法への準拠性、重要な環境訴訟、スーパーファンド法に関連して環境保護庁により潜在的責任当事者(PRP)として指名された場合にはその旨と影響などを開示することが要求されている。このようなさまざまな基準や意見書の蓄積により、会計慣行が築かれてきたのである。

これに対して我が国では、環境汚染浄化に関する法的な根拠がなかったため、環境汚染による潜在的な債務が表面化することが少なく、環境問題に関する会計処理や開示が会計慣行として根付いてこなかった面が強い。

我が国でも、環境報告書は環境関連事象のみに焦点を当てているため、財務諸表と比較すると当然より詳細に開示されている。環境会計は、環境関連事象のみを対象としているが、企業会計は企業活動のすべてを対象とするので、環境会計上は重要なものも、企業全体で見ると重要性が低くなる傾向は否めない。しかし第3章でも触れたように、最近では地方自治体における条例制定の動きも活発化してきている。現在、法定債務でないものも、近い将来、法定債務になる可能性は十分にある。また近年、日本企業を対象とした外国企業によるM & Aが活発化しているが、買収監査時に環境デューディリジェンス(環境汚染の調査)を行うことが一般化してきている。このことは、環境汚染が企業価値に影響を及ぼすという事実を明確に物語っている。このようにさまざまな形でこの問題の潜在的な重要性が高まっている以上、今後はアメリカがかつて行ってきたのと同じように、開示に関する枠組みをより整備していく必要があるであろう。

## 2. 汚染状況に関する実態把握の必要性

土壌・地下水汚染に関わる重要性の程度は、法規制等の有無だけでなく、汚染の状況にも依存する。この点で注意しなければならないのは、そもそも汚染実態の把握が十分になされてきたのかという点である。我が国では、大気汚染や水質汚濁などの規制に比べ、土壌汚染に係る規制が遅れていたが、このことが土壌汚染に関して企業側の対応も遅れる原因となってきた。

我が国企業は、通常の事業活動においては、予備的な環境調査のみで十分な環境汚染の調査を行っていなかったり、調査結果として汚染の可能性があることが判明しても、より詳細な調査へ進めていないケースもあると思われる。汚染の実態を正しく把握した上で、環境負債の前提となる債務の有無や重要性を評価する必要があるであろう。この点はまた第4章で言及した資産評価の観点からも今後検討を深める必要のある重要な課題であると思われる。