

環境会計と制度会計

野 口 晃 弘 (名古屋大学)

I 序

環境会計は、環境に関わる事象を認識・測定・評価し、それを伝達する行為であるが、本稿では、企業による貨幣計算のレベル、それも企業外部へ報告するための外部環境会計に限定して論じる¹⁾。制度会計を法律制度に組み込まれた会計と定義すると、現時点におけるわが国の環境会計は、非制度会計に分類される²⁾。

1999年は、わが国における環境会計の発展にとって重要な年であった³⁾。3月25日には、1996年に設置された環境保全コストの把握に関する検討会における調査検討の成果として「環境保全コストの把握及び公表に関するガイドライン～環境会計の確立に向けて(中間とりまとめ)」(以下、「環境会計ガイドライン(案)」と略す)が公表され、実務に大きな影響を及ぼした⁴⁾。わが国では、環境会計という用語が、従来の財務会計の枠組みの外で、環境報告書に開示される環境保全コストを集計する手法及びその金額の一覧表の意味で用いられるようになってきている⁵⁾。本稿の前半では、そのような環境会計の将来像について取り上げる。

本稿の後半では、環境負債について取り上げる。環境負債の計上を法律上の債務となる段階まで先延ばししつづけた場合、環境浄化義務が新たな隠れ負債となる可能性が懸念される⁶⁾。これは、現行の制度会計、そして従来の財務会計の枠組みの中での議論であり、具体的には引当金の設定要件あるいは固定資産の評価に関わる問題である。

II 環境会計の将来像

前に述べたように、現在のわが国で環境会計として環境報告書に示されている内容は、従来の財務会計とは異なる次元のものである。たとえば、「環境会計ガイドライン(案)」で、環境保全コストが環境保全のための投資額と当期費用の両方を対象として定義されているが、この点は管理会計におけるプロジェクトの経済計算を行う際の考え方と共通している。企業が公表している経済効果の中に、いわゆる偶発的効果(汚染、訴訟等のリスクを回避したと考えられる効果)が集計対象に含まれている場合があることも、そのような考え方を基礎としているように思われる。

結論から先に述べるとすれば、環境会計について期間計算を行うか否かという観点から、二

つの将来像を描くことができる。ここでは前者を期間損益計算タイプ、後者をプロジェクト計算タイプと呼ぶことにする。

期間損益計算タイプの環境会計では、従来の財務会計と同様、当期の環境保全コストと効果を対比させた環境損益計算書と、連結環としての環境貸借対照表を作成することになる。したがって環境保全のための投資が行われた場合、当期分のコストとして配分された部分については環境損益計算書に、次期以降のコストに配分された部分については環境貸借対照表に、それぞれ計上されることになる。環境貸借対照表に計上されていた環境負債について、当期の対策によって、損害賠償額を減額することができたとすれば、環境負債を減少させ、その分だけ効果（収益）に振替え、環境損益計算書に計上することになる。

プロジェクト計算タイプの環境会計では、環境保全活動の意思決定ごとに全体損益計算を行い、その結果を集計して環境損益計算書として示す方法が考えられる。50億円の設備を導入することによって、100億円分の効果があるとすれば、効果100億円、コスト50億円として環境損益計算書に示すことになる。効果の及ぶ範囲が長期にわたるのであれば、時間価値を計算に入れるため、割引計算が必要になる。

Ⅲ 環境負債の問題

次に制度会計の視点から、道義的あるいは社会的な義務の段階にある環境負債を貸借対照表に計上することに関して検討する。

アメリカにおける通称スーパーファンド法⁷⁾に基づく環境浄化義務のように法律上の債務であれば、規制当局から浄化責任に関する通知を受け、浄化に要するコストを合理的に見積もることができるようになった時点では、環境負債が計上されていなければならないと考えられる⁸⁾。しかし法律上の債務であることが確定する以前の段階から、そのような環境負債を貸借対照表に計上することについては、慎重に検討しなければならない。

FASBの概念ステートメント第6号 (CON6) では、そのパラグラフ35で負債を「過去の取引または事象の結果として、特定の主体が将来において他の主体に資産を移転または役務を提供すべき現在の義務にもとづく経済的便益の相当確実な将来の犠牲」と定義している(中村 1997, 222)。この定義には、法律上の債務以外に、倫理的または道徳的な義務も含まれていると説明されているが、同時に、その範囲を拡大しすぎるものの問題点についても指摘されている。そして実質的に回避することができないような義務についてのみ、負債の範疇に含まれるとされている。

そのような負債の定義の下で、一定の歯止めをもって法律上の債務ではない環境負債を計上するためには、もはやその義務を履行しないことが事実上困難であることが客観的に明らかな状況を生み出すことが必要である。計上された環境負債に関する説明を財務諸表に注記として

示すのはもちろんであるが、加えて、企業の最高経営責任者が、現行の法律で要求されている以上の環境浄化義務を履行する旨、及びその内容を環境報告書等で公に表明することなどが考えられる。どこまで環境を浄化するのかに関しては、環境負債を測定する上で、決定的に重要である。たとえば土壌汚染の場合で、工場用地として利用し続ける上で問題とならない程度に浄化するためのコストと、子供の遊び場として安全なレベルにまで浄化するコストとでは、その金額に大きな違いがあることについて容易に想像できる⁹⁾。法律上の債務ではない環境負債を計上するためには、何について、どこまで、環境浄化義務を履行するのか明らかにされていることが前提になると考えられる。

環境負債の計上は、最終的に留保利益を減少させることを通じて株主の利益配当請求権を制限する結果をもたらすので、法律上の債務となる前の段階で環境負債を計上することに関しては、その適法性が問題にされる事態についても考慮しなければならない。わが国の場合、そのような懸念を払拭するためには、一般的な引当金の設定要件を示した企業会計原則注解【注18】だけでは足りず、環境負債の計上に関する具体的な会計基準を設定する必要があると思われる¹⁰⁾。

以上、明らかになった土壌汚染については、浄化するという前提で、議論を進めてきた。しかし、その土壌汚染について法律上の浄化義務を負っていなければ、浄化しないという意思決定が行われることもありうる。その場合には、土壌汚染に対応する金額だけ土地の価額を引き下げなければ、資産の過大計上をもたらすことになる。このような観点からも固定資産の評価に関する会計基準について手直しが必要である。

IV 当面の課題

環境を意識した購入行動の拡大やエコファンドの台頭という状況では、企業は環境保全活動に地道に取り組むだけでなく、環境情報開示にも力を注ぐ必要がある。実質的に優れた環境保全活動を行っていたとしても、利害関係者にその情報が的確に伝達されなければ不利になる。十分な環境情報開示を行わなかった結果、その環境保全活動が過小評価される企業は、環境情報開示にのみ優れた企業と同様、資源配分に歪みを生じさせることになり、問題である。環境会計を含む環境情報開示は、企業が取り組むべき必須課題となっている。

環境会計に取り組まなければならないならず、その内容について第三者意見の表明を受けると、意見表明を行う際の判断の拠り所として、そして環境会計に関する集計を行うために、環境会計基準が求められるようになるのは自然の流れと考えられる。しかし、環境会計はまだ国際的にも統一された状態に至っておらず、最善と考えられる一定の様式が定まっている訳ではない。まさに試行錯誤の最中なのである。環境情報開示の手法に関して競争原理が機能し、次々と改善されていくことが期待される段階にある間は、少なくとも護送船団方式的なルール設定とならないような工夫が必要と思われる。

注

- 1) 環境会計の定義については、國部 (1998) 参照。
- 2) 制度会計の定義については、中村 (1994) 参照。
- 3) 勝山 (1999)。
- 4) 環境庁が主催する「環境会計に関する企業実務研究会」の参加には「環境会計ガイドライン (案)」の試行が条件とされているようである (『日経エコロジー』1999年8月、27頁)。なお、この「環境会計ガイドライン (案)」は2000年3月に「環境会計システムの確立に向けて (2000年報告)」として改訂され、5月に公表された。2000年報告について、詳しくは河野 (2000b)。また、環境会計普及の現状については、倉阪 (2001)、八木 (2000)。
- 5) 2000年報告では、環境コストだけでなく、環境保全効果と経済効果の概念が導入された。そこで取り上げられている効果の内容については、國部 (2000b)、平井 (2001)、阪 (2001、258-260) 参照。
- 6) 河野 (2000a) でも、将来、環境負債が問題となる可能性について指摘されている。
- 7) スーパーファンド法に関しては、國部 (1998、90-91) や井上 (1999、20) 参照。
- 8) AICPA (1998、2000) によれば、調査対象600社中1994年には54社、1995年には55社、1996年には62社、1997年には59社、1998年には57社、1999年には52社が、その他の固定負債の中で環境に関する負債を計上していた。なお、環境負債に関連した会計基準に係わるアメリカにおける最近の動きとしては、FASBから2000年2月に、「固定資産の除却に伴う義務の会計」と題する公開草案が公表され (FASB、2000)、2001年6月にFAS143「資産除却債務の会計」として公表された (FASB、2001)。このプロジェクトに関しては、1996年に一度「固定資産の閉鎖または除去に関する一定の負債の会計」と題する公開草案が公表されている (田中、1999、147)。もともとは原子力発電所の原子炉閉鎖費用に関するものであったが、その後、対象範囲が拡大されたものである。
- 9) わが国における土壌汚染のコストに関連する議論については、斎藤・金子・田中 (2000) 参照。
- 10) 企業会計原則注解【注18】には、修繕引当金のように債務性のない引当金も例示されている。環境負債に関する引当金について、わが国ではまだ実務が確立されていない以上、具体的なルールを設けることによって、その計上を促進することが望まれる。アメリカでもFAS5 (及びFIN14) だけでは対応できず、EITF93-5、SAB92、SOP96-1などが必要であった。アメリカにおける環境負債に関する会計基準については、Stanwick (1997)、環境負債の事例については、谷口 (1995)、環境負債の計上状況全般については、Stanny (1998)、阪 (2001)。なお、環境負債の現状については、日本公認会計士協会 (2001) でも詳しく取り上げられている。

【参考文献】

- 飯田穆. 1984. 『企業会計の理論—企業体会計論の展開—』同文館。
- 飯田穆. 1998. 「環境関連勘定の企業会計的認識と測定」『経済科学』46-2: 1-9。
- 石津寿恵. 2001. 「環境情報の目的適合性」『JICPAジャーナル』550: 70-71。
- 井上壽枝. 1999. 「環境会計フレームワーク～環境保全コストとその効果等について～」『Business Research』(10月): 16-26。
- 上田俊昭. 1999. 「財務報告書における環境会計の展開」日本会計研究学会特別委員会 (河野正男委員長) 平成11年度中間報告『環境会計の発展と構築』10-14。
- 小笠原幹雄. 1999. 「トヨタ自動車の環境会計の取り組み」『Business Research』(10月): 27-35。
- 岡本享二. 1999. 「IBMの環境対応と環境報告書、環境会計」『Business Research』(10月): 36-45。

- 勝山進. 1999. 「環境会計の現状と課題」『JICPAジャーナル』533: 64-69。
- 環境庁・環境コストの把握に関する検討会. 1999. 「環境保全コストの把握及び公表に関するガイドライン～環境会計の確立に向けて（中間とりまとめ）」。
- 環境庁・環境会計システムの確立に関する検討会. 2000. 「環境会計システムの確立に向けて（2000年報告）」。
- 河野正男. 2000a. 「企業の持続可能性と会計」『税経通信』55-2: 22-28。
- 河野正男. 2000b. 「環境会計ガイドラインの意図と方向性」『企業会計』52-9: 4-11。
- 倉阪智子. 2001. 「経済効果・環境保全効果も公表」『日経エコロジー』（2月）64-66。
- 小林篤義. 2000. 「環境会計の類型化」『社会関連会計研究』12: 55-62。
- 國部克彦. 1998. 『環境会計』新世社。
- 國部克彦. 1999a. 「環境報告書における環境会計の展開」日本会計研究学会特別委員会（河野正男委員長）平成11年度中間報告『環境会計の発展と構築』15-23。
- 國部克彦. 1999b. 「2つの環境会計」『国民経済雑誌』180-5: 71-84。
- 國部克彦. 2000. 「環境会計における効果の考え方」『国民経済雑誌』182-6: 63-80。
- 斎藤正一・金子憲治・田中太郎. 2000. 「足もとに迫る危機 急げ！土壌・地下水汚染対策」『日経エコロジー』11: 16-29。
- 阪智香. 2000. 「現在価値の観点による環境コストと環境負債に関する会計処理の論点」『社会関連会計研究』12: 63-69。
- 阪智香. 2001a. 「土壌汚染の会計」『現代ディスクロージャー研究』Vol.2。
- 阪智香. 2001b. 『環境会計論』東京経済情報出版。
- 田中建二. 1999. 『時価会計入門』中央経済社。
- 谷口智香. 1995. 「環境法遵守のための環境負債の会計処理」『産研論集（関西学院大学）』22: 85-98。
- 富増和彦. 1996. 「LCCとLCAの現状」『企業会計』48-9: 58-63。
- 中村忠. 1994. 『財務会計と制度会計』白桃書房。
- 中村忠. 1997. 『新版財務会計論』白桃書房。
- 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』をめぐり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第11号）。
- 野口晃弘. 2000. 「環境会計の展開」『経済科学』47-4: 105-111。
- 久持英司. 1998. 「有価証券報告書における環境情報の開示について」『商経論集』74: 121-136。
- 平井孝治. 2001. 「環境会計における費用効果対応の原則—環境庁ガイドライン2000の諸問題」『企業会計』53-3: 68-73。
- 伏見小百合. 1999. 「経済教室『環境会計』、国際基準重要に」『日本経済新聞』（3月31日）。
- 八木裕之. 1996. 「環境負荷の測定と会計」『會計』150-1: 46-60。
- 八木裕之. 2000. 「環境報告書における環境会計」日本会計研究学会特別委員会（河野正男委員長）報告『環境会計の発展と構築』18-33。
- 渡邊英之. 1999. 「環境会計の実践手法に関する一考察—環境会計処理基準と環境経営の会計的手法についての提案」『企業会計』51-7: 151-168。

American Institute of Certified Public Accountants. 1998. *Accounting Trends & Techniques*. American Institute of Certified Public Accountants, Inc.

American Institute of Certified Public Accountants. 2000. *Accounting Trends & Techniques*. American

- Institute of Certified Public Accountants, Inc.
- Financial Accounting Standards Board. 1985. Statement of Financial Accounting Concepts No.6, *Elements of Financial Statements*.
- Financial Accounting Standards Board. 1996. Exposure Draft, Proposed Statement of Financial Accounting Standards, *Accounting for Certain Liabilities Related to Closure or Removal of Long-Lived Assets*.
- Financial Accounting Standards Board. 2000. Exposure Draft (Revised), Proposed Statement of Financial Accounting Standards, *Accounting for Obligations Associated with the Retirement of Long-Lived Assets*.
- Financial Accounting Standards Board. 2001. Statement of Financial Accounting Standards, *Accounting for Asset Retirement Obligations*.
- Stanny, Elizabeth. 1998. Effect of Regulation on Changes in Disclosure of and Reserve Amounts for Environmental Liabilities. *The Journal of Financial Statement Analysis*. (Summer) : 34-49.
- Stanwick, Sarah D. 1997. Understanding SOP 96-1: Reporting Environmental Cleanup Liabilities. *The Journal of Corporate Accounting and Finance*. (Autumn) : 57-72.

〔付記〕本稿は、2000年6月17日に神戸大学で開催された日本社会関連会計学会西日本部会における統一論題報告に加筆修正したものである。