

環境回復負債および費用の予測計上と開示

—AICPA ステイトメント・オブ・ポジションによって—

加藤 盛 弘
(同志社大学商学部教授)

はじめに

今日ほど環境問題に深い関心が払われている時代はないかもしれない。環境問題を無視して企業が経営活動を展開することは、もはやほとんどあり得ないし、不可能でさえある。多くの企業が環境問題に対して細心の注意を払い、多くの費用を費やしているといえよう。企業の財務諸表において、環境保護への取り組みが開示されるのも見られるところである。

しかし、わが国においては環境保護に対する予測債務または費用項目（すでに支出された費用ではなしに、たとえば環境回復引当金のような将来の予測費用項目）が、財務諸表において認識・計上されることは皆無に近い¹。それは日本の財務諸表規則や税法等の規定の状況からして、将来予測をとまなう偶発損失性の引当金を計上することがきわめて難しいし、また税務上のメリットがないことがおそらく最大の理由であろう。いずれにしても、日本では環境回復債務（費用）の予測計上のような実務は、まだないといってよい。

しかしアメリカにおいては Form 10-K において、環境法にもとづいて提訴されている、あるいはその恐れのある環境回復問題についての説明（開示）が、“Commitment and contingency” 項目のもとに、なされているし、その訴訟の状況によっては、財務諸表において、環境回復負債および費用として認識・計上されている²。このような日米における環境回復負債・費用（環境回復引当金）の認識実務についての違いは、一つには日米の環境法や訴訟の状況の違いに、大きな理由があるのであろうが、より直接的には、会計基準の設定状況にその理由があるように思われる。アメリカではすでに、一定の条件を備える偶発損失にかかわる負債の計上は、FASB ステイトメント第5号「偶発事象の会計」（1975年）によって基準化されている。その基準を適用して訴訟その他の偶発事象の負債・損失が計上されてきた。その第5号を環境法等の規則に基づく環境回復負債に適用するための会計指針が、1996年にアメリカ公認会計士協会（AICPA）によって、“Statement of Position 96-1, Environmental Remediation Liabilities” として公表された。本稿はその内容を考察し、その会計上の意味を問おうとするものである。

I ステイトメント・オブ・ポジション (SOP) の位置と SOP 96-1 の適用範囲

1. SOP の GAAP としての位置

Statement of Position (SOP と略称) 96-1, *Environmental Remediation Liabilities* が 1996 年にアメリカ公認会計士協会会計基準執行委員会 (Accounting Standards Executive Committee=AcSEC と略称される) によって発行された。AcSEC はアメリカ公認会計士協会の財務会計および報告領域に関する上級専門委員会であり、SOP はその AcSEC の 15 人の委員のうちの 3 分の 2 以上の賛成を得て、かつ一般に認められた会計原則 (GAAP) 設定機関である財務会計基準審議会 (FASB) の 7 人のメンバー中 5 人以上の承認を得て発行される文書である³。したがってそれは FASB が設定する GAAP 階層のカテゴリー b に入る一般に認められた会計原則の源泉⁴であり、AICPA のメンバーは SOP を会計原則として尊重しなければならない。つまり、一般に認められた会計原則と同等の位置を占めるのである。

2. SOP 96-1 の発行の背景と適用範囲

SOP 96-1 が検討・発行された背景には、公害規制や環境回復問題が、企業活動の展開にとってきわめて大きな問題になっていることがあるのは明らかである。AICPA は 1993 年 1 月に環境問題円卓会議を開催した。その会議の目的は以下の諸点にあったという。

- ① 一般に認められた会計原則および監査基準を、環境にかかわる問題の財務諸表での表明に適用するうえでの、実務的問題を調査すること。
- ② 権威ある会計および監査指針 (ガイダンス) の必要性を重視する環境問題を確認すること。
- ③ 現行の会計基準および監査基準を環境関連問題に適用する指針を開発する出発点を作ること。(SOP 96-1, Preface, Background. 以下、本 SOP からの引用は、パラグラフ等を直接カッコ内に示す)

上記のような目的のもとに検討を重ねて、円卓会議は以下の結論に達したという。

- ① 会計指針は、とりわけ、過去の活動からもたらされる環境関連問題を改善するための企業の債務に焦点をあてて、環境関連負債を認識および測定するために必要とされる。
- ② 財務諸表の作成者および独立監査人は、環境問題にかかわる重要な連邦法、完全な負債 (strict liability) の概念、および回復コストに適用される連帯負債について、もっと十分な知識を持つておくべきである。

このような会議の結論を受けて、SOP 96-1 は、①環境回復負債の認識・測定のガイダンスの作成と、そのガイダンスの必要性と意味を理解するうえで不可欠となる、②環境回復にかか

わる規則（主として連邦法）についての理解を深めるための考察，を提示したのである。

SOP は、もとより AICPA の会計基準ステイトメントであるから、①の認識・測定ガイダンス部分が、本来のステイトメント部分であり、それが会計士協会のメンバーにとって強制される基本部分である。その意味で②の環境法についての考察部分は、強制的・権威的な部分ではない。それは①の認識・測定ガイダンスの特性と内容の理解を深め、そのガイダンスの実施を進めるにあたって、SOP によってとりつけられた部分であるという。

また、この SOP 96-1 は、環境法または類似する規則によって生ずる、企業の過去の活動に起因する環境回復義務に適用される会計指針であって、経営者の判断で任意に実施される環境回復についての負債、当期の事業活動から生ずる公害規制費用（コスト）、あるいは将来の用地回復費用（コスト）は、本 SOP の対象外になる（Preface, Purpose of this Statement of Position）。

II SOP 96-1 による環境法の検討

1. 環境法による責任当事者の義務

(1) 環境法の2つの種類と負債の性質

SOP 96-1 は第1部（第1章から第4章）と第2部（第5章から第7章）から構成されており、第1部は上述の②の部分にあたる環境法（主に、環境回復および環境汚染規制を義務づける連邦法）について考察し、第2部は上述の①にあたる環境回復負債の認識・測定・開示のガイダンスの提示にあてられている。そこでまず、第1部の環境法についての考察から、その内容をみてゆこう。

連邦議会および州政府は、1970年代はじめから環境保護を目的とする法の成立に多くの注意を払い始め、この20年間での環境法・規則の爆発的な増加が、あらゆる企業の取引態様に影響を与えており（pars. 1.1-1.2）、企業はそのことを考慮せざるを得なくなっているという。このことから SOP 96-1 は環境法を第1部の考察対象としたものと考えられる。

環境法には2つの種類のもが存在する。第一は過去の行為によって生じた環境汚染の回復を義務づける法律・規則であり、第二は汚染の規制および防止を義務づける法律・規則である（par. 1.4）。ここでは環境法はその両者を含むものとして用いられ、本 SOP は主としてその連邦法による規定を扱っている。

第一の環境法、すなわち、環境回復を義務づける法律の主なもの、Comprehensive Environmental Response, Compensation and Liability Act of 1980 (CERCLA), Superfund Amendments Reauthorization Act of 1986 (SARA), Resource Conservation and Recovery Act of 1976 (RCRA) の改善行為 (correction action) 規定からなる。これらは一緒にして“Superfund”と呼ばれる。この Superfund の幅広い義務規定のもとにおいて、アメリカ合衆国の環境保護局 (US Environ-

mental Protection Agency=EPA) が、責任のある当事者に用地の回復を命じたり、あるいは Superfund の資金を用いて回復を行い、その費用および追加損失の回収を責任当事者に求めることができるものとされている (par. 1.5)。つまり、EPA は Superfund によって責任のある企業に汚染用地の回復を義務づけ、回復を命ずることができるのである。

第二の性質の環境法は汚染を規制または防止しようとする環境法であり、その主要なものには、RCRA の汚染規制規定、Clean Water Act, Clean Air Act, Emergency Planning and Community -Right-to-Know Act (EPCRA), Pollution Prevention Act of 1990 などがある (par. 1.6)。

SOP 96-1 は Superfund に明示的に、または黙示的に示されているように、環境法には2つの法概念が組み込まれていることを確認しておくことが必要だという。すなわち、完全な負債 (strict liability) と連帯負債の概念である。前者は CERCLA のように、過失の如何にかかわらず、責任のある当事者に負債を課するというものである。すなわち廃棄物を是認された施設において処分した廃棄物発生者も、その時点でのあらゆる要件を満たす“正当な注意”を払ったとしても、責任を負うということである。また後者の概念は、負債が連帯負債である場合には、責任を負っていると思われるいかなる当事者 (responsible party) も、その関連する全費用に対して責任を負うということである。すなわち、ある用地での全廃棄物量の僅かな部分に対して責任を持つにすぎない廃棄物発生者も、その用地を回復するための全費用に対して負債を負う可能性を持つということである (par. 1.7)。

このように環境法は環境汚染の責任を持つ当事者に回復義務を課するとともに、きわめて厳しい性質の負債 (偶発負債) を課している。

(2) 環境回復法の適用対象と責任当事者

Superfund と呼ばれる環境回復についての主な連邦規定についてはさきに述べたが、合衆国環境保護局 (EPA) はその Superfund を操業中の用地の回復に対して適用できるし、また廃棄された施設、稼動していない施設、あるいは破産した所有者の施設に対しても、それらの浄化のために適用できる。また、RCRA の規定は、現在操業中の、あるいは最近閉鎖した、危険廃棄物の処理・保存・処分施設に対しても適用できる (par. 2.1)。つまり、環境回復法は危険廃棄物によって汚染された用地および施設の回復・浄化に対して適用されるというわけである。

Superfund が負債を課する責任当事者 (responsible party) および潜在的責任当事者 (potentially responsible party=PRP) は以下の4つのクラスからなる。

- a. 危険物質が処分または廃棄された用地の現在の所有者または運用者
- b. 危険物質が処分された当時の用地の所有者または運用者
- c. 当該用地で発見された危険物質の“処分を手配した”当事者
- d. 処理または処分のために用地を選択し、当該用地に危険物質を搬入した当事者

これらの当事者の負債は、さきに指摘したように、当事者が不注意であったか否かにかかわ

らず課される完全負債であるし、また連帯負債であるかもしれない。すなわち、他の債務者が支払わない場合、あるいは支払い能力がない場合、自己の責任持分をこえて用地回復の全費用に対して潜在的責任を課されるものである (par. 2.7)。さらに、危険物質を用地に廃棄 (処分) した責任当事者および PRP は、CERCLA の制定以前の廃棄に遡って、その回復費用に対する負債を負う (par. 2.3) ものとされる。このように厳しい内容となっている。

一方、Superfund は、このような完全負債、連帯負債、および遡及負債の潜在的に過酷な影響を緩和するために、ある責任当事者が他の責任当事者に回復費用を負担させたり、あるいは回復に費やされた資金を回収する訴えを起こすことを認めている (par. 2.9)。

環境保護局 (EPA) は緊急の場合には、Superfund によって責任当事者に応答行為 (response action=除去, 改善, 防止等の行為) をとらせる有力な手段 (権限) をもっている。すなわち、EPA は、“施設からの [危険物質の] 現実の放出または放出の恐れによって、大衆の健康または福祉に差し迫った大きな危険” が存在する用地では、責任当事者に応答行為をとらせる一方的管理命令 (unilateral administrative order) を発する権限を持っている。EPA は応答者がそれに応えない場合には、1日\$25,000の罰金を科することができるし、また、EPA が自ら応答行為 (除去, 防止行為) を行う場合には、損害賠償および罰金としてその費用の4倍までを責任当事者から回収する (取り戻す) ことができる。したがって、EPA の命令に従わないことは大きな危険を冒すことになるわけである (par. 2.10)。

つまり、環境を汚染した責任当事者は Superfund によって、環境回復に対する完全負債、連帯債務といったきびしい内容の負債を課されるし、また、「差し迫った大きな危険」に対しては、きわめてきびしい一方的な管理命令が下される。このように責任当事者たる企業は、環境法のもとで課される汚染用地の回復、および緊急の除去・防止の義務を果たさざるを得ないようにされているといえよう。

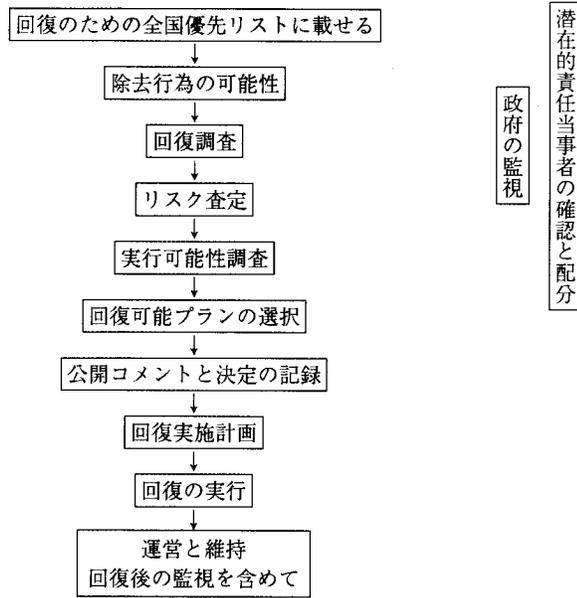
2. 環境回復法による回復過程

(1) 回復プランの形成と実施

つぎに Superfund の回復過程を検討しよう。Superfund の典型的な回復プランは図1のような順序をとる。

まず、Superfund による回復行為をとるべき用地の確認がなされる。EPA は1981年に CERCLA の第103条 (C) 項にしたがって、会社が提出した危険物質処分場所を示す報告書にもとづいて、詳しく調査すべき3万以上の用地を確認した。この情報によって、CERCLIS データベースの基礎が形成された (par. 2.13)。そのデータベースにある用地のなかから一定の調査および評価方式に基づいて、回復行為をとるべき用地のリスト (National Priorities List=NPL) が作成される (par. 2.14)。

そのリストにあがった用地のうち、差し迫った大きな危険のゆえに、緊急の対応をとる必要



(par. 2.12)

図1 典型的な Superfund 回復プロセスの順序

のあるものについては、EPA による除去行為がなされるか、潜在的責任当事者（PRPs）への除去命令が出される（par. 2.15）。

つぎに回復調査は、用地の危険物質の性質・範囲を正確に把握し、用地がもたらす潜在的リスクを査定し、汚染にさらされた道筋を明らかにするためのものであり、通常、環境技師によって遂行される包括的研究である（par. 2.16）。このような回復調査のうえに、リスク査定、実行可能性の調査（回復案の検討）を経て、用地回復のための実行プランが決定されるのである。

回復実行プランに含まれる回復プログラムの選択にあたっては、EPA は当該用地に、どのような浄化基準を適用するかを決めなければならない。それはまた、適用可能なあるいは適合的で妥当な要件（applicable or relevant and requirements）として知られるその他の環境要件を達成しなければならない（par. 2.21）、している。

そのようにして決められた回復実行プランは、関係当事者にも利用可能な公開コメントに付される。そして受領したコメントを検討した後、EPA は必要ならばそのプランを修正して、決定の公記録（record of decision=ROD）を発行するのである（par. 2.22）。

その ROD の発行に続いて、用地回復の設計明細書の作成を含む具体的な計画（立案）段階に入る（par. 2.24）。さらにその回復計画に基づいて実際の工事の遂行が要求される。

用地回復行為の完了後には、その回復が有効であり、運営が適正になされているかを監視する諸行為がなされなければならない（par. 2.27）、という。

つまり、このような回復プランの作成・実行というプロセスを経て、責任当事者の回復の義

務づけ、その履行が強制されて行くということである。

(2) 潜在的責任当事者の確認と配分

図1で示される PRP の確認、および PRP 間でのコストの配分は、Superfund の回復過程のなかで進行する過程である。PRP の確認は回復プランを実行すべき責任を負う者、あるいはまた回復のための資金拠出の責任を負うべき当事者であることの確認である。

企業の Superfund への潜在的かかわりは、CERCLIS データベースでの優先リスト、あるいは同様の州の優先リストのような政府サイトで初めて知るかもしれない。しかし、企業が PRP であるかもしれないことによる Superfund への全面的なかわりは、EPA による告知によって通常始まるという。

EPA は企業への告知を以下のようないくつかの方法で行う。

- a. PRPs への告知文書の発行：これはその PRP が Superfund 関係行為を行ったことについての EPA による正式告知である。
- b. 特別告知文書の発行：これは政府がその用地で作業を始める意志を持つこと、あるいは規定された期間内に PRPs が応答行為 (response actions) をとらなければ、そのことを強制する一方的管理命令を出すことを表明する文書である。
- c. 対象となるすべての PRPs に対して出される、あるいは用地での可能な行為を検討するための会議への呼び出し状。(par. 2.30)

EPA は理論的にはすべての PRPs を確認して、その各人に告知文書または会議への呼び出し状を送るべきであるが、その時点までの証拠では、すべての PRPs を確認できないかもしれない。その場合、責任のある当事者を見つけだし、費用回収または資金拠出を求める訴訟を起こす権利は、確認された (identified) PRPs に残される (par. 2.31)。

ひとたび告知がなされると、PRPs は政府との交渉を組織したり、また PRPs 間で費用分割の予備的な交渉を行ったりする。その結果、究極的には以下の3つのいずれかの結果が生ずるという。

- a. 当事者間の交渉による解決：当事者および EPA は、誰が用地を浄化し、費用配分をどのようにするかに同意する。
- b. 一方的管理命令：「差し迫った大きな危険」が存在するときには、EPA は潜在的責任当事者に用地を浄化することを強要する一方的管理命令を出す。
- c. CERCLA 第 107 条：EPA が用地を回復し、第 107 条にしたがって、その費用を PRPs から回収する。PRPs がその求めに応じない場合には、EPA は裁判によって弁済を求める (par. 2.35)。

また、回復に参加する PRP は参加しない PRPs をを見つけだし、費用回収の訴訟を起こすことができる。

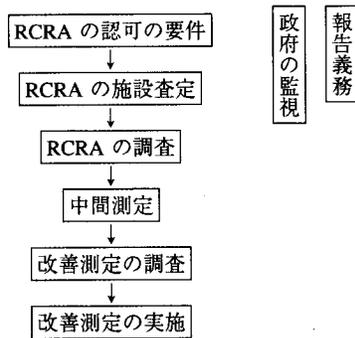
(3) 資源保護および回復法による回復規定

1976年のRCRAの汚染管理規定は、危険廃棄物について発生から処分までの包括的管理規定を定めている。そのRCRAの「固形危険廃棄物についての1984年修正」（ここでの固形廃棄物には液体ガスも含まれる）は、危険廃棄物「処理・貯蔵・処分施設」(treatment, storage or disposal facilities=TSDFs)での危険廃棄物または危険廃棄物構成要素の放出にかかわる環境回復負債に対する所有者-運用者の責任を増大させた。修正RCRAは、その施設を運営し続けることを意図しているか、閉鎖を考えているかにかかわらず、かかる放出の改善を施設に義務づけている。Superfundとは別のこのRCRA改善行為規定 (corrective action provisions) は、RCRAの認可のもとで操業している施設に対してのみ適用される (par. 2.42)。そのRCRAの改善行為プロセスは図2のように示される。

SOP 96-1はこのプロセスの各段階の内容について、それぞれ説明を加えている。ここではそれについては省略する。

さらに、SOP 96-1は第3章において、環境法の第二の種類（第一はさきに考察した環境回復法）である汚染管理および防止法について、「資源保護および回復法」(RCRA)（危険廃棄物の発生から最終処分までの包括的な連邦規制）、「大気浄化法」(The Clean Air Act)、「水質浄化法」(The Clean Water Act)（水質汚染源についての包括的な連邦規制）を対象にその内容を考察している。また第4章においては、その他の環境法として、「緊急プランおよび地域共同体の知る権利法」(Emergency Planning and Community Right-to-Know) および毒性物質管理法 (Toxic Substances Control Act) について、その内容を考察している。

このような環境法についての考察の意味は、企業が環境汚染規制および環境保護・回復の義務を法的に課され、環境回復（とりわけSuperfundによる用地回復）のための義務をきびしく課され、またその債務の履行が強制されることを明らかにすることであろう。そのことは環境汚染企業が環境法のもとで、環境回復・保護に対する偶発債務を法的に負わされていることを明らかにすることになる。



(par. 2.44)

図2 RCRA改善行為プロセスの順序

このような法律規定そのものは先にも指摘したように、本来、会計の対象ではないし、SOP 96-1の対象でもない。そのような法規定のもとで企業がおわされる責任（環境回復負債）を、会計上どのように認識し、開示するか会計指針の設定が、本 SOP の中心課題となっているのである。

Ⅲ SOP 96-1 による環境回復負債計上・開示に関する会計指針の設定

1. 環境回復負債の認識

SOP 96-1 は第2部（第5～7章）において、環境回復の会計指針についての検討を行っている。その検討にあたって、その指針の適用対象は第1部において考察してきたような環境法に基づいて義務づけられる回復行為にかかわる負債であって、そのような法律と離れて経営者の判断によってなされる環境回復行為に対する負債は、対象ではないとしている。なお、発効は1996年12月15日後に始まる会計年度からである。

(1) 全体的アプローチ

SOP 96-1 はこの指針を、FASB ステイトメント第5号「偶発事象の会計」を環境法にもとづく環境回復負債に具体的に適用するための指針と位置づけている。したがって、本 SOP の対象外とされる「経営者の判断による環境回復行為に対する負債」は、SFAS 第5号の要件をみたまらば、第5号を根拠として計上されることになる。

SFAS 第5号は、(a) 資産が減損したかまたは負債が発生した可能性が高い (probable) 場合にして、(b) その損失金額を合理的に見積もることができる (can be reasonably estimated) 場合には、負債の計上を義務づけている。したがって、この2つの要件の、環境回復行為とかかわっての検討が問題になる。

その環境回復負債は、一般に、ある個別の事象によって識別可能になるのではないし、また、ある特定の時点において決定可能な定まった負債金額であるわけでもない。むしろ、負債をかたちづくり、決定し、証明するのに助けとなる「連続する事象および活動 (continuum of events and activities) のなかで」環境回復費用に対する負債の存在が決定可能となり、その金額が見積もり可能になる (par. 5.3) としている。

つまり、さきの図1「典型的な Superfund 回復プロセスの順序」に見るような、環境回復行為の連続するプロセスのなかで、SFAS 第5号の2つの要件である発生の可能性および金額の合理的見積り可能性が識別可能になる、という基本的な立場を本 SOP はとっているものと考えられる。

(2) 負債の発生可能性

SFAS 第5号の「発生の可能性が高い」という規準を環境回復負債に適用すると、それはつぎの2つの要件がみたされることである、とされる。

(a) 訴訟が開始されているか、賠償要求または賦課 (assessment) が明言されているか、あるいはそれらが開始される可能性が高いこと。換言すれば過去の事象によって、その実体の回復過程への参加責任が明言されているか、明言される可能性が高いことである。

(b) 訴訟、賠償要求または賦課の結果が不利である可能性が高いこと。換言すれば、回復過程への参加責任を持たされる可能性が高いことである (par. 5.5)

環境法または規則との関連が全面に出されている。

(3) 負債金額の合理的見積可能性

環境回復負債の見積には、どの時点においても多くの問題が存在する。その仮定の早期の段階では多様な不確実な要素のゆえに、費用の見積は困難である。そのため初期の段階での見積は、後に大きく修正する必要が生ずる。回復費用の見積にとっての不可欠な要素として、つぎのようなものがあるとしている。

(a) 用地における危険物質の程度とタイプ

(b) 回復に使用できる技術の範囲 (限界)

(c) どの程度までの回復とするかの規準の発展

(d) 他の潜在的責任当事者 (PRPs) の数と財政状態、および回復に対する彼らの責任の程度。(par. 5.7)

つまり、費用の見積には多くの不確実な要素が存在するので、回復過程の進行のなかで、それぞれの要素の見積が可能になるのに応じて、初期の見積を修正して行く (見積はある一定の時点で、決定的なものとしてなされるのではなしに) ということであろう。

FASB ステイトメント第5号の「損失金額の合理的見積可能性」の規準は「損失の幅が合理的に見積もり可能」になるときにみたまされる、と FASB 解釈第14号「損失金額の合理的見積可能」は結論づけたのである。つまり、「幅のある金額」をもって、合理的見積可能との解釈をくださったのである。

本 SOP はそのことをふまえて、環境回復負債の見積の幅は、典型的にはその負債の種々の構成要素 (とくに特定の作業を遂行するコストや、他の PRPs によって支払われなくともそれらに割り当てられる金額など) を結合することによって得られる。それらの構成要素のあるものは、その幅のなかで他の金額よりもよりよい見積額であるかもしれない。また別の要素については最善の見積 (best estimate) がなく、下限をあらわす金額であるかもしれない (par. 5.10)。環境的回復負債はそのような幅を持つ見積金額の結合だというのである。そしてそのような状況であっても、幅をもってにしろ見積可能である限り、財務諸表において認識されるべきだというのである。

しかも回復用地に別の PRPs が含まれる場合には、もっと複雑な状況になる。それは回復関連費用の PRPs 間での割り当ての問題を生じ、割り当てられる割合は回復作業の完成段階まで

解らないかもしれないからである。それでも、負債割合の最小限の見積金額の認識を妨げるものではない、としている (pars. 5.12-5.13)。

(3) 認識の基準点

このように環境回復負債の認識は、複雑で(判断の幅の大きい)幅のある見積をともなつてなされるものであるが、ある程度の根拠を与えるある種の認識の基準点 (bench marks) を設けている。すなわち、「回復作業または回復プロセスのある段階、および PRP に含まれるある段階は、損失が発生した確率および損失を合理的に見積もりうる程度を評価する時に考慮すべき基準点を提供する」(par. 5.15) と。SOP 96-1 は Superfund 回復負債の認識基準点として以下の段階を挙げている (RCRA の類似する改善行為段階も示される)。そして、Superfund 回復負債の見積額は、少なくともそれらの基準点が生ずる都度、評価し直される (evaluate) べきだとしている (par. 5.16)。

(a) PRP としての実体の確認と検証：

告知文書あるいは当該実体が PRP であることを知らせるものの受領は、実体に回復行為をとることを強制する。実体が当該用地と関係していると決まるなら、負債の発生は確実だということになる。負債の全部または一部が合理的に見積もり可能であるならば、その負債は認識されなければならない。

(b) 一方的管理命令の受領：

実体はある用地で応答行為 (response action：除去・防止行為) を行うか、あるいはその応答行為にかかわる費用の4倍の罰金を支払うことを強制する一方的管理命令を受け取るかもしれない。

一方的管理命令によってもたらされる費用の見積は、用地の複雑性や遂行する作業の性質と範囲などの要素によって変わる。しかし、必要不可欠な作業をする費用は、一般にある幅のなかで見積もり可能である。したがって、除去行為費用に対する環境回復負債の認識は、一般にこの時期をこえて遅らされるべきではない。

(c) 回復調査/実行可能性調査 (RI/FS) への PRP としての参加

この段階では当該実体もその他のものも PRP として確認されている。また危険物質の放出あるいはその放出の恐れが環境にもたらす影響についての調査費用を支払うことに、実体は同意しているはずである。さらに、RI/FS の合計費用は、一般に合理的な幅のなかで見積もり可能である。実体は最小限、RI/FS の見積合計費用に対する自己の割合を認識すべきである。RI/FS がさらに進むにつれて、RI/FS の合計費用に対する当該実体の割合についての見積も改善されるであろうし、負債のその他の構成要素についての見積も改善されるであろう。

(d) 実行可能性調査の完了

実行可能性調査が実質的に完了すると、最小限の回復負債および当該実体に配分される割合は、一般に合理的に見積もり可能になる。回復負債の認識はこの時点を超えて遅らせるべきで

はない。

(e) 決定記録 (ROD) の発行

この時点では EPA は優先的回復を明記する決定を出している。通常、当該実体およびその他の PRPs は、回復負債の自己への配分割合についての交渉、訴訟、あるいはその両者を開始するか完了している。したがって、当該実体の見積りは通常、明記された優先的回復および合計回復費用の予備的配分に基づいて、改善可能である。

(f) 回復後の監視を含む運用および維持を通じての改善の立案

用地が回復リストからはずされ、回復後の監視に従うだけになるまでに、さらなる情報が種々の時点で利用可能になろう。実体はこの追加の情報が利用可能になるにつれて、その最終債務の最善の見積りを改善し続け、認識すべきである。

このように本 SOP は連続する回復プロセスのなかで、合理的な見積りを可能にする事象が発生し、認識を助ける情報がより豊富になるとして、それに応じて回復負債の見積りを評価し直す (改善する) べきだというのである。そして連続する過程のなかに認識基準点 (benchmark) をおき、幅のある見積りという抽象性の高い認識に対して、その基準点をもって最小限の認識を支える (合理づける) 根拠を与えていると考えられる。

2. 環境回復負債の測定

(1) 全体的アプローチ

環境回復負債の発生が確実になると、その負債金額を見積もらなければならない。見積りにあたっては以下のものを含めなければならない。

- a. 当該用地の負債についてのその実体への配分割合。
- b. 他の潜在的責任当事者または政府が支払わないであろう負債金額の割合。(par. 6.2)

つまり、企業の環境負債には自己の負担割合のみならず、支払われないであろう他の責任当事者および政府の部分も含められるということである。

(2) 測定において考慮すべき問題

つぎに回復負債の測定にあたって考慮すべき問題は以下の4点であるという。

- (a) 何を測定費用に含めるか。
- (b) 将来の事象あるいは開発の影響は測定にあたって考慮するべきか。
- (c) 別の PRPs の存在によって測定は影響されるのか。
- (d) 潜在的回収によって測定は影響を受けるのか。(par. 6.3)

以下これらの4つの問題について順次考察する。

(a) 含められるべき費用

Superfund による回復プロセスの各段階 (図1) にかかわる費用はすべて含められる (pars. 6.5-6.6)。

(b) 予測される将来の事象あるいは開発の影響

特定の用地の回復には数年を要するかもしれない。その間に法律および利用可能な技術も変化し、費用の見積りに影響がでるかもしれない。しかし、AcSECは、測定は現在の法律・規則にもとづくべきであり、それらの変化は予測しないとしている。また、利用可能な回復技術も、承認された方法（技術）による（新たな方法が承認されるまでは）べきだとしている（pars. 6.9～6.11）。

(c) 潜在的責任当事者間での負債の配分

ある実体（企業）が記録する環境回復負債は、連帯責任のあるものについては、その実体に配分される割合の見積額によるべきである。企業が連帯責任を負う環境負債の割り当て分の見積には、(a) その用地についての PRPs の確認、(b) 他の PRPs が、彼らの連帯責任のある回復負債の割り当て分を支払う可能性の査定、(c) 当該実体（自己）に配分されるであろう負債割合の決定、を必要とする（par. 6.14）。つまり、回復行為に参加しない PRPs（参加に反動的な PRPs や、支払い能力のない PRPs）が負担すべき負債部分についても、参加 PRPs は自分の負担割合に加えて、自己の回復負債額を測定すべきだということである。

(d) 潜在的回復可能性の影響

環境回復に支出された金額の潜在的回収性は、上述の連帯責任のある費用の配分とは区別されるべき別の問題である。潜在的回収額は、保険会社、参加 PRPs 以外の PRPs、政府あるいは第三者基金に対して請求されるかもしれない。環境回復負債金額は、潜在的な回収請求額とは独立に決定されなければならないし、回収資産は回収請求額が確実になったときに認識されるべきである（par. 6.21）、としている。

(3) 回復負債配分のプロセス

つぎに、上述のような問題を考慮したうえで、負債額の PRPs 間への配分がなされるわけである。

SOP 96-1 は、連帯責任のある用地についての回復負債を、財務諸表発行日現在で存在する参加 PRP 当事者間でのみ配分するべきである（par. 6.16）とする。

その PRPs 間への負債の配分には多くの方法が存在しうが、典型的な配分プロセスにおいて考慮すべき主要な要素は以下の4つであるという。

- a. 公正な割合の要素：例えば、数量ベースでの廃棄物量；廃棄物の容積、タイプ、毒性ベースでの量；用地の使用期間の長さ。
- b. PRPs の区別：例えば、用地の所有者、用地の運用者、廃棄物の搬入者、廃棄物の発生者。
- c. 支払の制限：この特徴は PRPs に適用される資金拠出についての法的制限を含む。例えば、CERCLA では自治体の拠出額を、その配分割合の如何にかかわらず合計回復負債の10%を限度とする、としている。

d. 注意の程度；これは用地の選択や運送者の選択にあたって行使された注意の程度をいう。(par. 6.17)

上記の要素を考慮して、負債の配分方法や配分割合が決定されるわけであるが、それは PRPs 間で合意に達することもあれば、そうでないこともある。また使用される配分方法や配分割合は回復プロジェクトの進行につれて変化するかもしれない。あるいはさらに、予備的に配分された負債額を、回復プロジェクトの終わりに再配分するという合意があるかもしれない (par. 6.18)。

そのようないわば変動的な状況にあるとしても企業は、連帯責任のある回復負債についての配分割合を、全回復作業において終局的に使用されるであろう配分方法および配分割合を見積もることによって決定しなければならない。その見積の根拠は以下のいずれかの方法による。

- (a) PRPs 間で合意した配分方法および配分割合（その合意は全回復作業に適用されるものであろうが、あるいは回復プロセスの現段階で発生した費用に適用されるものであろうが）
- (b) 配分のコンサルタントによって決められた配分方法と割合
- (c) EPA によって決められた方法と割合

企業による見積が、これらの主要な根拠による配分方法または割合と異なるときには、その見積は客観的で検証可能な情報にもとづくべきであるとされる (par. 6.19)。

このように連帯責任のある回復負債の配分金額を測定する根拠を、3つの相対的に明確化するものに求め、そのことによって判断の抽象性を補完しているものと考えられる。

3. 環境回復偶発損失の開示

SOP 96-1 は第 7 章において「表示 (display) と開示 (disclosure)」について扱っている。環境回復負債および損失の開示は、SEC の環境事項についての種々の指針に従うとともに、FASB ステートメント第 5 号パラグラフ 9 および 10 の開示についての規定、ならびに SOP 94-6 「ある種の重要なリスクおよび不確実性の開示」にも従わなければならない。

また SOP は、環境回復偶発損失にかかわる不確実性が広く存在し、不確実性の解消とキャッシュ・フローへの影響が、しばしば長い年月にわたって生ずるので、その実体の財務諸表の理解に役立つ環境回復偶発損失事項に関する追加の特別開示を、義務づけはしないが推奨する、としている (par.7.17)。

SOP 96-1 は「認識された損失、損失の回収、合理的に発生可能性の高い損失リスク」および、「発生は確実であるが金額を合理的に見積もれない損失」の 2 つの場合について、それぞれ開示例を示している。紙幅の関係で、前者の場合の開示例を示そう。(par. 7.23)

開示する状況は以下のごとし：

- a. ある実体は、潜在的に多くの結果をもたらすかもしれない環境汚染用地にかかわって

いる。

- b. 発生が確実な、あるいは発生の可能性が合理的に高い、第三者からの回収可能性が存在する。
- c. 当実体は、各構成要素の可能性の幅のなかで、もっとも可能性の高い予想される結果 (outcome) を計上した。
- d. 計上した回復損失、およびそれにかかわるほぼ確実な回収額についての性質を、財務諸表をミスリードさせないために開示する必要がある。
- e. 計上金額を超過する重要な、合理的に発生可能性の高い損失リスクが存在し、かつ、財務諸表にとって重要な見積額の変化が、近いうちに生ずる可能性が合理的に高い。

上記の状況についての開示は以下のようになされる。開示を義務づけられていない情報は、イタリック体で [] 内に示される。

[A 企業は合衆国環境保護局 (EPA) から [合衆国 Sometown にある XYZ 用地に関して], Superfund 法によって潜在的責任当事者 (PRP) であるとの告知をうけた。[その用地はかつて化学肥料事業で使用されていたものである。EPA はまた XYZ について別の 10 の PRPs を確認した。回復調査および実行可能性調査は完了し、その調査結果は EPA に送られた。その調査は実行可能な回復方法の幅を示している。しかし最終的な回復方法については、まだ EPA との間で合意に達していない。PRP グループは XYZ 用地の回復費用についての A 企業の割合を 6% とすることに予備的に合意している。] A 企業は 199×年 12 月 31 日にその用地に関する負債を最善の見積で計上した。[その負債は 1,000 万ドルであり、長期負債に含められている。今後 10 年間にわたって支出がなされるものと予想される。ある PRP がその割り当て分を究極的にまかなえない場合、あるいは EPA がより多くの費用のかかる回復法を主張する場合には、] A 企業は上限 700 万ドルの追加負債を蒙る可能性がある。A 企業の記録された見積負債が近い間に変化するかもしれない可能性は、合理的に高い。

おわりに

これまで考察してきたように、SOP 96-1 の環境回復負債 (費用) の計上は、きわめて大きな見積のうえに成り立っている。汚染用地の回復には法による強制・義務が存在するとしても、どのような技術水準の回復をするのか、回復にどの程度の期間を要するのか、どの程度の金額を要するのか、どのような当事者がどのような割合で負担しあうのか等々、多くの要素が確定していない段階から、その回復過程を構成する諸事象が生起する過程のなかで、環境回復負債 (費用) を見積もり計上しようとするものであり、かつ、当初に計上された見積額を諸事象の進行のなかで見直し、修正しようとするものである。つまり、ある年度に存在する環境負

債（損失）の金額を、その年度に種々の資料に基づいて確定的に認識・測定しようというよりも、当初からそのようなことは不可能なこととし、諸事象が進行し、見積の合理性が増すにしたがって、可能な限りでの見積の幅のなかで認識・計上し、その計上額を回復過程の進行につれて修正する、すなわち、当初認識から回復過程の完了までの連続した認識・計上の流れとして捉えるべきものとしている。

SOP 96-1 はその扱う環境負債を、法によって義務づけられるものに限定する。そして環境回復法の代表的存在としての Superfund 法の回復過程や、公害規制・保護法の代表的存在としての RCRA の回復プロセスまたは除去・改善プロセスを、図 1 あるいは図 2 のように、一連の回復または除去・改善作業の流れとして捉え、描いている。この回復・改善のプロセスと結びつけることによって、環境回復負債・損失の連続的あるいは段階的認識を合理化している。

また、回復負債を構成する各作業段階での、負債構成要素を認識するための合理的見積可能性を支えるものとして、本 SOP は基準点 (benchmarks) を示し、それぞれの要素について、「遅くともこの時点において計上すべし」とする根拠 (基準点) の役割を果たさせている。

また、他の PRPs が存在する状況のもとでの負債金額の測定にあたっては、PRPs 間での費用の配分方法および配分割合の決定を、PRP 間の同意をはじめ 4 つの決定根拠に依拠せしめることによって、合理性を持たせようとしている。

このような「回復過程の順序」、「ベンチマーク」、「決定根拠」は、時には長期間にわたって、または多くの事象あるいは多くの段階のもとでなされる見積に、それだけに大きな幅を持つ見積に、ある種の根拠を与え、負債（損失）金額の「当初の見積、修正、変更」という、環境回復負債（損失）の認識・測定手続に一定の合理性を与えることに機能するものと考えられる。

SOP 96-1 が対象とする環境法によって義務づけられる環境回復負債・損失は、ある企業が PRP として告知され、回復過程に参加すべきことを明言されるにいたって、原因となった過去事象については事実として存在するものの、回復行為についての費用の認識・計上については、大きな不確定要素をとまなう見積と判断に依拠するものである。96-1 はそのような負債・損失会計を合理化するものであり、将来予測会計論理のまさに一例であるといえる。

注

- 1 加藤盛弘，志賀 理「将来予測をとまなう会計項目の計上と判断に関する調査研究」『同志社商学』第 52 巻第 1・2・3 号（2000 年 12 月）。
- 2 同稿，Ⅲ。
- 3 AICPA, Statement of Position 96-1, *Environmental Remediation Liabilities, Note and Foreword*. 以下本ステートメントからの引用は文中に（ ）書きで示す。
- 4 監査基準ステートメント第 69 号 (Statement on Auditing Standards No. 69).