資産除去債務における土壌汚染リスク管理とその後の対応

推定的債務で高まる状況把握

みずほ情報総研　環境・資源エネルギー部
チーフコンサルタント
光成　美樹

国際会計基準適用に向けた今後のスケジュールと該当する土壌汚染関連費用等

	2009年度	2010年度	2011年度	2012年度	2013年度	2014年度	2015年度	2016年度
国際会計基準	コンバージェンスプロジェクト（2011年6月まで）→			国際会計基準適用・時期の決定等	（3年分開示の時期）←		適用義務付け（2015～16年度予定）→	
固定資産関連	賃貸等不動産時価開示	資産除去債務	環境修復引当金（予定）					
土壌汚染関連費用の把握が必要なケース（例）	遊休不動産等の減損に該当する土壌汚染関連費用	・施設除去時等の法定調査費用 ・借地の原状回復にあたる浄化費用	引当金に該当する土壌汚染関連費用		推定的債務に該当する土壌汚染関連費用 公正価値評価等の検討 毎年の見直し等			

所有サイトだけではなく借地のリスク管理検討も

1、はじめに

2010年4月から資産除去債務に関する会計基準が適用され、引当金に関する会計基準も公開草案が公表される予定である。これらの変更などは、国際会計基準との収斂（コンバージェンス）により、11年6月には完了予定となっている。

こうした動きに加え、国際会計基準そのものへの適用（アドプション）が現実的なものになりつつある。09年6月に金融庁から公表された「わが国の国際会計基準に関する取り組み」（中間報告）では、12年頃に、国際会計基準に適用するか否かを決定し、適用の場合には15年から16年に適用される見通しが明示され、09年12月には、同庁から「連結財務諸表の用語、様式および作成方法に関する規則等の一部を改正する内閣府令」が公表されている。

今年4月1日からは、「土壌汚染対策法の一部を改正する法律」（以下、改正土対法）が施行され、一部の条例の変更も予定されており、今後の会計基準の適用にむけて、法改正を踏まえた土壌汚染リスクを管理する重要性が高まっている。本稿では、会計基準の変更や改正土壌汚染対策法に伴い、企業の土壌汚染リスクに対する対応として課題となる論点を紹介したい。

2、資産除去債務に関する会計基準と該当する土壌汚染関連費用

（1）会計基準の概要と土壌汚染関連費用

資産除去債務に関する会計基準は、有形固定資産を売却・解体など除去する際に、法令や契約で求められる費用をあらかじめ負債として認識し、当該資産の耐用年数にわたって減価償却費として費用化することを求める会計基準である。

土地は、償却資産ではないが、土地にある建物や構造物などの償却資産の除去債務に該当する土壌汚染に関する費用などは除去費用として認識することが明記されている。従って、現在の土壌汚染対策法における水質汚濁防止法の有害物質使用特定施設の廃止時に求められる法定調査などは、施設の除去時に求められる費用として認識されることになる。

（2）所有する土地の該当債務

改正土対法では、一定要件の下3千平方㍍を超える土地形質変更時の際に、法律上の土壌汚染調査を求めることになっている。ここでは、同規模の土地形質すべてではなく、過去に有害物質の使用が認められた土地が対象になる予定であるが、詳細の要件が改正省令で規定される予定であり、まだ公表されていない。3千平方㍍を超える建築面積のある建物の解体時の土壌汚染調査義務は見極める必要がある。

また、改正法で法律に基づく調査等において土壌環境基準を超える汚染が発覚した際に指定される指定区域が2分され、措置等が必要な区域は、「要措置区域」に指定され、都道府県知事から措置が指示されることになっている。「要措置区域」では、早急な措置が求められると考えられ、その措置内容を施設の除去時まで猶予される可能性は少ないと考えられるため、資産除去債務に該当するケースも少ないことが推察される。しかし、除去時に実施する内容が別途規定されるケースや、措置費用の支出が長期にわたり、引当金に計上される可能性はあるだろう。

また条例において、より広い範囲で調査が義務付けられているケースもあり、今後も改正法を踏まえて条例改正も見込まれることから個別に債務性を判断する必要がある。

しかし、所有する土地については、全般にこのように資産除去債務に該当する法令上の義務は限定的であり、かつ該当する費用については、調査費用が大部分であると考えられる。

（3）借地の原状回復義務と土壌汚染の浄化義務

一方、浄化費用が対象になる可能性があるのは、借地のケースである。92年に事業用定期借地等が設定された借地借家法の改正により、賃借人は原則として建物等を取り壊し、更地など原状回復をした上で賃貸人に土地を返還する定期借地制度が導入された。このため、借地契約終了時点での原状回復義務が求められ、建物や地下構造物などを撤去して返却することが既定され、多くの契約書に原状回復規定が含まれている。

この場合の原状回復規定において、「原状」にはなかった土壌汚染があった場合には、汚染の除去等をすることが求められる可能性が高いと考えられる。06年の東京地裁や08年の高裁判決においても、土壌汚染が土地の瑕疵に当たることや、当初認識し合意していた以上の汚染が発覚した際には、汚染原因者である売主に対して土壌汚染の除去等にかかわる費用を求める判例が出されているためである。

しかしながら、事業用定期借地が設定された92年時点では、土壌調査等を実施することが現在のように実務上の慣例となっていなかったため、定期借地設定時点に土壌汚染調査を実施し、土壌汚染にかかわる土壌状態の「原状」を把握していたケースは少ないことも予想される。

従って、借地満了時点における原状回復義務の範囲が、建物や構造物などの撤去だけであるのか、土壌汚染の浄化や除去が含まれるのかについては、明確な規定がされていない場合がある。事業用定期借地等の返却時における原状回復義務に該当する費用を資産除去債務に計上するに当たっては、当初の契約書における原状回復の内容を確認する必要があると考えられる。

また事業用定期借地のみならず、土地の賃貸借契約をしている場合にも、土壌汚染対策法施行以降の契約更新の時期に、原状回復に土壌環境基準を満たすことが含まれるのか否かを確認することも、リスク管理上は重要な点になるだろう。

これらの問題は、借主側の原状回復費用への影響だけでなく、貸主である土地所有者としてのリスクにもなり得るだろう。基準超えの汚染が発覚し、形質変更時要届出区域に指定されると、汚染を除去して区域解除された場合にも、土地価格が影響を受ける可能性があるためである。

3、国際会計基準に向けた会計処理と土壌汚染のリスク管理

（1）国際会計基準と資産除去債務

資産除去債務の会計基準は、15年頃から適用される予定の国際会計基準においても基本的には会計処理は同様の方法で実施されるが、いくつか会計処理上手続きが微修正される可能性もある。まず、資産除去債務という名称はなくなり、有形固定資産等としての会計処理等が該当する。

また、資産除去債務等の見積りについて毎年見直しを行うこととなっているほか、時の経過に伴う調整費の科目等も異なっている。さらに、将来キャッシュフローの見積りにおいては、国内基準では複数のシナリオから求められた価格を加重平均して求める期待値と、最も可能性の高い最頻値が認められているのに対し、国際会計基準では原則として期待値で求める方向が示されている。どの程度この規定が厳格運用されるかによって、企業の見積り方法に影響を与える可能性がある。

（2）引当金に該当する土壌汚染対策費用

資産除去債務だけでなく、国内の引当金に関する会計基準も見直しの手続きに入っており、環境修復引当金の創設が検討されている。これは国際会計基準でも改訂中の偶発債務に該当するものが多いと考えられるが、ここでは「推定的債務」という考え方がある。「推定的債務」とは、費用を支出する可能性が過半以上の場合に、その費用を債務として認識することが求められると言われるものである。国内でこれまで実施された法律上の義務に基づく土壌汚染調査では、50％以上の確率で汚染の発生が認められている。このため、資産除去債務に該当する法令上の調査費用を計上する土地では、50％以上の確率で汚染発生の可能性があり、何らかの対策が求められる可能性が同程度の確率であるとも考えられる。従って、今後、推定的債務の計上が必要になった場合には、土壌汚染関連費用として調査費用だけでなく、一定の対策費も把握・計上する必要性が出てくる可能性もあると言えるだろう。

4、おわりに

国際会計基準の適用は、15年からの場合でも過去3年間の情報開示により13年度から、開示情報を準備する必要がある。米国や欧州の大手企業では、偶発債務において土壌汚染対策費を数百サイト分、計上している記載例もあり、所有資産については汚染の蓋然性や、その費用が可能な限り計上されている。

国内でも先進的な企業では自社サイトをすべて調査しており、今後の対応においても大きな懸念がない企業もある。資産除去債務や引当金、近い将来の国際会計基準に向けてどのような情報が社内にあるのかを含め、所有サイトのみならず、借地についても土壌汚染のリスク管理を検討する必要が出てきていると言えるだろう。

（みつなり・みき）