

はじめに

地球環境問題の深刻化に伴い、人々の環境問題に対する関心は高まっており、企業は経済と環境の両立が求められるようになった。同時に環境マネジメントが注目されるようになり、それを可能にするツールとして環境会計の必要性が増している。しかし、環境会計には検討が必要な問題がまだ複数存在する。そこで本論文では、問題の1つである環境財務会計における環境コスト、環境資産、環境負債といった問題について考察する。

第1章 環境会計とは

環境会計とは、企業等の組織体が環境保全活動や環境負荷情報を定量的、定性的に把握や開示をする手法である。環境会計は今まで環境省よりガイドラインが公表、改訂されており、少しずつ進化しているものの、概念フレームワークは存在しない。

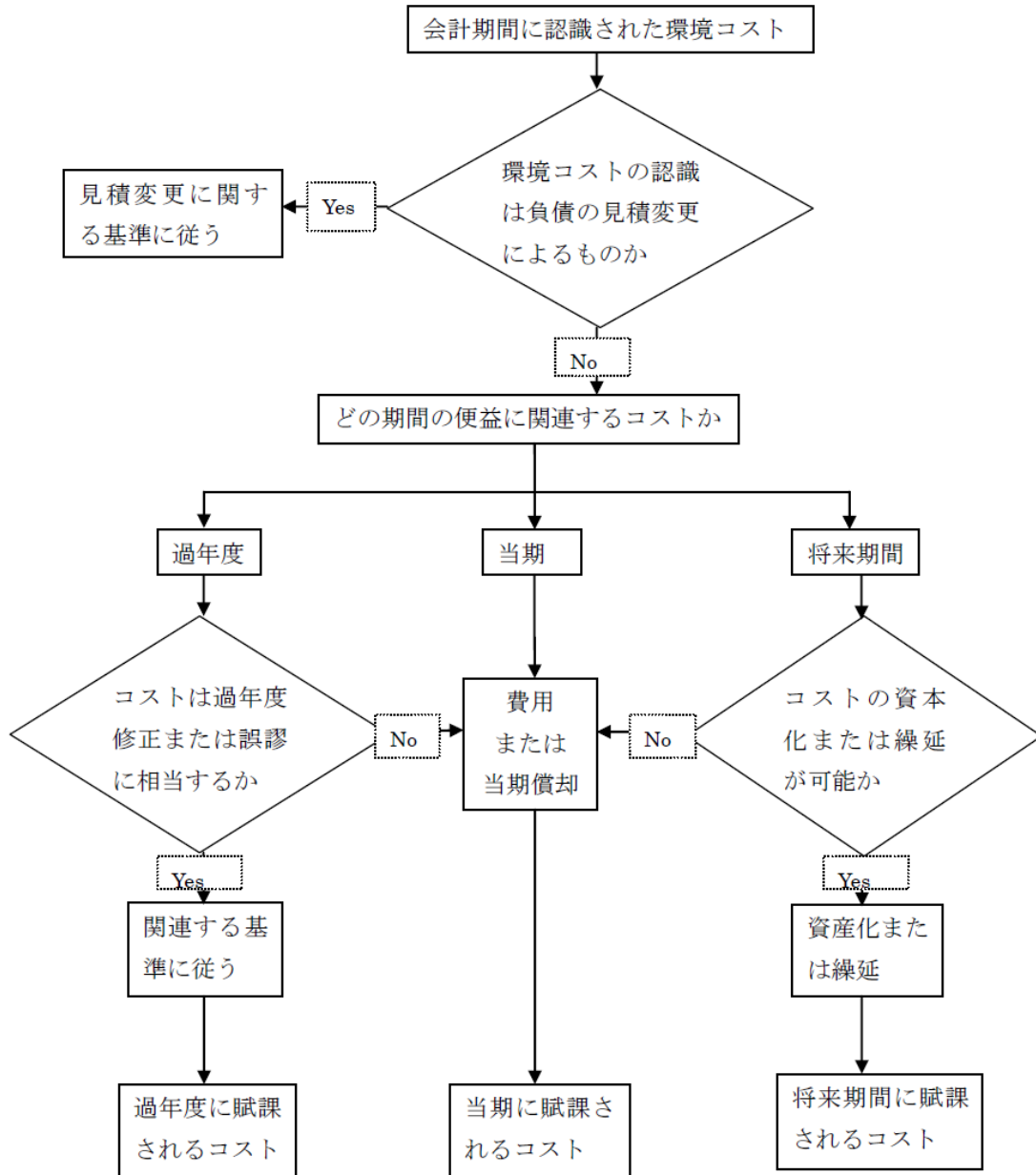
第2章 環境コストと環境資産

日本では環境コストについての明確な基準が存在しておらず、範囲が曖昧なうえに測定が難しいため、適切に表せないのが現状である。さらに、環境コストは支払時点で費用として認識されることになるが、環境コスト支出分の効果は経済的な企業の便益として現れにくく、会計上で適切に評価できないため、費用だけを生み出して利益を減少させてしまうという問題がある。そうなれば環境活動を行うことにより利点を生み出せず、企業は環境活動をすることや環境コスト等環境情報の開示の意味に利害関係者が疑問を抱き、モチベーションを下げることになりかねない。

このような問題の解決策の1つとして挙げられるのが環境コストの資本化である。資産の定義を満たす環境コストを資産として計上し、将来期間に賦課する。環境問題の対処としての投資と認識される環境コストは、資本化されて環境資産として認識される。

環境コストの資本化を行う際に重要なのが環境コストの期間帰属である。環境コストを過去、当期、将来のそれぞれの期間に賦課することで、支出時のコスト一括計上を避け、環境コストの支出による企業の収益減少を抑えられる。環境コストの期間帰属については、以下の図表のように賦課することができる。

<図表：環境コストの会計の概要>



(出所：平松一夫,谷口智香訳 (1995)『環境会計—環境コストと環境負債—』東京経済情報出版,40 頁。筆者により一部修正。)

負債の見積変更によるもの以外の環境コストの認識は、まずそのコストがどの期間に関連するかにより過年度、当期、将来期間に分類され、最終的に環境コストの期間帰属は過

年度に賦課されるコスト、当期に賦課されるコスト、将来期間に賦課されるコストの 3 つに分類される。さらに環境コストが便益をもたらさない場合は、当期に賦課されたコストになる。また、環境コストの見積変更によるものである場合は、IAS（国際会計基準）第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」において規定されており、それに従い処理を行う¹。

当該環境コストの期間帰属については、カナダ勅許会計士協会の見解をまとめたものである。日本には環境コストの期間帰属だけでなく、環境コストの資本化についても基準が存在しない状態である。

第 3 章 各国の負債に関する会計基準

環境負債の取り扱いを見る際に、国際会計基準、米国における会計基準、日本における会計基準について知っておく必要がある。

国際会計基準では、IAS（国際会計基準）第 37 号「引当金、偶発負債および偶発資産」において引当金の認識要件などについて規定されている。

米国会計基準では、多くの環境法規制が存在し、企業が負担、認識すべき環境支出や環境負債が増加しており、それらの情報の開示が強く求められているため、会計処理について多くの基準が存在する。

日本会計基準では、企業会計原則注解 18「引当金について」において引当金の認識要件などが規定されている。

第 4 章 各国における環境負債の取り扱い

第 3 章では負債に関する会計基準について見てきたが、第 4 章では負債の中でも環境負債をどのように扱っているのかについて見ていく。

日本には環境負債全体を対象とする会計基準が存在しない。環境負債は、発生が不確実なものであること、測定が困難なものであること、莫大な金額となりえる土壌汚染問題を含むことなどから、財務諸表上では認識が難しいとされている。しかし、このような状況では企業が土壌汚染等の問題を抱えている場合でも、利害関係者はその情報を理解することが難しい。

それに対し、米国やカナダでは環境負債を含む環境情報の財務報告書上での認識や開示に関する議論が盛んで、それに関わるいくつかの会計基準が設定されている。

カナダでは、発生可能性が高い将来の環境支出のうち、過去の事象に起因するものが環境負債として認識される。環境負債のうち、将来支出の可能性が高く、合理的見積りが可能なものは、財務諸表上で認識するよう規定されている²。

米国は性悪説に基づく社会風土があり、訴訟が多い社会である。多くの環境訴訟も起こされており、企業にとって環境リスクは財務状況に大きな影響を与えるものである。1978 年に起こったラブキャナル事件をきっかけに制定されたスーパーファンド法で、環境修復

¹ IAS 第 8 号 http://www.hp.jicpa.or.jp/ippan/ifrs/summary/pdf/ias_08.pdf

² 平松一夫，谷口智香訳（1995）『環境会計—環境コストと環境負債—』東京経済情報出版，82 頁。

負債という偶発負債を企業等の責任当事者が認識・測定することが求められたことにより、SOP（米国公認会計士協会参考意見書）96-1「環境修復負債」とSFAS（米国財務会計基準書）第5号「偶発事象の会計処理」に基づき環境修復負債の認識・測定が行われることとなった。環境修復負債は、構成要素が多岐にわたり、修復活動が長期にわたるために見積りが難しく、段階ごとに見積額が適正であるかどうかを見直すことになっている。修復活動が進むにつれてかかる費用は明確になるため、定期的に見積りを見直すことでその額は信頼性を増す³。

日本は資産除去債務や土壌等浄化引当金以外に会計基準が存在しないため、多くの環境負債が財務諸表上で認識されない状況であるが、その対策として考えられているのがIAS第37号「引当金、偶発債務および偶発資産」の推定的債務として環境負債を認識する方法である。

推定的債務が存在するケースの判断は難しいが、環境引当金が必要な状況の具体的な例として、汚染された土地の浄化を義務付ける法律の制定がほぼ確実な状況と、法的には浄化が義務付けられていない汚染された土地を保有している状況が挙げられている。この例に基づけば、日本で現在自らの環境方針により環境報告書等で環境保全活動や汚染浄化活動について公表している企業は、その実施のために将来必要となる環境支出を環境負債として財務諸表上で認識することになる⁴。

結章

会計基準が不存在であるために環境コストの計上が企業の損失になりかねない状況であり、環境情報を公開する意義に疑問を抱く経営者が出かねない。環境コストの期間帰属や資本化について明確に規定した会計基準が設定されることになれば、現在よりも環境コストの認識に前向きな考えをもつ企業の増加が期待できる。

現在では環境負債については、環境法規制による情報しか開示が義務化されていない。環境負債は合理的見積りが難しいものが多く、環境負債のほとんどの情報が財務諸表上で認識されず注記での開示にとどまっているのが現状である。この状況の下では、財務諸表上への環境負債の開示をしている企業ほど財政状態が悪いと誤解されてしまう。

米国では、ラブキャナル事件をきっかけに環境法規制が増え、環境修復負債等の計上が本格的に求められるようになった。日本は2011年3月に未曾有の大震災である東日本大地震に見舞われ、東京電力の原子力発電所にかかわる放射能・土壌汚染問題など多くの環境にかかわる問題が騒がれている。この大きな問題をきっかけに、企業の環境配慮・保護の責任を認識し、環境負債の開示についても積極的に検討すべきではないかと考える。

そして、環境負債の存在を認識し財務諸表で開示する企業が不利となる状態を改善するために、あるいは投資家の投資意思決定により有用な情報を提供するために、全ての企業が環境負債を財務諸表上で開示することを要求するような会計基準を規定することが必要

³ 赤塚尚之（2010）「環境負債会計論」『滋賀大学経済学部研究叢書』第46号，64頁。

⁴ アーンスト・アンド・ヤング（2008）『国際会計の実務【下巻】International GAAP 2007/8』レクシスネクシス・ジャパン，518-519頁。

となってきた。

ただし、日本では現在国際会計基準のアドプション（全面適用）を検討中である。アドプションを行うのであれば、国際会計基準が日本基準となるので、環境会計に関わる基準についても共通化していくべきであると考え。

環境会計に関する課題としては、財務会計に統合できない部分については、当面は環境会計独自で検討し、解決していく必要がある。すなわち、環境資産や環境負債と並び環境にかかわる貸借対照表の概念に環境資本を導入し、物量情報・金額情報が混在している問題を解決するために全面金額化し、さらに排出量取引に関わる問題の会計処理方法の統一化を図るなど、環境会計には他にも重要な問題が存在している。今後はこれらの課題についても研究を続けていきたい。

参考文献

<書籍・論文>

- 赤塚尚之（2010）「環境負債会計論」『滋賀大学経済学部研究叢書』第46号，1-240頁
- 赤塚尚之（2008）「環境コスト（環境関連コスト）の資産計上」『滋賀大学経済学部研究年報』Vol.15，57-80頁
- アーンスト・アンド・ヤング（2008）『国際会計の実務【下巻】International GAAP 2007/8』レクシスネクス・ジャパン
- 植田敦紀（2008）「環境財務会計の構築と展開—U.S. Environmental GAAPに基づく環境負債計上のメカニズム—」『会計』第173巻 1月号 第1号，95-109頁
- 勝山進（2004）『環境会計の理論と実態』中央経済社
- 國部克彦編（2001）『環境会計の理論と実践』ぎょうせい
- 國部克彦（1998）『ライブラリ会計学最先端2 環境会計』新世社
- 古室正充（1999）『トーマツの環境会計入門』日経BP
- 阪智香（2001）『環境会計論』東京経済情報出版
- 阪智香（2005）「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—」『商学論究』第53巻 第2号，65-83頁
- 柴田英樹，梨岡英理子（2009）『進化する環境会計<第2版>』中央経済社
- デロイトトウシュートーマツ編（2008）『米国財務会計基準の実務（第4版）』中央経済社
- 朴恩芝（2010）「資産除去債務の会計と環境負債」『香川大学経済論叢』第83巻 第3号，93-104頁
- 平井克彦（1991）『引当金会計論』白桃書房
- 平松一夫，谷口智香訳（1995）『環境会計—環境コストと環境負債—』東京経済情報出版
- 松尾敏行（2006）「環境会計の概念フレームワーク—資産・負債概念の拡張と財務諸表環境清算表の提案—」『横浜国際社会科学研究所』第10巻 第6号，673-690頁
- 松尾敏行（2007）「環境財務会計における負債の拡張可能性」『横浜国際社会科学研究所』第

12 卷 第 2 号, 183-198 頁

<インターネット> (閲覧日)

IFRS における引当金の認識と測定

<http://www.atmarkit.co.jp/im/fa/serial/standards/13/03.html> (2011/10/15)

環境会計の現状と課題 <http://www.sagami.ne.jp/skatsuya/JICPA99-12.htm> (2011/10/15)

IAS 第 8 号 http://www.hp.jicpa.or.jp/ippan/ifrs/summary/pdf/ias_08.pdf (2011/11/3)