

土壌汚染の会計問題

—修復費用と減損損失・二重計算の回避・減損処理の必然性—

滋賀大学経済学部 会計情報学科

赤塚 尚之

1. はじめに

かつて物価変動という経済環境の変化に直面して物価変動会計が提唱されたように、会計学は時代と環境の変化に即応して発展するといわれる（新井・加古 [2003] 3 頁）。ならば、深刻化する地球環境問題に起因する経済事象への制度対応を、今後早急に取り組むべき検討課題として挙げなければならない。この点については、1993 年にカナダ勅許会計士協会 (CICA) が調査報告書を公表したことを皮切りに種々の機関によって検討されており、最近では環境財務会計 (environmental financial accounting) という用語が当てられることもあるように、にわかに注目を浴びているといってもよい。もっとも、そのような目新しさに幻惑されることがなければ、地球環境問題に起因する経済事象を取り扱ういとなみを指していることに気づくであろう。つまり、環境関連事象 (environmental issues) といえども、経済事象であって貨幣額による測定が可能であれば財務諸表にすんなり収まるのであって、他の経済事象と同様に経済主体が直面している実情を、会計情報をつうじて広く利害関係者に伝達しなければならないはずである。本稿は、そのような事象のひとつである土壌汚染に関連して生ずる会計問題について検討を加えたものである。

なお、土壌汚染とひとことでいっても、汚染の態様やその後とられる修復措置によって、必要となる会計処理はおのずと異なってくる。本稿では、事業の用に供している土地について、想定外の土壌汚染が発覚してただちに修復（浄化）を義務づけられるケースを想定しており、現行制度下では時に土地の「修復」と「減損」という複数の会計処理が同時に行われる。まず、米国の財務会計基準審議会 (FASB) および国際会計基準審議会 (IASB) が公表している基準書等を中心に、土壌汚染の発覚により必要となる会計処理を概観していく。会計処理の詳細もさることながら、ここでつまびらかにしておきたいことは、修復と減損の会計処理を同時に行うに際して生じる「二重計算」の問題であり、より具体的には二重計算という現象とそれを回避するためのしくみである。そして、現行制度をふまえて修復か減損かのいずれか一方に処理を一本化する可能性を模索していくが、そこで鍵となるのは、継続使用を前提とした土地に対する減損会計の適用をいかに解すべきなのかということである。

もっとも、あらかじめ冒頭で申し添えておくが、本稿で現行の枠組みと代替処理とを並べて論じることの意義は、いずれかの方法に相対的な優位性を見出すことではなくて、肯定的に解することもできる土地の減損処理に対して問いを投げかけることにある。

2. 汚染土壌の修復

2.1 修復支出相当額の処理

事業の用に供する土地について調査を実施した結果、土壌汚染が発覚してただちに修復¹を義務づけられればその義務を免れることは難しく²、しかも修復措置が完了するまでに一定期間を要することが見込まれる。当期に発覚した土壌汚染の修復について、FASBの基準書第154号「会計方針の変更および誤謬の修正」やIASBのIAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更、および誤謬」に規定される「会計方針の変更」や「誤謬」に該当すれば過年度修正が実施されるが、過年度の汚染に端を発する会計方針の変更はほぼ生じないとされる（UNCTAD [1999] par. 13）。つまり、重大な誤謬と判定されるケースを除けば、汚染の事実が明るみに出た年度や次年度以降に費用負担を強いられることがほとんどといって差し支えない。

汚染が発覚した事業年度内に修復を目的として財貨または用役を費消すれば資産の流失を伴うが、対価の支払いが完了しなければ一時的に支払義務が生じることもあろう。一方、借方側に目を転ずれば、支出相当額（または支払義務相当額）が費用処理されるか、一定の要件を充足すれば資産化処理される。この借方側の取扱いについて、FASBの緊急問題検討委員会（EITF）が取りまとめたEITF90-8「環境汚染対処費用の資産化」は、費用処理を原則としつつも、回収可能性が担保され、かつ、支出額が次の3つの要件のうちいずれかを充足すれば資産化してもよいとしている（EITF [1990] EITF DISCUSSION）。

1. 保有する資産について、耐用年数の延長、生産性の増加、または安全性・効率性の改善のいずれかをもたらすこと³。
2. 未発生ではあるが資産の将来の操業により生じるおそれのある環境汚染の軽減または抑制に資すること。
3. 売却による処分を予定している資産の売却準備に際して生じたこと。

EITF90-8にはこれら3つの要件を具体的に当てはめた事例が用意されており、表1は、それらの中から土壌汚染に関連する事例を抜き出して整理したものである。なお、EITF90-8の原文で“may be capitalized”と明記されているように、資産化処理はあくまでも容認規定の位置づけであることを見落としてはならない。また、設備投資を促進する観点から資産化処理が推奨されるきらいもあるが、財務指標の数値に与える影響については留意しなければならない。

¹ 本稿では、修復とは、土壌に含まれる有害物質を何らかの方法により取り除き、汚染以前の水準に回復する行為を指している。つまり、以前の水準以上に回復する行為は想定していない。

² もちろん、資産を処分する決定を行わない限り法的義務が生じない場合や、売却によって修復義務が買い手側に転嫁される場合もある。

³ EITF90-8に先駆けて1989年にEITF89-13「アスベスト除去費用の会計」が公表されているが、アスベスト除去費用の資産化について、EITF90-8に用意された事例で言及されている（事案8）。

表1 土壌汚染の修復に関連する支出相当額の費用化・資産化の判定事例

事案1	タンカーからの重油流出	
対処方法	A. 航路と海岸の修復	B. 船体の強化
類型	汚染の除去	既存の資産の改良
要件1	石油会社は航路と海岸を所有しておらず、検討対象としてふさわしくない。	船体強化により、取得または完成時点と比較してタンカーの安全性が向上しているといえる。
要件2	航路と海岸の修復は、将来タンカーの航行によって生じるおそれがある重油流出を予防するための措置とはいえない。	船体強化により、将来生じる可能性のある重油流出リスクが減少し、かつ、取得または完成時点と比較してタンカーの安全性が向上しているといえる。
要件3	航路と海岸は石油会社の所有地ではなく、そもそも売却を想定できない。	—————
判定	費用計上される。(ただし、特定の汚染を修復するために取得した有形資産について、直ちに費用計上が強制されるわけではない。当該資産が将来にわたって使用されるならば資産化し、耐用年数にわたって償却してもよい。)	要件1または2から、資産計上することもできる。
事案5	廃棄物処理場の操業により発生した土壌汚染	
対処方法	A. 土地の修復	B. ライナー設置
類型	汚染の除去	既存の資産の改良
要件1	土地の修復により廃棄物処理場の耐用年数が延長されることはない。また、修復後の土地は、廃棄物処理場を建設・取得した当初の水準以上に改善されていない。有害廃棄物の除去は、単に汚染前の状態に回復するだけである。	ライナー設置による遮断によって、廃棄物処理場の生産性や効率性、耐用年数が向上することはない。しかし、建設または取得時と比較して、廃棄物処理場の安全性が当初よりも向上しているといえる。
要件2	土地から有害廃棄物を除去する措置は、すでに生じた環境に対する懸念への対応である。また、これにより、将来有害廃棄物が漏出することも予防される。しかし、有害廃棄物を除去することによって、将来の操業による有害廃棄物の発生を予防するわけではない。現時点では、いくらか土地が修復されようとも、有害廃棄物が発生するリスクを排除することはできない。	ライナー設置という措置は、現在および将来における潜在的な汚染に対する対応である。過去の操業により廃棄物処理場で有害廃棄物が発生し、将来の操業によっても有害廃棄物が発生する可能性がある。そこで、ライナー設置は、将来の土壌汚染を予防することによって、現在の環境問題に対処しているともいえる。また、ライナー設置により廃棄物処理場の将来の汚染を緩和または予防し、廃棄物処理場の建設または取得時と比較して、その安全性は当初よりも向上しているといえる。
要件3	—————	—————
判定	土地の修復費用は、廃棄物処理場が売却予定となるか、または売却準備に際して発生したものを除き、費用計上する。	要件1または2から、資産計上することもできる。
事案7	地下埋設石油タンクからのガソリン漏出による汚染	
対処方法	A. 土地の修復	B. 石油タンクの外殻補強
類型	汚染の除去	既存の資産の改良
要件1	土地の修復によって取得時と比べて土地の耐用年数が延長されたり、生産能力が向上したり、または安全性や効率性が向上したりすることはない。	タンクの外殻補強によって、腐食、漏出耐性を強化することからタンクの耐用年数を延長させることもあるが、耐用年数が延長しない場合もある。しかし、外殻補強により、タンクの建設または取得時と比較してその安全性は向上しているといえる。
要件2	石油会社は、土地の修復を実施することにより対応した。しかし、石油会社は将来の操業によるガソリンの漏出について予防措置を講じたわけではない。	外殻補強は、将来の操業により生じるかもしれないガソリンの漏出や汚染を予防する措置である。さらに、補強によって、タンクの建設または取得時と比較して安全性が向上しているといえる。
要件3	—————	—————
判定	土地の修復費用は、地下石油タンクが売却予定となるか、または売却準備に際して発生したものを除き、費用計上する。	要件1または2から、資産計上することもできる。

(EITF [1990] Exhibit 90-8A をもとに作成。なお、表中に付されている事案、対処方法、および要件の番号等は、EITF 90-8 において付されているものに対応している。)

資産化要件は、本来ならば米国でいえば概念書第 6 号「財務諸表の構成要素」にある「過去の取引または事象の結果として特定の経済主体により取得または支配されている発生の可能性が高い将来における経済的便益 (economic benefit)」(FASB [1985] par. 25) という資産の定義に照らして、支出を行うことが将来の経済的便益の増加をもたらすかという一点に着目して厳格に設定されるべきであり、それがすべてとなるはずである。つまり、このようないわば原則論に立脚する限り、原状回復・現状維持のための支出や経済主体の支配が及ばない資産に対する支出を資産化することは理にかなわないし、罰金や損害賠償金などのペナルティの意味合いでなされる支出が資産化処理の議論の俎上にのぼる由もない。

もっとも、表 1 の「廃棄物処理場のライナー設置による有害廃棄物の漏出遮断 (事案 5-B)」や「地下埋設石油タンクの外殻補強 (事案 7-B)」の事案から窺えるように、耐用年数を延長することのほかに土地を修復する一環でその安全性や効率性を向上させたり (要件 1)、将来発生するおそれがある汚染を軽減・抑制したりする (要件 2) 措置を行うことで、地上または地中に現存する建物や設備から獲得しうると当初予想した経済的便益の水準が確保されるというのであれば、FASB の枠組みでは追加的支出に相当する額を資産化処理することもできるとされている。つまり、現実には、資産化処理に際して支出が経済的便益の正味の増加に必ずしも直結しなくともよいとされているわけである。また、IASB も IAS 第 16 号「有形固定資産」において、資産の定義に盛り込まれている将来の経済的便益 (IASB [1989] par. 49 (a)) を直接増加させることはないものの、既存の工場設備から獲得しうると当初予想した経済的便益の水準を維持するために不可欠な設備投資にかかる追加的支出額の資産化処理について、化学製造業を例に言及している (IASB [2003b] par. 11)。もちろん、このような性質を有する支出額を無制限に資産化してもよいわけではなく、「回収可能性」という制約条件が双方の枠組みにおいて付されており (EITF [1990] EITF DISCUSSION ; IASB [2003b] par. 11)、これに抵触すれば減損会計の適用を受けることとなる。

いずれにせよ、一定の要件を充足する支出相当額について資産化しうることを所与とすれば、ここで支出額が帰属する対象資産を明確にしておく必要がある。なぜなら、資産化処理が容認される追加支出は、すでに事業の用に供している資産に関連する経済的便益の獲得維持に貢献するものであって、貸借対照表上、独立の資産項目として表示すべきではないからである (UNCTAD [1999] par. 17)。ここで、経済的便益の獲得維持に必要とされる追加的支出が意味するところは、すでに明らかなように、有害物質の発生源と特定された建物や設備の安全性・効率性の向上やそれらの操業によって将来生じるおそれのある汚染の軽減・抑制である。ならば、追加的支出にかかる便益は原因物質の発生源である建物や構築物に帰属すると考えるのが自然であり、それが物理的な外観とも整合した取扱いとなるはずである。

以上を勘案すれば、土地自体の汚染修復により生じた当期の支出額は、継続使用前

提とすれば現行制度下では費用計上され、売却準備に際して生じたものを除けば⁴、土地の簿価に算入される可能性はないに等しいといつてよい⁵。

2.2 修復支出予定額の処理

年度をまたがって翌期以降も費用負担を余儀なくされるのであれば、認識要件を充足すれば未支出の段階から費用を認識し、そのことに対応して貸方側では負債を認識することとなるが、ここで認識される負債には決済時期や金額に少なからず不確実性が介入する。この点については、米国でいえば基準書第5号「偶発事象の会計」、国際会計基準（国際財務報告基準）でいえばIAS第37号「引当金、偶発負債、および偶発資産」をひもとけばよい。両基準を比較対象とすることの是非を棚上げにして比較すれば、会計観の相違を反映して費用をつうじて間接的に負債を捕捉するか（基準書第5号）、それとも負債をつうじて費用を間接的に捕捉するか（IAS第37号）という相違がみられる。とはいえ、発生の可能性が高く（probable）、かつ、その金額を合理的に見積もることができるのであれば費用（基準書第5号では偶発損失）と負債（IAS第37号では引当金）を認識するという認識要件が設定されていることに特段の相違はない（FASB [1975] par. 8 ; IASC [1998] par. 14）。もちろん、負債を認識するに際しては、負債の定義（FASB [1985] par. 35; IASC [1989] par. 49 (b)）を充足する必要がある。なお、基準書第5号が公表された1975年当時、FASBによる定義が検討段階にあったことは、後に失効する概念書第3号の公表年度に照らせば明らかである。

また、米国には、一般に公正妥当と認められた会計原則（GAAP）を構成する（レベルB）SOP96-1「環境修復負債」がある。SOP96-1は、いわゆるスーパーファンド法に代表される環境修復法に基づき、責任当事者に課される修復義務を表章する環境修復負債（environmental remediation liability）の取扱いを、米国公認会計士協会（AICPA）の会計基準執行委員会（AcSEC）が定めたものである。その背景には、環境修復負債の発生可能性が高いことが明白であるにもかかわらず、「責任当事者間の負担割合の決定に関する不確実性（allocation uncertainty）」と「負債総額の見積りに関する不確実性（site uncertainty）」という2つの不確実性（Barth et al. [1997] p. 37）が介入することにより見積額の算定段階で行き詰まり、環境修復負債を会計情報に十分に盛り込めていないという当時の状況があった⁶。

SOP96-1は、基準書第5号の延長線上にあつて、「高度の蓋然性」と「測定可能性」の2つを軸とした認識要件を設定していることに変わりはない。そして、その特徴は、時に「段階的認識」（加藤 [2003] 13頁）とも称される環境修復負債の認識手法に見出される。つまり、環境修復負債を構成する諸要素のうち修復プロセスの初期段階から合理的に見積可能

⁴ EITF90-8の要件3について、カナダ勅許会計士協会（CICA）は否定的である（CICA [1993] pp. 36-38）。

⁵ 非所有の土地の原状回復を目的として設備を新規に取得した場合、EITF90-8は、表1の事案1Aにあるように将来にわたって使用されるならば即時に費用化せずに資産化してもよいという見解を示している。

⁶ この点については、プライスウォーターハウス（PriceWaterhouse）が1992年に公表した調査結果についてSOP96-1の冒頭で言及されている。

なものについては積極的に計上し、その額を環境修復負債総額の代替的測定値 (surrogate) の最小値とみなし⁷、修復プロセスに応じて要所要所に設定された見積額の見直しを行うベンチマークの時点で定期的に見積りに修正を加えることによって、会計情報としての信頼性を向上させていくのである (AICPA [1996] pars. 5.11 and 5.16)。

しかし、SOP96-1 が公表されてからもその期待とは裏腹に、解釈指針第 14 号を逆手に取った過少報告 (underreporting) という問題がなおくすぶっているようである (Goodman and Little [2003] pp. 3-4 and 7-9)。これは、解釈指針第 14 号を逆手に取って、幅のある見積額の最小額をゼロ付近に設定して計上額を限りなくゼロに近づける会計処理を GAAP から逸脱することなく行ってしまうことが大きな要因となっている。このような GAAP の抜け道 (loophole) を塞ぐべく、環境保護財団のローズ財団 (Rose Foundation) が、米国材料試験協会 (ASTM、現在の ASTM International) が 2001 年に公表した E2137-01 「環境関連事象に係る費用および負債の見積りに関する基準ガイド」の導入を提案した意見書を FASB に送付している。しかし、FASB は、IASB と共同で概念フレームワークプロジェクトを進めていることや、「財務諸表におけるリスクおよび不確実性の開示」という広範なプロジェクトを検討中であること等を理由に議題として取り上げることを見送っている (FASB [2005a])。なお、ASTM International は、2006 年に同タイトルの E2137-06 を公表している。

一方、IAS 第 37 号も土壌汚染のケースについて言及しているが⁸、そこでは環境法の整備状況による法的債務 (legal obligation) とみなし債務 (constructive obligation) の取扱いに焦点が当てられているようである (IASC [1998] Appendix C, Example 2A and 2B)。現行の概念フレームワークでは、負債には法的債務に加えてみなし債務も含まれるとされるが (FASB [1985] fn. 22 ; IASC [1989] par. 60)、法整備が遅れがちな途上国で事業を展開している多国籍企業ほどみなし債務が増大するといわれるように (Rogers [2005] p. 6)、全く同一の性質を有していてもケースバイケースで異なる性格が与えられてしまうようである。

なお、近年、資産を正常に操業することによって耐用年数到来時に不可避免的に生じる将来の修復支出相当額について、取得時点に初期費用として当該資産の取得原価に算入する方法を適用する動きが広がりを見せており、従来のはり組みでは説明がつかない会計規定が整備されている⁹。FASB が 2001 年に公表した基準書第 143 号「資産除去債務の会計」は、資産の取得時点 (建設および開発を含む) において、負債の定義を充足すれば資産除去債務 (asset retirement obligation) を認識し公正価値 (fair value) により測定するとともに、それに対応するかたちで借方側では資産除去費用を関連する長期性有形資産の簿価に算入し、当該資産の耐用年数にわたってその後減価償却をつうじて原価配分するよう規定した (FASB [2001b] par. 11)。ちなみ

⁷ これには、見積額に幅が生じた場合によりよい見積額 (better estimate) または最小額 (minimum amount) を合理的な見積額と解する解釈指針第 14 号「損失額の合理的見積り」の規定が背後にある (FASB [1976] par. 3)。

⁸ 負債を認識した以降の潜在的な回収額については、回収される可能性が高くなるまで認識すべきではなく、認識するにしても負債と相殺しないとする方向性で SOP96-1 と IAS 第 37 号は合致している (AICPA [1996] par. 6.21 ; IASC [1998] pars. 51-58)。

⁹ 基準書第 143 号と SOP96-1 は、環境汚染が通常の操業により生じるかという観点から棲み分けが図られている (FASB [2001b] par. 2)。

に、このことを裏返せば、不可避免的に発生する使用期間中の修復費用がいわば宙に浮いた取扱いを受けるという問題を惹起することを意味している¹⁰。また、IAS第16号も、取得時点で判明している固定資産の除去費用や土地の原状回復費用を取得原価に算入する費用と規定しており（IASB [2003b] pars. 16 (c) and BC15）、IAS第16号と同第37号、さらには国際財務報告解釈委員会（IFRIC）による解釈指針第1号「廃棄、原状回復および類似する負債の変動」を組み合わせて、割引率に顕著な相違はあれども（IFRIC[2004]pars. BC19-20）、基準書第143号と同様の配分計算が実施されるしくみとなっている。

その性質からしてみれば、土地は、将来の修復支出相当額を初期費用として取得時点の簿価に算入し、それを減価償却をつうじて回収することに最もなじみがうすい項目であるといえる¹¹。もっとも、IAS第16号は、土地にかかる修復費用を土地の取得原価に算入して部分的に減価償却を実施することや、土地自体に耐用年数を設定して減価償却を実施することも想定に含めており（IASB [2003b] pars. 58-59）、土地の用途や修復支出の性質によっては全く無縁であるとまでは言い切れないようである¹²。

さらに、周知のとおり、2005年にはIAS第37号の「改訂草案」が公表されており、若干スケジュールに遅れが生じているものの、現行の偶発負債および引当金を含む広範な非金融負債（non-financial liability）の会計が今後大幅な転換期を迎えるであろうことは、想像に難くないところである。

3. 減損会計の基本的枠組み

3.1 使用目的の資産

土壤汚染が発覚した場合、地価の下落や収益性の低下が予想されることから、減損会計との関連が取り沙汰される。IAS第16号における想定を除けば、土地は永久資産ともよばれるように用役潜在力の減少が想定されずに配分計算が実施されることはないとはいえ、現行制度下では他の資産と同様に減損会計の適用対象となっている。そこで、まず減損会計の基本的な枠組みについて整理しておくが、その際に注目すべきは、投下資本の回収手段と結び付けた固定資産¹³の区分である。FASBは、基準書第121号を改訂して2001年に公表した基準書第144号「長期性資産の減損または処分の会計」において、長期性資産（または資産グループ）を、「保有および使用目的の長期性資産」、「売却以外の手段による処分予定の長期性資産」、および「売却による処分予定の長期性資産」に3分類している。また、IASBは、2004年にIAS第36号「資産の減損」を改訂したうえで同年にIFRS第5号「売却目的で保有する非流動資産および廃止事業」を公表しており、処分予定、とくに売却予

¹⁰ この点については、西谷 [2001] 98-100 頁を参照されたい。

¹¹ この点については、菊谷 [2007] 39 頁を参照されたい。

¹² 本稿では想定外の土壤汚染を対象としているから、この点については検討の対象から外される。

¹³ 本稿では、固定資産（property, plant, and equipment）、長期性資産（long-lived asset）、および非流動資産（non-current asset）を同義で用いている。また、売却による処分予定の長期性資産（long-lived assets to be disposed of by sale）と売却予定で保有する非流動資産（non-current assets held for sale）も同義で用いている。

定の非流動資産の会計規定について充実を図っている。

まず、FASB の枠組みでは、減損とは長期性資産の簿価がその公正価値を上回る状態をいい、保有および使用目的の長期性資産について簿価が回収不能であり、かつ、簿価が公正価値を上回る場合に減損損失が認識される (FASB [2001c] par. 7)。ここに回収不能とは、簿価が使用およびその後の処分により生じると予想される割引前 (undiscounted) キャッシュフロー総額を上回る状態をいう (FASB [2001c] par. 7)。そして、減損損失は、簿価と公正価値または公正価値の代替的測定値としての割引現在価値との差額として算定される。つまり、基準書第 144 号は、回収可能性を判定するには割引前キャッシュフローを用いることによって減損損失を認識するハードルを引き上げ、それをクリアすれば簿価と公正価値の差額として減損損失を認識するというしくみとなっている。なお、長期性資産を売却したのちただちに購入するという「再投資」を擬制し、新規投資を行ったと仮定した時点の公正価値を当該資産の測定属性とする FASB の枠組みにあつては、減損損失の戻入れが実施されることはない (FASB [2001c] pars. 15 and B53)。

公正価値については、2006 年に基準書第 157 号「公正価値測定」が公表され、それまでばらばらに定義されていた公正価値の定義は、「測定日において市場参加者が秩序だった取引に基づき資産を売却する際に受け取るかまたは負債を移転する際に支払う価格」(FASB [2006] par. 5) と統一されている。当初、基準書第 144 号は、現在価値の計算技法については最頻値をリスク調整済利率によって割り引くいわゆる「伝統的アプローチ」も適用可能であることを示唆していたが、基準書第 157 号の公表に伴い、概念書第 7 号「会計測定におけるキャッシュフロー情報および現在価値の使用」にある「期待キャッシュフローアプローチ (expected cash flow approach)」の計算構造を継承した「期待現在価値法 (expected present value technique)」を推奨するかたちで計算技法を一本化している (FASB [2001c] par. 23)。なお、期待現在価値法には、期待キャッシュフローアプローチのように期待キャッシュフローにリスクを調整する方法に加えて、期待キャッシュフローを見積もったうえで利率にリスクプレミアムを上乗せすることによりリスク調整を行う折衷的な方法も追加されており、前者は第 1 法、後者は第 2 法とそれぞれよばれている (FASB [2006] pars. B12-19)。

一方、IASB の枠組みでは、減損とは固定資産の簿価が回収可能価額を上回る状態にあることをいう (IASB [2004a] par. 8)。つまり、一定の減損の兆候が確認されて当該資産の簿価が回収可能価額を上回る状況にあれば、即座に簿価は使用か売却により回収可能な水準まで切り下げられ¹⁴、簿価と回収可能価額との差額が減損損失となる (IASB [2004a] par. 59)。ここに回収可能価額 (recoverable amount) とは、売却費用控除後の公正価値と使用価値のいずれか高いほうの額をいう (IASB [2004a] par. 6)。売却費用控除後の公正価値 (fair value less costs to sell) とは取引の知識を有する自発的な参加者による独立第三者間取引をつうじて獲得される資産または現金 (資金) 生成単位 (cash-generating unit) の売却額から処分費用を

¹⁴ 回収可能価額を減損処理後の測定属性とする IASB の枠組みには、償却性資産を減損処理した後に減価償却を実施することの妥当性が問われる。この点については、齋藤 [2007] 46 頁を参照されたい。

控除した額をいい¹⁵、使用価値（value in use）とは単独の資産または現金生成単位からもたらされることが予想される将来キャッシュフローの割引現在価値をいう（IASB [2004a] par. 6）。公正価値から控除される処分費用とは、単独の資産または現金生成単位の処分に直接関係する増分費用である（IASB [2004a] par. 6）。また、使用価値の算定に際しては、期待価値を用いた将来キャッシュフローの見積りも容認されている（IASB [2004a] par. BCZ41）。なお、減損処理を実施したのちに回収可能価額が上方修正される場合には簿価を回収可能な水準未満にとどめておく必要はなく、過年度に減損損失を計上せずその時点まで当初の予定どおり配分計算を行った場合の簿価を上限とした減損損失の戻入れを実施する（IASB [2004a] pars. 114 and 117）。

このように、継続使用を前提に保有する資産に関して、FASB と IASB が擁する減損会計の枠組みのあいだに大きな隔たりがあることとその背景については、ここであらためて取り上げる必要がないほどよく知れわたっており、FASB と IASB の短期コンバージェンス項目のひとつに掲げられているところである。

3.2 処分予定の資産

処分予定の資産は、投下資本の回収方法の相違によってさらに細分化される。FASB の枠組みでは、処分予定の長期性資産（資産グループ）は、売却以外の手段による処分予定の長期性資産と、売却による処分予定の長期性資産とに分類される。まず、売却以外の手段による処分予定の長期性資産については、実際に処分（廃棄、同種資産との交換、または会社分割による所有主への分配）されるまで引き続き保有および使用目的の資産に分類される（FASB [2001c] par. 27）。つまり、売却以外の手段による処分予定の資産はもっぱら使用をつうじて回収されると考えられ、具体的に処分が行われるまで引き続き従前の枠組みを適用するのである。

次に、一定の要件（FASB [2001c] par. 30）を充足して売却による処分予定の長期性資産に分類されれば、以降の減価償却を取りやめ、当該資産は簿価と売却費用控除後の公正価値のいずれか低いほうによって測定される（FASB [2001c] par. 34）。その名称からも明らかのように、当該資産は近い将来売却処分されるはずであるから、ここで計上される損失額はより現実味を帯びた売却損という意味合いが強いといえるだろう。なお、売却費用には売却取引に際して直接的かつ不可避免的に生じる増分費用のみを含めることとし、将来の予想損失は含めない（FASB [2001c] par. 35）。ちなみに、公正価値から控除する売却費用に該当しない処分活動関連費用は、基準書第 146 号「退出または処分活動関連費用に関する会計」の適用を受け、処分活動による負債発生時にただちに負債を認識し公正価値をもって測定することとされている（FASB [2002] pars. 3, B4, and B10）。

また、損失計上後、売却費用控除後の公正価値が上昇すれば、その上昇分について、売

¹⁵ IFRS 第 5 号の公表により正味売却価格（net selling price）から売却費用控除後の公正価値へと名称が変更されたが（IASB [2004b] par. BC 82-83）、定義そのものに変更はない。

却による処分予定の長期性資産に分類された以降に計上した損失累計額を上限に利得 (gain) を計上するという一種の戻入れが規定されている (FASB [2001c] par. 37)。FASB の枠組みであってもこのような戻入処理が規定されるのは、売却による処分予定の長期性資産はもっぱら売却をつうじて回収され、そうであるならば配分よりも評価の手続を優先したほうがのぞましいと考えられるためである (FASB [2001c] par. B80.)。たしかに、売却による処分予定の資産にあっては、すでに配分の手続である減価償却が中止されている。

一方、IASB は、処分予定、とくに売却予定の資産の取扱いについて FASB の枠組みとの整合性を図るべく (IASB [2004b] par. IN5)、2004 年に IFRS 第 5 号を取りまとめた。IFRS 第 5 号によれば、非流動資産が売却をつうじて回収されると判定された場合には、当該資産 (現金生成単位) を売却目的で保有する非流動資産とする (IASB [2004b] pars. 6-8)。そして、FASB の枠組みと同様に以降の減価償却を取りやめ (IASB [2004b] par. 25)、当該資産は簿価と売却費用控除後の公正価値のいずれか低いほうによって測定され、売却費用控除後の公正価値が簿価を下回っていれば減損損失が計上される (IASB [2004b] pars. 15 and 20)。なお、IASB の枠組みでは、かかる損失を減損損失 (impairment loss) と表記している。減損損失計上後、売却費用控除後の公正価値が上昇すれば、その上昇分について、IFRS 第 5 号および IAS 第 36 号に基づいて計上された減損損失累計額を上限に戻入れが実施される (IASB [2004b] par. 21)。廃棄予定の非流動資産については、売却をつうじて回収されるとは考えがたく (IASB [2004b] par. 13)、引き続き IAS 第 36 号の適用を受ける。

このように、処分予定の資産の取扱いに限っていえば、FASB と IASB の枠組みに顕著な相違は見当たらない¹⁶。もっとも、売却による処分予定の資産については、投下資本の回収形態から (減損) 損失の戻入れが双方の枠組みで規定されているが、減損会計の基本的な前提の相違からおのずと戻し入れる損失額の範囲が異なっていることに気づくであろう。このことに関連して、IFRS 第 5 号では売却目的で保有する非流動資産として分類される以前に計上された減損損失累計額もまとめて戻入れの対象とされているが、かかる取扱いが実質上問題ないとしても、その性質からすれば少なくとも理論上は区別しておく必要があるはずである¹⁷。

4. 修復費用と減損損失の二重計算

4.1 認識済み負債の取扱い

修復費用と減損損失について会計処理を行う際には、二重計算 (double counting) に陥る可能性があることに格別の注意を払う必要がある。このことは、事業の用に供する土地の汚染に関連して発生する可能性が高い将来の修復支出予定額を修復費用 (貸方側では負債) としたうえでさらに土地について減損損失を計上する場合も例外ではない。

¹⁶ 交換予定の資産の取扱いについても、FASB が 2004 年に基準書第 153 号「非貨幣性資産の交換」を公表したことにより解消されている。

¹⁷ この点については、藤木 [2005] 26 頁を参照されたい。

減損損失の算定に際して、仮に将来キャッシュフローの見積りにすでに認識した当該資産に関連する環境修復負債（SOP96-1）や引当金（IAS 第 37 号）にかかるキャッシュアウトフローを加味すれば、加味しなかった場合と比べて正味キャッシュフローが減少する分だけ割引後キャッシュフローも減少する。その結果、計上される減損損失の額が増加することとなるが、その部分は修復費用として損益計算書に別途計上することとなっている。また、資産の市場価格等を入手できる場合に修復に関連する認識済み負債の存在を織り込んで価格が決定されているのであればその分だけ当該資産の公正価値が減少し、当該負債の存在を織り込まなかった場合と比べて計上される減損損失の額が増加する。この場合にも、減損損失には修復費用としても損益計算書に別途計上される額が混入してしまう。さらには、売却予定の資産に関連して公正価値から別途計上した売却費用相当額を控除し、簿価との差額として（減損）損失を計上すれば同様の状況に陥る。つまり、修復費用と減損損失を別個に計上する以上、減損損失の算定に際して修復費用に相当する部分を織り込めば修復費用を二重に計算し計上する事態を招いてしまうのである。そこで、制度上は、減損会計の手続のあらゆる段階において、認識済みの負債に関連する諸要素を埒外に置くことにより、二重計算ひいては修復費用と減損損失の二重計上を回避するしくみとなっている。

まず、FASB の枠組みでは、EITF95-23「長期性資産の減損テスト時における用地修復／環境撤退費用の取扱い」において、すでに認識した用地修復や設備閉鎖により生じる環境撤退費用（environmental exit costs）にかかる負債に関連するキャッシュアウトフローを、長期性資産の回収可能性を判定する際に用いる割引前キャッシュフローから除外することが、基準書第 143 号が発効する 2002 年以前には明確にされていた。つまり、割引前キャッシュフローを算定する段階から認識済みの負債にかかるキャッシュアウトフローを除外し、爾後の手続でも引き続き除外することによって二重計算、さらには修復費用と減損損失の二重計上を回避するわけである。なお、対象となる環境撤退費用の範囲は明示されていなかったが、EITF95-23 が公表された 1995 年の段階では基準書第 5 号の適用対象となる偶発損失であったと推察される。

その後、減損会計の適用に際して、二重計算を回避すべく認識済みの資産除去債務にかかるキャッシュアウトフローを回収可能性の判定に用いる割引前キャッシュフローの構成要素から除外すると規定した（FASB [2001b] par. 12）基準書第 143 号の発効を受けて、2002 年には EITF による従前の決定事項を失効させることが合意されている（EITF [2002] EITF DISCUSSION）。これにより、将来キャッシュフローの見積りにおける認識済み負債の取扱いの根拠規定は基準書第 143 号へと移行し、事実上 EITF95-23 の論点は次項で取り上げる未認識の負債の取扱いに絞り込まれている。なお、現在 EITF95-23 が想定している環境撤退費用とは、基準書第 143 号に従い認識された資産除去費用と債務未発生のために未認識となっている資産除去費用のほか、SOP96-1 の適用対象となる未認識の環境修復費用を加えた

3つである¹⁸。

また、FASBの枠組みでは、減損損失は簿価と公正価値との差額である。ここで観察可能な市場が存在する場合、すでに認識された負債を織り込んで公正価値が決定されているのであれば、減損損失を算定する上では公正価値に負債相当額を加算調整することによってその影響を排除する必要がある。他方、公正価値を割引現在価値で代替する場合であっても、割引後将来キャッシュフローからも認識済みの負債にかかるキャッシュアウトフローを引き続き除外する必要がある。これらの取扱いについても、基準書第143号において明確にされているところである（FASB [2001b] par. 12）。

このように、基準書第143号の発効により、二重計算を回避するための認識済みの負債の取扱いについてより階層の高い次元で明確にされたといえる一方で、それと同時に資産除去債務以外の負債の取扱いが曖昧になった感も否めない。SOP96-1にいう環境修復負債が、すべて経済主体が所有していない資産に関連して発生するというのであれば¹⁹、そもそも二重計算に配慮する必要はないが、例えばスーパーファンド法は責任当事者として「汚染サイトの現在の所有者」を挙げており、必ずしもそう言い切れないはずである。もちろん、基準書第143号や以前のEITF95-23を手がかりに認識済み環境修復負債の取扱いを推定でき、適切に既存の基準書を適用すれば二重計算は起きえないとされるわけであるが（ICAEW [1996] par. 5.5）、無用な誤解を避けるために認識済みの負債に関連する諸要素を減損会計の手続から除外すべきことを明文化することも有益な方策であるように思われる²⁰。

なお、IASBの枠組みにあっても同様に、回収可能価額の算定に際して、認識済みの負債を除外することによって二重計算を回避するしくみとなっている。まず、IAS第36号では、売却費用控除後の公正価値を算定する際には、すでに負債として認識した費用以外の処分費用を売却費用として控除するとしている（IASB [2004a] par. 28）。要するに、IAS第37号に基づきすでに認識されている引当金にかかる費用については、売却費用として公正価値から控除しないということである（桜井 [2005] 205 頁）。また、使用価値を算定する際には、将来キャッシュフローの見積りからすでに認識した負債にかかるキャッシュアウトフローを除外することとされ、引当金が例に挙げられている（IASB [2004a] par. 43）。IASBの枠組みでは、回収可能価額の算定から除外すべき負債として引当金を想定し、IAS第37号にいう引当金の定義に当てはまる負債とそれにかかる費用を一律に減損会計の枠組みから除外することが明示されているため、この点においてはFASBの枠組みよりも明快であるといつてよい²¹。なお、売却目的で保有する非流動資産の取扱いについては、IAS第36号で示された売却費用控除後の公正価値を算定する方法を準用すればよいであろう。

¹⁸ 資産除去債務は経営者の意思に関係なく資産の取得時に発生するとされるが、なかには操業するにしたがって段階的に発生する性質を有するものもある（FASB [2001b] fn. 10）。

¹⁹ このように考えれば、経済主体が修復対象となる資産を保有しているかという観点から、資産除去債務と環境修復負債を区分することもできる（Rogers [2005] p. 209）。

²⁰ EITF95-23の事例では、環境修復費用について言及しており、その存在が無視されているわけではない。

²¹ IAS第36号における二重計算の回避については、桜井 [1999] 204 頁および210 頁を参照されたい。

4.2 未認識の負債の取扱い

二重計算という問題は、例えば資産が操業取り止めや売却・廃棄といった処分予定となって初めて認識される負債にかかるキャッシュアウトフローを、未認識の段階で減損会計に用いる将来キャッシュフローの見積りに反映すべきかというとても悩ましい問題を孕んでいる²²。例えば、土壌汚染と関連づけていけば、土壌汚染が発覚してもそのまま使用し続ける限り修復を実施する根拠となる法的債務やそれに準ずる債務が発生せず、修復が手つかずのままとなる場合がこれに該当する²³。未認識の負債にかかるキャッシュアウトフローについては、少なくとも二重計算の回避を目的として将来キャッシュフローの見積りから除外する必要はない。むしろ、将来キャッシュフローの見積りに広く経済主体に固有の事情を加味していくというのであれば（FASB [2001c] par. 17）、見積額の信頼性を損ねない程度にできる限り反映させたほうがのぞましいということになる。

この点について、未認識の負債を将来キャッシュフローの見積りに反映させるかについては経営者の意思に一任するというのが、EITF のスタンスである（EITF [2002] EITF DISCUSSION）。法や法に対する米国各州や諸国の解釈は一樣とはいえず、資産を使用し続ける限り法的債務やそれに準ずる債務が生じないという事情のもとでは、負債が発生し認識されるかはひとえに経営者のさじ加減にかかっており、EITF がこのことを加味して取扱いを定めたことは、2002 年改訂以前の EITF95-23 から窺い知ることができる。つまり、長期性資産を将来どのように使用、処分、または売却するかという経営者の方針によってキャッシュアウトフローが生じるか否かをケースバイケースで判断し、キャッシュアウトフローが生じる選択肢を経営者が採る予定であれば、未認識の段階から負債の存在を将来キャッシュフローの見積りに反映し、そうでなければ除外するというものである（企業財務制度研究会 [1998] 69-70 頁）。

より具体的には、実際に処分に着手しなければ負債が発生しない状況下で処分という選択肢を採る可能性が低い状況や売却しても修復費用が生じないであろう状況下では将来キャッシュフローの見積りから未認識の負債にかかるキャッシュアウトフローは除外され、環境修復費用の発生が想定される状況や資産除去債務が資産の操業につれて発生し増加していく状況下では反映されることが、EITF95-23 にあるそれぞれのケースを整理した表 2 から読み取れるであろう。なお、未認識の負債にかかるキャッシュアウトフローを加味して将来キャッシュフローを算定した場合、すでに未認識の修復負債に関する修復費用相当額が減損損失として計上されていることから、後に二重計算に陥るおそれがある。つまり、将来キャッシュフローの見積りに反映させていた未認識の負債が認識されるに至った場合、二重計算が現実のものとなる。ここでは処分決定により発生する負債を未認識の段階から取り扱うこともあり、基準書第 146 号との関係からして、処分活動に関連する負債の存在

²² 公正価値が入手可能な場合にも、公正価値に未認識の負債が織り込まれていれば同様のことがいえるであろう。

²³ 法的債務が生じなくとも法的債務と同等の拘束力をもって修復を要求される風潮が大きく、何らかの措置を講じなければ、むしろ新たなリスクを抱え込むことにもなりかねない。

にはとくに留意する必要があるといえる。

表 2 未認識の負債の取扱い

	具体例
将来キャッシュフローの見積りから除外する例	<p>1. 経営者が当該資産を少なくとも残りの耐用年数まで操業する方針であり、使用期間中に当該資産の使用により獲得されると予想される割引前将来キャッシュフロー総額が関連するのれんを加味した簿価を上回り、かつ、資産の最終処分により正味のキャッシュアウトフローとなると経営者が判断する理由がみあたらない場合。</p> <p>2. 経営者が当該資産を永久に操業することをのぞみ、かつ、当該資産の性質からその可能性が十分あり、当該資産が正のキャッシュフローを生成し、経営者の入手可能な情報によると当該資産は将来も収益性を維持し、かつ、経済的耐用年数について制約がない場合。 なお、基準書第 144 号が定める回収可能性テストには、現存する用役潜在力に基づき発生が予想されるキャッシュインフローを獲得するために必要となる修復、修繕、および資本的支出による将来キャッシュアウトフローを勘案すべきである。</p> <p>3. 経済的耐用年数は有限であるものの、環境修復費用が当該資産を実際に売却または廃棄した場合にのみ発生する場合。 当該資産の耐用年数到来後、経営者は、当該資産の修復費用が売却収入額を上回るため資産を閉鎖するか、生産水準を最小額または名目額に引き下げるにより「遊休」状態に置くか計画する。(ここで、将来の環境修復費用は基準書第 144 号における回収可能性テストから除外されるが、回収可能性テストに際しては資産の使用に関する企業固有の想定を盛り込むべきである。つまり、回収可能性テストでは、代替案の可能性(閉鎖や遊休)および代替案により生じるキャッシュフローを勘案すべきである)。</p> <p>4. 経営者が当該資産の売却を予定しているが、売却に際して環境修復費用が生じないと思われる場合。(この場合、将来の環境修復費用は基準書第 144 号における回収可能性テストに勘案されないが、当該資産の公正価値は環境修復費用の存在の影響を受ける場合もある。その存在を織り込んで減少した公正価値については、当該資産の売却により生じると予想されるキャッシュフローの見積りにおいて勘案する必要がある。)</p>
将来キャッシュフローの見積りに反映させる例	<p>1. 経営者が当該資産に関連する環境修復費用を発生させるような事業活動を予定している場合。もつとも、入手可能な情報の重要性に応じて、関連する法規制の適用形態については不確実性や不透明性が介入する。</p> <p>2. 当該資産の耐用年数が (a) 現実のまたは予想される技術革新、(b) 契約条項、および (c) 規制により制約され、当該資産の用役潜在力終焉時に経営者が以下の 4 または 5 の方法によって処分を義務づけられる場合。</p> <p>3. 継続的な損失を示唆する予測に照らして、当該資産の直近の期間の営業活動によるキャッシュフローの喪失が生じること。経営者は、当該資産の収益性回復を見込んでいるが、当該資産の使用によって正味キャッシュインフローが獲得される水準に回復する時点まで将来キャッシュアウトフローをまかなう手腕が経営者に備わっているかは定かではない。清算を強制されれば、経営者は以下の 4 または 5 により当該資産を処分することとなる。</p> <p>4. 経営者が将来当該資産を廃棄または閉鎖する予定であり、それにより環境修復費用が生じる場合。</p> <p>5. 経営者が将来資産を売却する予定であり、適用対象となる法律等により、売却時に相応の環境修復(基準書第 143 号の適用対象外のもの)が義務づけられる場合。</p> <p>6. 経営者が当該資産の残りの耐用年数まで操業させる予定である場合。関連する資産除去費用は、資産の使用期間にわたって発生する(廃棄物処理場の操業など)。未発生および未認識の資産除去費用に関連する見積キャッシュフローは、基準書第 144 号における回収可能性テストに勘案すべきである。</p>

(EITF [2002] をもとに作成。)

一方、IASB の枠組みでは、IAS 第 37 号の引当金の定義を充足しない偶発負債 (contingent liability) の取扱いについて言及されていない。ちなみに、IAS 第 36 号は、将来のリストラクチャリングから生じるキャッシュフローを将来キャッシュフローの見積りから除外している (IASB [2004a] par. 44 (a))。そして、リストラクチャリングが確約されれば、リストラクチャリングにかかる将来キャッシュアウトフローの見積額は、IAS 第 37 号に基づき引当金として計上される (IASB [2004a] par. 47 (b))。その結果、リストラクチャリング引当金として計上される負債にかかるキャッシュフローは回収可能価額の算定から除外されることとなるから、結果的に二重計算が回避されるしくみとなっている。

減損会計の対象となる資産に関連する未認識の負債の取扱いについて、負債認識が最終

的に経営者の意思に委ねられる限り外部から画一的に線引きを行うことは困難であり、このことが会計操作の温床とならないようにしなければならない。なお、IAS第 37 号の改訂プロセスで目下検討中の待機債務 (stand ready obligation) 概念が広く導入されて無条件債務 (unconditional obligation) が捕捉される負債項目が拡大すれば²⁴、現行制度下で将来キャッシュフローの見積りに反映させていた未認識の負債が翻って認識済みのものとして見積りの除外対象となる可能性がある。この場合、修復に対する経営者の意思は負債の認識・非認識という次元ではなくて負債の測定額に表れるであろう。

5. 代替的会計処理方法の可能性

5.1 減損処理に一本化する方向性

ここまで延々と整理してきたように、土壤汚染の発覚により必要となるのは、修復と減損の会計処理である。土地の修復と減損の会計処理について現行制度をいま一度確認しておく、土地に対する当期の修復支出は、取得に際して不可欠のものや売却により必要となるものを除けば、資産化処理を行う可能性はほとんどないといえる。また、減損会計の適用要件をクリアしさえすれば、事業の用に供する土地についても減損処理を実施する。基準書第 144 号は簿価と公正価値との差額を、IAS 第 36 号は簿価と回収可能価額との差額を減損損失として、それぞれ簿価の切下げを実施する。売却による処分予定のものについて、簿価と売却費用控除後の公正価値のいずれか低いほうをもって測定する点においては、FASB と IASB の枠組みに相違はない。減損損失を計上するに際して二重計算を回避する必要があることと、それに関連する現行規定については、先ほど言及したとおりである。

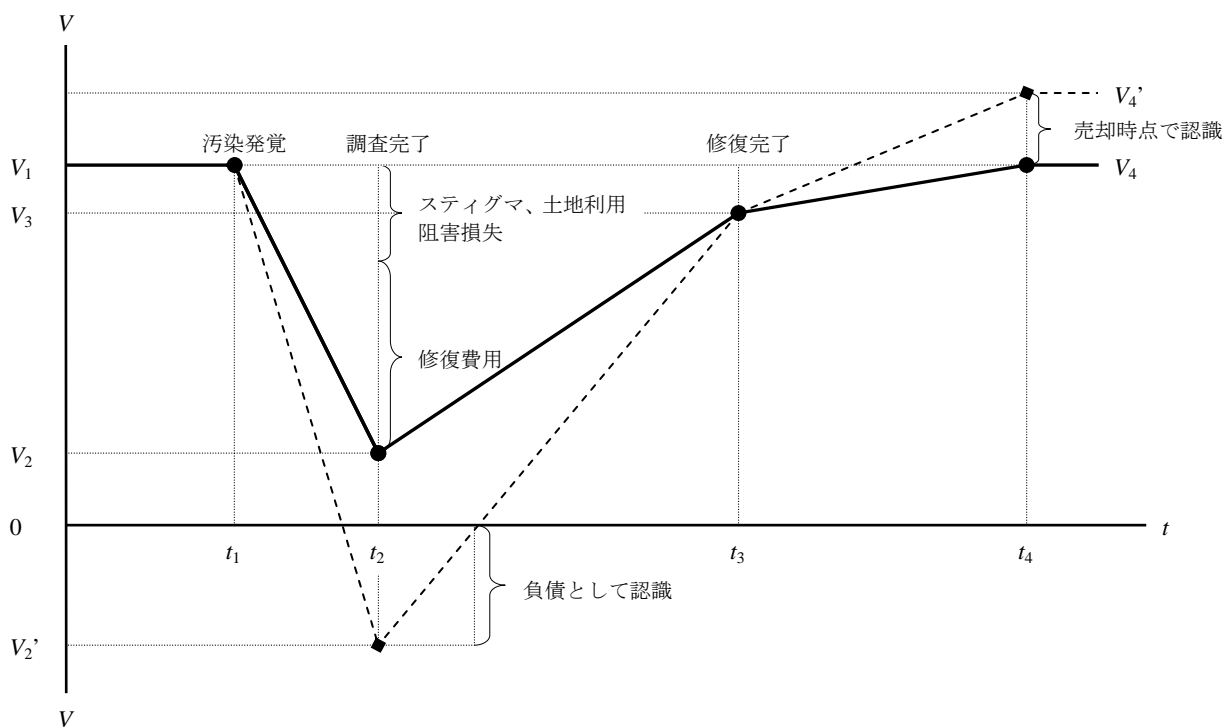
なお、減損損失を計上すると修復負債が計上されず、このことをもって経済主体が修復義務を免れるという誤解を招くことが懸念されている (阪 [2006a] 118 頁)。おそらくこれは、FASB のような枠組みにあつては、修復負債の存在を織り込んで公正価値または割引現在価値を算定して減損損失を計上した場合、その後減損損失の戻入れによって簿価が回復されることはなく、かつ、すでに修復費用は減損損失として計上されているがために実際に支出がなされる段階では適当な借方項目が見当たらなくなり、ほったらかしになってしまうという懸念から生じるのであろう。もっとも、修復と減損について個別に処理を行い、二重計算の回避を目的として減損会計の枠組みから負債の影響を排除するしくみとなっている現行規定を維持する限りにおいて、減損損失を計上することがすなわちそのような事態を招くことにはならないはずである。また、IASB の枠組みにあつては、回収可能価額に負債の存在を織り込めばその分回収可能価額が減少するが、その後回収可能価額の回復に応じて戻入処理が実施されるため、減損損失の戻入れというかたちで実際の修復支出には

²⁴ 待機債務は、すでに保証債務 (解釈指針第 45 号) と条件付資産除去債務 (同第 47 号) に適用されている。この点については、FASB [2005b] を参照されたい。

対応可能である。たしかに、このような会計処理を行った場合には負債の存在を明示できなくなるが、IAS 第 36 号では回収可能価額の算定に負債の存在を織り込まないとされており、懸念された事態を引き起こすわけではない。

このように、戻入処理を前提とすれば、公正価値や回収可能価額に負債の存在を織り込んだうえで減損処理を実施することは難しいことではなく、残されている懸念といえば負債の存在が明示できないという点である。いいかえれば、これさえ改善されれば個々に処理されている会計処理を減損処理として一本化することもでき、そこに何らかの利点が見出されるのであれば代替案として視野に入ってくるということである。ここで、IAS 第 36 号をもとに、修復負債にかかるキャッシュアウトフローを減損損失に含めて計上し、その後実際の修復プロセスに応じて簿価を回復させる一方で、修復義務については会計処理のレベルで対照勘定を用いることによりその存在を注記によって明らかにする方法が考案されている（平井・石津 [2006] 28 頁）。対照勘定を用いて備忘記録をしておけば、負債の存在が注記を含めた会計情報として提供されない事態は回避される。ではなぜ、対照勘定を持ち出してまで減損処理に一本化する考えが編み出されたのかといえば、土壤汚染により土地がいったん減価し、その後修復プロセスをつうじて回復していくという価値変動をより鮮明に描写できるからであるという（平井・石津 [2006] 27-28 頁）。土壤汚染が発覚した場合、不動産鑑定評価の観点からは土地の価値は図 1 に示すように変動すると解される。

図 1 土壤汚染地における価値の時系列変化



((財) 日本不動産研究所「土壤汚染地における価値の時系列変化」(http://www.reinet.or.jp/jreidata/osenpj/osen_3_3.htm) を加筆修正。)

まず、汚染の事実が発覚した t_1 時点から調査が完了して修復費用総額が判明する t_2 時点にかけて土地の価値が下落し、 t_2 時点でその価値は最小となる。その後、修復措置に見合うかたちで土地の価値が徐々に回復していき、 t_3 時点で物理的な修復措置が完了する。ここで t_3 時点の価値 V_3 と t_1 時点の価値 V_1 とを比べてみれば、修復が完了しているにもかかわらず $V_3 \neq V_1$ ($V_3 < V_1$) となっている。このような合理的に説明がつかない部分 ($V_3 - V_1$) は、スティグマ (stigma) や土地利用阻害損失の未解消部分に該当し、この部分は時の経過とともに解消されて土地の価値もやがて V_1 の水準にまで回復し、 t_4 時点の価値 V_4 は最終的に V_1 と等しくなると説明される。もちろん、修復にかけた支出と土地の価値回復が必ずしも等価となるわけではなく (平井・石津 [2006] 30 頁注 16)、このことに関連して懸念されるのがいわゆる「ブラウンフィールド問題」である。また、スティグマは必ずしも完全に解消されるわけではないし (Robinson et al. [2002] p. 316)、土地利用阻害損失もその後のモニタリングの要否によって解消される時点は異なってくる (森島・八巻・廣田 [2003] 167-168 頁)。

ここにスティグマとは²⁵、可能性のある一般義務や付随する健康への悪影響から得体の知れない恐怖心に至る種々の要因から生じる資産汚染の側面のひとつをいう (FEE [1999] p. 7)。具体的には、スティグマは、汚染に起因する資産価値の下落が、資産の修復、将来の汚染予防、確定した罰金または民事責任、保険、および将来のモニタリングにかかる諸費用を上回る部分として把握でき、諸費用控除後の資産価値に一定の減価率を乗じることによって簡便的に算定することもできる (FEE [1999] p. 7)。また、土地利用阻害損失は、土壤汚染の発覚により土地の用途制限が強制された場合の減価要因をいう²⁶。

図 1 に実線で示されるような土地の価値変動は、IAS第 36 号の体系に落とし込むことができそうである²⁷。修復負債の存在はキャッシュアウトフローの増加として、スティグマと土地利用阻害損失の影響についてはキャッシュインフローの減少として将来キャッシュフローの見積りに反映できよう。 t_1 時点から t_2 時点にかけては、見積可能な範囲で修復費用を含む減損損失が計上されるとともに、修復義務については修復費用相当額を対照勘定によって記録し、その額は t_2 時点で最大となる。そして、物理的な修復措置が完了する t_3 時点までは、修復プロセスの進捗度に応じて先に計上した減損損失を土地の簿価に戻し入れるとともに対照勘定が減額され、スティグマや土地利用阻害損失も収益計上を伴って解消されていく。少なくとも t_3 時点では、減損損失のうち修復費用に相当する額については全額戻入れが完了し、対照勘定も消滅しているはずである。 t_4 時点以降は、スティグマや土地利用阻害損失が漸次解消されていき、うまくいけば最終的に土地の簿価は汚染発覚以前の V_1 の水準にまで回復する。

²⁵ 卑近な例を挙げれば、事故物件となった賃貸用不動産について原状回復を行い物理的な修復を完了したとしても、借り手側の心理的嫌悪感に配慮して貸し手側が賃貸料を低く設定することがある。その場合の減価分も、スティグマによるものである。

²⁶ 諸外国では、土地利用阻害損失については言及されていないようである。

²⁷ 具体的な仕訳については、平井・石津 [2006] 27-28 頁を参照されたい。

なお、図1に点線で示したように、算定された減損損失が資産価値を上回る場合、 t_2 時点の価値 V_2 がマイナスとなり、簿価もマイナスとなると考えられなくもないが、IAS第36号は、簿価を上回る減損損失については負債（IASB [2004a] par. 62）、端的には引当金として認識するよう規定している（桜井 [1999] 224-225 頁）。この場合、土地の簿価がゼロになってしまうので、とくに貸借対照表上で減損損失累計額を直接控除して表示する場合には、さしあたり備忘価額を付すことも必要に思われる。また、その後価値の回復が t_1 時点の価値 V_1 を上回っても、 V_1 を上回る価値の上昇分（ $V_4' - V_1$ ）が直ちに認識されて簿価に算入されることはない。なぜなら、減損損失を戻し入れるにしても、当初の予定どおり減価償却を実施したと仮定した場合の簿価を超えてまで戻し入れを行うことはないため、減損会計はあくまでも原価以下主義の範疇にある手続と解する²⁸のが通説とされるからである（IASB [2004a] par. BCZ184 (b)）。つまり、基本的に土地は減価償却を実施しないため、簿価の回復は V_1 で頭打ちとなり、 V_1 を上回る価値上昇については売却時に実現することとなる。このような状況は、工場用地から商業・住宅用地への転用など、いわゆる開発利益の獲得を期待できる土地についてリアルオプションを将来キャッシュフローの見積りに勘案した場合に生じることが予想されるが、将来事象に起因する将来キャッシュフローを算定することは資産の定義と整合した取扱いというわけではない点に留意する必要がある²⁹。

ここで取り上げた方法は、スティグマという心理的な非支出減価要因の存在を会計上明らかにしようとする意図があり、スティグマや土地利用阻害損失が解消されていくありさまを描写できるうえ、土地の減価要因が減損損失に集約される点において会計上資産価値の変動をより忠実に表現しうるものといえる。また、修復費用は減損損失に含めて処理されることから、二重計算を回避する煩わしさから解放されることを副次的な利点に挙げてもよい。現行のIAS第36号を活用したこの方法は、スティグマ等の会計情報としての重要度が増すにつれて現実性を有する選択肢となりうるであろう。しかし、そのような期待も膨らむ一方で、精緻に検討しなければならない大小さまざまな課題も見え隠れしている。

まず、IAS第36号を前提とする減損会計の一形態であるから、減損処理が行われるのは、簿価の回収可能性が損なわれた状況に限られる。ということは、現行の枠組みで将来キャッシュフローの見積りから除外されている要素をも織り込んだにもかかわらず、回収可能価額（とくに使用価値）が簿価を上回る水準にあった場合、当然減損処理は行われない。この場合、スティグマ等を把握できないどころか、修復費用を別途計上しなければ修復費用までも手つかずとなる。減損損失が計上された場合には、将来支出予定額である修復費用が減損損失に含まれるとともに³⁰、その後なされる実際の修復支出に応じた回収可能価額の回復が戻し入れによって簿価に反映されることから、現行制度下では修復負債として計上されるべき要素が回収可能価額の増減要因となっている。これについては、IAS第36号に

²⁸ FASBの枠組みでは新規に取得原価を付すと解され、IASBの枠組みと同様に原価以下主義の範疇にある手続と解される（FASB [2001c] par. 15）。

²⁹ この点については、川村 [2001] 156 頁を参照されたい。

³⁰ この点については、阪 [2006a] 118 頁を参照されたい。

における現金生成単位を構成する資産とそれに関連する負債をひとまとめにして回収可能価額を算定する考え方をもち出せば解釈可能である（IASB [2004a] par. 78）。つまり、土地とそれに関連する修復負債をひとつの単位（グループ）として回収可能価額を算定すると考えれば、負債を回収可能価額の増減要因と位置づけることもできる。しかし、現行制度は、あくまでも資産とそれに関連する負債を別個に取り扱うこととなっている。さらに、戻入処理を前提としたこの方法を採用することは、FASBの枠組みを黙示的に棄却することを意味しており、具体的な会計処理のレベルよりもより根本的な次元での議論が不可欠となる³¹。

5.2 売却予定となるまで土地の減損処理を凍結する方向性

前節で減損処理に一本化する方法の長短をひととおり整理し終えたところでよくよく考えてみれば、減損会計とは単に回収可能性を反映するために簿価を切り下げて損失を計上する手続ではなく、根本的には配分計算の実施を前提として収益性の低下による配分計算の修正を反映すべく簿価を切り下げ、修正直後の簿価が公正価値や回収可能価額といった意味ある測定属性を与えられるといういわば配分と評価の手続が入り混じった手続であると解している³²。ならば、原価配分を想定していない「土地の簿価切下げ」という手続とは、一体何を意味しているのであろうか。あえて土地にも毎期ゼロという配分計算が半永久的に行われていると解しても、土地の用役潜在力が低下しないという前提から配分計算を修正する必要は見出されない。つまり、前節で行われようとしている減損会計とは、まさしく価値評価の範疇に属するというよりほかはない。

減損会計が原価配分の手続の延長線上にあると解する限り、はばからずにいえば土地と減損処理は水と油のようになじまないはずにもかかわらず、現行制度下では一定の要件を充足する限りにおいて減損処理が実施される。そこで、土地の減損処理が正当化される理由を確認しておかなければならない。もっとも、具体的な会計処理についてはさまざまな切り口から論じられることはあるものの、土地が減損処理されることの論拠について真正面から追求されることは意外に少なく、「投資有価証券との等質性」から減損処理の必要性を導いたものが唯一であるといっても過言ではない。

それは、①投資有価証券と事業用不動産の業績評価がその性質から時価の変動というよりはキャッシュフローの獲得に着目して行われている点に両者の等質性を見出し、②投資有価証券では資本（部分純資産）直入の場合には価値下落分の処理を先送りすることなくすぐさま損失計上して簿価を切り下げるという会計処理が実践されており、③投資有価証券の処理を所与として等質的な項目である事業用不動産の簿価切下げについても正当な手続たらしめるといえるものである（米山 [2003] 149-152 頁）。かかる論拠に基づいて実施される簿価の切下げ処理は、事業用不動産を売却した時点で計上される将来の処分損失を先取りする将来志向の手続と解されるが、技術的な制約から実際には簿価を現在の時価に修正

³¹ FASBの枠組みでは、回収可能性の判定に割引前キャッシュフローを用いることから、土地の減損損失を実質的に計上できないということも指摘されている（川村 [2000] 68 頁）。

³² 配分と評価の関係については、醍醐 [2004] 30-32 頁および米山 [2003] 203-223 頁を参照されたい。

する手続となる（米山 [2003] 152-155 頁）。なお、土地の減損処理をこのように捉えた場合、継続使用を前提としつつも事実上売却による処分を視野に入れていることから、むしろ売却予定の資産に準じた取扱いをすべきように思われる。つまり、実務上の制約を取り払えば、簿価と売却費用控除後の公正価値のいずれか低いほうによって測定し、損失額については取得原価を上限に戻入れを実施すべきとしてもよいはずである³³。

ところが、投資有価証券を引き合いに出したこのような弾力性に富んだ解釈が与えられるということは、事業用不動産の減損処理についてそれに代わるより説得的な論拠を言い当てるのが難しいことを物語っているわけでもある。つまり、他の項目との等質性から導かれた「相対的に弱い論拠」（米山 [2003] 152 頁）にとどまる限り、土地の減損処理は揺るぎない帰結とはならず、事業に供している限りにおいて土地の減損処理を行うべきではないというまったく正反対の帰結も、看過することのできないものである。それは、土地を継続使用する限りは減損会計の一環で損失を前倒計上せずに、早くとも売却予定となるのを待ってから損失を計上するというものである。この場合、土地を事業の用に供している段階では減損処理が凍結される一方で関連する修復費用と修復負債が別途計上され、売却予定となって簿価が売却費用控除後の公正価値を上回るのであれば、その時点で初めて土地の簿価が切り下げられることとなる。

投資や簿価が回収可能であるべきといわれることや、そこから導かれる減損処理の必要性を勘案しても、土地の用役潜在力に関する大前提、いいかえれば配分計算を実施しないという前提を変えない限り、少なくとも売却予定となるまで土地の簿価を取得原価のまま維持する方法が最善であるようにさえ思えてくる。汚染発覚後も土地を保有し使用し続ける理由が簿価を上回る使用価値の高さにあり、使用をつうじて投下資本が回収されるならば、売却によってでしか投下資本を回収できず売却可能な価額まで簿価を切り下げるべきとされる棚卸資産ほどの必然性も認められないであろう。スティグマの存在はあくまでも買い手の存在を意識しなければならぬ状況が切迫した場合に重要となり、土地利用阻害損失は結果として売上収入の減少というかたちで間接的に表れてくるであろうし、減損処理を凍結しているあいだはスティグマ等が加味された不動産鑑定評価額等をあわせて提供すれば事足りるように思われる。

もともと、かかる結論を導けば投資有価証券との等質性がないがしろにされ、さらには取得原価主義会計の枠内で先送りする必要のない損失を計上する千載一遇ともいうべき機会を見ず見す逃すことにもなりかねず、損失の先送りを指をくわえてみていることのもどかしさに加えて、情報利用者にとってネガティブな方向に作用する懸念を払拭できないことも事実である。また、不動産鑑定評価の観点からは、事業用不動産を減損処理すべきという意見が大半を占めるようであり（黒沢 [2004] 272-275 頁）、一步外に踏み出したときに感じる温度差も気がかりなところである。

³³ 企業会計審議会第10回固定資産部会（2001年5月25日）の議事録によれば、わが国でも土地の減損損失の戻入れが議論にのぼっている（秋葉発言や川村発言などを参照）。

このように、土地だけに焦点を当ててみれば、ともすれば減損処理しないという結論もなきにしもあらずといったところであるが、少し角度を変えてグループ資産のひとつまたは共用資産（corporate asset）として土地を捉えた場合、状況が異なってくる。実のところ、個別の資産についてそれぞれ将来キャッシュフローを見積もることは不可能であり、とくに土地は更地で事業に供されるわけではなく、それ自身でキャッシュフローを生成しないと解されている。また、時に土地の上に建物等が複数存在し、特定のグループまたは現金生成単位に土地を帰属させることが困難な状況もある。そこで、他の資産と同様に土地もグルーピングされて特定のグループまたは現金生成単位を構成するか、帰属先を特定できない場合には共用資産として取り扱われることとなる³⁴。グルーピングを前提とすれば³⁵、グルーピングを行っても減損会計の基本的枠組みに変わりはなく、グループまたは現金生成単位の簿価と公正価値または回収可能価額との差額としてグループ全体の減損損失が算定されるしくみとなっている³⁶。なお、基準書第 144 号では、当該グループのキャッシュフロー生成能力の核となる主要資産（primary asset）から土地が除外されている（FASB [2001c] pars. 18 and fn. 10）。これは、主要資産を償却性資産に限定することにより、キャッシュフローの見積期間を有限にするためである（辻山 [2004] 13 頁）。

グループ全体の減損損失は、各構成資産の簿価に応じて按分され、割り当てられた損失相当額だけ各資産の簿価が切り下げられる。基準書第 144 号では、グループ構成資産の簿価に応じて、減損損失を各資産の簿価が公正価値を下回らないように按分する（FASB [2001b] par. 14）。また、IAS 第 36 号でも簿価に応じて減損損失を按分することには変わりはないが、現金生成単位にのれんが含まれている場合にはまずのれんを減額し、のれんを上回る減損損失が生じている場合には、現金生成単位を構成する各資産について、①売却費用控除後の公正価値、②使用価値、および③ゼロのうち最も高い額を下回らない範囲で簿価に応じて各資産に按分する（IASB [2004a] pars. 104-105）。それでもなお按分されなかった減損損失は、現金生成単位の他の構成資産に按分し、さらに按分できない場合には負債（引当金）を認識することとされている（IASB [2004a] par. 108）。

各構成資産の簿価に応じてグループ全体の減損損失を按分するという方法は、各資産に程度の差はあったとしてもそれぞれがグループとして獲得するキャッシュフローに対して影響を及ぼしているはずであるから、形式的に最もフェアなやり方であるといえる。つまり、土地もグループ全体のキャッシュフローの獲得に少なからず関与しており、公平性の観点からグループ構成資産の一員として分け隔てなく損失を負担すべきことから、その分だけ簿価が切り下げられることとなる。共用資産と捉えた場合であっても、複数のグループまたは現金生成単位のキャッシュフローに対して影響を及ぼしているため、損失の一部

³⁴ いずれの取扱いを行うかは、ケースバイケースによって異なる（都 [2004] 132 頁および川村 [2004a] 143-144 頁）。

³⁵ 共用資産の取扱いについては、FASB [2001b] par. 11 ; IASB [2004a] par. 102 を参照されたい。

³⁶ 減損会計におけるグルーピングおよび共用資産への分類の必然性については、川村 [2002] 65 頁を参照されたい。

を負担すべきであるという同様の帰結が導かれよう。ましてや土壌汚染の発覚によってグループまたは現金生成単位に減損が発生するに至ったというのであれば、なおさらのことであろう。

もっとも、グループ構成資産に割り当てられる減損損失の額は他の構成資産との簿価の割合によって決定されたものであって、時に減損処理直後の各資産の簿価は積極的な意義を見出せない額となり、共用資産も同様に「虫食い状態」と喩えられるように減損処理によって意味ある測定属性を与えられるわけではない（川村 [2001] 158 頁；同 [2002] 68 頁；同 [2006] 149 頁）。この限りにおいて、土地を減損処理するということは、土地がグループ構成資産または共用資産として損失の一部を甘受する側面が強いように思われる³⁷。つまり、ここで明らかとなったことは、グループとしての収益性の低下を個別の資産に反映する手続として土地の減損処理も必要であるということであり、配分計算を修正する必要性から土地の減損処理を導きえたというわけではない。

減損損失の負担について土地のみを例外に置くことはできないはずであり、土地について減損処理を実施しないための唯一かつ根本的な方法としては、その他の資産についても減損処理を実施しないようにすることが考えられる。これは、原価配分の修正に関する前提を差額修正方式（catch-up approach）から実現時報告方式（as-realized approach）または固定方式（lock-in approach）とよばれる配分計算の修正方式（FASB [1990] pars. 375a and 386）へと大きく方向転換させることを意味している³⁸。当初の仮定と見積りをそのまま用いて配分計算を継続する実現時報告方式に立脚すれば、いかなる大義名分を立てたとしても、そもそも簿価の修正が行われることはない³⁹。しかし、このような帰結は、損益計算の現実性を回復するために差額修正方式による配分計算の修正を不可欠とした現行の枠組みと大きく対立するものであり、むしろ時代の要請に逆行するかたちとなる。また、減損損失の認識要件を永久基準（permanence criterion）へと転換することにより、減損会計の適用を極度に制限する方法も考えられる。永久基準に立脚すれば、修復による回復が見込める限り減損損失は認識されないから、減損処理を実施しないことに匹敵する。しかし、土地を減損処理しないことに拘泥するあまりに本末転倒な結果となろう。

損失を先送りしないため、事実上再投資が行われているとみなすべき、投資または簿価は回収可能であるべき、さらには同一グループ内で償却性資産と非償却性資産を同列に扱うべきといったことなど、減損会計を適用する用意があることは明白であるが、それでもなお、配分計算の修正に結び付けて土地の減損処理を導きえたわけではない。つまり、売却予定となるまで土地を減損処理しないことにも、相応の正当性が見出されてもよいはずである。

³⁷ 「全体の価値を形態別に再配分する手続」と解することもできる（川村 [2006] 149 頁）。

³⁸ 配分計算の修正方式については、FASB [2000] pars. 89-100 および川村 [2001] 143-148 頁を参照されたい。

³⁹ この点については、川村 [2001] 143-144 頁注（10） および細井 [1999] 211-214 頁を参照されたい。

6. おわりに

本稿では、事業の用に供する土地について、想定外の土壤汚染が発覚した場合に必要な会計処理方法について検討を行った。土地の修復と減損について何も会計処理を行わないことはありえないとすれば、考える処理方法は、現行の枠組みも含めて3つある。

まず1つ目は、事業に供しているあいだからそれぞれに設定された要件を充足すれば修復費用と減損損失を別個に計上し、二重計算が生じないように減損会計の枠組みにおいて負債に関連する諸要素を除外するという現行の枠組みである。汚染が発覚しても土地を保有し続ける理由が簿価を上回る使用価値の高さにあるとすれば、そのような状況であってもFASBの枠組みで一定の条件下で再投資を抑制して減損損失が計上されてしまうという矛盾と⁴⁰、簿価は回収可能であるべきという観点からIASBの枠組みでみかけ上簿価が回収可能価額を上回っている状況であっても減損処理が実施されるという矛盾を早急に解消する必要があることを指摘してよいであろう⁴¹。また、土壤汚染に関連していえば、スティグマ等の情報要求に積極的な姿勢であるというわけでもない。

次に、IAS第36号をもとに考案されたのが、事業の用に供しているあいだから一定の要件を充足すれば減損損失に修復費用を含めて計上し、その後戻入処理によって資産価値の回復を描写し、修復義務については補足情報を提供するという2つ目の方法である。スティグマについては、隣接資産の汚染に起因するいわばとぼっちりのようなスティグマまでも減損会計で勘案すべきことが要請されているところであり(UNCTAD[1999] par. 20)、資産価値の変動要因を減損処理に一手に集約したこの方法が普及する可能性は十分にあるとあってよい。しかし、もたらされる効果の大きさを認めつつも、回収可能価額の洗替えをつうじた資産価値の修正に終始した手続が全面に押し出される格好となっている点が気がかりである。

このような曲折を経て辿り着くのは、売却予定となるまで簿価の切下げを凍結するという3つ目の方法である。土地は非償却性資産であって、継続使用を前提とする限り減損処理を実施しないとする方法を選択肢に挙げることは、あながち的の外れた展開とはいえないように思われる。あえてゼロという原価配分が実施されていると解しても、ゼロという原価配分額が修正されることがないならば、少なくともここから継続使用を想定している段階から実施される土地の減損処理を説明することはできない。グルーピングされることを前提に考えれば減損処理に異を唱えることはできなくなるが、グループ資産としての文脈の減損処理では配分計算の修正という議論は吹き飛んでしまっているように思われる。

以上、土壤汚染に関連して必要となる会計処理について、現行規定のほかにも2つの代替的な方式を識別したわけであるが、結局のところ解明しなければならないことは、土地を減損処理する必然性の有無であることに気づくであろう。配分計算を行わないからといっ

⁴⁰ この点については、川村 [2004c] 155 頁を参照されたい。

⁴¹ この点については、米山 [2003] 114-125 頁を参照されたい。

て簿価の修正を行わないことにはならないのであれば⁴²、配分計算を行わないからといって簿価の修正を行うことにもならないはずである。同様の観点から検討を要する項目として、諸外国では配分計算を実施せずに減損処理のみが実施される買入れのれんの存在が挙げられる。

固定資産会計とはいかなる会計手続であるといわれてきたのか、また、そのことをふまえて原価配分を修正する一環で実施されない簿価修正を果たして「減損会計」といいうるのか、そうであればグルーピング時の処理も含めて減損会計とは一体いかなることを指向した手続であるのかといった、表層に表れる具体的な会計処理方法を支える論拠を究明したうえで情報利用者の声に耳を傾けてみれば、おのずと採るべき方向性が定まるであろう。

参考文献

- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) [1996] Statement of Position 96-1, *Environmental Remediation Liabilities*.
- American Society of Testing and Materials (ASTM) [2001] E2137-01, *Standard Guide for Estimating Monetary Costs and Liabilities for Environmental Matters*.
- ASTM International [2006] E2137-06, *Standard Guide for Estimating Monetary Costs and Liabilities for Environmental Matters*.
- Barth, Mary E., Maureen. F. McNichols, and G. P. Wilson [1997] "Factors Influencing Firm's Disclosures about Environmental Liabilities," *Review of Accounting Studies*, Vol. 2, pp. 35-64.
- Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) [1993] *Environmental Costs and Liabilities: Accounting and Financial Reporting Issues*, Research Report. (平松一夫・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。)
- Fédération des Experts Comptables Européens (FEE) [1999] *Review of International Accounting Standards for Environmental Issues*.
- Financial Accounting Standards Board (FASB) [1975] Statement of Financial Accounting Standards No. 5, *Accounting for Contingencies*. (日本公認会計士協会国際委員会訳 [1984] 『米国FASB財務会計基準書外貨換算会計他』同文館、61-98頁。)
- [1976] FASB Interpretation No. 14, *Reasonable Estimation of the Amount of a Loss*.
- [1985] Statement of Financial Accounting Concepts No. 6, *Elements of Financial Statements*. (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、267-408頁。)
- [1990] FASB Discussion Memorandum, *Present Value-Based Measurements in Accounting*. (企業財務制度研究会訳 [1999] 『現在価値—キャッシュフローを用いた会計測定—』中央経済社。)
- [2000] Statement of Financial Accounting Concepts No.7, *Using Cash Flow Information and Present Value in Accounting Measurements*. (平松一夫・広瀬義州訳 [2002] 『FASB財務会計の諸概念 (増補版)』

⁴² この点については、米山 [2003] 149頁を参照されたい。

中央経済社、409-488 頁。)

- [2001a] Statement of Financial Accounting Standards No. 142, *Goodwill and Other Intangible Assets*.
- [2001b] Statement of Financial Accounting Standards No. 143, *Accounting for Asset Retirement Obligations*.
- [2001c] Statement of Financial Accounting Standards No. 144, *Accounting for the Impairment or Disposal of Long-Lived Assets*.
- [2002] Statement of Financial Accounting Standards No. 146, *Accounting for Costs Associated with Exit or Disposal Activities*.
- [2004] Statement of Financial Accounting Standards No. 153, *Exchanges of Nonmonetary Assets*.
- [2005a] *Minutes on the Reconsideration of the Accounting for Contingent Environmental Liabilities under Statement 5*.
- [2005b] Invitation to Comment, *Selected Issues Relating to Assets and Liabilities with Uncertainties*.
- [2005c] Statement of Financial Accounting Standards No. 154, *Accounting Changes and Error Corrections*.
- [2006] Statement of Financial Accounting Standards No. 157, *Fair Value Measurements*.
- Financial Accounting Standards Board Emerging Issues Task Force (EITF) [1989] EITF Issue No. 89-13, *Accounting for the Cost of Asbestos Removal*.
- [1990] EITF Issue No. 90-8, *Capitalization of Costs to Treat Environmental Contamination*.
- [2002] EITF Issue No. 95-23, *The Treatment of Certain Site Restoration/Environmental Exit Costs When Testing a Long-Lived Asset for Impairment*.
- Goodman, Susannah Blake and Tim Little [2003] *The GAP in GAAP: An Examination of Environmental Accounting Loopholes*, The Rose Foundation for Communities and the Environment.
- Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW) [1996] *Environmental Issues in Financial Reporting*.
- International Accounting Standards Board (IASB) [2003a] International Accounting Standard 8, *Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors*. (企業会計基準委員会/財団法人財務会計基準機構日本語訳監修 [2008] 『国際会計基準審議会国際財務報告基準 (IFRSs®) 2007』 レクシス・ネクシスジャパン、865-897 頁。)
- [2003b] International Accounting Standard 16, *Property, Plant, and Equipment*. (企業会計基準委員会/財団法人財務会計基準機構日本語訳監修 [2008] 『国際会計基準審議会国際財務報告基準 (IFRSs®) 2007』 レクシス・ネクシスジャパン、977-1010 頁。)
- [2004a] International Accounting Standard 36, *Impairment of Assets*. (企業会計基準委員会/財団法人財務会計基準機構日本語訳監修 [2008] 『国際会計基準審議会国際財務報告基準 (IFRSs®) 2007』 レクシス・ネクシスジャパン、1471-1619 頁。)
- [2004b] International Financial Reporting Standard 5, *Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations*. (企業会計基準委員会/財団法人財務会計基準機構日本語訳監修 [2008] 『国際会計基

- 準審議会国際財務報告基準 (IFRSs®) 2007』レクシス・ネクシスジャパン、559-610 頁。)
- [2005] Exposure Draft of Proposed, *Amendments to IAS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets and IAS 19 Employee Benefits.*
- International Accounting Standards Board International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC)
- [2004] IFRIC Interpretation 1, *Changes in Existing Decommissioning, Restoration and Similar Liabilities.*
(企業会計基準委員会／財団法人財務会計基準機構日本語訳監修 [2008] 『国際会計基準審議会国際財務報告基準 (IFRSs®) 2007』レクシス・ネクシスジャパン、2115-2133 頁。)
- International Accounting Standards Committee (IASC) [1989] *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements.* (企業会計基準委員会／財団法人財務会計基準機構日本語訳監修 [2008] 『国際会計基準審議会国際財務報告基準 (IFRSs®) 2007』レクシス・ネクシスジャパン、35-58 頁。)
- [1998] International Accounting Standard 37, *Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets.*
(企業会計基準委員会／財団法人財務会計基準機構日本語訳監修 [2008] 『国際会計基準審議会国際財務報告基準 (IFRSs®) 2007』レクシス・ネクシスジャパン、1621-1655 頁。)
- Robinson, Rudy R, Scott R. Lucas, and Garland G. Rasbery, “Watersbend: Appraising a Brownfield Redevelopment Project,” *Appraisal Journal*, Vol. 70 Issue 3, pp. 309-317.
- Rogers, C. Gregory [2005] *Financial Reporting of Environmental Liabilities and Risks after Sarbanes-Oxley*, John Wiley & Sons, Inc.
- United Nations Conference on Trade and Development (UNCTAD) [1999] *Accounting and Financial Reporting for Environmental Costs and Liabilities*, Position Paper.
- 新井清光著・加古宜士補訂 [2003] 『新版財務会計論 (第7版)』中央経済社。
- 石津寿恵 [2003] 『持続可能な発展のための環境会計』白桃書房。
- 伊藤邦雄 (責任編集) 田中建二・弥永真生・米山正樹 (著) [2006] 『時価会計と減損 (第2版)』中央経済社。
- 井上善文 [2007] 「米国における環境負債会計の概要と特徴」『税経通信』第62巻第4号、189-198 頁。
- 植田敦紀 [2008] 「環境財務会計の構築と展開—U.S. Environmental GAAPに基づく環境負債計上のメカニズム—」『会計』第173巻第1号、95-109 頁。
- 上田俊昭 [2006] 「外部環境会計の国際的動向」(河野正男編著 [2006] 『環境会計の構築と国際的展開』森山書店、33-63 頁所収。)
- 梅原秀継 [2001] 『減損会計と公正価値会計』中央経済社。
- 勝山進編著 [2006] 『環境会計の理論と実態 (第2版)』中央経済社。
- 加藤盛弘編著 [2000] 『将来事象会計』森山書店。
- [2003] 「環境修復負債認識方式の特徴—段階的計上と見積修正の構造的設定—」『会計』第164巻第2号、1-15 頁。
- [2006] 『負債拡大の現代会計』森山書店。
- 河野正男編著 [2006] 『環境会計の構築と国際的展開』森山書店。
- [2007] 「環境財務会計とサーベインズ-オクスリー法」『産業経理』第67巻第2号、4-12 頁。

- 川村義則 [2000] 「減損会計における現在価値と公正価値—米国基準と国際会計基準の比較検討—」『企業会計』第 52 巻第 2 号、62-71 頁。
- [2001] 「減損会計の特徴と主要問題に関する考察」『早稲田商学』(早稲田大学) 第 391 号、141-161 頁。
- [2002] 「対象資産及び資産のグルーピング・共用資産・のれんの取扱い」『企業会計』第 54 巻第 11 号、64-71 頁。
- [2004a] 「共用資産の取扱い」(辻山栄子編著 [2004] 『逐条解説減損会計基準』中央経済社、141-152 頁所収。)
- [2004b] 「米国基準の概要」(辻山栄子編著 [2004] 『逐条解説減損会計基準』中央経済社、346-361 頁所収。)
- [2004c] 「減損会計論」(新田忠誓編著 [2004] 『大学院学生と学部卒業論文テーマ設定のための財務会計論・簿記論入門 (第 2 版)』白桃書房、147-175 頁所収。)
- [2005] 「財務諸表項目のグループ化」『JICPA ジャーナル』第 17 巻第 8 号、41-47 頁。
- [2006] 「財務諸表項目のグループ化—問題提起と若干の考察—」『季刊会計基準』第 12 号、146-149 頁。
- [2007a] 「非金融負債をめぐる会計問題」日本銀行金融研究所ディスカッション・ペーパー・シリーズ 2007-J-11、日本銀行金融研究所。
- [2007b] 「非金融負債の会計処理」『早稲田商学』第 413・414 合併号、77-100 頁。
- 企業財務制度研究会 [1998] 『減損会計をめぐる論点』企業財務制度研究会。
- 菊谷正人 [2007] 「有形固定資産の取得原価と資産除去債務」『税経通信』第 62 巻第 12 号、33-40 頁。
- 黒沢 泰 [2004] 『減損会計と不動産評価の実務』プロGRESS。
- 齋藤真哉 [2007] 「2つの測定属性と日本基準の課題」(齋藤真哉編著 [2007] 『減損会計の税務論点』中央経済社、39-49 頁所収。)
- 阪 智香 [2001a] 「土壌汚染が財務会計に与える影響—環境負債と減損—」『産業と環境』第 30 巻第 12 号、29-31 頁。
- [2001b] 『環境会計論』東京経済情報出版。
- [2001c] 「土壌汚染の会計」『現代ディスクロージャー研究』ディスクロージャー研究学会、19-26 頁。
- [2005] 「環境資産と環境負債の会計と開示」『商学論究』(関西学院大学) 第 53 巻第 2 号、65-83 頁。
- [2006a] 「北米における外部環境会計の展開」(河野正男編著 [2006] 『環境会計の構築と国際的展開』森山書店、108-132 頁所収。)
- [2006b] 「土壌汚染と会計」(勝山進編著 [2006] 『環境会計の理論と実態 (第 2 版)』中央経済社、199-214 頁所収。)
- [2007] 「環境会計を巡る国際的課題」(平松一夫編著 [2007] 『国際財務報告論—会計基準の収斂と新たな展開—』中央経済社、261-279 頁所収。)
- 桜井久勝 [1999] 「国際会計基準第 36 号資産の減損」(広瀬義州・間島進吾編 [1999] 『コンメンタール国

- 際会計基準 I』税務経理協会、193-264 頁所収。)
- [2005]「資産の減損」(桜井久勝編著 [2005]『テキスト国際会計基準 (第 2 版)』白桃書房、203-220 頁所収。)
- 佐藤信彦 [2007]「資産除去債務の会計を巡る諸問題」『企業会計』第 59 巻第 9 号、25-35 頁。
- 須田一幸 [2005]「アメリカにおける実証会計学の展開」(戸田博之・興津裕康・中野常男編著『20 世紀におけるわが国会計学研究の軌跡』白桃書房、357-390 頁所収。)
- 醍醐 聰 [2004]「会計的配分と価値評価」『企業会計』第 56 巻第 1 号、26-32 頁。
- 近田典行 [2002]『不動産アカウンティング—国際動向とわが国の対応—』中央経済社。
- 辻山栄子 [2004]「減損会計の基本的な考え方」(辻山栄子編著 [2004]『逐条解説減損会計基準』中央経済社、1-15 頁所収。)
- 西谷順平 [2001]「将来除却支出の会計処理とその問題点—FASB 公開草案『長期保有資産の除却に伴う債務に関する会計』の批判的検討—」『會計』第 160 巻第 1 号、96-107 頁。
- 日本会計研究学会スタディ・グループ [2007]『環境財務会計の国際的動向と基礎概念に関する研究 (中間報告)』
- 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。
- 平井克彦・石津寿恵 [2006]「土壌汚染に関する会計情報の開示序説」『経営論集』(明治大学) 第 53 巻第 3 号、15-31 頁。
- 藤木潤司 [2005]「処分予定の固定資産の会計・開示をめぐる国際的な状況」『龍谷大学経営学論集』(龍谷大学) 第 45 巻第 1 号、23-29 頁。
- 細井庸弘 [1999]「FASB による現在価値プロジェクトの展開」(企業財務制度研究会誌 [1999]『現在価値—キャッシュフローを用いた会計測定—』中央経済社、201-216 頁所収。)
- 水口 剛 [2007]「財務会計と環境問題」(國部克彦・伊坪徳宏・水口剛 [2007]『環境経営・会計』有斐閣、233-255 頁所収。)
- 都 正二 [2004]「資産のグルーピング」(辻山栄子編著 [2004]『逐条解説減損会計基準』中央経済社、117-140 頁所収。)
- 向山敦夫 [2003]『社会環境会計論—社会と地球環境への会計アプローチ—』白桃書房。
- 森島義博・八巻淳・廣田裕二 [2003]『土壌汚染と不動産評価・売買』東洋経済新報社。
- 山上達人・向山敦夫・國部克彦 [2005]『環境会計の新しい展開』白桃書房。
- 山下寿文編著 [2007]『偶発事象会計の展開—引当金会計から非金融負債会計へ—』創成社。
- 米山正樹 [2003]『減損会計—配分と評価— (増補版)』森山書店。