

財務報告書における環境会計情報の開示

Disclosure of Environmental Accounting Information in Financial Statements

吉田雄司(法政大学経済学部)
Yuji Yoshida

要約

環境会計の情報はいかに開示されるべきか。本稿の目的は、伝統的財務報告書における環境会計の情報がどのように開示されているかを実証的に検討することである。財務会計領域における環境会計情報の開示は、伝統的な財務会計基準に定められている資産・負債アプローチから導出されている。したがって、非財務的環境情報（物量的環境情報など）は、財務報告書に計上することは不可能であり、それらは環境報告書などに開示される。財務会計における環境会計の情報は、国際的にはすでに国連貿易開発会議(UNCTAD)でその開示モデルが公開されている。そこで、実際の財務報告書ここでは、製造業数社と「イトーヨーカ堂」における環境会計の情報開示を実証検討した。検証の結果、例えば連結子会社の汚染施設復旧に関する見積もり費用は「繰延負債及びその他の負債」や「その他の流動負債」へ計上している。また、クリーンアップ費用の和解契約締結に関する受領金額は「受取債権」または「その他の資産」へ計上していることなどが分かった。今後の課題として、こうした財務報告書における環境会計の情報と企業が独自の価値観で作成している環境報告書との関係をどう考えるべきかという問題が存在する。

Summary

How should environmental accounting information be disclosed? The purpose of this paper is to examine how environmental accounting information is disclosed in a traditional financial report. Disclosure of the environmental accounting information in the financial field is drawn from the property and debt approach as defined by traditional financial accounting standards. Therefore, non-financial environmental information such as quantitative environmental information is impossible to report in financial statements. In this case, such information is disclosed in some kind of environmental report. As for environmental accounting information in financial accounting, a disclosure model has already been exhibited internationally by United Nations Conference on Trade and Development(UNCTAD). In this paper, we carried out an actual proof examination of information disclosure relating to environmental accounting in actual financial statements, in this case, in a several companies manufacturing industry and "Ito-Yokado Co, Ltd.". The result shows, for example, that the estimated expense of restoring a polluted facility belonging to a consolidated subsidiary is included in "deferred liabilities and other debts" or "other current liabilities". Moreover, it was found that the amount received for the execution of a reconciliation agreement for cleanup expenses was appropriated to "notes and accounts receivable" or "other assets". The issue to be dealt with in the future is how to consider the relationship between the environmental accounting information in such a financial report and the environmental report prepared by an individual corporation based on its own value judgment.

I. はじめに

本稿の目的は、財務報告書における環境会計の情報がどのように開示されているかを検証することである。ここで財務報告書とは、証券取引法第24条第1項に基づく報告書「有価証券報告書」、および商法計算書類規則による貸借対照表、損益計算書など、企業が公に開示する会計情報計算書類を指す。環境会計は、その定義づけが明確には行われ難いものの、その属性による分類はある程

度可能である。1つは貨幣情報を基準にした従来の伝統的財務会計に沿った環境会計情報の開示、もう1つは、非貨幣情報、特に物量情報を基準にした環境会計情報の開示である。ここでは前者、すなわち貨幣情報の環境会計情報の開示内容を考察対象とする。以下では、まず環境会計の基本概念の整理として環境会計の範囲と位置付けを確認する。次に環境コスト、環境負債の会計処理と開示について検討する。これには、国際的ガイドラインとして国連貿易開発会議(UNCTAD)報告

や財務会計基準審議会（FASB）などの資料を用いる。そして、実証例として、製造業数社における有価証券報告書および米国会計基準を採用している「㈱イトーヨーカ堂」の開示内容を「注記」に沿って検証する。特に同社を個別に選定した理由は、わが国で公表されている有価証券報告書の中でも極めて詳細な環境会計の情報を開示しているからである。

II. 環境会計の範囲と位置づけ

財務報告書に開示する環境会計の資産と負債の概念は、少なくとも伝統的財務会計基準のフレームワークを起点にすることが必須である。国際会計基準（IAS）では、資産と負債について次のように定義する。「資産とは、過去の事象の結果として特定の企業が支配し、かつ、将来の経済的便益が当該企業に流入すると期待される資源をいう。」また、「負債とは、過去の事象から発生した特定の企業の現在の義務であり、これを履行するためには経済的便益を有する資源が当該企業から流出すると予想されるものをいう。」この資産と負債の定義を中核にして財務報告書の環境会計の概念が形成されることになる¹⁾。したがって、こ

の伝統的会計フレームワークを中心にそこから同心円状に環境会計の情報が拡散されることになる。中心部から離れるほど非財務的環境情報が形成され、それらはもはや財務報告書上には開示不可能な情報へと構築されていく²⁾。

こうした伝統的財務会計の概念を中核起点にした環境会計の情報は、さらに次のようなコスト概念の区分が可能である。私的環境コスト、潜在的環境コスト、社会的環境コスト、そして量的環境情報、質的環境情報と区分される。このうち財務報告書に開示可能なコストは、私的環境コストのみであり、他のコスト及び情報は開示不可能である。理由は、私的環境コストは、「企業が過去・現在・未来のいずれかの時点において支出するものであり、費用（当期費用・損失、負債繰入額）あるいは資産（資本化された金額）として把握される。」からである³⁾。潜在的環境コストや社会的環境コストは、伝統的財務会計の概念フレームワークから外れたコストであり、まして量的及び質的環境情報は、財務報告書ではない別の報告書（例えば、環境報告書）に開示される情報である。

財務報告書における環境会計情報の開示媒体、利用対象者、そこでの開示目的等を整理したものが、図表1. である。

図表1. 財務会計領域の環境会計

領域	開示媒体	利用者	目的	測定対象	測定属性
財務会計領域における環境会計	財務諸表、財務報告書（経済的意思決定を行うために有用な情報提供）	主として投資家	私的環境コスト（環境コストと環境負債）を適切に会計処理し開示する。	私的環境コスト（環境コストおよび環境負債の会計処理）	取得原価、現在価値など

（出所：阪智香著『環境会計論』東京経済情報出版、58頁より作成。）

III. 環境コストと環境負債の会計処理及び開示

財務会計領域で開示される環境会計の情報は、

その媒体が財務報告書であり、そこで扱われるコストとは、私的環境コストすなわち環境コストと環境負債である。ここでは更に両者の認識と会計処理、開示について検討を進める。

先にみた国際会計基準（IAS）の資産の定義から環境コストへの認識を考えると、1つの問題が生じる。すなわちIASの資産定義によれば、「資産とは…（中略）…将来の経済的便益が当該企業に流入すると期待される資源」であるが、環境保全のための大型浄化装置などの支出は、この将来的経済便益が必ずしも認められないケースがあり、その場合資産としてではなく費用処理されてしまうという問題である。

この問題を扱うには、環境コストの認識時点が重要な視点とされる。そこでまず環境コストの認識についての国際的ガイドラインを整理することとする。ここでは、UNCTAD報告のInter-governmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting: [ISAR's], “Guidance Manual Accounting and Financial Reporting for Environmental Cost and Liabilities”とFinancial Accounting Standards Board Emerging Issues Task Force (FASB EITF) Issue 90-8、そしてCanadian Institute of Chartered Accounting (CICA) *Environmental Costs and Liabilities: Accounting and Financial Reporting Issues*,の概念を比較検討する⁴⁾。

まず、IASR'sの環境コストの認識では、資産として3つの要件を満たした場合とし、その要件を満たさなければ費用処理とする。3要件とは、①企業が保有する資産能力の向上、安全と効率性の改善、②将来起り得る環境汚染の削減ないし防止、③環境保全のためである。

また、FASBのEITF90-8号でも、同様に次の要件を挙げている。①固定資産の耐用年数延長、生産能力増加、安全性効率性向上、②現在までは生じない、将来の操業や事業活動で生じる環境汚染の緩和、防止、③売却を予定している資産を売却するのに行われるコストである。このいずれかが認められれば、環境保全の浄化装置支出は資産

として処理可能とされる。だが、この条件を満たさなければ当会計期間へ一括費用処理されてしまうことになり、適正な期間損益計算を侵害することになる。

しかし、CICAの環境コストの認識は、これらと若干異なり2つのアプローチがある。1つは将来便益増加アプローチ（Increased-Future-Benefits Approach, IFB）であり、もう1つは将来便益追加コストアプローチ（Additional Cost-of-Future-Benefits Approach, ACOFB）である⁵⁾。IFBは、環境コストが将来の経済的便益をもたらすならば資産として認識して構わないが、そうでなければ費用処理される立場である。だがこの考えでは、先のISAR'sやEITF90-8号の資産認識とほぼ同じである。そこで更に、ACOFBでは環境コストが将来の経済的便益を増加すれば資産だが、必ずしもという訳ではないとしている。大型の浄化装置を設置しなければ原状回復ができず、生産活動自体不可となるような状況であるなら、それは資産として処理できるとしたのである。

このACOFBを認めるには、財務諸表上の開示項目に通常の資産とは異なる名称、例えば「環境関連資産」などといった勘定科目を用い、他の資産との区分表示を明瞭にする必要がある。そして「注記」には、その経緯を詳解する責任を負わせるべきである。

次に環境負債について、その認識と会計処理をまとめておく。ここでも、国際的指針としてUNCTAD報告のISAR'sと米国公認会計士協会（AICPA）“Proposed Statement of Position 96-1 Environmental Remediation liabilities,” SOP96-1を取り上げる⁶⁾。まず、ISAR'sでは環境負債の分類、要件開示方法を以下のように定めている。環境負債は発生義務の範囲から法定債務、推定債務、公平債務に分類される。また要件は通常の引当金設定と同様、発生の可能性が高く金額を合理的に見積もること

が可能な場合とし、その開示は負債性引当金勘定としている。偶発債務では、発生の可能性が不確実又は金額の合理的見積もりが不可能な場合で、開示は「注記」をもって行われる。

SOP96-1は、環境修復負債としての認識、測定、開示の包括的会計ガイドラインである。認識時点については次の2つが挙げられる。①訴訟、補償請求、査定によって過去の事実が原因で企業が環境浄化活動に参加する責任があると宣告された場合、又はその可能性が高くなった時点。②訴訟、補償請求、査定が企業にとって好ましくない結果をもたらす可能性が高くなった時点、すなわち過去の事象が原因で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ある⁷⁾。この環境修復負債は、次のⅣ.の「イトーヨーカ堂」有価証券報告書の事例で詳細に扱っている。

わが国の一般廃棄物焼却施設の周辺において、高濃度のダイオキシン類による土壤汚染が判明したことが環境省により報告されている。こうした環境負債の認識は国の法改正を待つまでもなく即座に企業は財務上の対応策を考えるべきである。特に、建設業や不動産業界は現在デフレ不況下で莫大な過剰債務を抱えているが、次にくる債務はこうした土壤汚染の環境負債を抱え込むことになると予想される。地域住民などへの影響も考慮すれば無視できない大きな社会問題である。

このⅢ.では、環境コストと環境負債の認識などについて検討してきたが、具体的な財務報告書ではどのように環境関連の会計情報が開示されているのか、わが国の製造業数社と米国会計基準を採用している「イトーヨーカ堂」の有価証券報告書を、次のⅣ.で見ることとする。

Ⅳ. 有価証券報告書に見る環境会計情報の実証例

ここでは、実際の有価証券報告書における環境会計情報がどのように開示されているかを紹介し、そこからわが国の有価証券報告書での一般的開示パターンを示唆し、今後の改善点を提起する。図表2.と図表3.は、環境会計の情報を損益計算書と貸借対照表に開示している事例である。ここで取り上げた事例は製造業を中心に、過去に公害問題を抱えた企業なども含めてある⁸⁾。

さて、両図表から次のような一般的開示パターンが認められる。①図表2.の損益計算書では営業外費用または特別損失で処理しているが、具体的勘定科目は廃棄物処理料や環境対策費用など企業によって異なっている。できれば財務諸表上は統一した勘定科目にし、具体的内容は「注記」にする方がよいだろう。②図表3.の貸借対照表では負債性引当金の処理が行われているが、こちらの勘定科目はほとんどが「金属鉱業等鉱害防止引当金」を使用しているケースが多い。これは「公害防止措置法」など法的な背景があるためと推測できる。③資本の部には、王子製紙(株)や新日本製鐵(株)などが任意積立金として計上しているが、全体からみればまだ稀な開示である。④「注記」では、記述内容が少なく読者には不十分ではないだろうか。⑤全体として「環境」という勘定項目をあまり使用しないため環境保全に対する企業の姿勢が消極的にしか読み取れないことなどが指摘できる。

こうした開示とは対照的に小売業大手「イトーヨーカ堂」の有価証券報告書での開示は、わが国における環境会計の情報開示としては卓越しているといえよう。以下、その開示内容について概略する。同社は、米国会計基準を採用していることから日本の会計基準では把握され難い環境会計情報を詳細に読み取ることができる。先のⅢ.でみた環境修復負債が開示されている好例でもある。

同社の環境関連の支出に関する情報は、コンビ

図表2. 環境会計の情報を損益計算書で開示するケース

証券コード	会社名 会計年度	損益計算書上の会計処理	前会計年度	当会計年度
2604	吉原製油(株) H12.4.1~H13 3.31.	連結損益計算書 営業外費用 廃棄物処理料 個別損益計算書 営業外費用 廃棄物処理料 注記：無	57,585千円 57,585千円	77,391千円 77,391千円
4004	昭和電工(株) H12.1.1~H12 12.31.	連結損益計算書 特別損失 有機水銀中毒補償金 個別損益計算書 特別損失 有機水銀中毒補償金 注記：無	750百万円 750百万円	- -
4022	ラサ工業(株) H12.4.1~H13 3.31.	連結損益計算書 特別損失 休止鉱山鉱害対策費用 個別損益計算書 特別損失 休止鉱山鉱害対策費用 注記：無	140百万円 140百万円	141百万円 141百万円
4092	日本化学工業(株) H12.4.1~H13 3.31.	連結損益計算書 特別損失 環境整備対策費 個別損益計算書 特別損失 環境整備対策費 注記：環境整備費：クロム鉱さい埋立地における鉱さい及び汚染土壌の恒久的無害化処理工事等に要した費用。	224,993千円 70,185千円	395,836千円 71,966千円
4996	クミアイ化学工業(株) H11.11.1~12.10.31.	連結損益計算書 営業外費用 棚卸資産廃棄損 個別損益計算書 営業外費用 棚卸資産廃棄損 注記：無	- 176百万円	109百万円 109百万円
5234	第一セメント(株) H12.4.1~H13 3.31.	連結損益計算書 営業外費用 公害費用配賦金 個別損益計算書 営業外費用 公害費用配賦金 注記：無	33,235千円 24,825千円	28,622千円 1,027,302千円
5706	三井金属鉱業(株) H12.4.1~H13 3.31.	連結損益計算書 特別損失 賠償金及び補償金 個別損益計算書 特別損失 賠償金及び補償金 注記：無	1,069百万円 1,069百万円	1,005百万円 947百万円
5707	東邦亜鉛(株) H12.4.1~H13 3.31.	連結損益計算書 営業外費用 環境対策費用 個別損益計算書 営業外費用 環境対策費用 注記：無	154百万円 154百万円	154百万円 154百万円
5711	三菱マテリアル(株) H12.4.1~H13 3.31.	個別損益計算書 営業外費用 鉱山残務整理費用 特別損失 その他 注記：平成12年度特別損失その他には環境対策費用846百万円を含む。	1,061百万円 2,193百万円	1,078百万円 2,765百万円

図表3. 環境会計の情報を貸借対照表で開示するケース

証券コード	会社名 事業年度	貸借対照表上の会計処理	前会計年度	当会計年度
5352	黒崎播磨(株) H12 4.1~H13 3.31.	連結貸借対照表 固定負債 鉱害補償引当金 注記：無	29,169千円	15,846千円
5706	三井金属鉱業(株) H12 4.1~H13 3.31.	連結貸借対照表 固定負債 金属鉱業等鉱害防止引当金 個別貸借対照表 固定負債 金属鉱業等鉱害防止引当金 注記：無	1,286百万円 159百万円	1,496百万円 163百万円
5707	東邦亜鉛(株) H12 4.1~H13 3.31.	連結貸借対照表 固定負債 金属鉱業等鉱害防止引当金 個別貸借対照表 固定負債 金属鉱業等鉱害防止引当金 注記：無	43百万円 43百万円	46百万円 46百万円
5711	三菱マテリアル(株) H12 4.1~H13 3.31.	連結貸借対照表 固定負債 廃棄物処理費用 注記：無	1,604百万円	1,834百万円
5714	同和鉱業(株) H12 4.1~H13 3.31.	連結貸借対照表 固定負債 金属鉱業等鉱害防止引当金 個別貸借対照表 固定負債 金属鉱業等鉱害防止引当金 注記：特定施設の使用終了後の鉱害防止事業に備えるため金属鉱業等鉱害対策特別措置法の規定による積立金相当額を計上。	293百万円 1百万円	300百万円 1百万円
5715	古河機械金属(株) H12 4.1~H13 3.31.	連結貸借対照表 固定負債 金属鉱業等鉱害防止引当金 個別貸借対照表 固定負債 金属鉱業等鉱害防止引当金 注記：無	143百万円 143百万円	81百万円 81百万円
3861	王子製紙(株) H12 4.1~H13 3.31.	個別貸借対照表 資本の部 その他の剰余金 任意積立金 計画造林準備金 再生資源利用促進準備金 注記：無	135百万円 261百万円	109百万円 85百万円
5401	新日本製鐵(株) H12 4.1~H13 3.31.	個別貸借対照表 資本の部 その他の剰余金 任意積立金 再生資源利用促進準備金 注記：無	1,043百万円	-

ニエンスストア事業の持株会社 IYG HOLDING COMPANY (米国デラウェア州) とその傘下、7-Eleven, Inc (米国テキサス州) の事業についてである⁹⁾。当社の財務諸表上には具体的な環境会計の勘定科目は開示されていないが、連結財務諸表に対する「注記」として、(1)主要な会計方針(環境関連費用)、(2)その他の契約債務および偶発債務(環境関連費用)として次のような開示を行っている。

(1)主要な会計方針(環境関連費用)

主な会計方針の「注記」には、①費用処理、②資産処理、③負債処理、そして④修復に発生する費用が記述され、さらにその具体的処理が、(2)その他の契約債務および偶発債務に説明されている。まず①では、営業活動の結果生じた原状維持に係わる費用で、将来にわたって便益を受けることが期待できない環境関連費用は支出時の費用として処理する。②は、環境に関連する資産の残存耐用年数を延長し、将来の環境汚染を防ぐための支出は資産計上処理する。実際には、クリーンア

ップ費用の和解契約締結で行われている。③は、環境関連の債務で発生の可能性が高くかつ金額を合理的に見積もることができるかと判断した場合、施設毎に債務額の見積もり計上を行うが、現在価値への割引はしない。これは、連結子会社7-Eleven, Inc.の汚染施設復旧の処理で行われている。そして、④は、米国のガソリン関連施設修復に発生する環境関連費用についてその会計方針が列挙されている。まず、州政府の信託財産および補償制度に該当するものは補償金を受領できること。また、当該制度に係わる見積もり可能な補償金については受取債権を認識すること。施設の修復が完了している受取債権は現在価値に割引していること。そして、州政府以外の団体からの補償金で見積もり可能なものは受取債権として認識するなどである¹⁰⁾。

(2)その他の契約債務および偶発債務(環境関連費用)
 主要な会計方針で注記された内容の具体的会計処理がここに開示されている。

①連結子会社7-Eleven, Inc.の汚染施設復旧に関する処理

昭和63年12月、7-Eleven, Inc.は、ニュージャージー州の化学製品製造会社を閉鎖した。その際、同州環境局から汚染した当該施設の復旧を要求された。その後、平成11年より15年計画で地下水の監視及び浄化処理を要求された。会計処理は、残存するクリーンアップ費用の見積もり額を現在価値へ割引せずに各年度の金額は、「繰延負債及びその他の負債」へ、残額を「その他の流動負債」へ計上している¹¹⁾。図表4. 参照。

図表4. 連結子会社7-Eleven, Inc.の汚染施設復旧に関する処理

連結貸借対照表	H.11.12.31	H.12.12.31
I 流動負債		
6. その他の流動負債	297百万円	264百万円
II 固定負債		
4. 繰延負債及びその他の負債	449百万円	459百万円
小計	746百万円	723百万円

(出所：財務省印刷局『有価証券報告書総覧（株イトーヨーカ堂）平成13年6月25日、36頁、56頁より作成。)

②クリーンアップ費用の和解契約締結に関する処理

平成4年2月、連結子会社7-Eleven, Inc.と施設の前所有者間で最終和解契約を締結し、前所有

者がクリーンアップ費用のほとんどを支払うことで合意した。会計処理は、各年度の受取額を「その他の資産」へ、残額を「受取債権」へ計上している¹²⁾。図表5. 参照。

図表5. クリーンアップ費用の和解契約締結に関する処理

連結貸借対照表	H.11.12.31	H.12.12.31
I 流動資産		
3. 受取債権	177百万円	161百万円
IV その他の資産		
4. その他	259百万円	275百万円
小計	436百万円	436百万円

(出所：財務省印刷局『有価証券報告書総覧（株イトーヨーカ堂）平成13年6月25日、35頁、56頁より作成。)

③州政府による規制物質放出に関する処理

連結子会社 7-Eleven, Inc. は、州政府によって規制されている放出物質に対し、現在営業中又は閉店済みのガソリンストア敷地の復旧に関し、予測される将来費用と州政府から支払われる補償金の見積もりを計上した。これらの見積もりは、ガソリンストアの敷地に関する過去の経緯や使用年

数、設置地域、環境評価、復旧請負業者の経験などを考慮した上での数値である。当社は、復旧費のほとんどが4年～5年以内に発生すると予測している。会計処理は、各年度の見積額は「繰延負債及びその他の負債」へ、残額を「その他の流動負債」へ計上している¹³⁾。図表6. 参照。

図表6. 州政府による規制物質放出に関する処理

連結貸借対照表	H.11.12.31	H.12.12.31
I 流動負債		
6. その他の流動負債	1,753百万円	1,905百万円
II 固定負債		
4. 繰延負債及びその他の負債	1,672百万円	1,228百万円
小計	3,425百万円	3,133百万円

(出所：財務省印刷局『有価証券報告書総覧 (株)イトーヨーカ堂』平成13年6月25日、36頁、56頁より作成。)

④州政府補償金制度による復旧補償金受け取りに関する処理

連結子会社 7-Eleven, Inc. は、州政府補償金制度のもと、過去に支払った復旧費の一部及び将来

の復旧費の一部について補償金を受領できる権利がある。会計処理は、各年度の受取額を「その他の資産」へ、残額を「受取債権」へ計上している¹⁴⁾。図表7. 参照。

図表7. 州政府補償金制度による復旧補償金受け取りに関する処理

連結貸借対照表	H.11.12.31	H.12.12.31
I 流動資産		
3. 受取債権	1,049百万円	838百万円
IV その他の資産		
4. その他	4,354百万円	4,934百万円
小計	5,403百万円	5,772百万円

(出所：財務省印刷局『有価証券報告書総覧 (株)イトーヨーカ堂』平成13年6月25日、36頁、56頁より作成。)

この他、カリフォルニア州政府補償金制度が法改正によって拡大延長されたことによる純受取債権が平成12年12月31日現在で約1,434百万円増加したこと。また補償金の見積もりについては当社が各州の財源状況、収益源泉、補償金請求残高、復旧活動状況及び支払い要求の審査方法などを考慮していることが開示されている¹⁵⁾。

このIV.では、わが国の有価証券報告書における開示例を検討した。これらから今後の改善点を提起しておく。第1に「有価証券報告書」の目次欄には環境関連に関する項目を新設すべきである。これは読者が大部の報告書から環境に関する情報を容易に検索できる方法であり、これによって企業の環境問題への対応が一瞥できる。また、

従来からの公害問題の会計処理とは明瞭に区分表示することが必要である。第2に「注記」での説明を具体的詳細にすること。図表2.の昭和電工㈱では特別損失として有機水銀中毒補償金を計上しているが、これがどんな理由からか一部読者には不明かもしれない。周知のごとくこれは、「新潟水俣病問題」の解決金であるが、過去を知らない者に対しては「注記」で、その経緯を説明するくらいの責任は果たすべきである。三井金属鉱業㈱のイタイイタイ病、日本化学工業㈱の六価クロム汚染問題等も同様である。第3に企業の環境に対するネガティブ情報は可能な限り開示すること。イトーヨーカ堂の開示内容は、米国会計基準を採用しているためこうした環境修復負債といったネガティブな情報であっても開示し、過去の経緯にまで遡って読者への理解を求めている。こうした開示システムをわが国の企業会計にも早急に確立することが喫緊の課題である。

V. おわりに

有価証券報告書における環境会計の情報開示について検証した。本稿のまとめと今後の問題点を指摘しておく。伝統的財務会計の領域における環境会計の情報開示は、資産・負債アプローチをもとに開示されており、その基本概念である環境コストや環境負債は、UNCTAD等でモデルとして公開されている。実証的には、わが国の製造業数社と米国会計基準に基づいたイトーヨーカ堂の『有価証券報告書総覧』から開示例を挙げることができた。同社は、環境関連支出について汚染施設復旧費やクリーンアップ費用の和解による受取債権等を環境負債や環境資産として処理し、年度ごとの金額を連結貸借対照表に注記によって詳細に説明していることが分かった。

ただ、当社は環境・社会活動報告の一環として

「サステナビリティ報告書」をインターネット上で開示している¹⁶⁾。実は、この報告書にも環境会計という項目があり、そこにおいて「持続的な取り組みに役立つ「環境会計」の情報を開示している。例えば、建物の環境配慮（生ごみ保管室の臭気対策、騒音対策等）や省エネ設備（基本照明の安定期取り替え等）である。これらは当社が明確に環境負荷削減の取り組みとして費用対効果を把握できる項目で集計開示している。もちろんこうした情報は、非貨幣的情報（物量基準）である。問題は、こうした環境情報とここで検証してきた『有価証券報告書総覧』の環境関連情報とを、どのように考えればよいのか、我々読者への示唆はほとんど確認できない。

今後の課題は、この点についてである。すなわち財務報告書上の環境会計情報と環境報告書との関係はどうあるべきなのかである。筆者は、当社への提言としてこのネット上の「サステナビリティ報告書」のホームページにも『有価証券報告書総覧』に環境関連の支出情報が開示されている旨を掲載すべきではないかと考える。最近では貨幣数値の環境会計情報と物量的環境情報の統合的研究も精力的に行われている¹⁷⁾。財務報告書と環境報告書との関係については、例えば、環境会計は、1つの情報開示媒体のみで完結するものではなく、これらすべての媒体において適切な情報が開示されることで、環境会計全体の有用性が高まるという見方もある¹⁸⁾。また、企業が独自の価値観で作成している環境報告書を更に充実させて、物理的情報はもちろん貨幣情報もその中に開示すべきであるという見解もある¹⁹⁾。現在のわが国における環境会計の進捗状況を考慮すれば、前者が現実的視点であり、将来的には後者の立場へ変遷していくものと推測できる。

〔注〕

- 1) International Accounting Standards Committee, *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements* (IASB, 1989), para.49. 黒川保美編「総解説国際会計基準企業会計が変わる」日本経済新聞社、30頁。
- 2) この伝統的会計情報と環境会計そして非財務的環境情報への広がりについては、阪智香著『環境会計論』東京経済情報出版、2001年、53～55頁を参考。
- 3) 阪智香、同書、53～55頁を参照。
- 4) 日本公認会計士協会、経営研究調査会研究報告第11号、「財務会計の枠組み内での環境会計」をめぐる国際的研究動向とわが国における課題—環境コストおよび環境負債の会計処理と開示—平成13年5月14日、9～14頁、参照。
- 5) 阪智香、上掲書、94～98頁。
- 6) AICPA, Proposed Statement of Position 96-1 (Environmental Remediation Liabilities) が、包括的ガイドラインを提供。
- 7) 阪智香、上掲書、114～115頁。
- 8) 図表2、図表3は、久持の研究調査から主な製造業を抽出し、筆者が各企業の有価証券報告書をもとに作成したものである。久持英司「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』、早稲田大学商学研究科、74号、1998年5月、129～132頁、参照。
- 9) 平成12年3月、㈱イトーヨーカ堂及びセブン-イレブン・ジャパンはIYG HOLDING COMPANYへの増資を執行、これによりIYGは7-Eleven, Incへの出資比率が65.1%から72.7%に増加した。増資額は540百万米ドル、22,736,842株。(平成12年5月に実施された5株を1株とする株式併合調整後引き受け)
- 10) 財務省印刷局「有価証券報告書総覧 株式会社イトーヨーカ堂」平成13年6月25日、56頁。
- 11) 同書、56頁。図表4、～図表7は、筆者が「有価証券報告書総覧総覧 株式会社イトーヨーカ堂」の注記11、その他の契約債務および偶発債務をもとに連結貸借対照表上の数値に作成しなおしたものである。
- 12) 同上、56頁。
- 13) 同上、56頁。
- 14) 同上、56頁。
- 15) 同上、56～57頁。
- 16) ㈱イトーヨーカ堂、「Sustainability Report 2001」29～30頁を参照。「サステナビリティ報告書」<http://www.itoyokado.iyg.co.jp/iy/eco/index.htm>
- 17) 統合的環境会計の基本構造については、宮崎修行「統合的環境会計論」創成社、2001年11月、621～643頁を参考。
- 18) 阪智香、上掲書、57頁、177～179頁。
- 19) 國部克彦「1. 環境会計の本質とその社会経済的意義」『〈地域科学〉まちづくり資料シリーズ30 環境会計』地域科学研究会、2000年9月、9頁。

〔参考文献〕

- 株式会社イトーヨーカ堂、環境開発プロジェクト事務局、
『Sustainability Report 2001より良い生活、環境、社会を未来の世代に引き継ぐためのイトーヨーカドー企業活動報告(サステナビリティ報告書)』2001年6月。
- 河野正男『環境会計 理論と実践』中央経済社、2001年12月。
— 『生態会計論』森山書店、1998年。
- 環境省「環境会計ガイドブックⅡ～経営管理への更なる活用に向けた内部機能の検討」平成13年3月。
- 國部克彦「1. 環境会計の本質とその社会経済的意義」『〈地域科学〉まちづくり資料シリーズ30 環境会計』地域科学研究会、2000年9月。
- 財務省印刷局「有価証券報告書総覧 株式会社イトーヨーカ堂」平成13年6月25日。
- 阪智香『環境会計論』東京経済情報出版、2001年6月。
- 日本公認会計士協会、経営研究調査会研究報告第11号、「財務会計の枠組み内での環境会計」をめぐる国際的研究動向とわが国における課題—環境コストおよび環境負債の会計処理と開示—平成13年5月14日。
— 経営研究調査会研究報告第13号、「環境報告書保証業務指針(試案)」中間報告、平成13年7月16日。
- 久持英司「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』、早稲田大学商学研究科、74号1998年、5月。
- 宮崎修行「統合的環境会計論」創成社、2001年11月。
- American Institute of Certified Public Accountants [AICPA], "Proposed Statement of Position 96-1 Environmental Remediation liabilities," (1996). New York: Environmental Accounting Task Force, Accounting Standards Division, AICPA, exposure draft.
- Association of Chartered Certified Accountants [ACCA], "Environmental Expenditure in Corporate Reports and Accounts" (1999)
- Canadian Institute of Chartered Accounting [CICA], *Environmental Costs and Liabilities: Accounting and Financial Reporting Issues*, (Research Report) 1993. 平松一夫・阪(谷口)智香訳『環境会計—環境コストと環境負債』東京経済情報出版、1995年。
- Financial Accounting Standards Board Emerging Issues Task Force (FASB EITF) (1990) *Issue 90-8: Capitalization of Costs to Treat Environmental Contamination*. Norwalk: FASB.
- Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting: [ISAR], ISAR's "Guidance Manual Accounting and Financial Reporting for Environmental Cost and Liabilities" United Nations Conference on Trade and Development [UNCTAD], (2001) (http://www.unctad.org/en/subsites/ditef/3_edev/3_isarm.htm)
- Ito-yokado Co, Ltd, "Annual Report 2001"
- Stefan Schaltegger and Roger Burritt "Contemporary Environmental Accounting" Greenleaf Publishing 2000.
- United Nations Conference on Trade and Development [UNCTAD], "International Accounting & Reporting Issues—the 1998 Review", (UN 1999).