



GRADUATE SCHOOL OF BUSINESS ADMINISTRATION

**KOBE UNIVERSITY**

ROKKO KOBE JAPAN

2012-4b

財務諸表における環境負債の情報開示の現状と課題  
－資産除去債務に関する会計基準導入前後の  
比較を中心として－

黒瀬 博之

Current Management Issues



専門職学位論文

財務諸表における環境負債の情報開示の現状と課題

—資産除去債務に関する会計基準導入前後の比較を中心として—

2012年9月30日

神戸大学大学院経営学研究科

國部 克彦研究室

現代経営学専攻

学生番号 110B219B

氏名 黒瀬 博之

# 財務諸表における環境負債の情報開示の現状と課題

—資産除去債務に関する会計基準導入前後の比較を中心として—

氏名 黒瀬 博之

<目次>

－要約－ .....	1
1. はじめに .....	2
2. 環境負債をめぐる会計の理論的検討 .....	5
2－1 負債の種類と負債認識のアプローチ方法について .....	5
2－2 米国における負債の範囲と環境負債の会計処理 .....	8
2－2－1 偶発債務に関する会計基準－S F A S 第 5 号－ .....	8
2－2－2 資産除去債務に関する会計基準－S F A S 第 143 号－ .....	9
2－3 I A S B における負債の範囲と環境負債の会計処理 .....	10
2－3－1 偶発債務・資産除去債務に関する会計基準－I F R I C 第 1 号と I A S 第 37 号－ .....	10
2－3－2 負債範囲の拡張－I A S 第 37 号改定草案と I A S B フレームワーク－ .....	11
2－4 小括 .....	12
3. 環境負債に係る会計基準の国際比較 .....	13
3－1 概念フレームワークにおける負債の定義と比較 .....	13
3－1－1 概念フレームワークと概念フレームワーク・プロジェクトの動向 .....	13
3－1－2 負債の定義と比較 .....	14
3－2 日本の資産除去債務に関する会計基準と国際的な会計基準との比較 .....	15
3－2－1 「資産除去債務に関する会計基準」の日本導入の背景 .....	15
3－2－2 国際的な会計基準との比較－I A S 第 37 号と S F A S 第 143 号との比較 － .....	15
3－2－3 既存の引当金との関係 .....	18
3－3 引当金の会計処理に関する国際比較 .....	19
3－4 小括 .....	24
4. 有価証券報告書における環境負債の開示状況について .....	25
4－1 調査方法 .....	25
4－2 調査結果と考察－資産除去債務について－ .....	26
4－3 調査結果と考察－引当金について－ .....	29
5. 環境負債の情報開示における課題と進むべき方向性 .....	33
5－1 理論的検討の整理と環境負債の情報開示における課題 .....	33
5－2 環境負債の情報開示における日本の進むべき方向 .....	36
6. おわりに .....	38
【参考文献】 .....	40

## －要約－

投資家にとって、将来多額の費用を発生しうる環境リスク情報は、重要な投資情報の1つである。本研究では、環境負債に関わる会計基準として、「資産除去債務」と「引当金」を取り上げ、それぞれの会計基準における理論的検討を行い、合わせて資産除去債務に関する会計基準導入前後の有価証券報告書における環境負債の開示状況の変化について実態調査を行うことで、環境負債の情報開示の現状と課題を把握し、投資家にとって有用な情報である環境リスクの情報開示を進めるため、今後日本が取るべき方向性について検討した。

その結果、引当金の認識方法については、すでに導入済の資産除去債務や国際的動向（いずれもストック認識法を採用）と異なるアプローチ（フロー認識法）をとっているため、負債の拡張の方向性が異なっていることを確認した。また、日本の負債概念の範囲はIFRSや米国基準と比べてせまく、引当金の認識範囲と測定方法が明確でないこと、そして資産除去債務に関する会計基準の導入によって、一定程度環境負債の開示が進んだものの、引当金についてはその開示状況にあまり変化が見られず、環境負債の情報開示が進んでいないことが明らかとなった。

以上から、今後環境負債の開示を進めるために、日本も引当金について資産除去債務と同様の負債認識方法（ストック認識法）を採用し、資産除去債務を引当金に包含させること、加えて引当金の認識範囲、測定方法を明確化することで、会計処理の国際的な方向性との一致、自国会計基準の中での整合性、環境負債の開示の進展を図ることができるとの結論に至った。

キーワード：環境財務会計 環境負債 資産除去債務 引当金

## 1. はじめに

産業や経済の飛躍的な発展により、人類は今日の大きな繁栄を築いてきた。しかし、その一方で、地球温暖化、オゾン層の破壊、酸性雨、資源枯渇などさまざまな地球環境問題が生じている。それは、環境が破壊されることによって生じる被害が経済的な取引の外にあり、人類が、大気・水などの自然資源は無限にあるという意識の下、自由に使用してきたためである。近年、環境問題が増加していく中で、多くの国だけでなく、市民レベルでの環境保全活動が活発になってきており、企業においても、環境に配慮した製品の提供や、環境負荷低減のための事業活動が求められるなど、環境問題は無視できないものになってきている。

そのため、企業における環境コストの規模は増大し、財務諸表によって企業の財政状態、経営成績、キャッシュ・フローを判断する上でも、環境会計情報が重要な意味を持つようになってきた<sup>1</sup>。そのような状況の中、日本の財務会計において、2010年度に「資産除去債務に関する会計基準」が導入された。本基準は、将来、建物や施設などの固定資産を除去するときに法令や契約で求められる対策費用（賃貸不動産の原状回復費用、アスベストの除去費用、土壌汚染調査費用等）を、あらかじめ債務として認識することを定めているが、資産除去時に対策を義務づけられているものは環境関連法によるものが多いことから、「資産除去債務に関する会計基準」は環境コストに関する会計基準としての側面も重要であると言える<sup>2</sup>。

日本の財務会計における環境会計へのこれまでの取り組みを見ていくと、2010年度に「資産除去債務に関する会計基準が導入」されたが、日本の会計制度において、企業が直面している環境リスクやその影響、環境活動に要するコストを適切に会計処理し開示するための会計基準は存在していなかった。そのため環境会計情報の認識・測定・開示は企業の自由裁量に任されてきたのである。一方、海外に目を向けると、環境財務会計の領域に関する報告書が数多く公表されており、米国（FASB（米国財務会計基準審議会）やAICPA（アメリカ公認会計士協会）及びIASB（国際会計基準審議会）において環境コストを財務諸表に反映させる会計基準等（環境関連設備等に関連する会計基準、将来の除去・修復支出に関連する会計基準、汚染浄化負債の会計基準、製品回収・処理義務の会計基準等）が既に整備されてきている<sup>3</sup>。

また、新たに導入された「資産除去債務に関する会計基準」においても、その対象となるのは、有形固定資産の除去時に法律や契約等で求められる費用であり、操業中やそれ以外の時期に実施する環境負債は含まれない。また、不適切な操業や事故などにより有害物質が漏出して発生した汚染等は、資産除去債務の対象にはならず、引当金の対象になっている。このように環境負債には、資産の除去時の費用に該当しないものが多数あり、「資産

<sup>1</sup> 「土壌対策などの引当金、企業の「環境負債」6割増、素材や電機、1,785億円」。2009年8月7日付、日本経済新聞 朝刊

<sup>2</sup> ASBJの議論の出発点として「国内における環境問題への関心の高まり」（ASBJ, 2006b）を挙げている。

<sup>3</sup> 詳しくは阪（2005）を参照されたい。

除去債務に関する会計基準」は、環境負債を全てカバーしているわけではない。環境負債については、これまで企業が任意で引当計上するなどの処理をしているが、日本環境調査会（2010）によると、日本の土壌汚染の対策費用の概算が10～30兆円、アスベストの対策費用が最大10兆円であることなどから、現時点での引当金での計上額はわずかな割合にとどまっていると考えられる。

元来財務会計は企業外のステークホルダーに会計情報を提供することを主な目的としているため、情報開示における理解可能性・比較可能性、内容の質に対する目的適合性・信頼性が求められる。将来発生する環境コストで、かつ、金額が大きいものについては投資家にとって関心が高い重要な投資情報の1つであることから、その財務的影響を適切に認識、評価するためには、環境情報を可能な限り財務諸表の中に取り込む必要がある。また、環境問題を解決するためには、外部不経済として生じる社会的コストを内部化することが必要であるが、環境コストを財務諸表において計上することは、社会的コストの内部化につながる可能性があり、各国の環境問題の高まりや環境法規制の増加といった、世界共通の課題にも対応するものとする。

本研究では、日本にとって初めての環境に関する会計基準と言える「資産除去債務に関する会計基準」が導入されたことで、投資情報の1つであり、環境負荷低減にもつながる環境負債の情報開示がどの程度進んだのか、また投資家に有用な情報を提供するために、今後環境負債に関する情報開示を進めるにはどうすればいいのかについて考察することを目的とする。その進め方であるが、まず、環境コスト（将来の支出）がどのように負債（環境負債）として認識されているのかについて理論的に検討した先行研究を概観し、次に、その理論的方法を用いながら概念フレームワークを含めた日本と米国、IASBの会計基準の国際比較を行う。合わせて、資産除去債務会計基準導入後の環境負債の開示状況の変化について実態調査を行うことで、環境負債の情報開示の現状と課題を把握し、最後にこれらを踏まえて、投資家に有用な情報提供を行うために今後日本が進むべき方向について検討する。

なお、本論文の構成であるが、第1章では、IFRSへのコンバージェンスの中で、日本にとって初めて環境に関する会計ルールが導入されたこと、そのことで財務諸表における環境負債の開示の状況にどのような変化が起こり、投資家への情報開示のために、今後日本が環境負債の情報開示を進めていくにはどうすればいいのかについて研究していくことを述べている。

第2章では、環境負債をめぐる理論的検討に関する先行研究を概観する。まず、負債の種類と負債認識のアプローチの方法について触れ、その後環境負債に関わる会計基準として、「資産除去債務」と「引当金」の会計基準を取り上げ、米国、IASBのそれぞれにおける負債の認識範囲と環境負債の会計処理を確認していきながら、それらの基準においてどのように負債の認識とその範囲が決定されているかを確認する。

第3章では、環境負債に係る会計基準の国際比較を行う。まず、概念フレームワーク・

プロジェクトの動向を踏まえながら、概念フレームワークにおける負債の定義について、日本、米国、IASBの国際比較を行い、続けて、日本の資産除去債務に関する会計基準が導入された背景について触れながら、日本の資産除去債務に関する会計基準を中心とした比較を行い、合わせて資産除去債務に関する会計基準の特徴や既存の引当金との関係についても確認する。そして最後に、引当金の会計処理に関する国際比較を行うこととする。

第4章では、資産除去債務に関する会計基準導入後の有価証券報告書における資産除去債務の開示状況、また有価証券報告書の平成23年3月期と平成22年3月期の環境債務に関する引当金の計上状況を調査し、資産除去債務会計基準導入前と導入後で、環境負債の情報開示にどのような変化があったのかを比較分析する。

第5章では、第2章から第4章を踏まえて、「資産除去債務」と「引当金」に関する理論的検討の整理と環境負債の情報開示における課題を挙げ、環境負債の情報開示における今後の日本の進むべき方向を提言し、第6章では、本論文の要約と残された課題について述べることとする。



## 2. 環境負債をめぐる会計の理論的検討

本章では、日本における環境負債の情報開示を進める検討をするにあたって、まず日本に比べて環境コストに関する会計基準が整備されている米国、IASBにおいて、環境コスト（将来の支出）がどのように負債（環境負債）として認識されているのかについて理論的検討を行った先行研究を概観する。

### 2-1 負債の種類と負債認識のアプローチ方法について

本節では、先行研究における理論的検討を概観するにあたり、負債の種類と負債認識のアプローチといった理論的方法、考え方について整理しておきたい。まず、負債について、CICA（カナダ勅許会計士協会）の研究報告書（CICA, 1993（平松・谷口訳, 1995））では3種類の債務の可能性を示している。それは「法的債務(legal obligation)」、「推定上の債務(constructive obligation)」、「衡平法上の債務(equitable obligation)」である。法的債務とは、法令、規制、あるいは契約に基づく義務である。続いて、推定上の債務とは、企業が自ら方針や声明を公表して特定の責任を受け入れることを表明し、結果として、その責任を遂行するであろうという期待を社会が抱くことから生じる債務である。例えば企業イメージへの配慮から法律で要求される以上の高い水準で汚染の浄化を行うことを決定し、社会に公表したような場合に、社会も当然そのような浄化がなされることを期待し、事実上その債務が存在すると推定されるものである。衡平法上の債務は、倫理的または道徳的な観念にもとづく債務であるとされる。例えば海外で国内と同様の汚染や事故が生じた場合、仮に海外で規制が未整備だとしても、それを理由に国内と同様の対策をとることを怠ることは道義上許されない、このような観点から債務が存在すると考えるのが衡平法上の債務である。なお、國部ほか（2007, p. 244）では、IFRSの中でのIAS（国際会計基準）第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」（IASB, 1998b）で、衡平法上の債務を認めていない理由は、いかに道義的に問題であっても、その企業自身に支払う意思がなければ、将来の支出の可能性という引当金の基本要件を満たさないからであると述べている。衡平法上の債務は、その企業の環境方針や周囲の圧力などによって支出の可能性が高まり、言わば推定上の債務となった場合に、財務会計上も環境負債として認識されることになるのである。以上から、それぞれの負債の範囲の大小についてまとめると「法的債務」が最も狭義の負債となり、「推定上の債務」、「衡平法上の債務」の順に負債の範囲が広がり広義の負債となる。

次に負債認識のアプローチ方法であるが、負債の認識については、費用の認識に誘導されて負債を計上する方法（以下、フロー認識法）と、一定の要件を満たした負債の発生を認識することにより負債を計上する方法（以下、ストック認識法）の2つが存在する。フロー認識法とは、過去、現在、未来の収支のなかから収益性収入と費用性支出を抽出し、これを一定の基準によって各期の収益、費用として配分した後、収益から費用を差し引くという計算式によって当期の利益を決定するという計算構造（収益費用アプローチ）のも

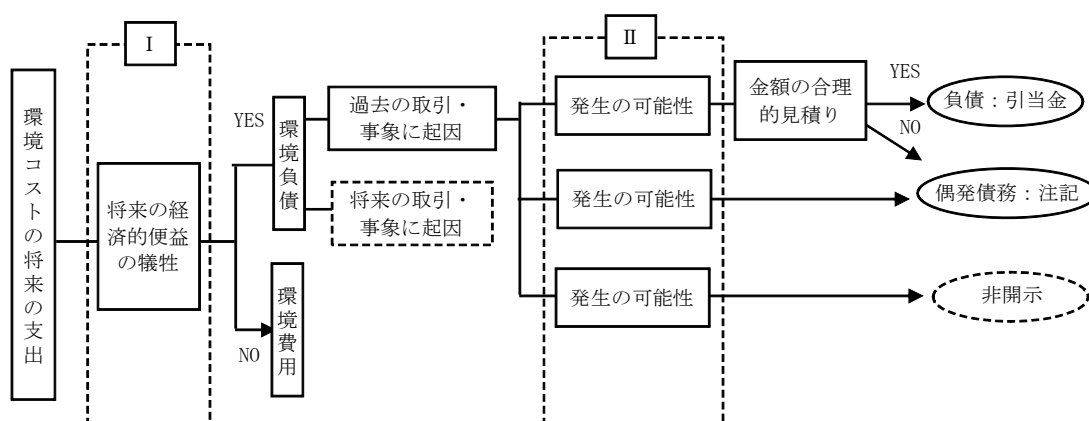
とに成立する方法であり、ストック認識法とは、利益を一定期間における企業の正味資源の増加として捉え、資産と負債の増減に基づいて決定するという計算構造（資産負債アプローチ）のもとに成立する方法である。ここではストック認識法とフロー認識法の違いに焦点をあて、その特徴について触れておくこととする。

### ① ストック認識法

まず、ストック認識法をとる場合の考察であるが、河野ほか（2009）によれば、ストック認識法において、環境負債が財務諸表に計上されるには、2つの認識要件を満たす必要があるとしている。1つには、将来の経済的便益の犠牲を伴う現在の債務か否かという要件（要件Ⅰ）、2つには、蓋然性の程度あるいは有無に関わる要件（要件Ⅱ）である。環境コストにおけるストック認識法の会計処理について示したものが図表 2-1 であるが、IAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」（IASB, 1998b）の場合であれば、まず要件Ⅰを経て、その後に、要件Ⅱで、その発生の可能性と金額の合理的見積りの評価によって、引当金として貸借対照表上で認識されるか、偶発債務として注記されるか、あるいは非開示として処理される。ここでは、負債の定義が重要な概念となり、その定義を満たした時点で負債が認識され、その後それらの属性及びそれらの変動が測定されることになる。ストック認識法においては負債の定義を満たすことが負債認識の重要なプロセスとなっているのである。

図表 2-1 ストック認識法における環境コストの会計処理（例）

ストック認識法(IAS第37号の場合)



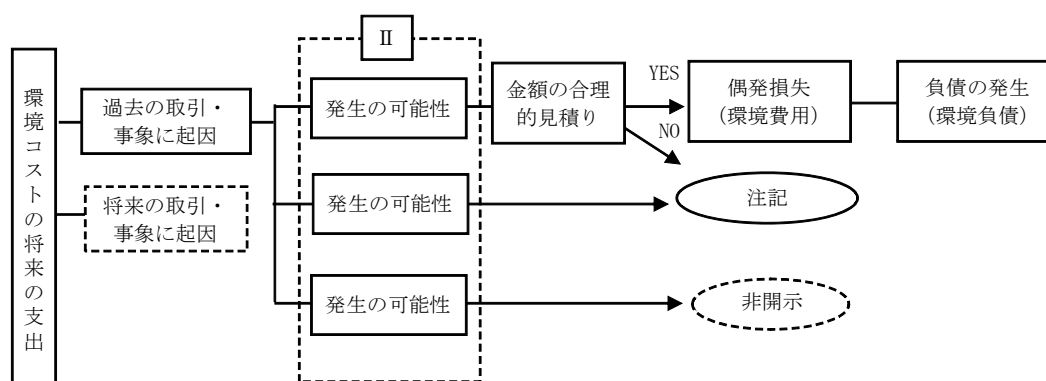
(出所) 河野ほか (2009) p. 83。

## ② フロー認識法

続いて、フロー認識法である。フロー認識法の場合は、環境コスト（企業が将来支出する）のうち、その発生の可能性と金額の合理的見積りが可能である場合に、偶発損失が認識され、それに誘導される形で引当金が貸借対照表上に認識されるか、注記されるか、あるいは非開示として処理される。このように、環境負債が財務諸表上に計上されるには、蓋然性の程度に関わる要件（要件Ⅱ）と測定可能性の2つが必要となる。ここでは、収益と費用の期間帰属を決定（認識）し、これらに対応させることが重要なプロセスとなり、フロー（費用）を直接的に認識することが必要となる。

図表 2-2 フロー認識法における環境コストの会計処理（例）

フロー認識法（SFAS第5号の場合）



（出所）河野ほか（2009）p. 84。

以上が、ストック認識法とフロー認識法の基本的な違いであるが、続いて、ストック認識法、フロー認識法それぞれにおける、負債の認識範囲の拡張方法についてみていくと、ストック認識法においては、要件Ⅰ（図表 2-1）は負債の範囲を拡張する際の制約条件となり、要件Ⅰを取り除くという形で負債の範囲を拡張できない。従って、要件Ⅰを所与のものとして負債の範囲を拡張するには、負債の定義に抵触しない範囲での拡張が必要となる。つまり、法的債務だけでなく推定上の債務や衡平法上の債務を含む形で債務の範囲を拡張することによりかかる拡張が可能となるのである。

次に、フロー認識法の場合には、蓋然性の程度に関わる要件Ⅱ（図表 2-2）を偶発損失（費用）の認識要件から外すことはできない。フロー認識法においては、蓋然性を広く解釈すること（要件Ⅱ）により、負債の範囲を拡張できるが、蓋然性を認識要件から外すことによって負債の範囲を拡張することはできないのである。また、フロー認識法の場合はストック認識法と異なり、フローの直接的な認識を主体とした損益計算をするため、そこにはストックの変動がまだ生じていない費用（将来発生費用あるいは未発生費用）も計上される（松本, 2007, p. 52）。そのため、ここではストックの存在（現在の債務）の有無に拘束

されることなく、その認識対象を将来に向けて拡張することが可能となる（松本, 2007, p. 62）。つまり、フロー認識法においては、「現在の債務」である項目はもちろんのこと債務性のない項目を負債として認識することが可能となるのである。

上記をまとめると、環境負債を財務諸表に反映するために負債の範囲の拡張のみに焦点をあてるのであれば、ストック認識法の場合には、負債の認識要件から蓋然性を外す（要件Ⅱ）と共に債務の範囲をできる限り広義に捉えること（要件Ⅰ）が望ましいということになり、フロー認識法の場合には、蓋然性の捉え方を広義に解釈し、債務性のない項目をも含めて負債として計上することが望ましいということになる。このように、ストック認識法とフロー認識法で、負債認識のアプローチの方法、負債範囲の拡張の方向性が大きく異なっていることが分かる。

以上、本節では、負債には法的債務 (legal obligation)、推定上の債務 (constructive obligation)、衡平法上の債務 (equitable obligation) の 3 種類が存在すること、また、負債の認識方法にはストック認識法とフロー認識法の 2 つのアプローチ方法が存在することを確認した。河野ほか (2009) では、これらに対峙的に用いて、米国及び I A S B (国際会計基準審議会) における環境負債に関わる会計基準として、「偶発債務」と「資産除去債務」の会計基準を取り上げ、それらの基準においてどのように負債の認識とその範囲が決定されているかについて明らかにしている。次節からは、その具体的な理論的検討について概観していくこととする。

## 2-2 米国における負債の範囲と環境負債の会計処理

### 2-2-1 偶発債務に関する会計基準—SFAS第5号—

米国における負債の範囲と環境負債の会計処理であるが、まず、米国の汚染修復負債（現在発生中の環境破壊）に関わる会計基準である SFAS 第 5 号「偶発事象の処理」(FASB, 1975) において、負債の認識及びその範囲がどのように規定されているのかについて検討している。偶発事象とは「ある企業において利益又は損失（費用を含む）が発生しているかもしれないが、それを明確に確認できない不確実な条件、状態又は一連の状況が現存し、それが究極的に将来起こるような事象、又は、それが起きないことにより判明する事象をいい (FASB, 1975, par. 1)」、次の 2 要件を満たした場合に、偶発損失は計上される (FASB, 1975, par. 8)

- (a) 資産の減損あるいは負債の発生が期末時点でその可能性が大きいこと（蓋然性）
- (b) 損失の金額を合理的に見積もり可能なこと（測定可能性）

以上、SFAS 第 5 号では、偶発損失（フロー）が蓋然性と測定可能性の要件に基づいて認識され、その認識が負債の計上という形で現れることから、米国における偶発債務はフロー認識法をとっていると判断している。

## 2-2-2 資産除去債務に関する会計基準—SFAS第143号—

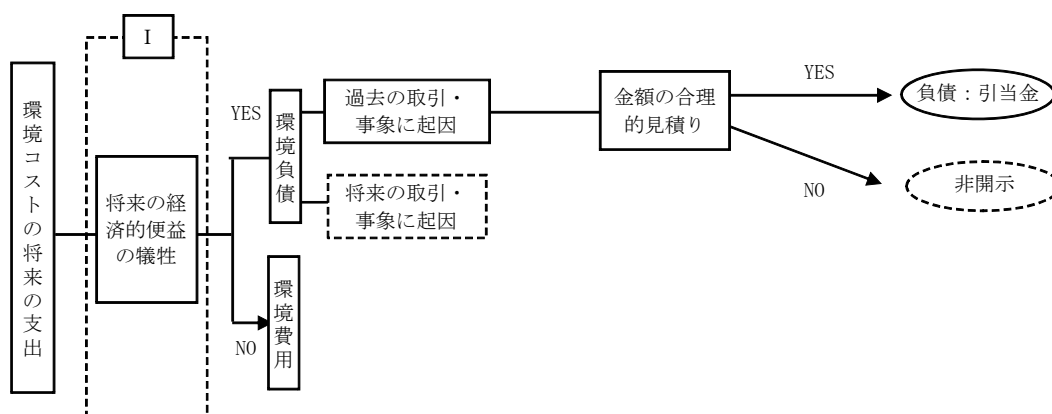
米国における資産除去債務に関する基準であるSFAS第143号を取り上げ、SFAC（財務会計概念書）第6号における「負債の定義」との整合性を交えて検証している。SFAC第6号において、負債は「過去の取引又は事象の結果として、特定の实体が、他の实体に対して、将来、資産を譲渡しまたは用役を提供しなければならない現在の債務から生じる、発生の可能性の高い将来の経済的便益の犠牲である（FASB, 1985, par. 35）」と定義される。そしてこの債務とは法的債務よりも広い意味で使われていること、つまり衡平法上の債務と推定上の債務を含むとされている（FASB, 1985, par. 35, footnote22）。

それにも関わらず、SFAS第143号では負債の範囲は法的債務に限られるのであるが、その法的債務には約束手続<sup>4</sup>のもとでの契約の解釈による債務が含まれている。つまり、SFAS第143号では、その負債の定義についてSFAC第6号よりも狭い法的債務に限定する一方で、法的債務自体の範囲を拡張することにより負債の範囲を拡張すると共に、負債の認識要件から蓋然性（図表2-1の要件II）を外すことにより負債の範囲の拡張（図表2-3）を行っていると捉えている。

また、SFAS第5号では偶発損失の認識要件として蓋然性をあげていたが、SFAS第143号では当該要件は負債の認識要件ではなく測定に関わる要件とし、負債と認識されるのは、原則としてSFAC第6号における負債の定義を満たしている場合であることから、SFAS第143号ではストック認識法がとられていることは明らかとしている。

図表2-3 スtock認識法における環境コストの会計処理

Stock認識法（SFAS143号・IAS第37号改定草案の場合）



（出所）河野ほか（2009）p. 83。

<sup>4</sup> SFAS143号では、禁反言原則を、いったんなされた約束に基づくことが合理的に期待される場合で、かつ、損害がその約束に実際に依存する場合には、たとえ無償でなされた約束であっても、不正な結果を回避するために、その約束は強制され得るという原則であるとしている。

以上が米国の「偶発債務」と「資産除去債務」の会計基準における負債の認識とその範囲の決定方法であるが、それらに関連する基準として、A I C P A（アメリカ公認会計士協会）より公表されたS O P 96-1「環境修復負債に関する会計処理」（AICPA, 1996）があるので、S F A S 第 5 号及びS F A S 第 143 号と関連性について述べておく。

S O P 96-1「環境修復負債に関する会計処理」は、当時、米国の環境保護庁（EPA）の指名により、汚染サイトを修復する確定的な債務の存在を決定付けられる事象が発生しているにもかかわらず、環境修復費用の見積が困難であるということを経由として多くの環境負債が会計情報として反映されていないという事実が複数の調査結果で明らかにされたこと、また、環境修復負債を戦略的に過少に見積もって計上するという会計実務が横行していたことに伴い、そのような状況を改善すべく、1996 年にA I C P Aより公表されたものである。

S O P 96-1 では、環境修復負債を財務諸表上に計上するためにS F A S 第 5 号における偶発損失の認識要件を広く解釈することを要求されており、当該認識要件である蓋然性と測定可能性をより広く解釈することで環境修復負債の計上が促され、S F A S 第 5 号の解釈指針第 14 号「損失額の合理的見積り」に基づき、損失の見積り額に幅がある場合には最低額を計上しなければならず、加えてスーパーファンド法に基づく修復プロセスと連動して見積額を修正しなければならないとされている。

S F A S 第 143 号は、固定資産の通常の操業から生じた環境修復負債で当該資産の除却に関連するものを取り扱っているが、これはS O P 96-1 が環境修復負債を財務諸表上に計上する際に妨げとなったS F A S 第 5 号における蓋然性を、S F A S 第 143 号では、ストック認識法を採用し、負債の認識要件からはずすことによって、負債の範囲の拡張を行ったものであると言えるのである。

## 2-3 IASBにおける負債の範囲と環境負債の会計処理

### 2-3-1 偶発債務・資産除去債務に関する会計基準— I F R I C 第 1 号と I A S 第 37 号—

続いて、I A S Bにおける負債の範囲と環境負債の会計処理であるが、I A S Bでは、「資産除去債務」に関連する基準として、I F R I C（国際財務報告解釈指針委員会）解釈指針第 1 号「廃棄、原状回復及びそれらに類似する既存の負債の変動」がある。I F R I C 第 1 号では、(a) 経済的便益（キャッシュ・フロー）を包含する資源の見積流出額の変更、(b) 直近の市場を基礎とする割引率の変更、(c) 時の経過を反映する増加により、廃棄、原状回復及びそれらに類似した既存の負債の測定値に影響を及ぼした場合、その変動額は I A S 第 16 号「有形固定資産」に従って有形固定資産の取得原価の一部として認識されると共に、I A S 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」に従って負債として認識されている（IASB, 2004, pars. 2, 3）。この I A S 第 37 号が偶発債務に関する基準となる。I A S 第 37 号では、負債の認識要件として次の 3 要件が挙げられる（IASB, 1998b, par. 14）。

- (a)企業が過去の事象の結果として負う現在の債務（法的債務又は推定上の債務）を有している。
- (b)当該債務を決済するために経済的便益をもつ資源の流出が必要となる可能性が高い。
- (c)当該債務の金額について信頼できる見積ができる。

IAS第37号では(a)のとおり負債の定義に基づいて負債の発生を認識することからストック認識法をとっていると判断できる。また、負債の認識要件として(a)現在の債務、(b)蓋然性と(c)測定可能性の3つが挙げられているが、(a)現在の債務には、法的債務、推定上の債務と明記されており、負債の認識範囲として法的債務だけではなく、推定上の債務まで含んでいることがわかる。

### 2-3-2 負債範囲の拡張—IAS第37号改定草案とIASBフレームワーク—

本節ではIASBにおける「偶発債務」と「資産除去債務」の会計基準における負債の認識とその範囲の決定方法について確認したが、現在、負債の範囲の拡張が試みられているため、ここでその内容について述べておく。

それは、2005年にIASBから公表されたIAS第37号の改定草案(IASB, 2005)である。これによれば、信頼性のある測定が可能である場合、これまで用いていた「引当金」という用語を定義上用いず、他の負債と同様「非金融負債」とし、当該基準が全ての非金融負債に対して適用されるとし(IASB, 2005, pars. 1, 9)、加えて、「偶発負債」という用語は削除、企業は過去の事象の結果として、2つの債務—無条件債務(unconditional obligation)と条件付債務(conditional obligation)を有しており、両者は共に負債と認識され、将来の事象に関する不確実性(蓋然性)は、その認識される負債の測定のなかで反映されるとされている(IASB, 2005, pars. 22-26)。IAS第37号と同様に改定草案では、負債の定義に基づいて負債の発生を認識するストック認識法が引き続き採用されているが、IAS第37号とは異なり、負債の認識要件として、(a)現在の債務(法的債務と推定上の債務)、(b)測定可能性の2つのみ挙げており、従来あった蓋然性要件を外すことで負債の範囲が拡張される方向にあるのである。

なお、河野ほか(2009)では、環境負債の取り扱いについて、IAS第37号と改定草案において取り上げられる設例の項目を比較し、IAS第37号と比べると改定草案における設例の数は、11項目から20項目へ9項目増えていることを挙げ、増えた設例のうち4項目(「解体義務の測定」「保証義務の開示」「解体義務の開示」「開示の免除」)は、蓋然性をいかに測定過程に反映させるのか、そして当該項目をいかに開示させるのかという測定と開示に関する項目で、改定草案において新たに設定された残りの5項目は「潜在的な訴訟」「アスベスト撤去義務」「複合された負債」「新立法」「自家保険」で、認識に関する項目であるが、環境問題の観点から見れば、改定草案では「アスベストの撤去義務」に関する設例が増えていることは明らかであること、また、環境問題は「訴訟」という形で企業に影響を

及ぼし、新たな環境法の規制などにより「新立法」という形で企業に影響を及ぼすことは想像に難くないことから、改定草案において、IASBの環境問題についての関心がさらに高まったと解釈している。また、これらの設例から環境負債や資産について特別な項目として取り扱い、別途基準を作成し適用するのではなく、他の負債や資産と同様の基準を適用していることがわかるとしている。

#### 2-4 小括

本章では、米国及びIASBにおける環境負債に関わる会計基準として、「偶発債務」と「資産除去債務」の会計基準を取り上げ、それらの基準においてどのように負債の認識とその範囲が決定されているかについて理論的に検討を行った先行研究（河野ほか, 2009）を概観した。

その結果、「偶発負債」においては、米国とIASBで負債の認識アプローチが異なり、米国ではSFAS第5号によって、偶発損失が蓋然性と測定可能性の要件に基づいて認識され、費用の認識に誘導されて負債が計上される「フロー認識法」をとっていること、IASBではIAS第37号によって、企業が負う現在の債務といった負債の定義に基づいて負債の範囲が認識される「ストック認識法」を採用していることを確認した。

また、米国では、「資産除去債務」に関する会計基準であるSFAS第143号において、その負債の定義についてSFAC第6号よりも狭い法的債務に限定しながらも、「ストック認識法」を採用し、(SOP96-1が環境修復負債を財務諸表に計上する際に妨げとなった)SFAS第5号における蓋然性要件を外すことで負債の範囲を拡大させていること、また、IASBにおいても、改定草案の段階ではあるが、「ストック認識法」を採用しているIAS第37号において、その認識要件である、(a)現在の債務（法的債務と推定上の債務）、(b)蓋然性と(c)測定可能性から(b)蓋然性の要件を外すことで、負債の認識範囲の拡大が試みられていることを確認した。以上から、環境負債に関わる基準である「偶発負債」「資産除去債務」において、米国、IASBともに、負債の認識アプローチとしてストック認識法を採用し、そこから蓋然性要件を外すことで、負債範囲を拡大することが試みられていることが明らかになったのである。



### 3. 環境負債に係る会計基準の国際比較

第2章では、米国とIASBについて、環境コストがどのように環境負債として認識されているのかを理論的に検討した研究を概観したが、本章では、第2章で採用した理論を用いながら、概念フレームワークを含めた日本、米国、IASBの会計基準の国際比較を行い、環境負債に関する日本の会計基準の現状と課題について明らかにしていく。

#### 3-1 概念フレームワークにおける負債の定義と比較

##### 3-1-1 概念フレームワークと概念フレームワーク・プロジェクトの動向

概念フレームワークとは、企業会計の基礎にある前提や概念を体系化したものである。概念フレームワークは、公表される会計基準や実際の会計処理を理解するうえでの概念的な基礎を提供するものであり、将来の基準開発に指針を与える役割を果たすものである。

概念フレームワークに対する国際的な取り組み状況についてみていくと、米国では他国に先駆けて1978年に概念フレームワーク第1号が、その後、2000年までに第2号から第7号までのステートメントが公表された。一方、IFRSは1989年に「財務諸表の作成・表示のフレームワーク」を公表、日本では2004年に7月に討議資料「財務会計の概念フレームワーク」が、2006年12月にその改訂版が公表されている。

しかし、会計基準の国際的コンバージェンスの進展に伴い、概念フレームワークのレベルでも統合化を進める必要に迫られている。このためIASBとFASBでは、2004年共同で概念フレームワークの改定に取り組むことがアジェンダに加えられ、2006年にはMOU（覚書）に記載された。IASBとFASBの共同プロジェクトで取り上げられているトピックスは、図表3-1のとおりである。現在フェーズAの「目的と質的特性」については、IASBが「財務報告のための概念フレームワーク2010」を公表し、FASBがSFAC第8号を公表することにより、2010年9月に完了しており、現在フェーズB「構成要素と認識」、C「測定」、D「報告企業」が着手済の状況である<sup>5</sup>。

図表3-1 概念フレームワーク・プロジェクトの進捗状況

フェーズ	内容	現状
A	目的と質的特性	完了（2010年9月に制定）
B	構成要素と認識	着手済み
C	測定	着手済み
D	報告企業	着手済み（2010年3月に公開草案を公表）
E	表示と明示	未着手
F	趣旨と地位	未着手
G	非営利企業への適用	未着手
H	その他の論点	未着手

（出所）あずさ監査法人『AZ Insight Volume51』 p.2。

<sup>5</sup> なお、IASBとFASBが共同で取り組んでいる他のプロジェクトを優先するため、概念フレームワーク・プロジェクトの審議は事実上止まっている状況である。

### 3-1-2 負債の定義と比較

ここでは、米国、IASB、日本のそれぞれの概念フレームワークにおける負債の定義について、第2章で述べた負債の種類である、法的債務(legal obligation)、推定上の債務(constructive obligation)、衡平法上の債務(equitable obligation)を用いて、負債の認識範囲の比較を行う。

まず、FASB概念書では、「負債とは、過去の取引または事象の結果として、特定の实体が、他の実体に対して、将来、資産を譲渡しまたは用益を提供しなければならない現在の債務から生じる、発生の可能性の高い将来の経済的便益の犠牲である(FASB, 1985, par. 35)」と定義され、そしてこの債務とは「法的債務よりも広い意味で使われていること、つまり衡平法上の債務と推定上の債務を含むとされている(FASB, 1985, par. 35, footnote22)」。

次にIASBの概念フレームワークでは「負債とは、過去の事象から発生した当該企業の現在の債務であり、これを決済することにより経済的便益を包含する資源が当該企業から流出する結果になると予想されるものをいう(IASC, 1989, par. 49)」と定義され、ここでの債務とは、「ある一定の方法で実行又は遂行する責務又は責任である。債務は、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。…しかし、債務は、通常取引慣行、慣習及び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生じる(IASC, 1989, par. 60)」ことから法的債務だけではなく、推定上の債務も含まれると考えられる。

続いて、日本版の討議資料「財務会計の概念フレームワーク」(ASBJ, 2006a)のなかでは、負債は「負債とは、過去の取引または事象の結果として、報告主体が支配している経済的資源を放棄もしくは引き渡す義務、またはその同等物をいう(第5項)」と定義されており、「ここでいう義務の同等物には、法律上の義務に準じるものが含まれる(脚注4)」とされている。以上から、法的債務、推定上の債務、衡平法上の債務を用いて、3者における負債の認識範囲についてまとめると、日本は負債の認識範囲を法的債務(法律上の義務に準じるものを含む)のみ、FASBは法的債務に加えて、推定上の債務、衡平法上の債務、IASBは法的債務に加えて、推定上の債務までその認識範囲としており、概念フレームワークにおいて、日本における負債の定義が国際的にみて非常にせまいことがわかる<sup>6</sup>。

---

<sup>6</sup> 日本基準の概念フレームワークはDP(予備的見解/論点整理)やED(公開草案)として公表しておらず、外部の利害関係者からのコメントがASBJで審議されていない点でIASBの概念フレームワークとは位置づけが異なる。また、2007年に8月に公表された「東京合意」により、日本基準はIFRSにコンバージェンスすることコミットしたため、その後開発された日本基準においては日本基準の概念フレームワークのコンセプトが必ずしも反映されていない点に留意が必要である。

### 3-2 日本の資産除去債務に関する会計基準と国際的な会計基準との比較

#### 3-2-1 「資産除去債務に関する会計基準」の日本導入の背景

続いて日本の資産除去債務に関する会計基準と国際的な会計基準の比較であるが、会計基準の国際比較を行う前に、「資産除去債務に関する会計基準」が日本に導入された背景について触れておきたい。日本では、資産除去債務に関する会計基準が導入されるまで、原子力発電施設の解体費用を発電実績に応じて解体引当金を計上するような特定の事例は見られるものの、国際的な会計基準で見られるような、資産除去債務を負債として計上するとともに、これに対応する除去費用を有形固定資産に計上する会計処理は行われていなかった。その検討の契機としては、IASBとの間で、日本の会計基準とIFRSとの差異を縮小することを目的とした両会計基準のコンバージェンスの中の検討項目の1つとして取り上げられたことが挙げられる(ASBJ, 2008a, 第22項)。

資産除去債務に関する会計基準制定の国際的な背景について述べておくと、まず、FASBが資産除去債務の会計処理を展開するようになったのは、民間の電力会社の業界団体であるEdison Electric Instituteが1994年2月に原子炉廃棄のためのコストや他の産業において発生する類似のコストを含む、除去コストに対する会計処理を扱うプロジェクトをアジェンダに加えるように要求したことにはじまる。それを受けて、FASBは同年6月に当該プロジェクトをアジェンダに加え、その直後に他の産業において類似する閉鎖ないし除去コストを含むようにプロジェクトを拡張し、1996年、2000年の2度の公開草案を経て、SFAS第143号(FASB, 2001)が制定されたのである。続いてIASBでは、FASBとの会計基準収斂作業の一環として、SFAS第143号を検討し、その結果、IFRIC解釈指針第1号「廃棄、原状回復及びそれらに類似する既存の負債の変動」(IASB, 2004)が公表された。IFRIC解釈指針第1号では、有形固定資産の廃棄等にかかわる見積費用が変動した場合、その変動はIAS第16号「有形固定資産」(IASB, 1998a)により取得原価の一部として処理するとともに、IAS第37号に従って負債を計上するとしている。

このように、資産除去債務に関する会計基準は、日本で開発された会計基準ではなく、国際的な会計基準との整合性を高めていくために導入された会計基準なのである。

#### 3-2-2 国際的な会計基準との比較—IAS第37号とSFAS第143号との比較—

##### ① 資産除去債務の認識範囲

ここからは、日本、米国、IASBの会計基準の国際比較を行うが、まず、米国会計基準(SFAS第143号)では、資産除去債務の認識範囲を固定資産の取得、建設又は通常の操業から生じる有形固定資産の除去に関連する法的債務とし、「法的債務」とは、法令もしくは契約の結果又は禁反言原則に基づく法律上の解釈により、当事者間で決済することが要請される債務を指すとしている(FASB, 2001, par. 2)<sup>7</sup>。

<sup>7</sup> SFAS第143号が、資産除去債務の認識範囲を法的債務に限定したことについて検討したものに、長東(2004)、河野ほか(2009, pp. 115-128)があるので、詳しくはそちらを参照されたい。

次に I F R S であるが、I F R S においては、米国会計基準とは異なり、資産除去債務についての個別の基準書はなく、資産除去債務に関連する基準として I F R I C 解釈指針第 1 号 (IASB(2004)) がある。I F R I C 解釈指針第 1 号では、(a) 経済的便益 (キャッシュ・フロー) を包含する資源の流出見積額の変更、(b) 直近の市場を基礎とする割引率の変更、(c) 時の経過を反映する増加により、廃棄、原状回復及びそれらに類似する既存の負債の測定値に影響を及ぼした場合、その変動額は I A S 第 16 号に従って有形固定資産の一部として認識されるとともに、I A S 第 37 号に従って負債として認識されるとする。そして、I A S 第 16 号において、固定資産の取得原価には、当該資産項目の解体及び除去費用、並びに敷地の原状回復費用の当初見積額も含まれるとされ (IASC, 1998a, par. 16)、I A S 第 37 号では、負債は、過去の事象から発生した企業の現在の債務であるとされ、それには法的債務だけでなく推定上の債務も含まれるとされている (IASC, 1998b, pars. 10, 14)。

続いて、日本の会計基準であるが、資産除去債務とは、有形固定資産の取得、建設、開発又は通常の使用によって生じ、当該有形固定資産の除去に関して法令又は契約で要求される法律上の義務及びそれに準ずるもの (ASBJ, 2008a, 第 3 項) とされている。なお法律上の義務に準ずるものとは、具体的には、法律上の解釈により当事者間での清算が要請される債務に加え、過去の判例や行政当局の通達等のうち、法律上の義務とほぼ同等の不可避的な支出が義務付けられるものが該当すると考えられる (ASBJ, 2008a, 第 28 項)。

以上から、日本の資産除去債務に関する会計基準は、義務という定義および法律上の義務に限定されないという範囲は国際的な会計基準と同等であると言える。ただ、I F R S の資産除去債務の範囲には法的債務に加えて推定上の債務も含まれていること、米国における禁反言法理の下での債務を含む、既存の法的債務は、日本の契約法における法的債務と比較して、むしろ概念的にせまく、負債概念における「債務」を「法的債務」に限定するという考え方に近い (長束, 2004, p. 168) ことから、3 者における負債の認識範囲についてまとめると、日本、F A S B はその範囲を法的債務に限定している<sup>8</sup>が、日本は F A S B よりその認識範囲が広い、また、I A S B は法的債務に加えて、推定上の債務まで負債の認識範囲としていることから、I A S B は日本や F A S B と比べて資産除去債務の認識範囲が広いことがわかる。

## ② 資産除去債務の認識方法と資産負債の両建処理

次に、資産除去債務の認識方法であるが、米国会計基準 (S F A S 第 143 号) では、資産除去債務の公正価値を見積もって負債として計上し、また同額を対応する除去費用として有形固定資産に含めて計上、当該有形固定資産の耐用年数にわたって費用処理することとされている (FASB, 2001, par. 11)。続いて、I F R S においても、米国基準同様に、資産除去債務については、I A S 第 37 号により負債に計上され、これらに対応する除去費用は

<sup>8</sup> ここでいう法的債務には、日本の会計基準における、法令又は契約で要求される法律上の義務だけでなく、それに準ずるもの (ASBJ[2008a]第 3 項)、米国会計基準における、禁反言原則に基づく法律上の解釈により、当事者間で決済することが要請される債務 (FASB(2001) par. 2) も含んでいる。

I A S 第 16 号により有形固定資産に計上されることになり (IASC, 1998a, par. 16)、日本の会計基準においても、資産除去債務に対応する除去費用は、資産除去債務を負債として計上した時に、当該負債の計上額と同額を、関連する有形固定資産の帳簿価額に加えることになっている (ASBJ, 2008a, 第 8 項)。

以上から、資産負債を両建することに関しては、三者ともに同一の会計処理方法であり、いずれも負債の定義に基づいて負債の発生が認識されることから、負債の認識アプローチとして、ストック認識法がとられていると言える。

なお、資産負債の両建処理について、環境負債の情報開示の観点から評価すると、久保 (2009b) では、資産除去債務の発生時に将来の除去費用について資産負債の両建処理を行うことで、負債と資産を貸借対照表に表示するが、期間損益計算に対する当初計上時の影響はなく、爾後の会計処理では期間配分の思考を基礎にしていることを特徴として挙げ、これらの特徴から、資産除去債務基準が損益計算書における期間損益計算と貸借対照表における情報提供との両立を図っているものと理解している<sup>9</sup>。資産除去債務のこれらの特徴は、これまでオフバランスとなっていた環境コスト情報を投資家へ提供することを可能にし、環境コストを期間損益計算に取り込むことで社会的コストの内部化にもつながる可能性があることから、環境負債情報の開示、環境負荷低減の視点からも評価できると言える。

### ③ 資産除去債務の測定方法

最後に、資産除去債務の測定方法であるが、まず米国の S F A S 第 143 号では、資産除去債務に対する負債を公正価値で認識することとされている。その場合の公正価値は、自発的な当事者間で現時点の取引において決済することができる金額であり (強制された取引や清算取引以外で決済される金額ではない)、入手可能であれば活発な市場での市場価格、入手可能でなければ類似の負債の価格や現在価値等の評価技法の結果など、その状況において入手可能な最良の情報に基づくものとされ、複数のキャッシュ・フローのシナリオと信用リスク調整後のリスクフリー・レートを用いて公正価値を見積る期待キャッシュ・フロー・アプローチが採用されている (FASB, 2001, pars. 7-9)。

次に、I F R S であるが、I A S 第 37 号による負債の金額は、貸借対照表日における現在の債務を決済するために要する支出の最善の見積り、つまり、貸借対照表日の債務を第三者に移転するために企業が合理的に支払う金額でなければならないとされている。そして、その見積りにおいては、母集団の大きい項目については期待値を採用し (ただし、単一の債務を測定する場合には、原則として、見積もられた個々の結果のうち最頻値が最善に見積りになるとしている) (IASC, 1998b, pars. 36, 37, 39, 40)、割引率は、貨幣の時間的価

---

<sup>9</sup> 久保 (2009b) では、さらに、爾後の会計処理における<減価償却>や利息配分法は、その名称にかかわらず、実質としては引当金の繰入処理として解釈されること、当初計上時において有形固定資産の取得原価に算入されている除去費用は資産ではなく、企業が負っている債務額を情報として提供するための評価勘定として貸借対照表に表示されているとの解釈を提示し、<資産負債の両建処理>は従来からの引当金会計に貸借対照表の情報提供を組み合わせた混合的な会計処理方法として解釈できることを示している。

値とその負債に特有のリスクに関する現時点での市場評価を反映した税引前割引率を用いることとされている（IAS, 1998b, par. 47）。

続いて、日本の会計基準においては、(1) 割引前の将来キャッシュ・フローは、合理的で説明可能な仮定及び予測に基づく自己の支出見積りによる。その見積金額は、生起する可能性の最も高い単一の金額又は生起し得る複数の将来キャッシュ・フローをそれぞれの発生確率で加重平均した金額とする。(2) 割引率は、貨幣の時間価値を反映した無リスクの税引前の利率とする（ASBJ, 2008a, 第 6 項）とされている。

以上から、日本の会計基準は、期待値に基づく将来キャッシュ・フローの見積とその見積額の割引現在価値を導入した点については、S F A S 第 143 号と I A S 第 37 号と同様の内容になったと言えるが、期待キャッシュ・フロー・アプローチと最頻値の選択適用を認めていること、割引前の将来キャッシュ・フローに自己の支出見積りを採用し、信用リスクを調整しない無リスクの割引率を採用している点が異なっている。

### 3-2-3 既存の引当金との関係

資産除去債務に関する会計基準（ASBJ, 2008a）では、既存の引当金との関係について整理を行っているので、ここで確認しておきたい。まず、これまで資産除去債務が引当金として計上されてこなかった理由として、「企業会計原則と関係法令との調整に関する連続意見書」（昭和 35 年 6 月大蔵省企業会計審議会）第三「有形固定資産の減価償却について」にあるとおり、有形固定資産の耐用年数到来時に、解体、撤去、処分等のために費用を要するときには、その残存価額に反映されることとされている。ただし、有形固定資産の減価償却はこれまで取得原価の範囲内で行われてきたこともあり、残存価額がマイナス（負の値）になるような処理は想定されず、実際に適用されてきてはいなかったと考えられるとしている。また、資産除去債務に係る費用（除去費用）が企業会計原則注解 18 を満たす場合には、当期の負担に属する金額を当期の費用又は損失として引当金に繰り入れることになるが、このような引当金処理は、計上する必要があるかどうかの判断基準や、将来において発生する金額の合理的な見積方法が必ずしも明確でなかったことなどから、当期の費用または損失として引当金計上されなかったと推測している（ASBJ, 2008a, 第 31 項）

次に、資産除去債務を有形固定資産の除去に関わるものと定義し、有形固定資産の使用期間中に実施する環境修復や修繕は対象にしていないことについては、有形固定資産の使用期間中に実施する環境修復や修繕も、資産の使用開始前から予想されている将来の支出であるが、修繕引当金については、収益との対応を図るために当期の負担に属する金額を計上するための貸方項目であり債務ではない引当金と整理されていることが多いことや、操業停止や対象設備の廃棄をした場合には不要になるという点で資産除去債務と異なるとしている（ASBJ, 2008a, 第 25 項）。ただ、環境修復をその対象としないことについては明確に述べられてない。その理由としては、環境修復の場合、修繕引当金のように操業停止や対象設備を廃棄した際に対応が不要になるとは言い切れず、法律上対応が必要であるケー

スや企業イメージへの配慮からそのまま放置できないケースが考えられること、実務において引当金計上するケースが一般的でないことなどが考えられる。

また、資産除去債務は、有形固定資産の取得、建設、開発又は通常の使用により生じるものとしており、有形固定資産を除去する義務が、不適切な操業等の異常な原因によって発生した場合には、資産除去債務として使用期間にわたって費用配分すべきものではなく、引当金の計上や「固定資産に減損に係る会計基準」（平成14年8月企業会計審議会）の適用対象とすべきものと考えている（ASBJ, 2008, 第26項）。加えて、有形固定資産の使用を終了する前後において、当該資産の除去の方針の公表や、有姿除却の実施により、除去費用の発生の可能性が高くなった場合に、資産除去債務の対象となるのかという点については、有形固定資産の取得、建設、開発又は通常の使用により生じるものには該当しないと考え、減損会計基準の対象となるほか、引当金計上の対象となる余地もあるものとしている（ASBJ, 2008a, 第27項）。これらは、資産除去債務の会計基準が有形固定資産の除去時に不可避免的に生じる支出額を付随費用と同様に取得原価に加えた上で費用配分を行い、さらには、資産効率の観点からも有用と考えられる情報を提供するものである（ASBJ, 2008a, 第41項）とする考え方と整合させるためのものと考えられる。

以上であるが、日本の資産除去債務に関する会計基準は、国際的な会計基準と比較して、債務の認識範囲や測定方法にいくつかの違いが見られるものの、負債の定義に基づいて負債の発生が認識されるストック認識法を採用している点、資産負債の両建処理を行う点において、国際的な会計基準に同調していると言える。また、上記「3-2-3 既存の引当金との関係」で確認したように、日本における現行の引当金との一応の整理ができていく状況にあると考える。

### 3-3 引当金の会計処理に関する国際比較

#### ① 引当金の認識範囲と認識方法

続いて、引当金の会計処理の国際比較であるが、第2章で示したように、米国会計基準（SFAS第5号）では、偶発事象とは「ある企業において利益又は損失（費用を含む）が発生しているかもしれないが、それを明確に確認できない不確実な条件、状態又は一連の状況が現存し、それが究極的に将来起こるような事象、又は、それが起きないことにより判明する事象をいい（FASB, 1975, par. 1）」、(a)資産の減損あるいは負債の発生が期末時点でその可能性が大きいこと（蓋然性）、(b)損失の金額を合理的に見積もり可能なこと（測定可能性）の2要件を満たした場合に偶発損失が計上される（FASB, 1975, par. 8）。つまり、偶発損失（フロー）が蓋然性と測定可能性の要件に基づいて認識され、その認識が負債の計上という形で現れることから、米国における偶発債務はフロー認識法をとっていることを確認した。続いて、負債の認識範囲については、SFAS第5号には、推定上の債務についての具体的な記述がないが、資産が減損しているか負債が発生している可能性が高いということを示す情報が入手できれば引当金を計上するとしており、可能性が高ければ法

的債務でなくても引当金を計上することになることから、推定上の債務も引当金の認識範囲であると考えることができる。また、環境コストに関しては、環境浄化活動に参加する責任があると宣告された時点、または、その可能性が高くなった時点、あるいは、環境修復プロセスに参加する責任を有する可能性が高くなった時点で認識するとされており（AICPA, 1996, par. 5）、環境負債に関する取り扱いについて明確にされている。

次に、IFRSにおいては、このIAS第37号が偶発債務に関する基準となる。IAS第37号では、(a)企業が過去の事象の結果として負う現在の債務（法的債務又は推定上の債務）を有している、(b)当該債務を決済するために経済的便益をもつ資源の流出が必要となる可能性が高い、(c)当該債務の金額について信頼できる見積りができる、以上の3つの要件を満たしたときに引当金を計上する（IASB, 1998b, par. 14）。なお、「2-3-2 負債の範囲の拡張」で述べたとおり、IAS第37号の改定草案（IASB, 2005）においては、負債の認識要件として、(a)現在の債務（法的債務と推定上の債務）、(b)測定可能性の2つのみを挙げており、蓋然性を削除することで負債の範囲が拡張される方向にある。負債の認識範囲については、法的債務のみならず、推定上の債務も含まれ、推定的債務とは、確立されている過去の実務慣行、公表されている政策又は、極めて明確な最近の文書によって、企業はこれらの責務を果たすであろうという妥当な期待を外部者の側に惹起している場合に生じる債務をいう（IASB, 1998b, par. 10）ことから、負債の認識範囲は法的債務だけでなく、推定上の債務も含んでいることがわかる。なお、第2章で示したように、現行のIAS第37号、改定草案ともに、負債の定義に基づいて負債の発生を認識することからストック認識法を採用していることが言える。また、環境コストに関しては、IAS第37号に定める一般原則を、環境及び除去費用等の引当に際しても適用する必要があり、違法な環境破壊に対する罰金又は浄化費用や、環境破壊について企業が推定的債務を生じさせるような方法で修復する責任の受諾を公表した段階で引当金を認識するとされており（IASB, 1998b, pars. 19, 21）、米国と同様に環境負債に関する取り扱いが明確にされている。

続いて、日本の会計基準であるが、引当金については、企業会計原則注解18<sup>10</sup>で定められている。負債の認識アプローチとしては、主に将来の特定の費用（フロー）が蓋然性と測定可能性の要件に基づいて認識され、その認識が負債の計上という形で現れることから、日本における引当金はフロー認識法をとっていると判断できる。続いて、負債の認識範囲については、日本基準の場合も、米国基準と同様に、推定上の債務についての具体的な記述がないだけで、「将来の特定の費用または損失」かつ「発生の可能性が高ければ」、負債

---

<sup>10</sup> 企業会計原則注解18では「将来の特定の費用又は損失であって、その発生が当期以前の事象に起因し、発生の可能性が高く、かつ、その金額を合理的に見積ることができる場合には、当期の負担に属する金額を当期の費用又は損失として引当金に繰入れ、当該引当金の残高を貸借対照表の負債の部又は資産の部に記載するものとする。製品保証引当金、売上割戻引当金、返品調整引当金、賞与引当金、工事補償引当金、退職給与引当金、修繕引当金、特別修繕引当金、債務保証損失引当金、損害補償損失引当金、貸倒引当金等がこれに該当する。発生の可能性の低い偶発事象に係る費用又は損失については、引当金を計上することはできない。」と定められている。



を認識し引当金を計上することになっており、その範囲を法的債務に限定されていないことから、IFRS同様に、推定上の債務も引当金の認識範囲であると考えることができる。なお、環境コストに関しては、米国基準やIFRSと異なり、明確に定められた会計基準は存在しておらず、企業会計原則注解18でも明確にされていない。

## ② 引当金の測定方法

続いて、引当金の測定方法の国際比較であるが、米国会計基準（SFAS第5号）では、FASB 解釈指針（FIN）14号が示すように、合理的な見積額と解される範囲内に最善の見積額が存在する場合には、その最善の見積額を計上し、最善の見積額が存在しない場合には最小額を計上すればよいことになっている（FASB, 1976, pars. 2, 3）。

次に、IFRSにおいては、母集団の大きい項目に関係している場合には、期待値方式により測定するとしているが、単一の債務を測定する場合には、原則として、見積もられた個々の結果のうち最頻値が最善の見積もりになるとしている（IASB, 1998b, pars. 39, 40）。

（なお、IAS37の改定草案では期待値方式のみ認めている（IASB, 2005, par. 31））。また、割引計算については、貨幣の時間的価値による影響が重要な場合には、引当金額は債務の決済に必要と見込まれる支出の現在価値としなければならない。割引率は、貨幣の時間的価値の現在の市場評価と、その負債に特有なリスクを反映した税引前割引率でなければならないとされている（IASB, 1998b, pars. 45, 47）

続いて、日本の会計基準については、企業会計原則注解18のとおり、合理的に見積ることだけ記載されており、割引計算など測定方法に関する基準は存在しない。国際的な会計基準と比べて、日本の会計基準では引当金の測定方法が明確に定められていないのである。

## ③ 引当金の認識アプローチに関する国際的な動向

徳賀（2003）では、これまで引当金計上の根拠として使われてきた費用性（収益費用の対応概念）、負債性（あるいは債務性）、および保守主義を検討したうえで、収益費用中心観 vs. 資産負債中心観という視点から、引当金の認識と評価の問題を考察、整理している。その中で引当金は、収益費用の対応概念（収益費用中心観）を根拠とすれば、当期の収益を生み出すための将来発生費用の相手勘定（擬制負債）と規定され、このような理解が厳密に適用されれば（あるいは厳密に適用する方法があれば）、当期の収益に貢献することのない将来損失に引当てがなされることはない（例えば、偶発損失は収益費用の対応概念に入っていないので、引当てられることはなく、損失が確定するまでは重要であれば開示され、損失が確定的となれば未払金としてオンバランスされることになる）が、実際には、「当期の収益への貢献」も「将来発生費用」も規定が極めて困難な概念であるため拡張解釈が行われ、経営者の利益操作の格好の材料となり、その結果、貸借対照表には多くの、そして多額の「負債でない負債」が計上され、負債ストックのリアリティは失われることとなった。こうした中、評価における厳密性を担保するために、負債を根拠とし負債ストック

のリアリティを回復すべきであるとの議論（資産負債中心観）が国際的に支配的になってきており、負債性を重視した認識規準によって、負債ストックのリアリティは相対的に高まり、引当金を用いた会計操作も減少すると述べている<sup>11</sup>。

現在世界的なコンバージェンスの流れにある I F R S は、この流れを汲みとり、資産負債の定義を重視する資産負債アプローチを採用している。I A S 第 37 号の改定草案 (IASB, 2005) は、F A S B との短期的共通化プロジェクトおよび企業結合プロジェクトの第 2 フェーズの成果として、I A S B から公表されたものであり、引当金においても同様に資産負債アプローチが採用される方向にある。このことから、第 2 章で環境負債の認識方法として、ストック認識法とフロー認識法の 2 つアプローチ方法があると述べたが、国際的な動向を踏まえると、ストック認識法による負債の認識アプローチの方が優位にあると言えるのである。

#### ④ 蓋然性要件の削除が環境負債の情報開示に及ぼす効果について

引当金に蓋然性要件があった場合、生起確率が一定以上と判断される場合には、財務諸表に計上されることになるが、生起確率が一定以上ではないと判断される場合には、その事象は会計上の認識対象としない。このため、企業活動に甚大な影響を及ぼしうるリスク情報であっても、生起確率が低い場合には財務諸表に計上されないのである。企業リスクに対する関心の高まりを考えると、不確実性が高く、かつ近年増加している環境コスト情報を投資家に十分提供できていないことは問題であると考えられる。

また、赤塚 (2011) では、負債の認識に際した蓋然性の判断は一様ではなく、財務諸表作成者（または監査人）の判断に大きく依存すること、金額の多寡にかかわらず事象そのものの蓋然性によって認識を判断すること、さらには、蓋然性要件を充足しない項目の認識を一律に棄却することといった伝統的な会計実践の特徴を否定的に捉えれば、蓋然性要件を削除した会計実践は起こるべくして発生したものであると述べている。蓋然性要件を削除することは、環境コスト情報の開示だけではなく、恣意性を排除する視点でも評価できるのである。

加えて、I A S 第 37 号の改定草案では、「引当金」という用語を定義上用いず、他の負債と同様「非金融負債」とされ、企業が過去の事象の結果として有している 2 つの債務（無条件債務と条件付債務）は、その認識される負債の測定の中で反映されるとされている (IASB, 2005, pars. 22-26) が、赤塚 (2010, pp. 145-165) では、環境負債項目には、基本的にすべて無条件債務を見出すことができるとしている。よって、他の負債と同様に、今後環境負債は非金融負債としてオンバランス化されることが期待できるのである。

このように、蓋然性要件を削除することは、国際的な動向であり、投資家の情報開示の拡充にもつながるものと言える。

<sup>11</sup> 徳賀 (2003) では、負債性を重視した認識規準によって、負債ストックのリアリティは相対的に高まり、引当金を用いた会計操作も減少するというだけでなく、負債性のみを根拠とすることによって失われる企業業績に関する情報（費用と損失の区別）があると主張している。

以上、米国基準、I F R S、日本基準における引当金の認識範囲と認識方法、そして測定方法の国際比較を行ったが、これらをまとめると図表 3-2 のとおりとなる。

図表 3-2 引当金に関する国際比較のまとめ

引当金の認識要件	I F R S	米国基準	日本基準
引当金の認識要件	( I A S 第37号) 以下の要件すべてを満たす場合に認識しなければならない。 ・企業が過去の事象の結果として現在の債務(法的又は推定的)を有している。 ・当該債務を決済するために経済的便益を有する資源の流出が必要となる可能性が高い。 ・当該債務の金額について信頼できる見積りができる。	( S F A S 第5号) 以下の要件すべてを満たす場合に認識しなければならない。 ・期末時点で資産の減損あるいは負債の発生の可能性が大きい。 ・損失の金額を合理的に見積もることができる。	(企業会計原則注解18) 以下の要件すべてを満たす場合に認識しなければならない。 ・将来の特定の費用又は損失である。 ・その発生が当期以前の事象に起因する。 ・発生の可能性が高い。 ・その金額を合理的に見積もることができる。
推定的債務	( I A S 第37号) 債務には、法的債務ならず、推定的債務も含まれる。推定的債務とは、確立されている過去の実務慣行、公表されている政策又は極めて明確な最近の文書によって、企業が部外者に対しある責務を受諾することを表明しており、かつその結果、企業はこれらの責務を果たすであろうという妥当な期待を外部者の側に惹起している場合に生じる債務をいう。	該当する定めはない。	該当する定めはない。
衡平法上の債務	該当する定めはない。	該当する定めはない。	該当する定めはない。
引当金の債務性	現在の債務ではないものについて引当金を認識することは認められない。	現在の債務ではないものについて引当金を認識することは認められない。	現在の債務とはいえないものであっても引当金の計上要件を満たすものは計上される。
環境及び除去に関する費用	( I A S 第37号) I A S 第37号に定める一般原則を、環境及び除去費用等の引当に際しても適用する必要がある。すなわち、費用負担の法的又は推定的債務が存在する場合に引当金を認識する。	( S O P 96-1) 環境浄化活動に参加する責任があると宣告された時点、または、その可能性が高くなった時点、あるいは、環境修復プロセスに参加する責任を有する可能性が高くなった時点で認識する。	該当する定めはない。
負債の認識方法	ストック認識法	フロー認識法	フロー認識法

(出所) 新日本有限責任監査法人(2011) pp. 947, 948を一部変更。

### 3-4 小括

本章では、第 2 章で採用した理論を用いながら、概念フレームワークを含めた日本、米国、IASBの会計基準の国際比較を行なった。

まず、概念フレームワークについては、IFRSが推定上の債務、米国基準が推定上の債務、衡平法上の債務をその認識範囲とするのに比べて、日本は法的債務（法律上の義務に準じるものを含む）のみを対象としており、現行の日本の負債概念の範囲はIFRSや米国基準と比べて非常にせまいことが明らかとなった。

次に、資産除去債務に関する会計基準の比較では、国際的な会計基準と比較して、負債の認識範囲や測定方法にいくつか違いが見られるものの、負債の定義に基づいて負債の発生が認識されるストック認識法を採用している点において、国際的な会計基準に同調していることを確認した。加えて、日本における現行の引当金との関係については、一応の整理ができているものの、使用期間中に実施する環境修復費用を資産除去債務の対象としない理由については、明確に記載されていない（修繕引当金については明確に記載されている）ことを指摘した。また、資産負債の両建処理について、環境負債の情報開示の観点から評価すると、資産除去債務は、貸借対照表の情報提供と損益計算書の期間損益計算を両立させる方法であり、環境負債情報の開示、環境負荷低減の視点からも評価できると述べた。

続いて、引当金に関する会計基準の比較では、日本の場合、引当金の認識範囲については、企業会計原則の注解 18 にわずかに記載があるだけで、推定上の債務や衡平法上の債務といった負債の認識範囲については明確に定められておらず、測定方法も明確でないこと、また、環境コストの会計処理についてもIFRSや米国基準のように定められたものが存在しないことを指摘した。また、引当金の認識アプローチに関する国際的な動向を考察し、世界的なコンバージェンスの流れの中にあるIFRSは、資産負債中心観の流れを汲んでおり、IAS 第 37 号の改定草案においても同様に、ストック認識法が採用されていることから、国際的動向を踏まえると、環境負債の認識アプローチについても、ストック認識法による負債の認識アプローチがフロー認識法より優位にあることを述べた。そして、最後には、蓋然性要件を削除することで、不確実性が高く、かつ近年増加している環境コスト情報を投資家へ提供できるようになり、加えて、財務諸表作成者（または監査人）の恣意性を排除できること、また、IAS 第 37 号の改定草案において、環境負債項目には基本的にすべて無条件債務を見出すことができることから、今後環境負債は非金融負債としてオンバランス化されることが推測できることを述べた。

## 4. 有価証券報告書における環境負債の開示状況について

第2章、第3章では、環境負債に関する理論的検討、そして理論的方法を用いた会計基準の国際比較を行ってきたが、本章では、日本における環境負債の開示実態がどのような状況であるのか、また、資産除去債務に関する会計基準が導入されたことで、環境負債の情報開示にどのような変化があったのかを明らかにする。

### 4-1 調査方法

有価証券報告書における環境負債の開示状況についての先行研究としては、小川（2002, 2005, 2009）がある。小川（2009）は、東京・大阪・名古屋証券取引所第1部上場企業のすべてを対象に、2001年、2005年、そして2008年に実施した財務諸表における環境会計情報の開示に関する調査結果をもとに、環境会計情報の開示企業数の推移や流動負債・固定負債において開示されている環境会計情報の具体的な項目を明らかにし、開示企業数および開示項目数が増加している要因を検討している。2008年調査では1,790社中219社（12.2%）が環境会計情報と認識できる項目で開示しており、2002年調査の1,498社中33社（2.2%）、2005年調査の1,645社中76社（4.6%）から徐々に増加していることを示し、この原因として、法対応によりPCB（ポリ塩化ビフェニル廃棄物の適正な処理の推進に関する特別措置法2001年7月施行）、アスベスト（石綿障害予防規則2005年7月施行）、そして土壌汚染（土壌汚染対策法2003年5月施行）に関する項目を開示する企業が増加したことを挙げ、今後もこの3つの要因に関連した処理もしくは対策を実施する企業が増加し、その結果が財務諸表に現れてくると推定している。ただ最終の調査は2008年となっており、環境負債に関する会計基準としての側面のある資産除去債務に関する会計基準導入後の環境負債の開示状況についての研究はなされていない状況である。

本章では、資産除去債務に関する会計基準が導入された2010年度末時点の日経500<sup>12</sup>のうち、3月31日決算の日本基準適用会社406社を調査の対象、調査範囲を、2010年の有価証券報告書の連結貸借対照表、重要な会計方針、注記とし、平成23年3月期と平成22年3月期の環境負債に関する引当金の計上状況を調査、資産除去債務会計基準導入前と導入後で、環境負債の開示にどのような変化があったのかを比較分析することにする。

なお、小川（2002, 2005, 2009）では、調査の対象となる環境会計情報を「企業の事業活動で環境負荷の発生防止、抑制、除去および被害の回復等に関連する財務情報および定性情報」として調査を行っていることから、本研究でも環境負債について同様の定義とし、調査を行うこととする。

---

<sup>12</sup> 「日経500平均」とも呼ばれ、東京証券取引所市場第一部に上場する500銘柄を対象に、日経平均株価と同じ「ダウ式平均」により算出する平均株価をいう。

#### 4-2 調査結果と考察－資産除去債務について－

まず、資産除去債務の開示状況であるが、図表 4-1 でみると、406 社のうち、数値を開示している 130 社（うち流動負債のみ計上しているのは 2 社）であり、資産除去債務の総額は、2 兆 3,499 億円である。内訳をみると、電力業界の金額が非常に大きく、電力は、業界全体で約 2 兆円の資産除去債務を計上しており、資産除去債務の総額の 89.1%を占めている。資産除去債務の総額が電力業界に次いで多いのは、石油（3.5%）、鉱業（1.0%）、その他金融業（0.9%）、非鉄金属・金属製品（0.7%）の順である。また、業界別の 1 社当たりの平均でみると、電力が突出して大きく 190,259 百万円、石油が 20,430 百万円、鉱業が 7,590 百万円、その他金融業 2,161 百万円、空運 1,296 百万円の順となっており、総額でみた場合とおおむね同じ傾向を示している。なお、全 36 業種のうち、水産、ゴム、銀行、証券、保険、海運、倉庫運輸関連の 7 業種については、資産除去債務を独立掲記している会社は存在しなかった。

次に、会社別の資産除去債務の総資産に対する割合（図表 4-2）をみると、1%以上の会社は、電力 9 社、鉱業 2 社、石油 2 社、小売業 2 社、サービス業 1 社となっており、総資産に占める割合も、先ほどの資産除去債務の業種別の総額、業種別の 1 社当たり平均額上位と類似した傾向にあることがわかる。また、上位 10 社はほぼ電力会社となっており、原子力を保有しない沖縄電力（0.0%）、現在原子力発電所を建設中の J パワー（0.2%）の 2 社を除いて、総資産に占める割合も 2%以上と、資産除去債務の総額、総資産に対する割合ともに、電力が他業種に比べ非常に大きいことがわかる。

続いて、資産除去債務の発生原因となっている法的規制、契約等の状況を、会社数でみていくと（図表 4-3）、不動産賃貸借、定期借地権による資産除去債務が 49.6%と、環境関連法による資産除去債務が 48.7%と、約半分ずつの割合であることがわかった。また、環境負債の中でもアスベスト対策費用（22 社）や炭鉱等の関連費用（11 社）、原子力関連費用（9 社）が多いことがわかった。一方、土壌汚染対策費用については 2 社しか存在しておらず、資産除去債務に関する会計基準導入後も開示状況に大きな変化が見られないことが明らかとなった。

他に、資産除去債務の総額の約 9 割を占めている電力会社における資産除去債務については、原子力発電施設解体引当金等の原子力関連の引当金からの振替額が中心となっていること、そして、石油・鉱業等では、石油等の生産設備や採掘施設の鉱害防止や撤去義務を対象としており、過去に計上していた廃坑費用引当金を資産除去債務に振り替えたケースが多いことがわかった。また、小売業は、1 社当たり平均で多額の資産除去債務を計上しているが、店舗等の不動産賃貸借契約に伴う原状回復義務について資産除去債務を計上しているケースが多いことが確認できた。

以上であるが、全体として、電力や石油・鉱業等の既存の引当金からの振替が多いものの、資産除去債務に関する会計基準が導入されたことで、アスベスト対策費用やフロン処理費用等、環境負債の開示が一定程度進んだことが確認できた。

図表4-1 資産除去債務の業種別の開示状況

	固定負債		流動負債		独立掲記無 件数	合計		1社当たり平均	
	件数	金額 (百万円)	件数	金額 (百万円)		金額 (百万円)	全業種において 占める割合	金額 (百万円)	全業種において 占める割合
鉱業	3	19,085	1	3,686	0	22,771	1.0%	7,590	3.3%
建設	5	1,879	1	71	10	1,950	0.1%	130	0.1%
食品	8	5,095	2	326	7	5,421	0.2%	361	0.2%
繊維	1	776	0	0	6	776	0.0%	111	0.0%
パルプ・紙	2	2,339	0	0	3	2,339	0.1%	468	0.2%
化学工業	11	16,105	3	874	24	16,979	0.7%	485	0.2%
医薬品	1	6,859	1	178	7	7,037	0.3%	782	0.3%
石油	2	74,301	1	7,418	2	81,719	3.5%	20,430	8.8%
窯業	3	7,171	0	0	5	7,171	0.3%	896	0.4%
鉄鋼業	2	611	0	0	13	611	0.0%	41	0.0%
非鉄金属・金属製品	8	17,056	1	503	11	17,559	0.7%	924	0.4%
機械	10	6,737	2	225	21	6,962	0.3%	225	0.1%
電気機器	11	7,332	5	628	30	7,960	0.3%	190	0.1%
造船	2	1,643	2	19	1	1,662	0.1%	554	0.2%
自動車・自動車部品	5	3,858	2	19	13	3,877	0.2%	215	0.1%
その他輸送機器	1	260	1	18	2	278	0.0%	93	0.0%
精密機器	5	4,675	2	602	2	5,277	0.2%	754	0.3%
その他製造業	2	544	1	23	6	567	0.0%	71	0.0%
商社	3	1,222	3	114	9	1,336	0.1%	111	0.0%
小売業	5	10,054	1	123	3	10,177	0.4%	1,272	0.5%
その他金融業	5	21,458	2	153	5	21,611	0.9%	2,161	0.9%
不動産	3	2,972	1	30	6	3,002	0.1%	334	0.1%
鉄道・バス	2	2,430	2	121	10	2,551	0.1%	213	0.1%
陸運	3	4,471	0	0	2	4,471	0.2%	894	0.4%
空運	1	977	1	1,614	1	2,591	0.1%	1,296	0.6%
通信	2	3,863	2	340	8	4,203	0.2%	420	0.2%
電力	10	2,092,371	1	473	1	2,092,844	89.1%	190,259	81.6%
ガス	1	3,679	1	77	2	3,756	0.2%	1,252	0.5%
サービス業	11	12,324	4	158	7	12,482	0.5%	693	0.3%
その他(7業種)	0	0	0	0	59	0	0.0%	0	0.0%
<b>合計</b>	<b>128</b>	<b>2,332,147</b>	<b>43</b>	<b>17,793</b>	<b>276</b>	<b>2,349,940</b>	<b>100.0%</b>	<b>5,788</b>	<b>100.0%</b>

(出所) 筆者作成。

図表 4-2 資産除去債務の総資産に対する割合

割合	会社数	内訳
0.5%未満	102	電気機器11、化学工業10、機械10、サービス業9、食品7、建設5、非鉄金属・金属製品5、精密機器5、その他金融業5、自動車・自動車部品4、不動産3、パルプ・紙2、医薬品2、窯業2、鉄鋼業2、造船2、その他輸送機器1、その他製造業2、商社3、小売業2、鉄道・バス2、陸運2、鉱業1、繊維1、空運1、通信1、電力1、ガス1、
0.5%以上～1%未満	13	非鉄金属・金属製品3、食品1、化学工業1、石油1、窯業1、電気機器1、自動車・自動車部品1、小売業1、陸運1、通信1、サービス業1
1%以上～2%未満	4	鉱業2、石油1、小売業1
2%以上～3%未満	3	電力1、小売業1、サービス業1
3%以上～4%未満	1	電力1
4%以上～5%未満	4	電力4
5%以上	3	電力3
合計	130	

(出所) 筆者作成。

図表 4-3 資産除去債務の発生原因となっている法的規制または契約等

	会社数 (*)	割合
アスベスト	22	18.5%
P C B	2	1.7%
フロン	4	3.4%
原子力関連	9	7.6%
炭鉱等関連	11	9.2%
土壌汚染	2	1.7%
その他 (環境関連)	8	6.7%
不動産賃貸借、定期借地権	59	49.6%
その他の契約による義務	2	1.7%

(\*) 複数の項目を開示している場合、それぞれ1社としてカウントしている。

(出所) 筆者作成。



#### 4-3 調査結果と考察—引当金について—

次に、引当金の開示状況であるが、図 4-4 のとおり、406 社のうち、環境負債を開示<sup>13</sup>している会社数は 72 社（うち流動負債のみ計上しているのは 4 社）であり、開示の件数、割合の高い業種は、パルプ・紙、化学工業、鉄鋼業、非鉄金属・金属製品、電力であることがわかった。また、資産除去債務に関する会計基準導入後に、固定負債か流動負債で新たに環境負債を開示した会社の件数は 5 社（図表 4-4、4-5）に留まっており、引当金の開示会社数にあまり変化がなかったことが明らかとなった。なお、新たに環境負債を開示した企業の引当金の内容は、3 社が PCB 処理費用（うち 1 社はアスベスト対策費用も含む）であり、残りの 2 社については内容の明記はなかった。

続いて、資産除去債務に関する会計基準導入後の 2010 年度の環境負債に関する引当金の内訳（図表 4-6）であるが、52.3%が PCB 処理費用であり、続いて原子力関連、土壌汚染がそれぞれ 10.5%、内容の明記のない環境対策費用が 14.0%存在することがわかった。資産除去債務に関する会計基準の導入前後の変化をみていくと、開示件数に変化があった項目は、「アスベスト」「PCB」「炭鉱等関連」「環境対策等（内容の明記なし）」であり、「アスベスト」（3 社→4 社）「PCB」（42 社→45 社）「環境対策等（内容の明記なし）」（10 社→12 社）の変化は、新たに環境負債を開示した 5 社によるものであり、「炭鉱等関連」（9 社→3 社）については、全て資産除去債務への振替によるものである。

次に、環境負債に関する引当金の開示項目（図表 4-7）であるが、環境負債を開示している会社の多くが「環境対策引当金」の名称で開示していること、また、類似した中身であっても「環境安全対策引当金」、「環境安全整備引当金」や「PCB 対策引当金」、「PCB 廃棄物処理費用引当金」、「PCB 処理引当金」と開示項目の名称にばらつきがあることが確認できた。

加えて、先ほどの引当金の内訳と同様に、資産除去債務に関する会計基準の導入前後で開示件数に変化があった項目をみていくと、数値に変化があった項目は、「環境対策引当金」「アスベスト対策引当金」「原子力発電施設解体引当金」「廃坑費用引当金」「閉山費用引当金」であることがわかる。「環境対策引当金（固定負債）」については、2010 年度に 5 件増加しているが、いずれも 2010 年度に新たに環境負債を開示した企業（上記の 5 社）によるものであり、続いて、「アスベスト対策引当金」については、もともと環境負債（PCB 対策引当金）を計上していた会社が追加で計上したもの、残りの「原子力発電施設解体引当金」「廃坑費用引当金」「閉山費用引当金」については、いずれも資産除去債務に関する会計基準の導入に伴い、資産除去債務に振替えられたものである。

以上から、環境負債に関する会計基準と言える資産除去債務に関する会計基準が導入されても環境負債に関する引当金の開示状況にあまり変化がなかったことが明らかとなった。

<sup>13</sup> 企業会計原則の重要性の原則により、財務諸表上では、その他の項目に含まれていることも推測されるが、ここでは比較可能な独立掲記しているもののみを対象として件数をカウントしている。

図表 4-4 環境債務に関する引当金の業種別の開示状況

	固定負債				流動負債				固定負債・流動負債のいずれかで開示				開示増加 件数
	有		無		有		無		有		無		
	件数	割合	件数	割合	件数	割合	件数	割合	件数	割合	件数	割合	
水産	1	33%	2	67%	0	0%	3	100%	1	33%	2	67%	0
鉱業	1	33%	2	67%	0	0%	3	100%	1	33%	2	67%	0
建設	3	20%	12	80%	0	0%	15	100%	3	20%	12	80%	1
食品	2	13%	13	87%	0	0%	15	100%	2	13%	13	87%	0
繊維	2	29%	5	71%	0	0%	7	100%	2	29%	5	71%	0
パルプ・紙	3	60%	2	40%	0	0%	5	100%	3	60%	2	40%	0
化学工業	14	40%	21	60%	0	0%	35	100%	14	40%	21	60%	2
ゴム	1	50%	1	50%	0	0%	2	100%	1	50%	1	50%	0
窯業	1	13%	7	88%	0	0%	8	100%	1	13%	7	88%	0
鉄鋼業	5	33%	10	67%	1	7%	14	93%	5	33%	10	67%	0
非鉄金属・金属製品	7	37%	12	63%	1	5%	18	95%	7	37%	12	63%	0
機械	6	19%	25	81%	0	0%	31	100%	6	19%	25	81%	1
電気機器	7	17%	35	83%	1	2%	41	98%	7	17%	35	83%	0
造船	1	33%	2	67%	1	33%	2	67%	1	33%	2	67%	0
自動車・自動車部品	4	22%	14	78%	0	0%	18	100%	4	22%	14	78%	1
その他輸送機器	1	33%	2	67%	0	0%	3	100%	1	33%	2	67%	0
精密機器	1	14%	6	86%	0	0%	7	100%	1	14%	6	86%	0
その他製造業	1	13%	7	88%	0	0%	8	100%	1	13%	7	88%	0
商社	1	8%	11	92%	0	0%	12	100%	1	8%	11	92%	0
鉄道・バス	1	8%	11	92%	0	0%	12	100%	1	8%	11	92%	0
電力	9	82%	2	18%	0	0%	11	100%	9	82%	2	18%	0
その他(15業種)	0	0%	132	100%	0	0%	132	100%	0	0%	132	100%	0
合計	72	18%	334	82%	4	1%	402	99%	72	18%	334	82%	5

(出所) 筆者作成。

図表 4-5 環境負債を新たに計上した会社一覧 (5 社)

業種	会社名	引当金の内容
建設	西松建設(株)	P C B 廃棄物の処理費用
化学工業	(株) トクヤマ	P C B 廃棄物の処理費用
化学工業	(株) 三菱ケミカルHD	環境対策に係る費用
機械	(株) ジェイテクト	アスベストおよびP C B の除去、処分等に係る支出
自動車・自動車部品	(株) 小糸製作所	環境対策に係る費用

(出所) 筆者作成。

図表 4-6 環境負債に関する引当金の内訳

	2009		2010	
	会社数 (*)	割合	会社数 (*)	割合
アスベスト	3	3.5%	4	4.7%
P C B	42	48.8%	45	52.3%
原子力関連	9	10.5%	9	10.5%
炭鉱等関連	9	10.5%	3	3.5%
土壌汚染	9	10.5%	9	10.5%
リサイクル	4	4.7%	4	4.7%
環境対策等 (内容の明記なし)	10	11.6%	12	14.0%

(\*) 複数の項目を開示している場合、それぞれ1社としてカウントしている。ただし、原子力関連は原子力に関連するものを複数の項目で開示しているため、まとめて1社としてカウントしている。

(出所) 筆者作成。

図表 4-7 環境負債に関する引当金の開示項目

	開示項目	2009	2010	備考
固定	環境対策引当金	46	51	増加した5件は新規の会社
	環境安全対策引当金	2	2	
	環境安全整備引当金	1	1	
	環境整備費引当金	1	1	
	環境対策費用引当金	1	1	
	アスベスト対策引当金	0	1	環境負債に関する引当金をすでに計上している会社が追加で計上
	石綿健康被害補償引当金	1	1	
	P C B 対策引当金	1	1	
	P C B 廃棄物処理費用引当金	1	1	
	P C B 処理引当金	1	1	
	フェロシルト回収損失引当金	1	1	
	リサイクル費用引当金	3	3	
	リサイクル引当金	1	1	
	使用済燃料再処理等引当金	9	9	
	使用済燃料再処理等準備引当金	9	9	
	原子力発電施設解体引当金	9	0	資産除去債務に振替
	原子力発電所運転終了関連損失引当金	1	1	
廃坑費用引当金	5	0	資産除去債務に振替	
金属鉱業等鉱害防止引当金	2	2		
閉山費用引当金	1	0	資産除去債務に振替	
流動	環境対策引当金	4	3	固定負債、流動負債とも計上していたが固定負債のみの開示となった
	環境整備費引当金	1	1	

(出所) 筆者作成。

これらに加えて、資産除去債務に関する会計基準が導入されているにもかかわらず、アスベスト対策費用を資産除去債務ではなく、引当金として計上している会社が4社存在している（図表4-6）ことから、資産除去債務として計上していない理由について、開示情報の調査、電話による確認を行った。2009年度、2010年度のいずれかにおいて、アスベスト対策費用を引当金として計上しているのは図表4-8の5社であるが、2010年度にアスベスト対策費用を引当金として計上している4社は、いずれも会計基準の対象外であることから資産除去債務ではなく引当金として計上していることがわかった。つまり、資産除去債務に関する会計基準において、資産除去債務の対象になるのは、有形固定資産の除去時に法律や契約等で求められる費用であり、操業中やそれ以外の時期に実施する環境負債は含まれないことになっているため、引当金として計上していたのである。

このことから、操業中の対策費用については、引当金として認識する会社としない会社が混在しており、アスベストの対策費用のうち操業中の対策費用については依然オフバランスとなっている可能性があることが推測できる。

図表 4-8 アスベスト対策費用を資産除去債務以外の項目で計上している企業とその理由

業種・会社名	資産除去債務以外でのアスベストの開示の有無		開示項目	資産除去債務として計上しない理由
	2009	2010		
その他輸送機器 N社	有	有	石綿健康被害補償引当金	石綿健康被害者の元従業員に対して、発生すると見込まれる補償額を計上したものであり、資産除去債務に関する会計基準の対象外であることから引当金として計上している。
パルプ・紙 K社	有	無	環境対策引当金	2009年度はPCBとアスベスト対策に関する引当金であったが、2010年度は、引当金の中身がPCBの対策費用だけとなった。
鉄鋼業N社	有	有	環境対策引当金	アスベストの対策工事のうち具体的に計画している直近の対策工事費用（3年分）は、建物の撤去時の費用ではないため資産除去債務ではなく引当金として計上し、具体的に計画できていない分を資産除去債務として整理している。なお、2009年度から環境対策引当金を計上しているが、2010年度に資産除去債務に関する会計基準の導入が控えていたため、これまで毎年行っていたアスベスト対策に関する費用を今後財務諸表でどのように表すべきかを社内で検討した結果、引当金として計上することとなった。
非鉄金属・金属製品 T社	無	有	アスベスト対策引当金	建物を撤去する前にアスベストを覆うことで対応するものを引当金、建物の取り壊し時期に対応するものを資産除去債務で計上している。引当金として処理している方はデータが揃ってきて金額も見積もることができるようになったため引当金として計上することになった（資産除去債務に関する会計基準がきっかけになったわけではない）。
機械J社	無	有	環境対策引当金	もともと工場などを対象にアスベストの使用状況について調査を行っていたが、データが揃ってきて金額を見積もることができるようになったため引当金として計上することになった（資産除去債務に関する会計基準がきっかけになったわけではない）。なお建物を撤去する前に対策を行うので資産除去債務ではなく引当金として計上している。

（出所）筆者作成。

## 5. 環境負債の情報開示における課題と進むべき方向性

### 5-1 理論的検討の整理と環境負債の情報開示における課題

第2章、第3章で、環境負債に関する理論的検討、概念フレームや会計基準の国際比較を行ってきたが、これらをまとめると図表5-1、5-2、5-3のとおりとなる。まず負債の認識範囲について、法的債務、推定上の債務、衡平法上の債務の3種類を用いて整理すると、概念フレームワークでは、IFRSでは推定上の債務、米国基準では推定上の債務、衡平法上の債務まで、負債の認識範囲としているのに比べ、日本基準は「報告主体が支配している経済的資源を放棄もしくは引き渡す義務、またはその同等物（同等物とは法律上の義務に準じるもの）」としており、負債概念の範囲が相対的にせまいことが見てとれる。続いて、資産除去債務では、日本基準、米国基準、IFRSとも、資産除去債務を法律上の義務に限定しないということと同じであるが、米国における「禁反言法理の下での債務を含む、既存の法的債務」は、日本の契約法における法的債務と比較して、「むしろ概念的にせまい」（長束, 2004, p. 168）こと、IFRSには「法的債務」に加えて「推定上の債務」も含まれていることから、日本の資産除去債務の認識範囲は、IFRSよりもせまく、米国基準よりは広いことを確認した。最後に、引当金であるが、IFRSでは、法的債務に加えて、推定上の債務まで負債として認識することが明記されているが、米国基準、日本基準では、推定上の債務について具体的に定めていないことを確認した。ただ、米国基準も日本基準も、推定上の債務についての具体的な記述がないだけで、米国基準の場合は、「資産が減損しているか負債が発生している可能性が高いということを示す情報が入手」できれば、日本基準の場合は、「将来の特定の費用または損失」であれば負債を認識し、引当金を計上することになっていることから、IFRS同様に、推定上の債務も引当金の認識範囲であると考えることができる。なお引当金については、世界的なIFRSへのコンバージェンスの流れ中で、現在IAS37の改定草案が公表されており、そこでは蓋然性要件を削除することで、負債の認識範囲はさらに拡大される方向にある。

次に、負債の認識方法であるが、資産除去債務については、3者とも、一定の要件を満たした負債の発生を認識することにより負債を計上する方法をとっており、同じストック認識法を採用していることを確認した。一方、引当金については、IFRSでは、ストック認識法を採用しているが、米国基準、日本基準では、費用の認識に誘導されて負債を計上するフロー認識法を採用していること、加えて引当金の認識アプローチに関する国際的な動向を考察し、世界的なコンバージェンスの流れの中にあるIFRSは、資産負債中心観の流れを汲んでおり、IAS第37号の改定草案においてもストック認識法が採用されていることから、ストック認識法がフロー認識法に比べて優位であることを確認した。

最後に負債の測定方法であるが、資産除去債務については、IFRSでは母集団の大きい項目に関係している場合には、期待値方式により測定するとしているが、単一の債務を測定する場合には、原則として、見積もられた個々の結果のうち最頻値が最善の見積もりになるとしている。続いて、米国基準では、入手可能な最良の情報に基づき、複数のキャ

キャッシュ・フローのシナリオを用いて公正価値を見積る期待キャッシュ・フロー・アプローチを採用している。そして、日本の会計基準においては、期待値と最頻値のいずれかを採用することとなっている。次に、引当金については、IFRSでは、資産除去債務と同様に、貸借対照表日における現在の債務を決済するために要する支出の最善の見積もりを行うこととなっている。続いて、米国基準では、合理的な見積額と解される範囲内に最善の見積額が存在する場合には、その最善の見積額を計上し、最善の見積額が存在しない場合には最小額を計上すればよいことになっている。最後に、日本基準では、企業会計原則に合理的に見積もることだけ記述されており、測定方法について詳細には規定されていないことを確認した。

以上から、法的債務、推定上の債務、衡平法上の債務の3種類を用いて負債の認識範囲を捉えた場合、日本基準における負債概念の範囲はせまいこと、また、引当金の認識方法も国際的なコンバージェンスの方向と異なっており、その認識範囲も測定方法も明確になっていないことが明らかとなった。

図表 5-1 負債の認識範囲における国際比較

	IFRS	米国基準	日本基準
負債 (概念フレームワーク)	(IASBフレームワーク) ①法的債務 ②推定上の債務	(FASB概念書) ①法的債務 ②推定上の債務 ③衡平法上の債務	(討議資料) ①法的債務
資産除去債務	(IFRIC解釈指針第1号) ①法的債務 ②推定上の債務	(SFAS第143号) ①法的債務	(企業会計基準第18号) ①法的債務
引当金	(IAS第37号) ①法的債務 ②推定上の債務	(SFAS第5号) ①法的債務 (②推定上の債務に関する定めはない)	(企業会計原則注解18) ①法的債務 (②推定上の債務に関する定めはない)
蓋然性要件の有無	有 ※IAS第37号(改訂草案)では無	有	有

(出所) 筆者作成。

図表 5-2 負債の認識方法における国際比較

	IFRS	米国基準	日本基準
資産除去債務	ストック認識法	ストック認識法	ストック認識法
引当金	ストック認識法	フロー認識法	フロー認識法

(出所) 筆者作成

図表 5-3 負債の測定方法における国際比較

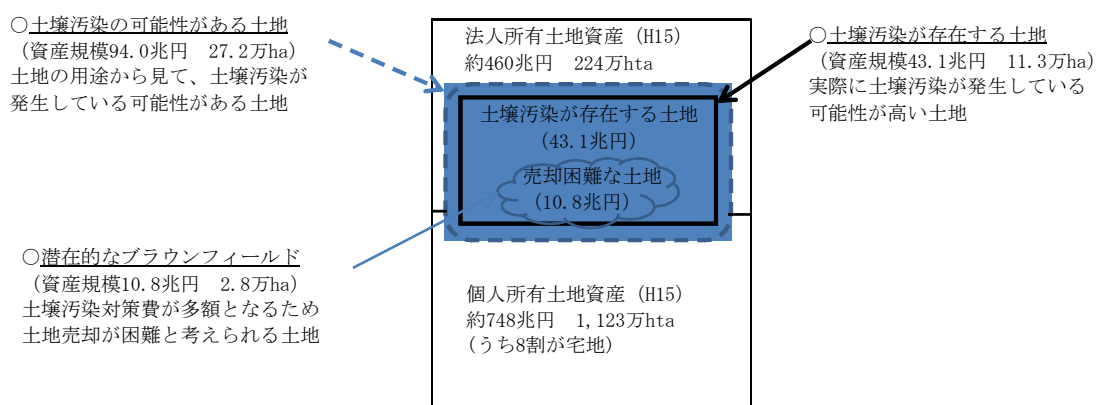
	IFRS	米国基準	日本基準
資産除去債務	最善の見積り (期待値や最頻値など)	公正価値 (期待値)	期待値・最頻値
引当金	最善の見積り (期待値や最頻値など) ※IAS第37号(改訂草案)では期待値	最善の見積り (既知の最小値など)	合理的な見積

(出所) 筆者作成。

次に、第4章の環境負債に関する引当金の開示状況の調査結果から、調査対象の406社中、資産除去債務に関する会計基準導入後に新たに環境負債に関する引当金を計上したのはわずか5社であること(67社→72社)、また、まだ相当存在すると考えられる土壤汚染(図表5-4)に関する引当金も少ないことから、引当金における環境負債に関する情報開示はまだ進んでいないことが明らかとなった。

開示が進まない理由としては、第2章、第3章で行った環境負債に関する理論的検討、会計基準の国際比較から、日本における環境負債に関する会計基準である「資産除去債務に関する会計基準」と「引当金」は、負債の認識アプローチが異なり、同じ環境負債に関する会計基準でありながら、それぞれが独立して存在しており<sup>14</sup>、「引当金」における環境負債の開示が「資産除去債務に関する会計基準」の導入にそれほど影響されなかったこと、また、もともと「引当金」に関して、負債の認識範囲や測定方法が明確に定められていなかったことが考えられる。「引当金」の会計処理の定めが明確でないため環境負債の開示が進まないことについては、小川(2002)が行った調査で、財務諸表で環境会計情報を開示していない理由として最も多かった「環境会計が確立していないから」<sup>15</sup>のように、会計ルールとして環境負債計上にかかわる個別規定がなく、各社の引当金等のルールに委ねられていることが大きいという結果からもみてとれる。なお、環境負債の開示において、会計ルールの整備が重要であることは、2010年度に「資産除去債務に関する会計基準」が導入されたことにより、環境負債のオンバランス化、注記等による開示が一定程度進展したことからも言えることである。

図表 5-4 わが国の汚染土壤の規模



(出所) 環境省 (2007)

<sup>14</sup> ASBJ (2008a) でも、資産除去債務と既存の引当金との関係が整理されている。

<sup>15</sup> 「環境会計が確立されていないから」には、「環境会計は、発展途上にあるから」、「環境会計情報は、財務諸表との関連性が不十分であるから」、「環境会計における環境コストや効果などの定義が不明確であるから」、「環境会計は、財務諸表で公表するレベルに達していないから」および「環境会計情報は、財務会計情報ほど客観性がないから」等の回答が含まれている。

## 5-2 環境負債の情報開示における日本の進むべき方向

日本の会計基準では、概念フレームワークにおいても負債概念の範囲がせまく、引当金の会計処理については、現在「引当金に関する論点の整理」(ASBJ, 2009)の中で、見直しを検討されているものの<sup>16</sup>、現状は企業会計原則の注解の中でわずかに記載されている程度で、推定上の債務や測定方法に関する明確な定めがない。

また、負債の認識アプローチと測定方法について行った国際比較から、引当金の処理に関して、日本は費用の認識に誘導されて負債を計上するフロー認識法を採用しているが、IFRSでは、負債を根拠とし負債ストックのリアリティを回復すべきといった資産負債中心観の流れを汲み、資産負債の定義を重視する資産負債アプローチが採用され、IAS第37号の改定草案においても、ストック認識法により負債を認識し、加えて蓋然性を削除することで、負債の認識範囲を拡大する方向にある。

加えて、世界的なIFRSへのコンバージェンスの流れの中で、日本は一定の要件を満たした負債の発生を認識することにより負債を計上するストック認識法によって環境負債を認識する、資産除去債務に関する会計基準をすでに導入済である。

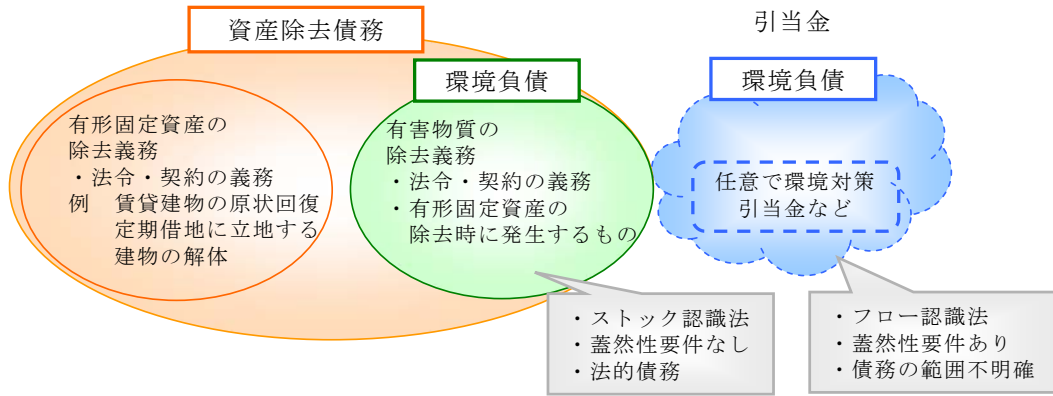
以上を踏まえると、投資家にとって有用な情報である環境負債の開示を進めるためには、IAS第37号の改訂草案と同様の負債認識のアプローチ方法を採用し、引当金の基準を明確化した上で、蓋然性を削除するのがよいと考える。具体的には、引当金の認識において、現行のフロー認識法ではなく、ストック認識法を採用し、資産除去債務を引当金の一部と捉え、資産除去債務自体を引当金の中の特殊なケースと位置づけるのである。「3-2-2 国際的な会計基準との比較」で述べたように、資産除去債務の両建処理は、資産効率の観点からも有用と考えられる情報を提供できるものであり、費用配分を通じて期間損益を適正に算定できることから、貸借対照表の情報提供と損益計算書の期間損益計算を両立させる方法であり、環境負債情報の開示、環境負荷低減の観点からも評価できる。また、コンバージェンスの中ですでにストック認識法、かつ蓋然性要件のない資産除去債務に関する会計基準を導入しており、環境負債のオンバランス化が一定程度進展した状況である。この状態を生かしたまま、引当金を現行のフロー認識法からストック認識法に変更し、蓋然性を削除することで、資産除去債務を引当金の中に包含(図表5-5)させ、同時に現在明確な定めのない引当金の認識範囲、測定方法を明確化するのである。これにより負債の認識アプローチが一致し、会計処理に関する国際的な方向性との一致、自国会計基準の中での整合性の実現、そして環境負債の開示が期待できると考える。

<sup>16</sup> 2009年9月に企業会計基準委員会から「引当金に関する論点整理」が公表され、会計基準のコンバージェンスに向けた取組みの中で、IAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」の改訂がこの対象に含まれる可能性があり、その観点から検討を行う必要があるとしている。その中で、個別項目として「環境修復引当金」という項目が検討されている。

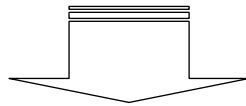


図表 5-5 資産除去債務と引当金の関係

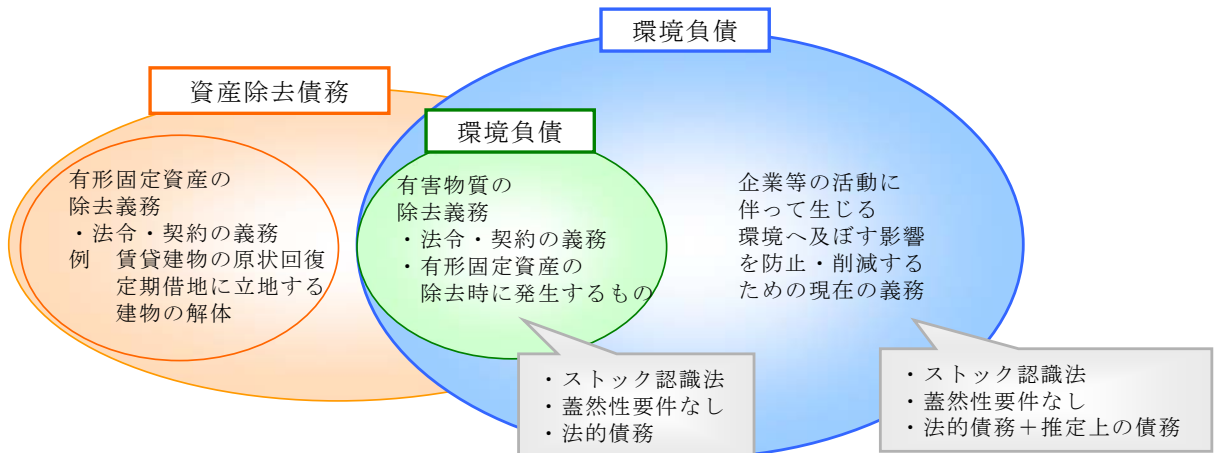
<現行>



(出所) 日本環境調査会 (2010) p. 11 を一部変更



<目指すべき方向性>



(出所) 日本環境調査会 (2010) p. 11 を一部変更

## 6. おわりに

本研究では、環境負債に関わる会計基準として、「資産除去債務」と「引当金」を取り上げ、それぞれの会計基準における負債の認識範囲と負債認識のアプローチ方法について国際的動向を踏まえながら、その理論的検討を行い、合わせて資産除去債務に関する会計基準導入前後の有価証券報告書における環境負債の開示状況を調査することで、環境負債の開示状況にどのような変化が起こったのか、今後投資家にとって有用な環境負債の情報開示を日本が進めていくにはどうすればいいのかについて検討した。

まず、第2章では、環境負債をめぐる理論的検討に関する先行研究を概観した。負債の種類と負債認識のアプローチ方法について踏まえた後に、「引当金」と「資産除去債務」の会計基準を取り上げ、米国、IASBにおいてそれぞれの会計基準ごとにどのように負債の認識とその範囲が決定されているかを確認した。その結果、負債認識のアプローチについて、米国においては、「引当金」についてフロー認識法、「資産除去債務」についてストック認識法がとられていること、IASBにおいては、「引当金」「資産除去債務」のいずれについてもストック認識法がとられていることがわかった。

次に、第3章では、概念フレームワークにおける負債の定義について、日本、米国、IASBの国際比較を行い、続けて、日本の資産除去債務に関する会計基準が導入された背景について触れながら、日本の資産除去債務に関する会計基準を中心とした比較を行い、合わせて資産除去債務に関する会計基準の特徴や既存の引当金との関係について確認し、最後に、引当金の会計処理に関する国際比較を行った。その結果、日本の負債概念はIFRSや米国基準と比べてせまく、「引当金」の認識方法については、すでに導入済の資産除去債務や国際的動向（いずれもストック認識法を採用）と異なるアプローチ（フロー認識法）をとっていることを確認した。また、「引当金」について、日本では企業会計原則でわずかに記載されている程度で、推定上の債務や測定方法に関する明確な定めがないことが明らかとなった。

続いて、第4章では、資産除去債務に関する会計基準導入後の有価証券報告書における資産除去債務の開示状況、また有価証券報告書の平成23年3月期と平成22年3月期の環境債務に関する引当金の計上状況を調査し、資産除去債務会計基準導入前と導入後で、環境負債の情報開示にどのような変化があったのかを比較分析した。その結果、資産除去債務に関する会計基準の導入によって、一定程度環境負債の開示が進んだが、引当金については環境負債の開示状況にあまり変化が見られず、環境負債の開示がまだ進んでいないことが確認できた。

第5章では、第2章から第4章を踏まえて、「資産除去債務」と「引当金」に関する理論的検討の整理と環境負債の情報開示における課題を挙げ、日本が環境負債の開示を進めるためには、「引当金」について「資産除去債務」と同様の負債認識方法（ストック認識法）を採用し、蓋然性要件を削除することで「資産除去債務」を「引当金」に包含させ、同時に現在明確な定めのない引当金の認識範囲、測定方法を明確化すればよい、そうすること

で、負債（環境負債含む）の認識範囲を拡大する国際的な方向性との一致、自国会計基準の中での整合性が実現し、環境負債の開示を進展させることができるとの結論に至った。

本研究では、環境負債の観点から「資産除去債務」と「引当金」を取り上げ、その理論的検討により、今後日本が進むべき方向性について提言したが、「資産除去債務」と「引当金」の間の理論的な整合性についてだけではなく、「引当金」の認識アプローチを変更することについて、他の会計基準を含めた制度会計全体での整合性についても今後検討していく必要がある。この点については、会計基準のコンバージェンス問題を踏まえて、概念フレームワークも含めて全体で検討すべきものとする。また、引当金における蓋然性要件の削除については、負債の範囲拡大につながるが、企業が期待価値を測定するためには、より多くの情報を得なければならず、この情報を得ることが困難なことも想定される。母集団の件数や過去のデータが十分であり、また測定方法についての具体的な指針がなければ、実務での対応が非常に困難であることが想定され、信頼性の低い情報を財務諸表で開示することになれば、会計情報の有用性の向上に資するどころか、投資家の意思決定を歪める可能性がある。よって、会計理論と会計実務のバランスをどうするのかも今後の検討課題であると考えている。

最後になるが、リトルトンが「会計は外部環境との関係において、相関的であり進化的である」と述べているように、会計は時代の変化に対応する形で開発され発展し、その発展が時代に相関的であり、かつ進化的であった。現在、地球環境問題が社会経済的に注目されていることから、今後地球環境保全の視点から会計制度は確実に進化していくものと推測され、財務報告書での環境会計情報の開示がますます進展していくものと考えている。近年の地球環境問題は、深刻かつグローバルな問題である。このような状況において、投資家にとって重要な情報として、従来の財務会計が取り扱ってこなかった環境情報が財務諸表に組み込まれる可能性がますます高まっていくものと考えられる。

## 【参考文献】

- 赤塚尚之 (2007) 「環境修復負債の評価方法に関する一試案」『戸田俊彦教授退職記念論文集』365, pp. 71-88。
- 赤塚尚之 (2008) 「環境財務会計—制度会計領域における環境関連事象の取扱い—」『滋賀大学環境総合研究センター研究年報』5(1), pp. 91-109。
- 赤塚尚之 (2010) 『環境負債会計論』滋賀大学経済学部出版。
- 赤塚尚之 (2011) 「非金融負債会計の再構築序説 (改定版)」滋賀大学 CRR Discussion Papers, Series J (No. J-13), pp. 1-15
- あずさ監査法人 IFRS 本部 (2012) 『IFRS の基盤となる概念フレームワーク入門』中央経済社。
- あずさ監査法人 (2012) 『AZ insight Volume51』
- 植田敦紀 (2006) 「土壌汚染対策法と環境財務会計の展開—企業の土壌汚染対策の実態調査に基づいて—」『横浜国際社会科学研究所』11(2), pp. 321-339。
- 植田敦紀 (2008) 『環境財務会計論—U. S. Environmental GAAP を基礎として—』森山書店。
- 小川哲彦 (2002) 「有価証券報告書における環境会計情報の開示について—財務諸表調査を中心に—」『横浜経営研究』23(1), pp. 41-55。
- 小川哲彦 (2005) 「日本企業の財務諸表における環境会計情報の開示について」『佐賀大学経済論集』38(3), pp. 93-105。
- 小川哲彦 (2009) 「日本の環境負債計上の現状」『企業会計』61(10), pp. 1486-1492、中央経済新聞社。
- 加藤盛弘 (2006) 『負債拡大の現代会計』森山書店。
- 河野正男・上田俊昭・八木浩之・村井秀樹・阪智香編集 (2009) 『環境財務会計の国際的動向と展開』森山書店。
- 環境省 (2007) 「土壌汚染をめぐるブラウンフィールド対策手法検討調査 中間とりまとめ」
- 企業会計基準委員会 (2006a) 『財務会計の概念フレームワーク』討議資料, ASBJ。
- 企業会計基準委員会 (2006b) 『資産除去債務に関する会計処理の今後の進め方(案)』, ASBJ。
- 企業会計基準委員会 (2007) 『資産除去債務の会計処理に関する論点の整理』, ASBJ。
- 企業会計基準委員会 (2008a) 『資産除去債務に関する会計基準』企業会計基準第 18 号, ASBJ。
- 企業会計基準委員会 (2008b) 『資産除去債務に関する会計基準の適用指針』企業会計基準第 21 号, ASBJ。
- 企業会計基準委員会 (2009) 「引当金に関する論点の整理」ASBJ。
- 久保淳司 (2009a) 「リスク事象の財務諸表計上への課題」『経済学研究』58(4), pp. 289-306。
- 久保淳司 (2009b) 「資産除去債務基準における資産負債の両建処理」『経済学研究』59(3), pp. 199-213。
- 國部克彦・梨岡英理子監修 財団法人地球環境戦略研究機関 (IGES) 関西研究センター編 (2003) 『環境会計最前線—企業と社会のための実践的なツールを目指して—』財団法人

- 省エネルギーセンター。
- 國部克彦・伊坪徳宏・水口剛 (2007) 『環境経営・会計』 有斐閣。
- 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-」 『商學論究』 53(2), pp. 65-83。
- 阪智香 (2009) 「環境負債の会計上の論点」 『総合政策研究』 30, pp. 73-81。
- 旬刊経理情報 (2011) 「開示分析特別企画 包括利益、資産除去債務などの開示状況は？」 (No. 1290) 中央経済新聞社。
- 新日本監査法人 河野明史・腰原茂弘・田邊朋子 (2011) 『完全比較国際会計基準と日本基準』 清文社。
- 徳賀芳弘 (2003) 「引当金の認識と評価に関する一考察」 日本銀行金融研究所ディスカッションペーパー, pp. 1-42。
- 長束航 (2004) 「負債概念の再検討-債務性を中心として-」 『福岡大学商学論号』 49(1), pp. 159-179。
- 日本環境調査会 (2010) 『環境債務の実践マニュアル』 中央経済社。
- 日本公認会計士協会 (2001) 「『財務会計の枠組み内での環境会計』をめぐると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 -」 『経営研究調査会研究報告』 11。
- 長谷川茂男 (2011) 『米国財務会計基準の実務』 中央経済社。
- 久持英司 (2008) 「有価証券報告書における環境情報の開示実態-環境情報の定義との関係において-」 『会計・監査ジャーナル』 20(3), pp. 89-96。
- 平林喜博 (2005) 『近代会計成立史』 同文館出版。
- 藤井良弘 (2008) 『環境債務の実務-資産除去債務の対処法-』 中央経済社。
- 松尾敏行 (2007) 「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-」 『横浜国際社会科学研究所』 12(2), pp. 183-198。
- 松本敏史 (2005) 「引当金の認識と測定-4つの会計モデル-」 『龍谷大学経営学論集』 45(3), pp. 62-75。 +
- 松本敏史 (2007) 「引当金会計モデルの類型と会計基準」 『財務会計研究』 1, pp. 51-65。
- 山下壽文 (2011) 「IFRSにおける非金融負債会計の動向 -公開草案「IAS第37号における負債の測定」を中心として-」 『佐賀大学経済論集』 43(5), pp. 85-109。
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) (1996) State of Position (SOP) 96-1, *Environmental Remediation Liabilities, Accounting Standards Executive Committee*, AICPA.
- The Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) (1993) *Environmental Costs and Liabilities: Accounting and Financial Issue*, CICA (平松一夫・阪(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) .

Financial Accounting Standards Board (FASB) (1975) Statement of Financial Accounting Standards (SFAS) No. 5 , *Accounting for Contingencies*, FASB.

FASB (1976) FASB Interpretation (FIN) No. 14 , *Reasonable Estimation of the Amount of a Loss—An interpretation of FASB Statement No. 5*, FASB.

FASB (1985) Statement of Financial Accounting Concepts (SFAC) No. 6 , *Elements of Financial Statement*, FASB (平松一夫・広瀬義州訳(2002)『FASB 財務会計の諸概念 (増補版)』中央経済社) .

FASB (2001) SFAS No. 143 , *Accounting for Asset Retirement Obligations*, FASB.

International Accounting Standards Board(IASB)(2004) International Financial Reporting Interpretation Committee (IFRIC) Interpretation No.1, *Change in Existing Decommissioning, Restoration and Similar Liabilities*, IASB.

IASB (2005) Exposure Draft of Proposed Amendment to IAS37 Provisions, *Contingent Liabilities and Contingent Assets an IAS19 Employee Benefits*, IASB.

International Accounting Standards Committee (IASC) (1989) *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, IASC.

IASC (1998a) IAS No. 16 (revised in 1998), *Property, Plant and Equipment*, IASC.

IASC (1998b) IAS No. 37, *Provision, Contingent Liabilities and Contingent Assets*, IASC.

Littleton, A. C. (1933) *Accounting Evolution to 1900*, New York (片野一郎訳(1978)『リトルトン会計発達史 (増補版)』同文館) .

## ワーキングペーパー出版目録

番号	著者	論文名	出版年
2011・1b	島見 大	経営者による株式保有が企業価値に与える影響についての考察	11/2011
2011・2b	甘利 和行	繊維産業の斜陽化を超越した経営者たちのキャリア研究 ―企業 の命運は『キャリアの深度』が左右する―	2/2012
2011・3b	大竹 裕子	日本型中小企業 BOP ビジネスの必要要件 ミャンマーに於け る事例を中心として	3/2012
2011・4b	鴻巣 忠司	新卒採用者と中途採用者の組織社会化の比較に関する一考察 ―個人の革新行動に与える影響を中心として―	3/2012
2011・5b	萬田 義人	食品小売業におけるマテリアルフローコスト会計の導入研究 ―生鮮部門の食品廃棄物に関する考察―	3/2012
2012・1b	丸山 秀喜	学習する営業チームの実証研究 ― 葛藤と心理的安全のマネ ジメント ―	9/2012
2012・2b	今元 仁	社会対話型イノベーションの研究 -ソーシャルゲームを事例と して-	10/2012
2012・3b	武田 克巳	独立社外取締役割合と属性に関する研究	10/2012
2012・4b	黒瀬 博之	財務諸表における環境負債の情報開示の現状と課題 ―資産除 去債務に関する会計基準導入前後の比較を中心として―	10/2012