

環境財務会計における負債の拡張可能性

——環境修復負債会計からの考察——

松 尾 敏 行

1. はじめに

地球環境問題の重要性が広く社会に認識されるにつれ、企業の財政状態および経営成績に与える環境問題の影響度もますます大きなものとなってきている。このため制度会計においても環境関連の事象をどのように会計処理するかが問題となるのであり、実際にアメリカでは一般に認められた会計原則（GAAP: Generally Accepted Accounting Principles）の中に環境関連事象を取り扱うものが出てきている。

一方で地球環境問題は、自然資産が有限であることを我々人類に思い知らせた。ここで自然資産とは、「地球がもたらす有形無形の産出物とその蓄積」をいい、生物資産、土地、地下層、水、大気から構成され、人類の生命維持に必要な不可欠な環境を提供してくれる生態系をも含むものである。

すなわち環境会計は、企業会計に地球環境保全の視点から修正を加え、「無料あるいは安価で利用可能な無限の自然資産」を前提とするものから、「有料かつ有限な自然資産」を前提とするものへと修正し、企業の持続可能性を判断する情報を提供するとともに、地球の持続可能性向上に寄与すべきものである。かかる修正によって、環境コスト及び環境保全効果に関連して生じる企業の財政状態または経営成績への影響のうち、従来制度会計が認識しないう環境関連事象を、「有料かつ有限な自然資産」を前提に新たに認識して、制度会計の財務諸表が

修正され、経営者及び財務諸表の利用者に有用な情報が提供される。

さらに環境会計は、環境財務会計と環境管理会計に分類することができる。

A. 環境財務会計：外部利害関係者に対する報告を目的とする環境会計。

① [制度会計としての環境会計] 外部利害関係者のために、一般に認められた会計原則を用いて財務報告書を作成する会計。例えば U. S. GAAP の環境関連事象に関する規定による財務報告等はこれに該当する。

② [自主開示としての環境会計] 企業等の組織が環境保全活動すなわち環境負荷の防止・削減・修復等の環境保全効果を挙げるための活動に投下した環境コスト及びその活動から得られた効果を把握して、貨幣単位及び物量単位で測定し、かかる効果を得るための活動の効率性指標と併せて外部利害関係者に伝達する会計。ここで環境コストとは、「環境保全効果の獲得を目的として投下される費用」をいう。現在企業が環境報告書・CSR 報告書等で自主的に公表している環境会計の多くはこれに該当する。

B. 環境管理会計：企業内部において、経営者の経営管理に役立つ資料を提供する環境会計。

本稿では、環境財務会計領域のうち環境修復負債の取り扱いを検討し、現行制度会計の特徴と限界を把握し、さらに地球環境保全の視点から制度会計に求められるべき修正項目を明らか

にする。

第2章から第4章では、U. S. GAAPにおける環境修復負債の取り扱いを検討する。

U. S. GAAPは、偶発事象に係る負債認識についての基準を持ち、さらにそれを環境修復負債に適用するための具体的ガイダンスを有するなど、この領域に関して最も充実した基準を描えているといえる¹⁾。

まず前提として第2章では、財務会計基準審議会 (FASB: Financial Accounting Standards Board) の『財務会計概念ステートメント』 (SFAC: Statement of Financial Accounting Concepts) 第6号「財務諸表の要素」 [FASB(1985)] における負債の定義をみる。続いて第3章で、FASBの『財務会計基準ステートメント』 (SFAS: Statement of Financial Accounting Standards²⁾) 第5号「偶発事象の会計」 [FASB (1975)] および『解釈指針』 (FIN: FASB Interpretations) 第14号「損失額の合理的見積もり」 [FASB(1976)] を検討したのち、第4章でアメリカ公認会計士協会 (AICPA: American Institute of Certified Public Accountant) の『ポジション・ステートメント』 (SOP: Statement of Position³⁾) 第96-1号「環境修復負債」 [AICPA(1996)] を考察することとする。SOP96-1は、SFAS5を環境法規制に基づく環境修復義務に具体的に適用するためのものと位置づけられるものであり、その会計ガイダンスが、アメリカにおける代表的な環境法規制であるスーパーファンド法 (Superfund Act) の環境修復プロセスに沿う形で構成されていることが確認される。

第5章では環境修復負債認識の基礎概念としての「推定上の義務 (constructive obligation)」について考察し、第6章においてそれに基づく負債の拡張可能性を指摘する。これは環境会計の立場から、現行制度会計を超えた新たな負債認識の領域についての問題提起である。それは従来の財務会計と環境財務会計との「差」として認識され、経営者及び財務諸表

利用者にとっても有用な情報である。

最後に第7章において、現代会計基準の中心のテーマのひとつである将来事象の認識について、環境修復負債との関連を論ずる。

2. U. S. GAAPにおける負債の定義：SFAC6「財務諸表の要素」

本章では、U. S. GAAPにおける負債概念を、SFAC6によって考察し、次章以降で環境修復負債を検討する前提を固める。

SFAC6によれば、負債とは「過去の取引または事象の結果として、将来特定のエンティティが他のエンティティに資産を引き渡しあるいは用益を提供しなければならない現在の義務 (present obligations) から生じる可能性の高い (probable) 将来の経済的便益の犠牲 (future sacrifices of economic benefits) である」 [FASB (1985) par. 35]。すなわち将来のキャッシュ・アウトフローとして定義されている。

また、ここでは「probableは特定の会計または技術的な感覚 (財務会計基準ステートメント SFAS5, par. 3のそれのような) ではなく、普通の一般的な意味で用いられている。……利用可能な証拠または論理に基づいて合理的に予想できるかまたは信じられるが、確信することも証明されることもできないもの⁴⁾。その定義の含意は、事業および他の経済活動が不確実性によって特徴づけられ、ほとんど結果が確実でない環境で起こると認めることを意図している」 [FASB (1985) Footnote21] とあり、それは「不確実性 (uncertainty) が高く、発生の確率が低い負債であっても、その認識を排除しない」 [加藤 (2006)p.9] ということである。

さらには、「その定義での義務は法的な義務よりも広い。それは普通の一般的な意味で用いられている。……法的あるいは社会的に負う責務、契約、約束、道徳的責任その他によって人が遂行する義務があるもの⁵⁾。それは、法的義務と同様に衡平法上および推定上の義務を含む」 [FASB (1985), Footnote22] とされ、法的

義務のみならず衡平法上および推定上の義務 (equitable or constructive obligations) を含む広い概念を採用している。

ここで将来のキャッシュ・アウトフローと定義された負債概念に衡平法上および推定上の義務が含まれていることは、これらをもってキャッシュ・アウトフローの可能性を高めるものと位置づけている点で重要である。衡平法上の義務とは、「倫理的／道義的考慮」から生じる義務であり [UNCTAD (1999) par. 9], 推定上の義務とは、企業自身の行動に起因して、ある種の行動を企業が回避する裁量を有しない場合に認められる義務をいう。すなわち法的な義務がなくても、企業が道義的な責任を自覚したり、社会からの要請に基づいてある種の行動をとるべきあるいはとらねばならないと考えてそれを実行する場合には、そのような行動をとるべき義務が存在するものとされるのである。しかしながら社会の要請や企業の自覚する社会的・道義的責任は時代とともに変化するものである。そこに地球環境問題が重要性を増す時代において、負債概念もまた変化する可能性があるのである。この点については第5章および第6章でさらに検討を加える。

3. U. S. GAAP における偶発事象の会計：SFAS5「偶発事象の会計」

3-1. 偶発性と偶発損失

SFAS5によれば、偶発性は「一つ以上の将来の事象が起こるか起こらなかった場合に最終的に解決される企業の考えられる利益（偶発利益）または損失（偶発損失）に関する不確実性を含んだ現存の条件、状況、あるいは一組の環境である」[FASB (1975) par. 1]と定義される。この不確実性の解決は、資産の取得、負債の減少、あるいは資産の滅失もしくは減損または負債の発生を確認するものである。

環境負債もまた、①確定したものと②将来事象に係るもの、の2つがある。

偶発損失が存在する場合、将来の事象が損失

または資産の減損もしくは負債の発生を確認する可能性は以下の3つの幅をとりうる [FASB (1975) par. 3]。

- a. 可能性が高い (Probable). 将来の事象が起こりそうである。
- b. 合理的可能性がある (Reasonably possible). 将来の事象が起こるチャンスが「可能性が低い」よりは多いが、起こりそうという程ではない。
- c. 可能性が低い (Remote). 将来の事象が起こるチャンスが僅かである。

偶発損失の例としては以下のようなものがある [FASB (1975) par. 4]。

- a. 債権の回収可能性
- b. 製品保証と製品欠陥に関連した義務
- c. 企業財産の損失や損害のリスク
- d. 資産の取用
- e. 訴訟
- f. 賠償請求及びアセスメント
- g. 損害保険会社によって引き受けられた大災害からの損失のリスク
- h. 債務保証

3-2. 偶発損失の発生

偶発損失からの見積損失の発生要件は以下の2つがともに満たされることである [FASB (1975) par. 8]。

- a. 財務諸表発行前に入手可能な情報が、財務諸表日において資産が減損したか、または負債が発生した可能性が高いことを示している。この条件では、損失の事実を確認する一つ以上の将来事象が起こる可能性が（不確かさは残すが）高いに違いないことが暗示されている。
- b. 損失額を合理的に見積もることができる。パラグラフ8の2要件の目的は、「損失が合理的に見積もられ、当年度または過年度に関係していたら、損失の発生を求める」というものであり、「損失が合理的に見積もられるべしとする要件は、財務諸表

上でのあまりにも不確実な金額の発生が財務諸表の統合性を損なうのを防ぐことを意図しており、(中略) 損失を当年度または過年度の事象や活動に帰するのは資産の減損や負債発生の一つの要素である」[FASB (1975) par. 59].

当年度または過年度に関係しているとは、期末日時点で可能性が高いということであり、そのような可能性をもたらした事象が既に起こっているということである。ここでは不確実な金額の発生が財務諸表の統合性を損なう可能性に言及されているが、逆に何も発生させないことで損なう可能性もあるのであり、「合理的な見積もり」こそが適当な解決とされている。

「損失額が合理的に見積もられる」という SFAS5 パラグラフ 8 の条件 (b) は、唯一の額を合理的に見積もることができることを意味するものではない。

FIN14 によれば、パラグラフ 8 の条件 (a) が特定の偶発損失に関して満たされ、すなわち、資産が減損または負債が発生した可能性が高い場合、損失の合理的な見積もりが一定の範囲内にあるならば、パラグラフ 8 の条件 (b) は満たされ、範囲内の最善の見積額の損失が発生させられるものとされる。しかしながら、「範囲内のいかなる金額もその範囲内の他の額よりもより良い見積もりでない時は、範囲内の最低額が発生させられる」[FASB (1976) pars. 2-3]. すなわち、見積もり範囲内の少なくとも最小金額が発生させられる。

3-3. 偶発損失の開示

偶発損失に関しては、次の開示が求められる [FASB (1976) par. 3].

1. 発生の性質
2. 発生額 (ある状況においては)
3. 偶発性の開示 (損失や追加の損失が発生させられたかもしれない合理的可能性がある場合)
4. 損失の追加の公開 (発生額を超える損失

の合理的な可能性がある場合)

このように FIN14 は、見積もり範囲内の少なくとも最小金額の計上に加えて、SFAS5 パラグラフ 8 の 2 要件のいずれか 1 つまたは両方を満たさないために偶発損失の計上がなされない場合、あるいは計上した金額を超過する追加損失の危険性が存在する場合で、それらの発生に少なくとも合理的可能性が存在するときには、追加発生可能損失額の開示を求めている。

3-4. 偶発損失の発生の高さの不確実さの変化

SFAS5 では偶発損失からの見積損失の発生要件として、その可能性の高さがあげられていたが、そこにはある程度の不確かさが残されていた。すなわち負債計上の根拠として確率的な可能性の高さが求められていたのである。しかしながらある事象の起きる確率/不確実さは、時代とともに変化するものである。よって、地球環境問題が深刻さを増す中にあるにあっては、環境問題に起因する負債発生の可能性は一般に増加すると予想され、また新たな問題の発生などによって、従来は計上されることがなかった負債を認識することが求められるようになる可能性がある。この点については第 5 章および第 6 章でさらに検討する。

4. U. S. GAAP における環境修復負債の会計：SOP96-1 「環境修復負債」

SFAS5 は、(a) 資産が減損したかまたは負債が発生した可能性が高く (probable)、かつ (b) その金額が合理的に見積もり可能な場合に、負債の計上を義務づけている。

SOP96-1 は、SFAS5 パラグラフ 8 の 2 要件を環境修復負債の認識基準とし、環境法規制 (スーパーファンド法) の手続きに従って具体的に、いつ環境修復負債が SFAS5 に従って認識されるべきかの判断の助けとなるベンチマークを与え、環境法規制の結果としての、「過去の行動から来る汚染に関係した環境修復負債に関する会計ガイダンス」[AICPA (1996)

Summary p. vii] を提供している。

4-1. スーパーファンド法

本節では、スーパーファンド法の環境修復プロセスとそれに伴う環境修復負債の認識を SOP96-1 に基づいて概観する [AICPA (1996), chap. 2]。スーパーファンド法とは、アメリカの 1980 年包括的環境対策補償責任法 (CERCLA: Comprehensive Environmental Response, Compensation and Liability Act) と 1986 年スーパーファンド修正および再授權法 (SARA: Superfund Amendment and Reauthorization Act) の 2 つの法律を合わせた通称であり、有害物質による汚染を浄化し、汚染除去および原状回復・浄化費用の負担者を定める法律である。

ここで浄化の対象範囲は、土壌や地下水、地表水、大気、さらに建物にまで及び、「費用平均は約 2 千 5 百万ドルで、深刻な問題を抱えるサイトでは容易に 1 億ドルを超える」 [Kieso et al. (2005) p. 638]。また中には費用の総額が約 10 億ドルにも達した例も報告されている⁶⁾。

このため費用負担者に指定された場合に企業が被る財務的影響は莫大なものであり、環境修復義務に係る環境負債の認識と測定が制度会計上も重要な問題とされたのである。

4-2. 環境修復負債の認識と金額の合理的な見積もり

SOP 96-1 は、偶発債務に係る環境修復負債の認識要件として、SFAS5 を採用する。すなわちパラグラフ 8 の 2 要件がともに満たされたときに偶発損失に係る負債が認識される。

- (a) 財務諸表発行前に入手できる情報が、財務諸表日において負債が生じている可能性が高いことを示している。
- (b) 損失の金額を合理的に見積もることができる。

スーパーファンド法の環境修復プロセスは多くの段階を経て行われる。プロセスの早い段階

ではコストの見積もりについて多くの不確実性が存在するために、環境修復負債の初期の見積もりはしばしば後で大きな変更が必要になる [AICPA (1996), par. 5.7]。

このような不確実性のある見積もりに関連して FINII4 は、SFAS5 のパラグラフ 8(b) における偶発損失の認識基準 (「損失の金額を合理的に見積もることができる」) は、「損失の範囲を合理的に見積もることができるならば満足される」 [FASB (1976) par. 2] と結論づけている。

これにより、損失金額の見積もりが一点に収束しない場合でも、損失の可能性として一定の範囲が合理的に見積もられるのであれば、損失が認識されることとなり、環境修復負債に関する不確実性にもかかわらず、負債認識の妨げとはならないことが示されている。

このようにして見積もられた環境修復負債の見積額の範囲は、修復プロセスの進行につれて精緻化され、当初の幅が次第に収束していく。

また、企業等のエンティティは基本的には最善の見積もりで負債を認識するのであるが、もし最善の見積もりができない場合には、負債の発生の可能性が高くかつ一定の範囲内で合理的に見積もられることを条件に、その「最低限の見積もりで負債を認識することを妨げるものではない」 [AICPA (1996), par. 5.13] とし、不確実性があっても最善の見積もり、または見積もりの範囲内での最小金額で負債を認識することができるとしている。

4-3. スーパーファンド法の環境修復プロセスと環境修復負債の認識

スーパーファンド法の環境修復プロセスは、以下の (A) から (J) の流れで行われ (図 1 参照)、環境修復負債の認識は、このスーパーファンド修復プロセスに沿って次のように行われる [AICPA (1996), par. 5.16]⁷⁾。

- (A) 環境保護庁のサイト調査と国家優先リストへの記載
環境保護庁 (EPA: Environmental

Protection Agency) による調査で、有害物質によって汚染されているサイトが発見された場合、EPAはその危険度等に応じた優先順位付けを行い、優先度の高いサイトを国家優先リスト (NPL: National Priorities List) に記載する。

またEPAは、有害物質に関与した者を「潜在的に責任のある当事者 (PRPs: Potentially Responsible Parties)」に指定する。PRPsの指定は、修復プロセスのどの段階でも行われる。エンティティがPRPとしての確認を受けた場合には、負債発生の可能性が高いため、金額を合理的に見積もることができるときは、その負債を認識する。

(B) 除去行動 (Removal Action)

汚染されたサイトに著しい危険等のある場合、EPAは自ら除去行動をとり、あるいはPRPsにこれを命ずることができる。EPAが実施した調査や除去等の費用は信託基金 (スーパーファンド) から支出され、後にPRPsに請求される。

EPAの命令は一方的な行政命令 (Unilateral Administrative Order) であり、従わないPRPsは実際にかかったコストの4倍の罰金を支払うリスクを負うことになる。

除去行動を取るべく一方的な行政命令を受けたエンティティは、命令に従って汚染サイトでの汚染除去行動を取るか、あるいは行動コストの4倍の罰金を支払うリスクを冒すことを強制される。このような除去行動のコストに関しては、エンティティは、EPAによる一方的な行政命令を受けた時点で環境修復負債を認識すべきとされる。それはこの段階で、汚染除去コストとその4倍に上る罰金のうち、少なくとも汚染除去コスト分は負担する可能性が高いということである。

(C) 修復調査 (RI: Remedial Investigation)

環境技術者による有害物質の性質と程度を知るための包括的な調査が実施される。

(D) リスク・アセスメント

有害物質とその毒性の評価。しばしば実行可能性調査の中で併せて行われる。

(E) 実行可能性調査 (FS: Feasibility Study)

RIの情報に基づき、代替的な複数の修復行動をコストと所要時間を含めて評価する。最終的には最善のひとつが推奨される。

修復調査/実行可能性調査 (RI/FS) に関与するエンティティは、この段階でPRPとして認識されており、調査コストの負担にも同意している。さらに、RI/FSの総コストは、「一般的に合理的な範囲内で見積もり可能である」[AICPA (1996), par. 5.16].

よってこの段階で、「最低限、エンティティはRI/FSの見積もり総コストに対する自らの負担割合を認識すべき」[AICPA (1996), par. 5.16]とされる。このように、合理的な範囲内で見積もり可能となった時点で、少なくとも最低限の負債認識が求められる。

また、一般的に実行可能性調査の完了時点で、最低限の環境修復負債とエンティティへの割り当て割合の両方が合理的に見積もられることから、個々のPRPへの割当てと第三者からの回収可能性についての不確かさが残っていても、「認識はこの時点よりも遅らされるべきではない」[AICPA (1996), par. 5.16].

このように、実際の見積もりにおいては、一部分に不確かさが残っている状況はむしろ当然と考えられるが、その場合でも合理的な範囲の見積もりを行い、その範囲の少なくとも最低額を認識することが求められる。

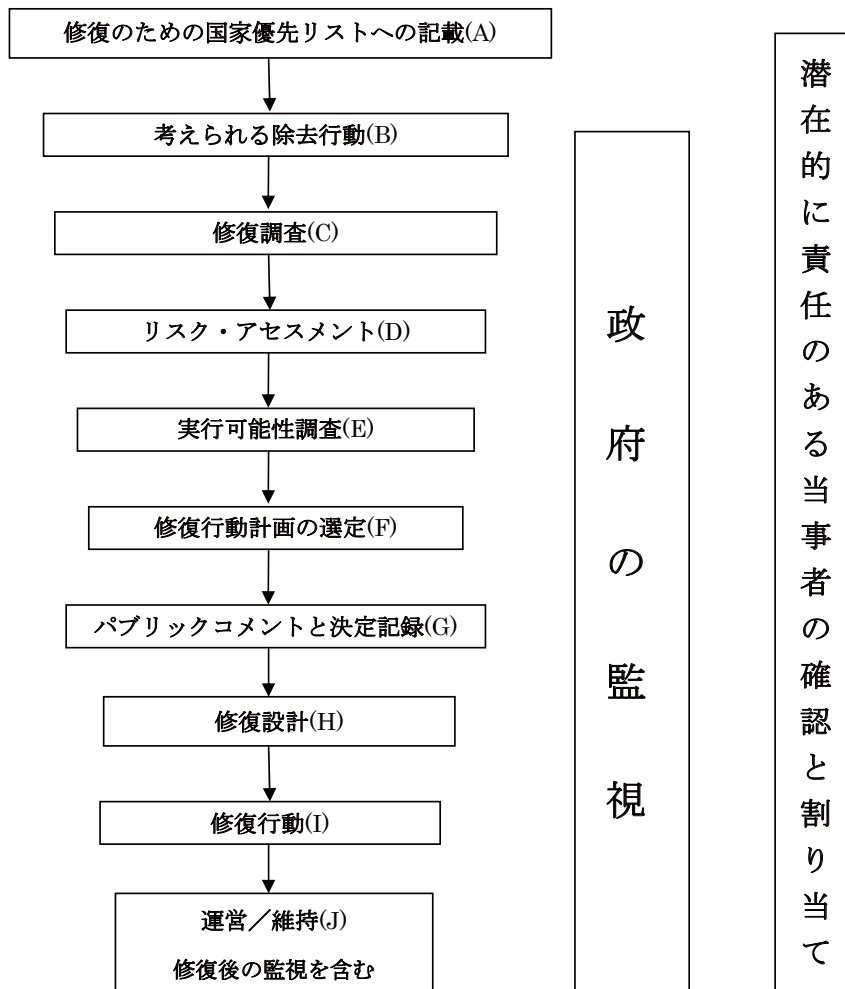
(F) 修復行動計画の選定

RI/FSの完了を受けて、サイト修復のプログラムを決定する。

(G) パブリックコメントと決定記録 (ROD: Record on Decision) の発行

修復行動計画案を一般公表して意見を聴取し、その結果必要であれば計画を修正して、RODを発行する。これは決定した修復計画を文書化した行政記録であり、定期的に見直される。

EPAが修復手段を特定した決定を発行した時点で、エンティティと他のPRPsは修復負債



[AICPA (1996), chap. 2, Figure 1] (各項目のアルファベットは筆者加筆)

図1 典型的なスーパーファンド修復プロセスの順序

の割当率に関して交渉（あるいは訴訟）を完了していると思われる。従って、この時点でエンティティは、見積もりの精緻化を「具体的な修復方法と総修復コストの事前割当てに基づいて」[AICPA (1996), par. 5.16] 行うことができる。

(H) 修復設計 (Remedial Design)

RODに基づくサイト修復の技術的な設計を行う。

(I) 修復行動 (Remedial Action)

サイト修復設計を実際に構築し、修復を実行する。

(J) 運営／維持 (修復後の監視を含む)

総修復コストに係る情報は、修復後の監視中

もサイトがリストからはずされるまでの様々な時点で入手可能になる。よってエンティティは、追加の情報の入手に応じて、「その最終的義務の最善の見積もりを精緻化し、認識し続けるべき」[AICPA (1996), par. 5.16]とされる。すなわち、負債の測定金額の修正が構造的に組み込まれているのである。

修復行動完了後に、修復が効果的に行われていることを確認する活動を実施する。例えば修復行動で浄化設備を設置した場合には、それが正しく運営・維持される必要がある。これに加えてEPAは修復後の監視を要求することができるが、このような運営と維持活動は長期に及ぶ可能性がある。

4-4. スーパーファンド修復プロセスの不確定要因

浄化費用の負担者となるべきPRPsについて、スーパーファンド法は、以下のような4種類の当事者に法的責任を課している[AICPA (1996), par. 2.3].

- a. 有害物質が処分され、または放棄されたサイトの現在の所有者や事業者
- b. 有害物質が処分された時点におけるサイトの所有者や事業者
- c. そのサイトで見つかった有害物質の「処分を手配した」当事者
- d. そのサイトを、処理や処分用を選んで有害物質を運び込んだ当事者

この責任は、当事者が有害物質の処分時点で法律に違反していたかどうか、自身が処分に関与したか、またはそれによって利益を得たかには関係なく課せられる。このため、過去・現在・将来のいずれかの時点で環境への排出実績があるサイトにおいて有害物質を処分した当事者は、それがスーパーファンド法制定以前の出来事であった場合も含めて修復コストに責任を取らされる可能性がある。

よって、有害物質そのものを発生させた者のほか、現在および過去のサイト所有者・事業

者（有害物質の処分に関与していない場合も含む）、輸送業者などが広く責任を問われるのであって、実際にこれらの者に融資を行った金融機関が関与者として責任を問われた例もある。

また、スーパーファンド法の規定は厳格責任 (Strict Liability) を課すものであるため、PRPsは過失の有無に関係なく修復義務を負わなくてはならない。しかもそれは連帯責任である。このため、過失のない当事者がサイトにある有害物質や廃棄物に対し部分的にしか責任がなくても、最悪の場合にはサイトを修復する全コストを負担させられる可能性がある。

その一方でスーパーファンド法は、「コストを負担したPRPが他のPRPを訴えて、少なくともコストの一部を回復できる」[AICPA (1996), par. 2.36]と規定している。

さらには、サイトの修復行動完了後の運営、維持監視活動は「30年以上続く可能性がある」[AICPA (1996), par. 2.27].

以上述べたように、スーパーファンド法の構造上の複雑さから、個々のPRPの負うべき修復義務とその額が決まるまでには多くの不確定要素が存在しており、負債の測定金額の修正が構造的に組み入れられる原因となっている。

それらの不確定要因をまとめると以下のようになる。

1. PRPsの範囲の広さ
2. 厳格責任
3. 連帯責任
4. 遡及責任（行為の時点で違法でなくても責任を負う）
5. EPAの一方的な行政命令と4倍の罰金リスク
6. 他のPRPからコストを回収するための訴訟
7. 長期の事後監視等

このように個々のPRPの費用負担義務の有無と負担額（割合）が確定するまでには相当の時間を要することから、PRPである企業は環境修復プロセスの各段階において、変化する状

況の下、偶発債務に係る環境修復負債の認識と測定の問題に直面することとなる。

こうした事情から、AICPAはSOP96-1「環境修復負債」で環境修復負債の認識、測定、表示および開示についての会計ガイダンスを与えており、それは4-3節で概説したスーパーファンダ環境修復プロセスをフォローする形で構成されている[AICPA(1996), part 2].

4-5. SOP96-1 パート2「会計ガイダンス」

SOP96-1 パート2「会計ガイダンス」は、その目的を環境法規制に関連した「過去の行動から来る汚染に関係した環境修復負債」に関する会計ガイダンスを提供することとしているが、その一方で「現在と将来のコストと義務は、環境修復負債とは異なる種類の会計問題である」としており、環境修復負債の根本原因は「財務諸表日かそれ以前」に起こっていなければならない[AICPA(1996), par. 5.4].

これは、現在の事業に関連して生じるものであっても、根本原因が当期末までに起こっていることを負債認識の要件とするということを確認している。よって例えば、現事業から今後10年間にわたって環境負荷が発生することが明らかであったとしても、環境修復負債は、財務諸表日以前に起こった環境負荷に対応する分しか認識されないのである。

また、「経営者の自由裁量のみで行われ、政府や他の集団による訴訟、賠償請求あるいはアセスメントの主張といった脅威に誘発されたものでない環境修復行動の会計に関するガイダンスを提供するものではない」[AICPA(1996), part 2, Scope]とし、経営者の自由裁量による行動からは環境修復負債は生じないという立場をとっている。

以上2つの論点については地球環境保全の視点から、現行制度会計に求められるべき修正項目についての議論を第6章において行う。

さらにSOP96-1の規定は、環境修復負債の根拠として、訴訟等の偶発債務を挙げている。

これに加えて、法的な債務がある場合の負債計上には問題がないことから、SOP96-1が認める負債計上の根拠は以下の2つとなる。

①法的債務

②偶発債務

すなわちここでは、SFAC6注記22の規定(第2章参照)にもかかわらず、推定上の債務が狭く捉えられているのである。

これに対し、UNCTAD(United Nations Conference on Trade and Development: 国連貿易開発会議)の『環境コストと負債の会計および財務報告』[UNCTAD(1999), 以下「意見書」]ならびにEU(European Union: 欧州連合)の『企業の年度会計と年度報告における環境問題の認識、計算、開示に関する委員会勧告』[EU(2001), 以下「勧告」]は、推定上の義務に基づく債務をより広く認めており、経営者の自由裁量による環境修復行動に係る負債計上が認められる([UNCTAD(1999), pars. 9.22][EU(2001), Appendix, Sec. 3, par. 1])。これについては次章で考察する。

5. 推定上の義務

推定上の義務とは、企業自身の行動に起因して、ある種の行動を企業が回避する裁量を有しない場合に認められる義務をいう。例えば、企業が環境修復行動や汚染予防等につき、方針や公表された声明に基づいてコミットしている場合、あるいは企業の過去の行動によって、そのようにコミットしているものと広く社会が受け止めている場合などは、企業はもはやこれに反する行動はとりえないものとして、そこには推定上の義務が存在すると考えるのである。

この点現行のU. S. GAAPは法的義務のみならず衡平法上および推定上の義務を負債計上の根拠に採用しながら、「経営者の自由裁量で行われる環境修復行動」からは負債を計上しないとしている点にその特徴を見ることができる。「意見書」ならびに「勧告」の取り扱いとの間に差が生じている推定上の義務については以下

で考察しよう。

5-1. UNCTAD 意見書

5-1-1. 環境負債の認識

「意見書」において、環境負債は「通常環境コストを発生させる企業の側に義務が存在する場合に認識される」[UNCTAD (1999) par. 21]。また、義務は「環境負債の認識のためには、法的に強制されるものである必要はない」[UNCTAD (1999) par. 22]とされ、企業が法的な義務なしに推定上の義務を有する場合があるとの立場を取っている。例えば評判に悪影響が及ぶから、あるいはそのようにすることが正しく適切なことだからという理由で、法律が求めている以上の高い基準に汚染を浄化することがその企業の確立した方針であるという場合がこれに当たる。しかしながら、このような場合に環境負債が認識されるためには、「関連する環境コストを発生させる企業の経営者側のコミットメントがなければならない（例えば、公に入手できる議事録に記録された、または公式発表として伝えられた役員会の決定）」[UNCTAD (1999) par. 22]。また企業は、単に後日コミットメントを果たせないというだけの理由で環境負債の認識を取り消すことはできないのであって、もしこのような不測の事態が起こった場合には、「その事実を財務諸表の注記において、企業の経営者がコミットメントを果たせない理由とともに開示すべきである」[UNCTAD (1999) par. 22]とされている。

ここで法的義務とは、「法令、規制、あるいは契約に基づく義務」である。一方、推定上の義務は、「特定の状況下の事実から作り出され、推定され、あるいは解釈されるものであって、法律に基づくものではなく、あるいは倫理的／道義的考慮から生じ、企業が回避する裁量が少ししかないかあるいは全くないもの」であり、その例としては「油の漏出を浄化するいかなる法的義務も企業にはない」が、「そうしなければ、その企業の評判やその法律の管轄下での将来の

活動能力が著しくリスクにさらされる」場合が挙げられる [UNCTAD (1999) par. 9, 同注 2]。

ここでは、環境負債の認識要件として、法的な義務に加えて推定上の義務が挙げられている点に注目すべきである。

これは次節で述べるEU「勧告」にも同様の内容が受け継がれているものだが、企業のコミットメントの具体的な内容として‘公に入手できる議事録に記録された、または公式発表として伝えられた役員会の決定’という例示があること、および後日コミットメントを果たせなくなった場合の取り扱いを定めている点で「意見書」は特徴的である。

一方で「意見書」が推定上の義務を倫理的／道義的考慮から生じる〔時に、衡平法上の義務 (equitable obligation) と呼ばれる〕ものであるとしているのに対し、EU「勧告」では、企業が責任を受け入れることをコミットする理由が倫理的／道義的考慮から生じるものとは述べておらず、衡平法上の義務という点については「意見書」の立場を明示的には受け継いでいない。

また「意見書」は、環境負債の額の全部または一部が見積もられない場合であっても、「このことで企業は、環境負債があるという事実の開示を免除されることにはならない」としており、このような場合、「見積もりができない事実をその理由とともに財務諸表の注記において開示すべきである」として、測定が困難な環境負債についてはその存在等に関する注記が求められる [UNCTAD (1999) par. 23]。

5-1-2. 環境負債の測定

「意見書」は、環境負債の見積もりについては、用地内の有害物質の程度と種類、利用可能な技術の範囲、受入れ可能な改善を構成するものに関する基準の進展などの要素についての不確実性のために困難な場合があるとした上で、その測定に関して、以下の通り定めている [UNCTAD (1999) pars. 34, 35]。

1) 可能な限り最善の見積もりを行い、見積

もりの詳細を財務諸表に注記する。

- 2) ‘損失の範囲’が見積もり可能ならば、その範囲内での最善の見積もりを行う。
- 3) 範囲内の‘最善の見積もり’に到達することが不可能な場合であっても、少なくとも最小限の見積もり額を認識する。
- 4) 何らの見積もりも得られないという（稀な）場合には、その事実と理由を財務諸表に注記する。

このように、「意見書」では環境負債の測定の困難さを認めた上で、‘最善の見積もり’を求め、何らの見積もりも得られないという稀な状況においても、その事実と理由の財務諸表注記による開示を求めている。すなわち、測定の困難さをもって環境負債の開示を免れることはできない旨を規定している。これは、偶発債務とみなすとするEU「勧告」の取り扱いと整合的である（5-2-1項参照）。

5-2. EU 勧告

5-2-1. 環境負債の認識

「勧告」によれば、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で、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」[EU (2001) Appendix, Sec. 3, par. 1]. すなわち①資源の流出の確実性と②信頼ある金額の測定可能性が認識の条件とされる。

また測定可能性について「勧告」は、環境負債の金額や日時についての不確実性は「進化する浄化技術と必要な浄化の性質と程度」などに関係しているとし、信頼に足るコストの見積もりが不可能であるという（稀な）状況では、負債を認識せず偶発債務とみなすべきであるとしている。

「勧告」の取り扱いをまとめると、次のようになる。この内容は、SFAS5と整合している[EU (2001) Appendix, Sec. 3, pars. 1, 4, 5].

義務の存在 + 信頼に足る見積もり可能性

= 環境負債の認識

信頼に足る見積もりが不可能（稀な場合）

= 偶発環境債務として注記

（可能性が僅少あるいは重要でないものは開示不要）

「勧告」は義務の性質として次の2つを挙げている[EU (2001) Appendix, Sec. 3, par. 1].

- 1) 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。
- 2) 推定上（constructive）のもの：推定上の義務は、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。

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」はこれをもって推定上の義務が存在するとするのである。

推定上の義務はSFAC6も認める通り、新たな環境負債の認識根拠となるものであるが、その可能性はSFAC6およびSOP96-1が認める範囲を大きく超えるものである。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実施を“自己宣言”した場合に、従来であれば‘こ

のような宣言は自らの意思でいつでも撤回可能である’として環境負債の認識がされなかったものであるが、このようなものについても推定上の義務のもと、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のである。

「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推定上の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のみそれは起こる」[EU(2001) Appendix, Sec. 3, pars. 1.2]としていことから、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。

5-2-2. 環境負債の測定

「勧告」は、環境負債は「義務を清算するための費用の信頼に足る見積もりが行える場合」に認識されるとし、その測定額については次のように定めている [EU (2001) Appendix, Sec. 3, pars. 22-25].

- 1) それが起こる可能性が高い限りにおいて、費用の最善の見積もりを行う。
- 2) 十分な信頼性をもって負債の最善の見積もりを決定することができない極めて稀な場合には、その負債は偶発債務とみなされ、その存在は年次計算書に注記する。

また、負債の額は「活動が終わった日、またはその負債が処理されるべき日に関係なく、負債の全額の見積もりであるべきである。企業の事業の全期間にわたって負債の全額を徐々に積み重ねることは認められている」[EU (2001) Appendix, Sec. 3, par. 24]としてい。すなわち、最善の見積もりのもとでも金額の測定と発生時点についての不確かさは残るとされるので

あり、貸借対照表日において最善の見積もりが毎期更新されることは認められると解することができる。しかし、最善の見積もり自体ができない場合には、それは偶発債務として取り扱われ、見積もりができない理由が開示されなければならない。この点 U. S. GAAP でも金額の幅が見積もられれば良いとされており、見積もりの更新は U. S. GAAP と整合するものである。

6. 負債の拡張可能性

6-1. 企業のコミットメントと環境負債

企業は当然その継続を前提とするものであるが、企業が営む個々の事業それぞれに関しても長期経営計画を策定し、一定期間の継続を経営の前提とし、利害関係者に対しコミットしている。これは、その期間中当該事業に係る一定の環境負債が発生することを明らかにしているとみることできる。しかしながら、環境負債の発生による負担を外部費用として社会につけ回すことは、今日ではもはや許されないこととなっており、かかる環境負債の除去・修復の費用の相当部分は企業が負担することが社会から求められる。

つまりは、事業から生ずる環境負債を最低限の範囲に抑えることが、企業が社会から支持され、存続を許される前提条件となっているのである。

このような社会では、企業が事業活動を行うことは、すなわち一定の環境保全活動の義務を負うことを意味するのである。U. S. GAAP では経営者の自由裁量による環境保全活動は環境修復負債認識の対象外とされているが、もしこのような自主的環境保全活動を行う旨を企業がコミットしている場合には、少なくとも「事業継続方針の確定」という原因は当期にあるのであって、EU「勧告」および UNCTAD「意見書」の支持する推定上の義務が存在すると考えられることから、負債が認識されるべきである。

このように、UNCTAD「意見書」および EU「勧告」では、ともに U. S. GAAP より広

表1 「意見書」「勧告」における推定上の義務による負債の認識

	UNCTAD「意見書」	EU「勧告」
推定上の義務 (constructive obligation)	義務は、環境負債の認識のためには、法的に強制されるものである必要はない。企業が、法的な義務なしにあるいは法的な義務に発展する推定上の義務を有するというケースがあり得る。例えば、そのコミットメントを守らなかった場合にその企業の評判に悪影響が及ぶから、あるいはそのようにすることが正しく適切なことだからという理由で、法律が求めている以上の高い基準に汚染を浄化するのがその企業の確立した方針であるという場合がある。 推定上の義務は、特定の状況下の事実から作り出され、推定され、あるいは解釈されるものであって、法律に基づくものではなく、あるいは倫理的／道義的考慮から生じ、企業が回避する裁量が少ししかないかあるいは全くないものである。	推定上の義務は、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る、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。
推定上の義務による環境負債認識の具体的な条件	環境負債が認識されるためには、関連する環境コストを発生させる企業の経営者側のコミットメントがなければならない（例えば、公に入手できる議事録に記録された、または公式発表として伝えられた役員会の決定）。	—

い負債概念が採用されているといえる。「意見書」は推定上の義務による環境負債認識の条件として、関連する環境コストを発生させる企業の経営者側のコミットメントがなければならないとし、このようなコミットメントの例として「公に入手できる議事録に記録された、または公式発表として伝えられた役員会の決定」を挙げている。一方「勧告」は、推定上の義務を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る場合に認めていることから、いずれも環境保全活動を行う旨のコミットメントなしでの環境負債計上はできないもの

と解される。（5-1-1項、5-2-1項、表1参照）

筆者は、企業の持続可能性を判断する情報を提供する環境会計の立場から、企業がその事業の環境負荷を防止・削減・修復する活動を実施する旨を公的な文書等でコミットしている場合には、「推定上の義務」が存在するものと解し、これに係る負債が認識されるべきであると考えられる。例えば企業が発行している環境報告書が、近い将来社会に対する公的な約束としての性格を強め、社会がその内容をより重視するようになれば、環境報告書への環境行動計画の記載をもって「推定上の義務」を確認し、環境負債認

表2 環境コストに関する記録された負債の開示例

環境コストに関する記録された負債の開示

クラウン・セントラル・ペトロリアム社

注G(部分): 偶発事象—環境。他の石油精製業者と売買人の様に、当社の事業は、大気排出、廃水放出と固形有害廃棄物管理活動を支配する広範囲で急激に変化する連邦および州の環境規制に従う。当社の方針は、負債が生じたこと、かつ金額が合理的に見積もられることの両方の可能性が高いとき、資本的性格でない環境および浄化関連コストを発生させることである。合理的に将来の環境関連支出を定量化することがしばしばとても難しいのに対し、当社は相当な設備投資が今後数年にわたって現行の規制に従うことを求められると予想している。当社は資本的性格でないと思される環境規制遵守の見積コストをカバーするために、およそ10,485,000ドルの負債を記録した。

[Kieso et al. (2001) p. 678]

識の根拠となることも十分に考えられるのである。しかしながら、制度会計がこの立場をとらない現状では、自主開示としての環境財務会計が、制度会計とのこのような負債認識の「差」の存在とその影響額を明らかにすることで、利害関係者に企業が本来事業活動に関連して内部化すべき環境保全・修復義務の外部費用を情報提供することができ、経営者その他の財務諸表利用者にも有用と考えられる。

6-2. 社会的関心の増大と環境負債の拡大

U. S. GAAP が負債の早期計上の方向に向かっている背景には、環境負債をはじめとする偶発負債ならびに損失が企業の業績に及ぼす影響が増大する中で、早期計上することによるメリットが利害関係者および経営者のいずれにとっても、計上しないことのデメリットを上回っているということが挙げられる。

であるならば、環境問題とそれに対する企業の取り組みに関する社会の関心がさらに増大し、より誠実な対応が求められる流れの中では、たとえ自由裁量であっても経営者が公的な文書上で公表した環境保全活動については、UNCTAD「意見書」およびEU「勧告」のいう推定上の義務による環境負債の認識が行われるべきこととなり、事業に係る環境負荷の防止・削減・修復活動に係る環境負債の認識が正当化されることとなる。

これらの点でU. S. GAAPをはじめとする制

度会計は負債認識を認めるに到っていないので、自主開示としての環境財務会計は企業を持続可能性を判断する情報を提供する立場から、制度会計上現れないこれら企業業績への影響を明らかにし、もって利害関係者および経営意思決定に有用な情報を提供することができると考えられるのである。

さらにKiesoらによれば、「企業が潜在的コストに関する負債を記録することはまれ」であって、企業は、「その負債を見積もり不能な偶発債務であると注記する」ため、通例は「可能性としての負債に関する説明だけが、財務諸表で開示される」ことになると指摘し、記録された負債開示の少数例としてクラウン・セントラル・ペトロリアム社を挙げている(表2参照)[Kieso et al. (2001) p. 678].

このように制度会計が認める範囲に限定しても、潜在コストに係る負債のオンバランスはなお不十分であり、ここに環境会計が補足情報を提供する意義があるのである。すなわち、注記情報を上回る環境詳細情報の提供である。

7. 将来事象の認識

現代会計基準の特徴のひとつとして、「将来事象の認識領域化」すなわち「当年度に何らかの原因はあるものの、財務諸表日にはまだ現実化していない、将来の年度において発生する(と予測される)ある種の会計事象(とりわけ損失と負債の計上をとまなう事象)を、予測と見積

もりによって計上する会計領域の量的・概念的拡大」が挙げられ、具体的には、「費用・損失の早期見積計上」による負債認識領域の拡大へとつながっている。その中で、SFAS 第5号適用問題の中心は「不確実性を解消する事実が発生する以前に、損失を計上することの理論化の問題」であった[加藤(2006)はしがき p.3, 本文 pp. 1, 11, 12, 61]。

ここで、将来事象の認識・計上を、その現実に先立って行うことを可能にする理論的中心概念は、以下の通りSFAS 第5号パラグラフ8の2要件がベースとなったものである。

(1) 発生の可能性の高さ

損失事象(負債の発生または資産の減損)の将来における発生の可能性が高い(probable)こと。

(2) 金額測定の不確実性(非厳密性)

金額についてのSFAS 第5号の金額の合理的見積可能性についての解釈はFIN14が示すように、幅のある金額をもって可能であること。

つまり、偶発損失の見積計上は(1)発生の可能性の高さによって論理化されている。すなわちSFAS 第5号のいう負債の発生可能性がprobableであることが、認められる負債概念と一致するものとされているのである。そこでは「伝統的な近代会計上の負債概念がもっていた誰に支払うのか、いつ支払うのか、いくら支払うのか、といった負債の確定債務的側面は後退させられ、“現在の義務”および“資産または利益の譲渡の義務”という負債概念を拡大しうる新しい側面が強調された」[加藤(2006) p.74]のである。

すなわち偶発損失事象会計の焦点は、負債概念の拡大による新しい負債概念としての偶発損失の理論化であったといえる。

さらに、(2)金額測定の不確実性については、SOP96-1による環境修復負債に見られるように、認識と計上金額の見積もり・測定は、修復プロセスの進行の過程で段階的になされるも

のとされ、計上金額の修正が構造的に組み込まれていることから、将来事象の損失および負債金額の測定においては、「ある意味では金額の厳密性は問われない存在になっている」[加藤(2006) p.12]。すなわち認識時点・計上金額ともに最も正しい一点に決まるということは求めている。これは一点に決まらないことをもって負債を計上しないこととしてしまうことのデメリットの方が、認識時点・計上金額の厳密さによるメリットよりも大きいためにこれを避ける意図である。

伝統的負債である法的確定債務は、(権利確定)時点・金額が特定の一点に定まっているものであったが、環境修復負債のように一点には定まらないものが企業の経営上に及ぼす影響が増大するに従って、それを財務諸表上で明らかにしないデメリットよりも、一定の不確実性(uncertainty)を含みつつも計上することのメリットの方が、利害関係者ならびに経営意思決定において上回るようになったのであり、このときに負債の認識・計上が正当化されたといえるのである。

この論理に従えば、環境保全活動の企業業績に与える影響がさらに大きくなるならば、経営者が自由裁量で決定し、その実行を公的な文書等でコミットした環境保全活動に係る負債の認識・計上もまた正当化されるのである。

このようにして、将来事象に係る負債認識は推定上の義務に基づき、さらに拡大することが予想できるのである。

注

- 1) [阪(2005) p.203] 参照。
- 2) FASB Statement of Financial Accounting StandardsはU. S. GAAPの階層において、カテゴリーAに分類される。
- 3) AICPA Statements of PositionはU. S. GAAPの階層において、カテゴリーBに分類される。
- 4) SFAC6は、この「普通の一般的な意味」としてウェブスター新世界辞典の1132ページを参照している。

- 5) SFAC6は、この「普通の一般的な意味」としてウェブスター新世界辞典の981ページを参照している。
- 6) U. S. EPA (環境保護庁) プレスリリース 2000年10月19日
(<http://yosemite.epa.gov/opa/admpress.nsf/b1ab9f485b098972852562e7004dc686/6d8c6077be9d48d68525697d005f3ad3?OpenDocument>)
- 7) SOP96-1が会計処理の流れに即して説明しているのに対し、U. S. EPA (環境保護庁) はスーパーファンド修復プロセスを、以下のように法手続きの流れで説明している。
(<http://www.epa.gov/superfund/action/process/sfproces.htm>)
- 予備評価/サイト監査 (PA: Preliminary Assessment/SI: Site Inspection)
 - HRS (Hazard Ranking System: 危険度ランキングシステム) ランク付け
 - NPL (National Priorities List: 国家優先リスト) 登録手続き
 - 修復調査/実行可能性調査 (RI/FS)
 - 決定記録 (ROD)
 - 修復設計/修復行動 (RD/RA)
 - 工事の完了
 - 工事完了後の活動

参考文献

[日本語文献]

- 加藤盛弘 (2006) 『負債拡大の現代会計』 (森山書店)
- 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『環境会計 A-Z』 ビオシテイ)
- 松尾敏行 (2005) 『資産・負債概念の拡張と環境会計の概念フレームワークの提案』 中央大学大学院国際会計研究科 (修士論文)

松尾敏行 (2006) 「環境会計の概念フレームワーク」
横浜国際社会科学研究所 第10巻第6号

[外国語文献]

- AICPA (1996): "Environmental Remediation Liabilities" [Statement of Position (SOP) 96-1]
- EU (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)
- FASB (1975): "Accounting for Contingencies" [Statement of Financial Accounting Standards (SFAS) No. 5]
- FASB (1976): "Reasonable Estimation of the Account of a Loss" [FASB Interpretation (FIN) No. 14]
- FASB (1985): "Elements of Financial Statements" [Statement of Financial Accounting Concepts (SFAC) No. 6]
- Kieso Donald E., Jerry J. Weygandt, and Terry D. Warfield (2001): *Intermediate Accounting (Tenth Edition)*, John Wiley & Sons
- Kieso Donald E., Jerry J. Weygandt, and Terry D. Warfield (2005): *Intermediate Accounting (Eleventh Edition)*, John Wiley & Sons
- UNCTAD (1999): UNITED NATIONS CONFERENCE ON TRADE AND DEVELOPMENT "Accounting and Financial Reporting for Environmental Costs and Liabilities" (UNCTAD/ITE/EDS/4)

[まつお としゆき 横浜国立大学大学院国際社会科学研究所博士課程後期]