

環境会計の概念フレームワークの提案

— 資産・負債概念の拡張 —

A proposal of the framework of environmental accounting

株式会社リコー 社会環境本部 環境コミュニケーション推進室 松尾 敏行
Ricoh Company, Ltd. Environmental Communication Office Corporate Environment Division
Toshiyuki Matsuo

実践経営学会年次報告書 No. 42 別刷

2005年3月

実践経営学会

環境会計の概念フレームワークの提案

— 資産・負債概念の拡張 —

A proposal of the framework of environmental accounting

株式会社リコー 社会環境本部 環境コミュニケーション推進室 松尾 敏行
Ricoh Company, Ltd. Environmental Communication Office Corporate Environment Division
Toshiyuki Matsuo

キーワード：環境会計、概念フレームワーク、概念の拡張、自己宣言環境引当金、実質的環境負債

1. はじめに

今日の環境会計最大の課題として筆者が考えるのは、いかにして環境会計を経営意思決定に役立てるかということである。企業が利益追求を目的とするものである以上は、経営意思決定目的で有用であるためには、「環境要素が企業財務に与える影響」を環境会計が提供する必要がある。それは、伝統的会計のフレームワークの中では捉えることのできないものを環境会計が認識し、その「差」の影響度合いを伝統的会計にフィードバックすることなのではないか。本稿の視点はここにある。

2. 国際会計基準委員会のフレームワークとの比較

本章では、国際会計基準委員会のフレームワークと比較しながら、環境会計の概念フレームワークを考察する。

そこでは伝統的会計と環境会計における資産及び負債概念の「差」を考察し、概念の拡張を行う。それに伴って、認識及び測定における両者の相違点を明らかにする。

国際会計基準委員会フレームワーク [IASC (1989)] は、次のように資産及び負債を定義している。(下線筆者)

「資産が有する将来の経済的便益とは、企業への現金及び現金同等物の流入に直接的に又は間接的に貢献する潜在能力をいう。その潜在能力は、企業の営業活動の重要な部分を成す生産能力であるかもしれない。また、その潜在能力は、現金又は現金同等物への転換可能性、又は、例えば、代替的な生産工程が生産原価を低減するときのように、現金流出額を減少させる可能性であるかもしれない。」(par.53)

「負債の基本的な特徴は、企業が現在の義務を負っていることである。義務とは、ある一定の方法で実行又は遂行する責務若しくは責任である。義務は、拘束的契約又は法的要請の結果として、法的に強制される場合がある。これが通常であって、例えば、受領した財貨及び役務の支払債務の場合に該当する。しかしながら、義務は、通常の取引慣行、慣習若しくは良好な取引関係を維持し、又は公正とみなされるように行動したいという要望からも生じる。例えば、企業が政策上の問題として、保証期間終了後に自社製品の欠陥が明らかにされたときであっても、その欠陥を補正すると決定するならば、既に販売された財貨に関して支出が予想される金額は、負債となる。」(par.60)

また、資産、負債、収益及び費用の認識基準は以下の通りである。

「資産は、将来の経済的便益が企業に流入する可能性がかなり大きく、かつ、資産が信頼性をもって測定することができる原価又は価値を有す

るときに、貸借対照表に認識される。」(par.89)

「負債は、現在の義務を履行することによって経済的便益を有する資源が企業から流出する可能性がかなり大きく、かつ、弁済が行われる金額が信頼性をもって測定されるときに、貸借対照表に認識される。」(par.91)

「収益は、資産の増加又は負債の減少に関連する将来の経済的便益の増加が生じ、かつ、それを信頼性をもって測定することができるときに、損益計算書に認識される。これは、要するに、収益は、資産の増加又は負債の減少の認識と同時に認識されることを意味する。」(par.92)

「費用は、資産の減少又は負債の増加に関連する将来の経済的便益の減少が生じ、かつ、それが信頼性をもって測定することができるときに、損益計算書に認識される。これは、要するに、費用は、負債の増加又は資産の減少の認識と同時に認識されることを意味する。」(par.94)

(1) 資産

環境コストが資本化されるべきか、費用化されるべきかについては次の2つのアプローチがある。
[Schaltegger and Burritt(2000), pp.171 - 172]

○将来便益の増加アプローチ

(IFB:The increased future benefits approach)

「その支出の結果として、その資産から期待される将来の経済的便益が増加しなければならない。」(すなわち、そのようなものを資産とする。筆者注)

○将来便益の追加コストアプローチ

(ACOFB:The additional cost of future benefits approach)

「環境コストが経済的便益を増加させるか否かに関わらず、そのコストがその資産から期待される将来便益を得るためのコストとみなされるならば、資本化することができる。」(下線筆者)

シャルテガーらによれば、「厳密な経済的観点からは、コストの資本化は、それらのコストが将来の経済的便益を当初評価したよりも増加させる場合のみに認められるべきである。」(IFBアプローチ)

「しかし、特殊なケースのもとでは、期待される将来キャッシュ・フローに影響しなくとも、浄化や汚染予防のコストが企業が事業を継続する上で、絶対的に必要になるために、資産として認められる。このようなケースでの支出は、将来の資産価値を守るためのものであり、もし支出されなければことによると強制処分価格まで価値が下落してしまう。」

「環境の観点からは、汚染予防が将来の環境便益を生む場合には、資本化することが望ましい。」(ACOFB アプローチ)

IAS16には以下の規定がある。

(revised, Dec.2003、下線筆者)

「有形固定資産項目は、以下の場合に資産として認識しなければならない。

- (a) 当該資産に関連する将来の経済的便益が企業に流入する可能性が高く；かつ
- (b) 企業が当該資産の取得原価を信頼をもって測定できる。」(par.7)

「有形固定資産項目は、安全あるいは環境保全の目的で取得されることがある。このような有形固定資産の取得は、現存する特定の有形固定資産項目の将来の経済的便益を直接増加させるものではないが、企業がその他の資産から将来の経済的便益を得るために必要な場合がある。そのような有形固定資産項目は、その取得が行われなかった場合に得られたであろう将来の経済的便益を超えて、企業が関連資産から将来の経済的便益を得ることを可能とすることから資産の認識基準を満たしている。例えば、化学品製造業者は、危険な化学製品の製造及び保管に関する環境保全基準に準拠するため、新しい化学処理装置を設置するかもしれない。このような処理装置は資産として認識される。なぜなら、企業は当該処理装置なしでは、化学製品の製造または販売が不可能となるからである。しかし、結果として生じた当該資産及び関連資産の帳簿価額は、IAS36 [資産の減損] に従って減損のための再吟味がなされる。」(par.11)

このようにIAS16はIFBアプローチを採用しているが、当該資産から直接に経済的便益が得られ

ない場合であっても、それによって関連資産からの将来の経済的便益を得ることを可能とするときは資産として認識されるとしており、関連資産から得られる経済的便益を保全する効果を、経済的便益そのものの獲得効果に準じて取り扱うこととしている。

一方、欧州委員会勧告〔EC (2001)〕(以下、「勧告」)は、第3章「認識と測定」で次のように定めている。(下線筆者)

「環境費用は、将来のダメージを予防し、削減するため、あるいは資源を保護するために使われ、将来の経済的便益をもたらす、そして第4号指令の15(2)条に定められた条件を満たした場合に、資本化できる。」(par.12)

(参考) 第4号指令15(2)条〔EC (1978)〕

「固定資産は、事業において継続的な使用が意図される資産から構成される。」

「将来のダメージを予防し、削減するため、あるいは資源を保護するために使われた環境費用は、もし第4号指令の15(2)条に従って、その事業活動目的に継続的に使用することが意図され、加えて、以下の基準の一つが満たされたら、資産と認識できる：

(a) 企業に流入し、企業が所有する他の資産の寿命を延ばし、能力を増大し、その安全と効率を改善することが期待される(最初の成果の基準を超えて) 予想経済便益に関係したコスト、

または

(b) 企業の将来の活動の結果として起こると思われ、環境汚染を削減し予防するコスト。」

(par.13)

「もしパラグラフ12と13に定められた資産としての認識基準が満たされなかったら、環境費用は発生に従って損益勘定に計上されるべきである。もしそれが満たされたら、環境費用は資本化され、現在と適切な将来の期間にわたって、即ち、組織的にその期待される有効な経済的耐用期間にわたり、損益勘定において償却されるべきである。」(par.14)

「環境費用は、もしそれが将来の経済的便益を

高めるものでなかったら、資本化されるのではなく、損益勘定に計上されるべきである。このような状況は、環境費用が過去や現在の活動に関連し、あるいは環境を汚染前の状態に修復するのに関連する(例えば、廃棄物の処理、現在の操業活動に関係した浄化コスト、過年度に発生したダメージの浄化、環境管理、環境監査)場合に発生する。」(par.15)

「プラントや機械類のような品目は、環境的な理由で、例えば、環境上の法律や規制を遵守するために、汚染制御や汚染予防のための技術的な設備として取得される場合がある。もしそれが、パラグラフ12と13に定められた資産としての認識の基準を満たしたら、資本化されなければならない。」(par.16)

ここでは将来の経済的便益が資本化の要件の中心にあることからIFBアプローチを採用していると見ることができる。しかし一方で、将来の環境汚染を削減し予防するコストの資本化も認めていることから、一部ACOFBアプローチも採用しているものと解される。

これに対してFASBの緊急問題タスク・フォース〔EITF (1990)〕は以下のように述べている。(下線筆者)

「タスク・フォースは、一般的に、環境汚染を処理するために発生したコストは費用に計上されるべきという合意に達した。しかしながら、これらコストは、以下の基準のいずれかが満たされたならば、(回収可能であることを条件に)資本化されるべきである。

- i. その処理が、現存する資産の耐用期間を延ばし、能力を増大し、安全性や効率性を改善する。この基準においては、処理後の資産の状態は、もともと建設された時、あるいはその後取得された時のその資産の状態と比較される。
- ii. その処理が、まだ起こっておらず、その処理コストをかけなければ将来の営業や活動の結果として起こるかもしれない環境汚染を軽減し、予防する。
- iii. その処理が、資産の売却準備のために行われる。」

i は資本的支出そのものであり、iii は売却原価を構成するものであることから特に問題はないであろう。これに対し、注目は ii である。これをもって将来の環境便益が資本化の根拠となるのであり、これは EITF が ACOFB アプローチを採用しているものと解することができる。(取得時に回収可能性を検討することは、当時の IAS と整合的であったが、取得後に減損を吟味するのが最近の流れであろう。筆者注。)

環境会計の立場から、筆者は ACOFB アプローチを支持する。環境保全目的資産の価値は、一義的には将来の環境便益の獲得能力にあるのであって、環境便益には経済的なもの(環境保全対策に伴う経済効果)も含まれるが、その中心はやはり物量的な効果(環境保全効果)である。

伝統的会計において IFB アプローチが採用される場合には、環境会計との間に差が生じることとなる。このように環境会計と伝統的会計の間にはいくつかの差が生じる項目がある。これについては、次節以降でも議論することとしよう。

(2) 負債

「負債とは、過去の事象から発生した企業の現在の債務であり、これを履行するために、経済的便益を有する資源が当該企業から流出する、と予想されるものをいう。」[IASC (1989)] (par. 49b)

国際会計基準委員会フレームワーク [IASC (1989)] によれば、負債の特徴は企業が現在の義務を負っていることであるが、通常義務は、拘束的契約又は法的要請の結果として、法的に強制されるものである。例えば、受領した財貨及び役務の支払債務の場合に該当する。また、これに加えて通常の取引慣行、慣習若しくは良好な取引関係を維持し、又は公正とみなされるよう行動したいという要望からも義務が生じる場合がある。これは例えば、企業が政策上の問題として、保障期間終了後に自社製品の欠陥が明らかにされたときであっても、その欠陥を補正すると決定するならば、既に販売された財貨に関して支出が予想される金額は、負債となる。

従って、特定の状況においては、自主的な汚染予防活動や浄化活動も負債の条件を満足しうるの

である。

さらに、「勧告」第3章“認識と測定”は次のように「実質的 (constructive) 義務」を規定している。(下線筆者)

「環境負債は、経済的便益を具現した資源の流出が過去の事象から生じた環境的性格の現在の義務の清算から結果として生ずることが確実に、清算が行われたその金額が信頼性高く計算できる場合に、認識される。この義務の性質ははっきりと定義されなければならないが、2つのタイプがある：

- 法的または契約的なもの：企業は環境ダメージを予防し、削減し、修復する法的または契約的な義務を有する。または
- 実質的なもの：実質的義務は、企業が環境ダメージを予防し、削減し、修復することにコミットしていて、方針や意図の公表された声明に基づいて、あるいは企業の過去の慣行の確立したパターンによって企業が環境ダメージを予防し、削減し、修復する責任を受け入れることを第三者に述べていることで、かかる行動を回避する裁量を有しない場合に、企業それ自身の行動から起こるのである。」(par. 1)

ここで筆者は「実質的義務」に注目する。

すなわち、企業が環境負荷削減に公式にコミットすることにより、あるいは当該企業の過去の行動により、社会が、当該企業が今後環境負荷削減に一定レベル以上の取り組みを行なうであろうことを期待するような状況にあるというものである。かかる状況は当該企業のイメージを高める等の無形の効果を企業にもたらすものであると同時に、かかる期待に背く選択を企業が取り得ない状況をも作り出すものである。

このような状況下では、企業は、たとえ法的または契約的な義務がない場合であっても、かかる義務が存在するのと同様な行動をとる以外の裁量を有しない。「勧告」はこれをもって「実質的義務」が存在するとするのである。

「実質的義務」は新たな環境負債の認識根拠となる。例えば企業が公的な規制を超えて、より以上の環境負荷削減の実施を自己宣言した場合に、

従来であればかかる宣言は撤回可能であるとして環境負債の認識がされなかったものについても、「実質的義務」の存在が認められれば、「資源の流出が過去の事象から生じた環境的性格の現在の義務の清算から結果として生ずることが確実」とされ、環境負債が認識される。

「勧告」は、「過去または現在の産業慣行は、経営者が行動を回避する何らの裁量もない範囲においてのみ企業に対する実質的義務という結果になっている。企業が、発表された特定の声明や過去の慣行の確立されたパターンによって環境ダメージを予防し、削減し、修復する責任を受け入れた場合にのみそれは起こる。」(Sec.3, par. 2, 下線筆者)としていることから、例えば自己宣言という形式的事実が同じであっても、企業ごとに過去の行動や社会からの期待度合いが異なれば、環境負債を認識すべきか否かの判断が異なる場合もあるであろう。

3. 資産・負債概念の拡張と新たな概念フレームワーク

前章の議論を踏まえ、筆者は環境会計における新たな概念フレームワークを以下のように提案する。ここでは拡張された資産及び負債の概念が採用される。

資産：資産が有する将来の便益とは、経済的便益に加えて、現存する環境負荷の削減または将来の環境負荷発生の予防・軽減に直接的に又は間接的に貢献する潜在能力をいう。

ここでは、将来便益の追加コストアプローチ(ACOFB)を前提にしている。

負債：負債の基本的な特徴は、企業が現在の義務を負っていることである。義務とは、ある一定の方法で実行又は遂行する責務若しくは責任である。義務は、法的に強制される場合、通常の取引慣行、慣習等から生じる場合に加えて、実質的義務を含む。

また、資産、負債、収益及び費用の認識基準は以下の通りである(文言は従来の基準と同じであるが、便益・義務、資産・負債が拡張されていることから新たな基準である)。

「資産は、将来の便益が企業に流入する可能性がかなり大きく、かつ、資産が信頼性をもって測定することができる原価又は価値を有するときに、貸借対照表に認識される。」

「負債は、現在の義務を履行することによって便益を有する資源が企業から流出する可能性がかなり大きく、かつ、弁済が行われる金額が信頼性をもって測定されるときに、貸借対照表に認識される。」

「収益は、資産の増加又は負債の減少に関連する将来の便益の増加が生じ、かつ、それを信頼性をもって測定することができるときに、損益計算書に認識される。」

「費用は、資産の減少又は負債の増加に関連する将来の便益の減少が生じ、かつ、それが信頼性をもって測定することができるときに、損益計算書に認識される。」

4. 環境会計の諸概念の再検討と具体的提案

本章では、環境会計のフレームワークに基づき、拡張された資産及び負債の具体的項目について検討する。

こうした項目は伝統的会計においては認識されてこなかったものである。しかし環境という要因を考慮して取引を認識・測定すると新たな資産・負債の問題が生じてくる。それは伝統的会計の利益や指標にも影響を及ぼす可能性があるものである。筆者は環境会計の立場から、こうした環境からの影響を捉え、考慮し、取り入れることを提案するものである。

(1) 資産の環境的減損

環境保全設備に係る将来の期待キャッシュ・フローにはなんら影響がない場合であっても(そもそも環境保全設備が伝統的会計のフレームワークでいうところの将来の経済的便益を間接的にではあっても生み出すものであるかは議論を要するであろう)、将来に期待される環境保全効果が当初の仕様よりも少なくしか生じないことが判明した場合、あるいは技術革新により同様の効果を生み出すもっと安価で効率的な設備が発明された(環

れたときには、当期以前の自己宣言による引当金の設定ということも可能となるであろう（当期以前にリスクを含む事業を行っており、そのリスクの回避あるいは損害の修復に対するコミットメントの存在をもって設定要件が満たされる）。そのとき筆者はこれを「自己宣言環境引当金」と名づけたいと思う。

(3) 排出権

排出権取引に関しては、いまだ会計処理が固まったわけではないものの、「企業が政府から受領した排出権取引枠を無形資産として会計処理し、それらを公正価値で当初認識し、その後汚染物質が排出されることにより、それらの排出に対応する排出枠を提供する義務については、企業に負債が生じる」とする方法を国際会計基準審議会（ICSB）の基準解釈機関である国際財務報告基準解釈指針委員会（IFRIC）が解釈指針公開草案として示したのに対し、日本公認会計士協会は「決済されるべき負債は放棄されるべき資産によって経済的にヘッジされているから、排出権および排出枠を抛出する義務を別個に認識・測定する立場に同意しない」とのコメントを発表した（2003年7月14日）。一方日本の企業会計基準委員会（ASBJ）専門委員会はCO₂排出権取引基準の検討を行っており、「資金支出で得た排出権は原則として資産に計上する」との案が出された（2004年9月18日、日本経済新聞）。その一方では、「日本の温暖化ガス削減の枠組みは欧州などと異なり、企業ごとの削減義務を設けていない。企業の削減義務がなければ権利があっても活用できず資産性はない」として支出時に費用処理すべきとの意見も一部伝えられている。

この点筆者は実質的環境負債を認める環境会計の立場から、排出権は実質的環境負債の解消に直接活用できるため、資産性があると考え。排出権取引制度の枠組みとその会計処理方法がどのように決まるかによっては、排出権の処理は環境会計と伝統的会計との「差」の重要な一項目となる可能性がある。

5. 結び

本稿においては、環境会計と伝統的会計との「差」に着目し、環境会計が概念の拡張を行うことで、伝統的会計が把握し得ない環境関連資産・負債を明らかにした。このことは環境要素が企業財務に与えている隠された影響を環境会計が明らかにしうることを示唆するものである。具体的な事例による実証的な解明を筆者の次の研究課題と認識し、結びとしたい。

●注

1 ‘constructive’ は一般に「推定上の」とも訳されるが、筆者としては、単に存在が推定されるのみならず、すでに実質的に義務が存在しているとの意味を込めて「実質的な」の訳語を採用した。

●参考文献

- EC(2001): THE COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES
“COMMISSION RECOMMENDATION of 30 May 2001 on the recognition, measurement and disclosure of environmental issues in the annual accounts and annual reports of companies (2001/453/EC)”
- EC(1978): THE COUNCIL OF THE EUROPEAN COMMUNITIES “FOURTH COUNCIL DIRECTIVE of 25 July 1978 based on Article 54 (3) (g) of the Treaty on the annual accounts of certain types of companies (78/660/EEC)”
- IASC(1989): “Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements” (財務諸表の作成表示に関する枠組み)
- EITF (1990): “Capitalization of Costs to Treat Environmental Contamination[EIFT90-8]”
- Schaltegger, Stefan and Roger Burritt(2000): Contemporary Environmental Accounting, Greenleaf Publishing limited (宮崎 修行 監訳 『現代環境会計』 五絃社、2003)