

Title	環境と経済(9)：資産除去債務の両建処理から
Sub Title	Environment and economy (9)
Author	六車, 明(Rokusha, Akira)
Publisher	慶應義塾大学大学院法務研究科
Publication year	2013
Jtitle	慶應法学 (Keio law journal). No.25 (2013. 3) ,p.1- 22
JaLC DOI	
Abstract	
Notes	論説
Genre	Departmental Bulletin Paper
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AA1203413X-20130321-0001

慶應義塾大学学術情報リポジトリ(KOARA)に掲載されているコンテンツの著作権は、それぞれの著作者、学会または出版社/発行者に帰属し、その権利は著作権法によって保護されています。引用にあたっては、著作権法を遵守してご利用ください。

The copyrights of content available on the KeiO Associated Repository of Academic resources (KOARA) belong to the respective authors, academic societies, or publishers/issuers, and these rights are protected by the Japanese Copyright Act. When quoting the content, please follow the Japanese copyright act.

環境と経済（9）

——資産除去債務の両建処理から——

六 車 明

はじめに

I 資産除去債務

- 1 資産除去債務の意義
- 2 資産除去債務を発生させる環境法の規定
- 3 資産除去債務の個別法による開示制度

II 会計情報の開示

- 1 会計情報の開示の特長
- 2 会計情報の開示の法的根拠——金融商品取引法と内閣府令
- 3 資産除去債務に関する企業会計基準

III 環境情報の開示

- 1 環境情報の開示の概要
- 2 環境配慮促進法における環境情報の開示に関する規定
- 3 企業の環境情報の開示義務

おわりに

別添 資産除去債務の記載方法

はじめに

企業の事業活動は、環境を汚染することもあるし、よりよい環境をつくることもあるだろう。今日の企業活動が環境に与える影響の範囲は、国境を越え、地球レベルに達することもある。企業の活動が環境に与える影響は様々である。かつての我が国の企業の活動は、限られた種類の化学物質を多量に排出し、大気、河川・湖沼、あるいは土壌をひどく汚染して人の健康を害したり、生

活環境を悪化させることが問題となった。そのために、環境を保全するための政策は、企業の活動そのものを直接に規制するものが主であった。そのような政策は、公害対策基本法（1967年・昭和42年）制定前から採用し、同法を受継いだ環境基本法（1993年・平成5年）においても採用している（21条）。

しかし、今日においては、そのような企業の生産活動そのものを規制する政策は、環境政策全体からみると、重要ではあるが一部の政策である。環境基本法とその下にある基本法群、そしてそれらの下にある個別法群は、企業に対し、規制に反することをしないように求めるだけでなく、広く、企業の事業活動の全体にわたって環境を保全するためのさまざまな配慮を求めている（基本法については、環境基本法8条、循環型社会形成推進基本法11条、生物多様性基本法6条）。製造業を例にあげれば、原料の選択・購入から、工場までの原料の運搬、工場における製品の製造、不要物の廃棄、小売業までの製品の運搬、小売業における消費者への製品の販売、消費者が製品を消費したあとの廃棄あるいは回収・リサイクルの段階までの配慮が求められている。

だからといって、原料から消費後までのすべての段階において行政が規制をすることは、人的にも物的にも無理である。さらに、化学物質の排出においては、その種類が余りに多く、すべての物質について実験などにより毒性の程度を測定することは不可能である。こうした状況では排出できる上限を決めることができず、排出そのものを直接規制をすることは難しい。

いろいろな理由から化学物質の排出行為を直接規制をすることができない場合には、企業に対し、別の方法でその保有する化学物質などが環境に与える悪影響を減らすことを求める必要がある。「特定化学物質の環境への排出量の把握等及び管理の改善の促進に関する法律」いわゆるPRTR法（1999年・平成11年）は、このような場合に対応するために制定された。この法律は、企業が保有している化学物質について、特定の化学物質の環境への排出量と化学物質を廃棄物として処理するために事業場の外へ出す量を把握し（5条1項）、主務大臣に届出させ（同条2項）、経済産業大臣等は集計結果を公表する（8条）という仕組みをつくっている。つまり、企業が保有する化学物質に関する情報の

開示をする仕組みをととして、企業が化学物質の管理を徹底するようにさせ、それによって化学物質による環境への悪影響を減らそうとしている¹⁾。

PRTR法制定から5年後の2004年（平成16年）、我が国は、企業の総合的な環境情報を開示することをめざし、「環境情報の提供の促進等による特定事業者等の環境に配慮した事業活動の促進に関する法律」（以下「環境配慮促進法」という）を制定した（施行は2005年（平成17年）4月1日）。しかし、この法律が環境報告書の作成・開示を義務付けているのは国から交付金や補助金の交付を受けている国立大学法人などの特殊な法人（特定事業者）に限られる（9条1項、2条4項）。一般の企業に対し、環境情報の提供をするように努力せよとは規定しているが、開示を義務付けてはいない（4条、2条2項）。

そのような状況のなかで、環境配慮促進法施行からちょうど3年後の2008年（平成20年）3月31日、会計情報の分野において、資産除去債務に関する企業会計基準第18号が定められた²⁾。資産除去債務として開示される会計情報の中に、一部ではあるが環境に関する情報が入っている。

企業会計基準第18号は、2010年（平成22年）4月1日以降に開始する事業年度から、金融商品取引法の下において、資産除去債務（Asset Retirement Obligation: ARO）の扱いを定め、新しい会計基準を適用することを定めている。資産除去債務は、工場などが所定の年限がきて解体するときに発生する費用である。この新しい会計基準では、工場を解体するときに法律上発生する義務を履行するために必要となる費用も、資産除去債務に含めている。そして会計処理は、資産と負債の両方に記載する両建処理をする。この義務を発生させる法律のほとんどが環境法である。企業のもつ環境に関する情報の一部が会計情報として開示されることになった。この資産除去債務の両建処理をきっかけ

1) PRTR法のような個別分野の環境情報制度を横断的に検討したものとして越智敏裕「環境情報と法政策」『阿部泰隆先生古稀記念・行政法学の未来に向けて』（有斐閣、2012年）153頁がある。

2) 企業会計基準は、公益財団法人財務会計基準機構が設置した企業会計委員会の名において公表されるものである。

として、企業の会計情報と対比しつつ環境情報の開示のありかたについて考える³⁾⁴⁾⁵⁾。

I 資産除去債務

1 資産除去債務の意義

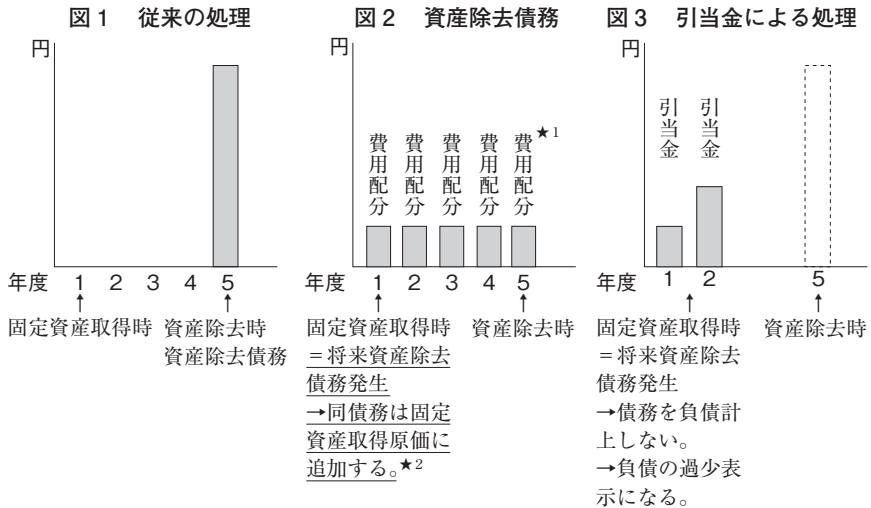
資産除去債務は、例えば、操業を終了した工場などの有形固定資産を物理的に撤去（除去）することにより発生する債務のことである。従来は、工場の操業終了時に一度に撤去費用を計上したため、それが巨額になる場合には、経営に支障をきたし、その結果、環境保全の措置が適切に行われなくなるのではないかと、ということが心配になる。資産除去債務を、10年とか20年の操業中の各期において均等に計上することができれば、最後の期に1回で計上することによる不都合を避けることができる。

図1と図2は、以上のことをグラフにしたものである。工場によっては、30年とか、50年などの長期間操業するものもあるだろう。将来発生する債務を最初に計上するのであるから、最初に計上する額は、将来発生する金額からその期間の長さに応じて利息相当分を割り引いたものとなる。

-
- 3) 金融商品取引法に関する全般的な知見を得るために、主に、山下友信・神田秀樹『金融商品取引法概説』（有斐閣、2010年）を参照し、金融商品取引法における近時の開示の動向については、黒沼悦郎「ディスクロージャー制度の展望」ジュリスト1444号（2012年8月）27頁を参照した。

環境経営・会計に関する全般的な知見は、國部克彦・井坪徳宏・水口剛『環境経営・会計〔第2版〕』（有斐閣、2012年）、資産除去債務に関する全般的な知見については、主に、藤井良広編著『環境債務の実務—資産除去債務への対処法』（中央経済社、2008年）（藤井）、小澤善哉・橘田万里恵『図解 IFRSの不動産会計』（東洋経済新報社、2011年）を参照した。

- 4) 日本が資産除去債務の制度を導入した契機は、国際財務報告基準（International Finance Reporting Standards: IFRS）が同制度を導入したことであろう（藤井・前掲39頁以下）。日本の基準とIFRSとの相違については小澤ほか・前掲227-228頁参照。
- 5) 会社法会計も金融商品取引法と似た情報開示制度を設けている（会社法435条ないし444条）。



- ★1 資産計上された資産除去債務に対応する除去費用は、減価償却を通じて（固定資産の減価償却と同じやり方で）費用配分する。
- ★2 有形固定資産を取得したときに、将来資産を除去するときに除去費用がかかることがわかるのであるから、除去費用についても、有形固定資産を取得するときに必要であった費用であると考えられる。そう考えると、資産除去債務を有形固定資産とともに資産計上し、ともに減価償却する意味が理解できる。

図3は、従来一部で行われてきた引当金による処理である。引当金の場合、最後に資産除去債務の発生することを最初から認識することができない。

企業会計基準第18号は、この資産除去債務に含まれる債務として、建屋の撤去費用のような当然に発生するもののほかに、操業終了時に法律に基づいて発生する費用を含むとしている。そのような費用の典型は、①土壤汚染除去費用、②PCB対策費用、③アスベスト（石綿）を撤去する等の作業に必要な費用などであり、これらは、環境法に属する法律により義務付けられている。いずれの義務も環境を保全するためのものである。

本稿末尾に資産除去債務の具体的な記載方法と説明を添付した。資産除去債務を資産と負債の両建てで処理するところがポイントである。

2 資産除去債務を発生させる環境法の規定

上記1においてあげた①から③の根拠となる環境法は次のとおりである。

①の土壤汚染除去費用は、土壤汚染対策法（2002年・平成14年）7条と8条が規定する。

②のPCB対策費用は、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・平成13年）3条、10条及び12条が規定する。実際にPCBの処分を行う者は、日本環境安全事業株式会社である（日本環境安全事業株式会社法）。同社のホームページには、PCB廃棄物の処理料金が、トランス類、コンデンサ類、PCB油類、PCB汚染物に分けて細かく表示してある。例えば、トランス類の1000kg超1040kg以下の処理には、400万5000円かかる。

③のアスベスト（石綿）を撤去する等の作業は、大気汚染防止法（1968年・昭和43年）2条12項、同法施行令3条の3、3条の4、同法18条の14、同法施行規則16条の4などである。石綿に関する立法は、吹付け石綿が使用されている建築物の解体についての作業基準の遵守の義務付が1996年（平成8年）、その後、2005年（平成17年）石綿を含む断熱材等が規制対象に加わり、2006年（平成18年）、工作物（工場プラントなど）についても建築物と同様の規制が加わった。

3 資産除去債務の個別法による開示制度

1における①から③に関連する環境情報の開示制度としては以下のものがある。

①については、土壤汚染対策法が規定している。都道府県知事は、要措置区域の指定（6条）、あるいは形質変更時要届出区域の指定（11条）をしたときは、要措置区域等の台帳を調製して保管し（15条1、2項）、閲覧に供する（同条3項）ことにより開示をする。

②については、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が規定している。同法は、ポリ塩化ビフェニル廃棄物を保管する事業者等に対し、ポリ塩化ビフェニルの保管状況を都道府県知事に届け出ることを義務付け（8条）、都道府県知事は、毎年度、ポリ塩化ビフェニル廃棄物の保管及び処分状況を公表する（同法9条）ことにより開示をしている。

③は、大気汚染防止法が規定している。吹付け石綿、石綿を含有する断熱材、保温材及び耐火被覆材が使用されている建築物の解体、改造、補修作業（2条9項、12項、同法施行令3条の3、3条の4）について、作業基準を環境省令で定めることになっている（18条の14）。具体的には、同法施行規則16条の4と同規則別表第7に規定がある。同規則16条の4第1号においては、石綿粉じん排出等作業を行う場合は、見やすい箇所に、法人の場合は法人の代表者氏名など（1号イ）、作業の実施期間（1号ロ）、作業の方法（1号ハ）などを表示した掲示板を設けることを義務付け、周辺の住民等への情報開示をしている。

Ⅱ 会計情報の開示

1 会計情報の開示の特長

投資家の保護を目的とする会計情報の開示制度全体を見渡してその特徴をあげるとすれば、次の4つになるであろう。

① 有価証券の発行者である会社（企業）の有価証券報告書等は、内閣総理大臣（金融商品取引法24条1項本文、25条1項）、当該企業（25条2項）及び金融商品取引所（同条3項）が必ず開示をする。

② 企業が開示すべき情報が明らかになっており、企業は自己に不利な内容であっても開示することになる（企業内容等の開示に関する内閣府令）。

③ 企業が開示すべき情報の様式（書式）を同府令が細かく定めており、投資家は複数の企業の情報を容易に対比することができる。特に企業は、ホームページにおいてこれらの情報を公開しているから、複数企業間の対比を投資家自らすることが容易になっている。

④ 上場企業等は貸借対照表、損益計算書などの財務計算に関する書類については、上場企業と特別の利害関係のない公認会計士又は監査法人の監査証明を受けている（同法193条の2第1項柱書本文、同法施行令35条）。

2 会計情報の開示の法的根拠——金融商品取引法と内閣府令

(1) 有価証券報告書等による開示——金融商品取引法

金融商品取引法のもとにおいて会計情報はどのような手続を踏んで開示されているのであろうか。

資産除去債務が計上される財務諸表は、発行開示としての有価証券届出書と、継続開示としての有価証券報告書のなかで公開される。ここでは、継続開示としての有価証券報告書についてみると、金融商品取引所に上場されている有価証券の発行者である会社等が、事業年度経過後3月以内に内閣総理大臣に提出を義務づけられ（金融商品取引法24条1項本文）、公衆の縦覧に供される（25条1項4号）。有価証券報告書を提出した会社もこれを公衆の縦覧に供さなければならない（同条2項）。

(2) 開示内容の様式性——企業内容等の開示に関する内閣府令

金融商品取引法の委任を受けて制定された「企業内容等の開示に関する内閣府令」（以下「企業内容開示府令」という）は、会社の経理の状況などの記載内容の様式化を求めている。そのため、投資家をはじめ国民は、複数の企業の同種の情報を比較対照をすることがかなり容易である。

有価証券報告書の記載の仕方を様式性の様式化を定めている法規は、企業内容開示府令15条1号である。その記載内容は、同府令の第3号様式に定められている。そこでは、連結財務諸表等と財務諸表等を区別して規定している。

内容開示府令第三号様式は、【表紙】に始まる。第一部【企業情報】では、第1【企業の概況】、1【主要な経営指標等の推移】、2【沿革】……、第2【事業の状況】、1【業績等の概要】、2【生産、受注及び販売の状況】……、第3【設備の状況】、1【設備投資等の概要】、2【主要な設備の状況】……、第4【提出会社の状況】、1【株式等の状況】、(1)【株式の総数等】、①【株式の総数】（書式あり）、②【発行済株式】（書式あり）、(2)【新株予約権等の状況】（書式あり）……、第5【経理の状況】、1【連結財務諸表等】、(1)【連結財務諸表】、①【連結貸借対照表】……、2【財務諸表等】、(1)【財務諸表】、①【貸借対照表】……、

第二部【提出会社の保証会社等の情報】……、というように記載の内容がきめられている。記載の仕方については、(記載上の注意)があり、詳細に指示されている。

(3) 連結財務諸表などと財務諸表の開示様式

連結貸借対照表、連結損益計算書の記載内容を規定しているのは、企業内容開示府令第三号様式、第一部【企業情報】第5【経理の状況】1【連結財務諸表等】(1)【連結財務諸表】である。そこでは、連結貸借対照表、連結損益計算書などの記載内容を、「記載上の注意」という注を設けることにより定めている。詳細な注が(40)から(46)までである。

「連結」ではない貸借対照表、損益計算書の記載内容を規定しているのは、企業内容開示府令の3号様式、第一部【企業情報】第5【経理の状況】2【財務諸表等】(1)【財務諸表】である。注は(47)～(54)までである。

① 連結財務諸表規則・企業会計基準と資産除去債務

企業内容開示府令とは別の内閣府令である「連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則」(以下「連結財務諸表規則」という)は、連結財務諸表の用語、様式及び作成方法を規定している。

連結財務諸表規則1条1項は、連結財務諸表について、同規則において定めのない事項については、「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」に従うものとする、と規定する。

また、同規則1条3項は、一定の団体が作成公表した企業会計の基準のうち、金融庁長官が、「一般に公正妥当な企業会計の基準」として認められることが見込まれるものと定めるものは、同条1項に規定する「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」に該当するものとする、と規定する。

金融庁長官は、同規則1条3項等を受け、平成21年12月11日、金融庁告示69号「連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則に規定する金融庁長官が定める企業会計の基準を指定する件」(以下「告示69号」という)を発出し

た。同告示1条は、「一般に公正妥当な企業会計の基準」という見出しの下に、連結財務諸表規則「第1条第3項に規定する金融庁長官が定める企業会計の基準は、公益財団法人財務会計基準機構が設置した企業会計基準委員会において作成が行われた企業会計の基準であって、平成24年6月30日までに企業会計基準委員会の名において公表が行われた別表1に掲げるものとする。」というものである（平成24年9月21日金融庁告示67号による改正後のもの）。

そして、告示69号の別表1 企業会計基準第18号に「資産除去債務に関する会計基準」が掲げられている。

② 財務諸表規則・企業会計基準と資産除去債務

内閣府令である（連結ではない）「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」（以下「財務諸表規則」という）は、財務諸表の用語、様式及び作成方法を規定している。

財務諸表規則1条1項は、財務諸表、財務諸表について、同規則において定めのない事項については、「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」に従うものとする、と連結財務諸表の場合と同様に規定している。

また、同条3項は、一定の団体が作成公表した企業会計の基準のうち、金融庁長官が、一般に公正妥当な企業会計の基準として認められることが見込まれるものと定めるものは、同条1項に規定する「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」に該当するものとする、と規定しているのも連結財務諸表と同じである。

財務諸表規則1条3項を受け、平成21年12月金融庁告示70号「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則に規定する金融庁長官が定める企業会計の基準を指定する件」（以下「告示70号」という）は、財務諸表規則1条3項に規定する金融庁長官が定める企業会計の基準は、公益財団法人財務会計基準機構が設置した企業会計基準委員会において作成が行われた企業会計の基準であって、平成24年6月30日までに企業会計基準委員会の名において公表が行われた別表に掲げるものとする、というものである。

そして、告示70号の別表に記載の企業会計基準第18号に「資産除去債務に関する会計基準」が掲げられている。

3 資産除去債務に関する企業会計基準

(1) 資産除去債務の定義

企業会計基準委員会が、2008年（平成20年）3月31日に公表した、企業会計基準18号「資産除去債務に関する会計基準」（以下「会計基準」という）は、前記のように、金融庁告示69号、70号において、一般に公正妥当な企業会計の基準とされた。企業会計基準委員会は、同日、企業会計基準適用指針21号「資産除去債務に関する会計基準の適用指針」（以下「適用指針」という）を公表している。会計基準3項は、同会計基準における用語の定義について次のように規定している。

3. 本会計基準における用語の定義は、次のとおりとする。

(1) 「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をいう。この場合の法律上の義務及びそれに準ずるものには、有形固定資産を除去する義務のほか、有形固定資産の除去そのものは義務でなくとも、有形固定資産を除去する際に当該有形固定資産に使用されている有害物質等を法律等の要求による特別の方法で除去するという義務も含まれる。

(2) 有形固定資産の「除去」とは、有形固定資産を用役提供から除外することを含む（一時的に除外する場合を除く）。除去の具体的な態様としては、売却、廃棄、リサイクルその他の方法による処分等が含まれるが、転用や用途変更は含まれない。

また、当該有形固定資産が遊休状態になる場合は除去に該当しない。

（下線は六車）

上記の下線部が、環境の保全に係わる部分である。

以上の会計基準を受け、財務諸表規則 8 条42項は、資産除去債務を「有形固定資産の取得、建設、開発又は通常の使用によつて生じる当該有形固定資産の除去に関する法律上の義務及びこれに準ずるものをいう。」と定義した。連結財務諸表規則 2 条35項は、資産除去債務の定義について上記財務諸表規則 8 条42項を引用している。

（2）資産除去債務の記載

資産除去債務の具体的な記載の仕方については、会計基準 7 項が「資産除去債務に対応する除去費用の資産計上と費用配分」の見出しにおいて以下のよう

7. 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。

資産計上された資産除去債務に対応する除去費用は、減価償却を通じて、当該有形固定資産の残存耐用年数にわたり、各期に費用配分する。

（下線は六車）

この 7. の部分は、資産除去債務の扱いの根本を規定している。その内容は次のようになる。

- ① 資産除去債務は、負債として計上する。
- ② 同時に負債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。
- ③ 有形固定資産の帳簿価額と資産除去債務の額の合計額から、有形固定資産の残存耐用年数の間、減価償却を行う。資産除去債務については、減価償却の形式をとりながら、費用を、各期に配分する。
- ④ 最後の期の最後に有形固定資産を除去し、資産除去債務を履行する。

(3) 資産除去債務の表示

資産除去債務の貸借対照表上の表示について会計基準は下記のように規定している。損益計算書上の表示については省略する。両者の注記事項欄16.は、「資産除去債務の会計処理に関連して、重要性が乏しい場合を除き、次の事項を注記する。」とし、その(1)には、「資産除去債務の内容についての簡潔な説明」という記載がある。

12. 資産除去債務は、貸借対照表日後1年以内にその履行が見込まれる場合を除き、固定負債の区分に資産除去債務等の適切な科目名で表示する。貸借対照表日後1年以内に資産除去債務の履行が見込まれる場合には、流動負債の区分に表示する。

(下線は六車)

また、「中小企業の会計に関する指針（平成23年版）」（日本公認会計士協会・日本税理士連合会・日本商工会議所・企業会計基準委員会作成）は、中小企業が計算書類を作成するに当たり拠ることが望ましい会計処理や注記等を示すものである（総論要点の2番目）。資産除去債務については、今後の検討事項として89項に以下の指摘がある。

89. 資産除去債務

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るその有形固定資産の除去に関する法律上の義務及びこれに準ずるものは、会社法上、資産除去債務として負債の部に計上しなければならない（会社計算規則第2条第3項第56号、第75条第2項第1号ヌ、同項第2号ト）。また、企業会計においても「資産除去債務に関する会計基準」（企業会計基準第18号）が公表されており、原則として平成22年4月1日以後開始する事業年度から適用されている。本指針における資産除去債務の取扱いについては、今後の我が国における企業会計慣行の成熟を踏まえつつ、引き続き検討するととする。

なお、会社法に関しては会社法431条は、「株式会社の会計は、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うものとする。」と規定し、同法432条1項は、「株式会社は、法務省令で定めるところにより、適時に、正確な会計帳簿を作成しなければならない。」と規定する。法務省令である会社計算規則2条3項56号は、資産除去債務の定義を「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る当該有形固定資産の除去に関する法律上の義務及びこれに準ずるものをいう。」としている。さらに会社計算規則75条は、負債の部の区分として、資産除去債務のうち、1年以内に履行されると認められるものを流動負債とし（2項1号ヌ）、それ以外の資産除去債務を固定負債としている（同項2号ト）。

Ⅲ 環境情報の開示

1 環境情報の開示の概要

環境配慮促進法の情報開示の特徴を、金融商品取引法による投資家保護のための情報開示の上記の4つの特長に対比してみることにする⁶⁾⁷⁾。

① 大企業、上場企業を含めて一般の企業に対し、環境情報の開示をする環境報告書の作成を義務付けていない（4条⁸⁾）。

② 開示すべき情報の内容が法定されていないため、企業は自己に不利な内容の情報を開示しないことができる。

③ 情報の開示様式（書式）が法定されていないから企業間の対比することは容易ではない。

④ 情報を公開する前に利害関係のない専門家が環境報告書の内容を監査することを義務付けていないため、報告書の内容についての信用性が担保されて

6) 大塚直『環境法〈第3版〉』（有斐閣、2010年）107-111頁。

7) 環境配慮促進法と環境報告書の全体的な検討をしたものとしては、越智敏裕「環境配慮促進法の可能性—大企業者に対する環境報告の義務付けについて—」上智法学論集53巻1号（2009年）1頁がある。

いない。

以上のとおりであり、環境情報の開示レベルは、上記の①から④の項目すべてにおいて会計情報の開示レベルに劣っている⁹⁾。

2 環境配慮促進法における環境情報の開示に関する規定

環境配慮促進法は、環境基本法の下位にその実施法（あるいは個別法）として制定された。日本が環境基本法を制定したのは、1993年（平成5年）であるが、その前年の1992年（平成4年）、ブラジルのリオ・デ・ジャネイロにおいて環境と発展（開発）に関する国際連合会議が日本も参加して開催され、環境と発展（開発）に関するリオ宣言（リオ宣言）を採択している。リオ原則10は、環境情報に関し、「環境問題は、それぞれのレベルで、関心のあるすべての市民が参加することによって、最も適切に扱われる。国内レベルでは、各個人が、有害物質や地域社会における活動の情報を含め、公共機関が有する環境関連の情報を適切に入手し、かつ、意思決定過程に参加する機会をもたなければならない。各国は、情報を広く利用可能にさせることによって、国民への啓発とその参加を促進し、かつ奨励しなければならない。賠償、救済を含む司法的及び行政的な手続に効果的に参加する機会が与えられなければならない。」と

8) 環境省は、環境報告ガイドラインを、環境配慮促進法施行前の2003年に作成し、同法施行後の2007年、2012年にその改訂をしている。2012年版ガイドライン1頁の「はじめに」の末尾は、「本ガイドラインは、事業者が環境を利用するものとしての社会に対する説明責任を果たし、かつ環境報告が有用となるための指針です。これが、環境報告を実施する事業者の有効な道標となり、また、環境報告の利用者が事業者の環境配慮行動を正しく理解するための手引きとして役立つことによって、環境と経済が好循環する持続可能な社会の実現に貢献できることを期待しています。」となっている。また、同4頁の「(2) 本ガイドラインの対象について」には、「特に上場企業や従業員500人以上の非上場企業等の大規模事業者を対象としたものとなっています。大規模事業者が環境報告を実施するにあって、本ガイドラインに示した項目や情報を盛り込んだ、できるだけ質の高い環境報告を行うことが期待されます。」という記述がある。一般の企業については環境報告書の作成義務がないだけでなく、作成する場合も、ガイドラインに従うかどうかは任意である。

9) 環境配慮促進法附則4条は、政府は、法施行後3年を経過した場合で、必要があるときは同法を検討し、必要な措置をとることになっているが、見直しは行われていない。

規定している（本稿の宣言・条約の訳文は地球環境法研究会編『地球環境条約集第4版』（中央法規、2003年）による）。

日本が環境基本法を制定した5年後の1998年（平成10年）には、リオ宣言の上記原則10に基づいて国際連合欧州経済委員会（UNECE）が、「環境問題における情報へのアクセス、意思決定への公衆の参加及び司法へのアクセスに関する条約」（オーフス条約）を締結し、同条約は2001年10月30日に発効した。第1条の目的を定める規定は、「自らの健康と幸福にとって適切な環境の中で生活する、現在及び将来の世代のすべての人の権利を保護することに寄与するために、当事者は、この条約の規定に従い、環境問題における、情報へのアクセス、意思決定への公衆の参加及び司法へのアクセスの権利を保障する。」というものである。

環境配慮促進法は、1条の目的規定において、「事業活動に係る環境配慮等の状況に関する情報の提供及び利用等に関し、」「特定事業者による環境報告書の作成及び公表に関する措置等を講ずる」と規定している。

環境配慮促進法の上位にある環境基本法は、事業者に対する責務規定を定める8条のなかで、情報開示に関する規定を設けてはいない。ただ、同条4項は、「前3項に定めるもののほか、事業者は、基本理念にのっとり、その事業活動に関し、これに伴う環境への負荷の低減その他環境の保全に自ら努めるとともに、国又は地方公共団体が実施する環境の保全に関する施策に協力する責務を有する。」と規定する。

同法8条4項中には、「事業者は、基本理念にのっとり、」という文言がある。この「基本理念」という用語は、同法3条ないし5条が定めている環境の保全についての基本理念のことである（同法6条¹⁰⁾。事業者が責務を果たすときはこの意味の基本理念にのっとりことになる。したがって、仮に国が環境の保全の政策として企業に対し環境情報の公開を義務付ける政策をとるのであれば、右の基本理念にのっとり国の対策に協力して環境情報の公開をする義務を負うことになる¹¹⁾。

環境配慮促進法の規定する環境報告書は、事業活動に係る環境配慮等の状況

を記載した文書である（同法2条4項）。

環境報告の作成義務を負う特定事業者は、特別の法律によって設立された法人であって、その事業の運営のために必要な経費に関する国の交付金又は補助金の交付の状況その他からみたその事業の国の事務又は事業との関連性の程度その他の事情を勘案して政令が定めるものである（同条同項）。

環境配慮促進法第2条第4項の法人を定める政令においては、独立行政法人（1号）、国立大学法人（2号）、大学共同利用機関法人（3号）及び日本環境安全事業株式会社（4号）を定めている。このなかの唯一の株式会社である4号の会社は、日本環境安全事業株式会社の規定に基づいて設立したされたもの

-
- 10) 環境基本法3条は、「環境の保全は、環境を健全で恵み豊かなものとして維持することが人間の健康で文化的な生活に欠くことのできないものであること及び生態系が微妙な均衡を保つことによって成り立っており人類の存続の基盤である限りある環境が、人間の活動による環境への負荷によって損なわれるおそれが生じてきていることにかんがみ、現在及び将来の世代の人間が恵み豊かな環境の恵沢を享受するとともに人類の存続の基盤である環境が将来にわたって維持されるよう適切に行われなければならない。」と規定し、環境をかけがえのない大切なものであることを明らかにしている。また、同法4条は、「環境の保全は、社会経済活動その他の活動による環境への負荷をできる限り低減することその他の環境の保全に関する行動がすべての者の公平な役割分担の下に自主的かつ積極に行われるようになることによって、健全で恵み豊かな環境を維持しつつ、環境への負荷の少ない健全な経済の発展を図りながら持続的に発展することができる社会が構築されることを旨とし、及び科学的知見の充実の下に環境の保全上の支障が未然に防がれることを旨として、行われなければならない。」と規定し、持続的に発展することができる社会をつくるには、すべての者が環境に与える負荷を減らすべきであると規定している。
- 11) 環境基本法は、国の環境情報の開示に関する責務として、27条に「情報の提供」という見出しのもとに、「国は、第25条の環境の保全に関する教育及び学習の振興並びに前条の民間団体等が自発的に行う環境の保全に関する活動の促進に資するため、個人及び法人の権利利益の保護に配慮しつつ環境の状況その他の環境の保全に関する必要な情報を適切に提供するように努めるものとする。」と規定する。この条文の「民間団体等」は、26条において「事業者、国民又はこれらの者の組織する民間の団体」をさすとされている。27条自体は、国の努力義務に関するものである。しかし、企業が自らの環境に関する情報を開示することは、27条の「事業者が自発的に行う環境の保全に関する活動」にあてはまる。国は、環境情報を開示しようとしている事業者に対し、必要な情報を適切に提供するように努めなければならない。

で、ポリ塩化ビフェニル廃棄物の処理に係る事業等を経営することを目的としている（同法1条）。同社の環境報告書は、ホームページでみることができる¹²⁾。

環境報告書の記載事項等は、環境配慮促進法8条1項により、主務大臣が定めることとしており、平成17年3月30日に「環境報告書の記載事項等」が告示として公表されている。同告示第二の5第1文は、環境報告書の記載事項の主要なものとして、「環境報告書には、事業活動に係る環境配慮についての目標を達成するために行った取組の状況及び事業活動に伴う環境への負荷のうち一以上の重要なものの程度を示す数値を記載し、又は記録するものとする。」という内容をあげているが、全体として内容の具体性に乏しい。

特定事業者には、環境報告書を公表する前に環境報告書の自己評価をすること、あるいは環境報告書の第三者による評価を受けることなどの措置を講じることにより、環境報告書の信頼性を高める努力をする義務がある（同法9条1項、2項）。

つまり、国等と特定事業者については、環境報告書の作成が義務付けられているが、一般の企業については、環境報告書の作成が義務付けられていない。

3 企業の環境情報の開示義務

企業は、環境基本法の下において、自ら属している社会を持続させるため、環境保全対策に取り組む法的義務を課されているといえよう。個別法である環境配慮促進法においては、努力義務にとどまっているが、本来、企業の環境情報を適切に開示することは、次のような意味をもつといえる。①社会の人々にその企業が環境にどのように対応しているかということを明らかにし、②情報を開示をすることにより自らの環境保全対策を進める契機となり、③環境への対応について情報を開示するにあたり第三者の眼をとおせば、より一層実効的な対策の仕方がわかり、そのように対策を進めることができる。

企業に開示を義務付けたとしても、各企業の発表する項目や単位などがばら

12) 同社の環境報告書には、環境報告ガイドラインとの対比表がのっている。これを見ると、ガイドラインの構成と報告書の構成との間にはかなり違いがあることがわかる。

ばらでは、各社の比較対照が困難である。一定規模以上の企業に様式が統一された環境報告書の作成と第三者の監査を経て公表をすること義務付けることが必要である。事前に監査を行う者の監査技術の向上も図る必要がある。

本稿を書くにあたって日本のメーカーの2012年版の環境報告書を対比してみたが、様式の統一がとれておらず、第三者の監査がどのような視点からなされるのか、という点についても、決まっていなかった。

おわりに

これから一般の企業のもつ全体的な環境情報の開示を総合的にすすめるためには、環境報告書による開示の制度をより普及させる必要があろう。その際には、会計情報の開示の手続や開示様式、第三者の監査、国際化への対応など、会計情報の開示の制度設計のところに学ぶべきところがあるように思う。

環境と会計は、今後いっそうつながりを深める。資産除去債務のような具体的な事例きっかけとして、環境と会計の一般的なかかわりかたについての考察にすすみたい。

別添 資産除去債務の記載方法（適用指針の設例 1（9 頁以下）に基づく）

【設例の前提条件】

Y 社は 20X1 年 4 月 1 日に設備 A を取得し使用を開始した。A 設備の取得原価は 10,000（適用指針に単位は書かれていない。）、耐用年数は 5 年である

Y 社は、A 設備を使用後に除去する法的義務がある。A 設備除去時の支出の見積は 1,000 である。この 1,000 には、設備 A の解体撤去費用と解体撤去に伴って発生する石綿撤去など法的に義務付けられている費用も含んでいる。

Y 社は、20X6 年 3 月 31 日、A 設備を除去するときにした支出は、見積よりも 50 多い、1,050 である。

資産除去債務は取得時にのみ発生するものとし、Y 社は A 設備について残存価額を 0 として、定額法により減価償却を行う。割引率は 3.0% とする。Y 社の決算日は 3 月 31 日とする。

【会計処理の概略】

〔 〕内は記帳の根拠部分、直線で囲まれた中は記帳（記載）部分である。（＊1）等の注は、適用指針自体にあるものである。（★）（★1）等は六車が付加した。

【会計処理】

《1 年目期首》

(1) 20X1 年 4 月 1 日

〔設備 A の取得と関連する資産除去債務の計上〕

借方		貸方	
勘定科目	金額	勘定科目	金額
有形固定資産（設備 A）	10,863★ ³	現金預金★ ¹	10,000
		資産除去債務（＊1）	863★ ²

（＊1） 将来キャッシュ・フローの見積額 $1,000 \div (1.03)^5 = 863$

（★1） 有形固定資産の対価としての現金である。

（★2） 資産除去債務は、資産除去債務発生時に、将来現実に除去する時の金額からそれまでの期間分を割り引いた価格を負債に計上している。

（★3） 10,863 のうち、有形固定資産の帳簿価格そのものは 10,000 である。863 は、資産除去債務に対応する除去費用である。

《1年目期末》

(2) 20X2年 3月31日

〔時の経過による資産除去債務の増加〕

費用（利息費用）	26 / 資産除去債務（＊2）	26
----------	-----------------	----

（＊2） 20X1年 4月1日における資産除去債務 $863 \times 3.0\% = 26$

〔設備Aと資産計上した除却費用の減価償却〕

費用（減価償却費）（＊3）★ ⁴	2,173 / 減価償却累計額★	2,173
-----------------------------	------------------	-------

（＊3） 設備Aの原価償却費 $10,000 \div 5 \text{年} = 2,000$

除去費用資産計上額 $863 \div 5 \text{年} = 173$

設備Aの原価償却費 + 除去費用資産計上額 $= 2,000 + 173 = 2,173$

（★4） 資産除去債務を有形固定資産の残存期間内の各期において、均等に（減価償却を定額法で行う場合）負担させるため、有形固定資産に対する減価償却費のやり方を利用し、費用として各期に配分する。

（途中省略）

《5年目期末》

(6) 20X6年 3月31日

〔時の経過による資産除去債務の増加〕

費用（利息費用）	29 / 資産除去債務（＊10）	29
----------	------------------	----

（＊10） 20X5年 3月31日における資産除去債務

$(863 + 26 + 27 + 27 + 28) \times 3.0\% = 29$

$\begin{array}{ccccc} \downarrow & & \downarrow & & \downarrow & & \downarrow \\ 20X2\text{年} & 20X3\text{年} & 20X4\text{年} & 20X5\text{年} \end{array}$

〔設備Aと資産計上した除去費用の減価償却〕

費用（減価償却費）（＊11）	2,171 / 減価償却累計額★	2,171
----------------	------------------	-------

（＊11） 設備Aの減価償却費 $10,000 \div 5 \text{年} = 2,000$

除却費用資産計上額 $863 - 173 \times 4 = 171$

設備Aの原価償却費 + 除去費用資産計上額 $= 2,000 + 171 = 2,171$

（★） 適用指針において用いている累計額という表示がよいのかどうかについては、疑問がある。

〔設備 A の除去及び資産除去債務の履行〕

設備 A を使用終了に伴い除去とする。除去に係る支出が当初の見積りを上回ったため、差額を費用計上する。

減価償却累計額	10,863	有形固定資産（設備 A）	10,863
資産除去債務（*12）	1,000	現金預金	1,050
費用（履行差額）	50		－

（*12）20X6年3月31日における資産除去債務
 $863 + 26 + 27 + 27 + 28 + 29 = 1,000$