

# EU 電気・電子機器廃棄物指令( WEEE 指令 ) により生じる廃棄物処理負債の会計

赤 塚 尚 之

## I . はじめに

2002年12月, 欧州連合( EU )の欧州議会( European Parliament )と欧州理事会( European Council )は「電気・電子機器廃棄物指令( WEEE 指令)」を採択し, 2003年2月の官報掲載をもって発効した。指令( Directive )という性格上, その内容は, EU 加盟国が個々に制定する国内法をつうじて反映される。ほとんどの加盟国があらかじめ定められた期限( 2004年8月13日, WEEE 指令第17条)を守れなかったものの, 現在では主要各国でも国内法の整備が完了し, 遅れていた英国も2007年ようやく施行にこぎつけたところである。WEEE 指令第8条および第9条( 第9条は後に修正)は, EU 加盟国に対して, 2005年8月13日までに電気・電子機器廃棄物の回収, 処理, リサイクル, および環境負荷の少ない方法による廃棄を実施するための費用負担( financing )を生産者に確保させるよう求めている。かかる規定が, 加盟国が制定する国内法をつうじて, 機器の生産者さらには時として使用者に対して, 会計上新たに負債の認識および測定ならびにそれに対応する借方側の会計処理を要求することとなるわけである。

本稿では, WEEE 指令とそれに対応する国内法に基づき生産者または使用者に課される義務について, 会計的な側面から焦点を当てているが, 問題意識は次のとおりである。まず, 日本で WEEE 指令に関する会計問題について言及されることはあっても, 筆者の知る限り, 真正面から取り上げられることはあまり多くないということである<sup>1)</sup>。これに加えて, WEEE 指令によって機器

1) 川上(2005)は, いち早くこの問題に取り組み, IFRIC の解釈指針第6号を検討している。

の使用者に生じる負債の会計処理が、資産除去債務の会計処理の応用問題の範疇にあることも注目されることである。日本でも、2008年3月に企業会計基準第18号「資産除去債務に関する会計基準」が公表され、検討段階では「引当金方式」の採用に含みをもたせていたものの、結果的に今後諸外国と同様、資産と負債の両建処理が行われることとなり、応用問題を取り上げてよい時期にさしかかったといえる。さらには、会計基準の国際的統合が進められるなかで、その中心的な役割を担う国際会計基準審議会（IASB）の国際財務報告解釈委員会（IFRIC）の解釈指針が特定の論点にしか言及していないことから、会計処理の多様性（diversity）に対する懸念もくすぶっている。

要するに、本稿は、WEEE指令に基づき生産者または使用者に必要となる会計処理について、IASBのIFRICが公表した解釈指針第6号や米国の財務会計基準審議会（FASB）のFSP143 1のほか、EU加盟国である英国の会計基準審議会（ASB）の緊急問題検討委員会（UITF）のAbstract 45と、ドイツのドイツ会計基準委員会（DRSC）の会計解釈委員会（AIC）の解釈指針第2号を手がかりに整理したうえで、会計処理の多様性について、欧州委員会（EC）の円卓会議で俎上にのぼった議論をもとに言及することを目的としている。

## Ⅱ．WEEE指令

### 1．WEEE指令の概要

WEEE指令は、電気・電子機器廃棄物の発生を予防することを最優先の目標に掲げている（第1条）。ここに予防（prevention）とは、電気・電子機器廃棄物およびそれに含まれる材料や物質について、その量の削減や環境へ及ぼす悪影響の軽減を目的とした施策をいう（第3条（c））。また、電気・電子機器廃棄物（waste electrical and electronic equipment; WEEE/WE&EE）とは、廃棄物指令（75/442/EEC、2006年の修正後は2006/12/EC）第1条（a）が、廃棄物（waste）と定める電気・電子機器（廃棄物指令 Annex I、Q1 Q16）をいう（同

、また、日本会計研究学会スタディ・グループの中間報告である井上・阪（2007）も WEEE 指令について言及しており、今後検討がすすめられていくものと思われる。

条( b ))。対象となる電気・電子機器は、WEEE 指令 Annex I A に掲げられるもので使用電圧が交流1,000ボルトまたは直流1,500ボルト以下の機器であり( 同条( a ))、具体的には次の10分類である<sup>2)</sup>。

- ・大型家電
- ・小型家電
- ・IT・電気通信端末機器
- ・民生用機器
- ・照明器具
- ・電動・電子工具( 産業用の大型固定器具を除く )
- ・玩具・レジャー・スポーツ器具
- ・医療機器( 植込型機器および汚染機器を除く )
- ・監視機器および制御機器
- ・自動販売機

WEEE 指令は、WEEE の発生を予防することに主眼を置いている。それと同時に、廃棄物処分量を削減するため、WEEE の再使用、リサイクル、またはその他の方法による再利用を同時に目標に掲げている( 第1条)。再使用( reuse )とは WEEE またはその部品が製造された当初の目的と同じ目的で使用されることをいい( 第3条( d ))、リサイクル( recycling )とは WEEE を当初の目的またはそれ以外の目的で製造工程において再加工することをいい( 同条( e ))、さらに再利用( recovery )とは廃棄物指令 Annex II B に規定される再利用活動( 廃棄物指令 Annex II B, R1 R13 )のうち適用可能な活動を実施することをいう( 同条( f ))。そして、解体( dismantling )や再利用、とくに WEEE を構成する部品や材料の再使用とリサイクルを促進するような製品設計および製造工程を推進するよう EU 加盟国に求めるとともに( 第4条)、WEEE の分別回収( 第5条)、処理( 第6条)、再利用( 第7条)、および環境負荷の少な

2) 加盟国の国防に関する機器、兵器、弾薬、および軍需関連機器を除く( 第2条第3項)。また、10分類された電気・電子機器のそれぞれの細目については、Annex I B をみよ。

い方法による廃棄 (disposal) に関する諸費用を、基本的に生産者に負担させるしくみとなっている (第8条および第9条)。なお、生産者 (producer) とは、販売形態を問わず、自社ブランドで機器を製造・販売する者、他のサプライヤーが製造した機器を自社ブランドで再販売する者、または機器を商業目的で EU 加盟国に輸出または輸入する者をいう (第3条 (i))。つまり、日本企業も、WEEE 指令にいう「生産者」に該当する可能性が十分にある。

WEEE 指令は、一般家庭 (private households) から生じる WEEE について<sup>3)</sup>、2005年8月13日までに、機器の最終所有者および販売業者 (distributor) が無償で WEEE を返却する制度を確立し (第5条第2項 (a))、販売業者が同種かつ同機能の新機器の販売に際して使用者にとって不要となった旧機器の返却を新機器と交換に (one-to-one basis) 受け入れることを加盟国が確約することとした (同条同項 (b))。2006年12月31日を期日として、一部の加盟国を除き、一般家庭から生じる WEEE の分別回収について、各加盟国の「国民1人当たり年間4kg」という具体的な数値目標が設定されている (同条第5項)。また、一般家庭以外 (other than private households) から生じる WEEE については、生産者またはこれに代わる第三者による WEEE 回収システムの確立を加盟国が確約することとしている (同条第3項)。

さらに、加盟国は、再使用される場合を除き、第5条第1項ないし第3項に基づき回収された WEEE が、第6条第1項に定められる生産者または第三者が個別または共同で整備する処理施設に移送されることを確約するとされた (第5条第4項)。再利用については、機器の再使用を最優先としたうえで、生産者または第三者による WEEE の再利用にかかる個別または共同システムの確立を EU 加盟国が確約するとされ (第7条第1項)、2006年12月31日を期限とした再利用とリサイクルの数値目標が設定されている (同条第2項)。

---

3) これには、比較的小規模な商業、工業、公共施設その他から生じるもので一般家庭から生じる WEEE に準ずるものも含む (第3条 (k))。

## 2. WEEE に関連する諸費用の負担

WEEE 指令は、第 5 条第 2 項に基づき、一般家庭から生じ回収施設に集積された WEEE の回収、処理、再利用、および環境負荷の少ない方法による廃棄のための諸費用について、生産者が負担することとしている(第 8 条第 1 項)。WEEE のうち、2005 年 8 月 13 日以前<sup>4)</sup>に市場に投入<sup>5)</sup>(put on the market)された機器に関するものは、過去廃棄物(historical waste)とよばれる。一般家庭からの過去廃棄物の処理については、当事者に対して遡及責任を課すことが現実として難しく、その代わりに費用発生時点において市場に参入している生産者がひとつまたは複数のシステムによって責任を負担し、負担割合については例えば一定期間の市場占有率を算定することによって生産者間で比例的に按分する(第 8 条第 3 項)。

また、WEEE のうち、2005 年 8 月 13 日以降に市場に投入された機器に関するものは、WEEE 指令がそのような名称を付しているわけではないが、時に新規廃棄物(new waste)とよばれる。一般家庭からの新規廃棄物の処理については、それぞれの生産者が個別に責任を負い自社機器に関連する費用を負担するが、回収に際して個別回収を実施するか共同回収スキーム(collective scheme)に参加するかは個々の判断に委ねられる(第 8 条第 2 項)。これに関して、WEEE 指令は、機器が市場に投入される段階で WEEE に関する諸費用の負担が生産者によって確保されていなければならないとしたうえで、適切な費用負担スキームへの参加、リサイクル保険、または封鎖勘定(blocked bank account)といった選択肢を提示している(同条同項)。

WEEE 指令は、一般家庭以外から生じた WEEE に関する諸費用についても、基本的に生産者が負担することとしている。具体的には、2005 年 8 月 13 日以前

---

4) 8 月 13 日が 8 月 13 日「以前」(before)と「以降」(after)のいずれに該当するかは、この規定から定かではない。ちなみに、英国の国内法である電気・電子機器廃棄物規制は、2005 年 8 月 12 日までに市場に投入された機器と同年 8 月 13 日以降(on or after)に投入された機器とに分けている(Regulation 9)。

5) 「上市」という訳語が定着しているようである。また、投入時点の解釈については、FAQ 集(EC 2006a)をみよ。

に市場に投入された機器に関して生じる過去廃棄物のうち、一般家庭以外から生じるもの（一般家庭以外からの過去廃棄物）については、同種または同機能の機器との取替えを行うに際して、新機器を提供する生産者が処理費用を負担する（第9条第1項）。これについて付言すれば、取替えが行われるまでは使用者負担であり、取替えとともに生産者負担へと転じ、さらにいえば取替えを行わない場合には使用者負担のままということである。また、2005年8月13日以降に市場に投入された機器に関して生じる新規廃棄物のうち、一般家庭以外から生じるもの（一般家庭以外からの新規廃棄物）についても、関連する諸費用を生産者が負担するとされる（第9条第1項）。もっとも、一般家庭以外からの過去および新規廃棄物にあっては、生産者と使用者との個別契約によって負担割合を決定でき（同条第2項）、生産者の負担を軽減する途も用意されている。

以上の WEEE の処理等に関する費用負担の関係をまとめれば、以下に示す表1のとおりである。本稿では、この表1に即して、WEEE を2005年8月13日を境に「過去廃棄物」と「新規廃棄物」とに分けたうえでそれぞれの発生源を「一般家庭」と「一般家庭以外」とに分けることにより4分割し、それぞれの会計処理を次節以降で取り上げる。なお、ドイツの国内法である「電気・電子機器の販売、回収、および適正な処分に関する法律（ElektroG）」<sup>6)</sup>は2005年に制定され、英国の国内法である「電気・電子機器廃棄物規制」は2006年に制定されている。後述するように、ドイツの ElektroG にあっては、一般家庭から生じる新規廃棄物にかかる費用負担割合の決定方法を2つ用意しており、このことが会計処理の多様性の問題へとつながっていくのである。

ちなみに、2005年8月13日以前に市場に投入された一般家庭向けの電気・電子機器については、WEEE 指令発効後8年間（大型家電は10年間）に限り、機器の販売価格に WEEE の処理に関連する諸費用を明示するいわゆるビジブルフィー（visible fee）が容認されたが（第8条第3項）、2005年8月13日以降

6) ElektroG については、英語版を入手できる。また、英国の電気・電子機器廃棄物規制(S. I 2006 No 3289) は、2007年に修正されている(S. I 2007 No 3454)。

に市場に投入される一般家庭向けの機器についてはビジブルフィーは容認されていない(同条第2項)。さらに、2005年8月13日以降に市場に投入されるすべての機器には、図1に示すマーキングが施される(同条同項)。これは、分別回収を指示するものであり、いわゆる孤児製品(orphan product)の発生を未然に防ぐことがその目的である。

【表1】電気・電子機器廃棄物処理費用の負担

	一般家庭	一般家庭以外
2005年8月13日以前に投入(過去廃棄物)	(第8条第3項) 生産者が負担する。負担割合は、費用発生時点の市場占有率によって比例的に按分する。	(第9条第1項) 同等品または同機能の新機器と取り替える場合には、新機器の生産者が負担する。取り替えない場合には、使用者が負担する。 使用者が一部または全額負担することもある(第2項)。
2005年8月13日以降に投入(新規廃棄物)	(第8条第2項) 生産者が負担する。	(第9条第1項) 生産者が負担する。 使用者が一部または全額負担することもある(第2項)。

(WEEE 指令第8条および第9条をもとに作成。第9条は、修正後の条文である。)

【図1】WEEE 指令に基づくマーキング



(WEEE 指令 Annex IV。掲載に当たっては、Adobe Acrobat スナップショットツールを用いた。)

### Ⅲ．過去廃棄物処理負債の会計処理

#### 1．一般家庭からの過去廃棄物

WEEE 指令は、過去廃棄物のうち一般家庭から生じるものについては、費用発生時点に市場に参入している生産者がそれぞれの市場占有率によって比例的に処理費用を負担することとし（第8条第3項）、その詳細は加盟国の国内法に委ねられている。市場占有率を決定するために設けられる期間は、時に測定期間（measurement period）または遵守期間（compliance period）とよばれ、設定期間は加盟国により異なっている。測定期間（または遵守期間）に市場に参入していた生産者は、過去廃棄物にかかる将来の処理費用を負担することについて、会計上、廃棄物処理負債（waste management liability）を認識しなければならない<sup>7)</sup>。ここで、新たに負債を認識するに際して、過去におけるいかなる事実をもってその債務が発生したのか、いいかえれば生産者が債務の決済を回避することができないことを決定的なものとする債務発生事象（obligating event）を特定する必要がある。IASB の IFRIC が公表した解釈指針第6号「特定市場への参入から生じる負債 電気・電子機器廃棄物」は、この点に焦点を当てている。解釈指針第6号は、IASB の負債の定義（Framework, par 49(b)）に基づき、IAS 第37号「引当金、偶発負債、および偶発資産」が設定した引当金の認識要件のひとつである「過去の事象の結果として現在の債務を有すること」（IAS37, par .14(a)）に関連して、生産者に現在の債務を発生させる可能性がある事象として次の3つを挙げている（IFRIC 6, par .8）。

- ・ 過去（測定期間外）における家庭用機器の製造または販売
- ・ 測定期間における市場への参入
- ・ 廃棄物処理活動を遂行する際の費用の発生

これらのなかで、解釈指針第6号は、WEEE 指令に沿うかたちで「測定期間における市場への参入」を債務発生事象としている（par 9）。例えば、2005

7) 会計処理を検討するに際して、“management”を「処理」と訳出している。

年 8 月 13 日以前に市場に投入された一般家庭向けのある機器について、20X4 年の市場占有率 4 % の生産者がその後市場から撤退して測定期間に設定された 20X7 年の市場占有率が 0 % となっていれば、当該生産者に債務は発生せず、逆に 20X4 年の市場占有率 0 % の生産者であっても 20X7 年の市場占有率が 3 % に伸長していれば、当該生産者に債務が発生することとなる ( pars. BC 5 BC 6 )。つまり、測定期間までに市場から撤退してしまえば債務が課されることはなく、「機器の製造」や「市場への投入 ( 販売 ) 」という事実のみでは生産者に対して現在の債務を課すに十分とはいえないということである。この点において、たとえ市場から撤退しても契約に基づき債務が消滅することのない製品保証とは相違する ( IAS37, Annex C, Example 1 ; IFRIC 6 , par. BC10 )。WEEE 指令が「費用発生時点における市場への参入」という事実に着目し、それに即して導き出された解釈指針第 6 号の帰結は、Deloitte Global IFRS Leadership Team ( 2005 ) が指摘するように、唯一かつ最適なものである。

IAS 第 37 号については、引当金を含む非金融負債 ( non-financial liability ) の会計を規定すべく改訂が予定されているが<sup>8)</sup>、現時点では現行の IAS 第 37 号が定める認識要件を充足すれば、「決済時期または決済金額に不確実性が介入する負債」( IAS37, par .10 ) たる引当金を認識することとなり、その認識要件は次のとおりである ( par .14 )。

- ( a ) 過去の事象の結果として、現在の債務 ( 法的債務またはみなし債務 ) を有すること
- ( b ) 当該債務を決済するために、経済的便益を意味する資源の流出を伴う可能性が高い ( probable ) こと
- ( c ) 当該債務の金額について、信頼に足る見積りが可能であること

なお、具体的な負担割合の算定方法については、加盟国の国内法によって相

---

8 ) 改訂草案 ( IASB 2005 ) に即せば、生産者は、測定期間に市場に参入することにより、廃棄物処理に関する条件付債務 ( conditional obligation ) と、条件付債務の履行を待機する ( stand ready ) 無条件債務 ( unconditional obligation ) の 2 つの債務を負うこととなる。

違があるため、解釈指針第6号は規定を設けていない(IFRIC 6, par 5)。ちなみに、英国国内法である電気・電子機器廃棄物規制は、物量単位(トン)による決定方法を提示している。そこに示されているシンプルな算定式は、次のとおりである(Regulation 8(3))。

$$(A \div B) \times C$$

ここで、

A = 特定の遵守期間に個々の生産者が英国市場に投入した電気・電子機器の総量

B = A と同期間にすべての生産者が英国市場に投入した A と同種の電気・電子機器の総量

C = A と同期間に一般家庭から生じ回収施設に移送されたか販売業者に返却された A と同種の WEEE の総量

英国の会計基準審議会(ASB)の緊急問題検討委員会(UITF)は、IFRICの解釈指針第6号の字句などを修正し、同タイトルのAbstract 45「特定市場への参加から生じる負債 電気・電子機器廃棄物」として公表しており、内容自体は解釈指針第6号と特段の相違はない(Abstract 45, par 9)。また、米国の財務会計基準審議会(FASB)のFSP143 1「電子機器廃棄債務の会計」と、ドイツのドイツ会計基準委員会(DRSC)の会計解釈委員会(AIC)の解釈指針第2号「電気・電子機器の廃棄債務」<sup>9)</sup>も、解釈指針第6号と同様の見解を示している(FSP143 1, pars .7 8; AIC 2, pars .11 13)。

## 2. 一般家庭以外からの過去廃棄物

WEEE指令は、過去廃棄物のうち一般家庭以外の使用者から生じるものの処理については、同機能の新機器と取替えが行われるに際して、新機器を提供する生産者が負担するとしている(第9条第1項)。ここでまず、生産者と使用者の負担関係を再度確認しておく、実際に取替えを行うまでは旧機器の使用に債務が生じ、新機器の取替えを契機として当該債務が使用者から生産者へと移転する。使用者が取替えを行わない場合には、そのまま使用者が債務を

9) ElektroGと同様に、解釈指針第2号も英語版を入手できる。

負い決済を行う。したがって、使用者と生産者のいずれにも債務が発生し、その後決済を行う可能性があるということである。

時に商用使用者( commercial user )ともよばれ、事業活動を遂行する目的で機器を使用する一般家庭以外の使用者には、実際に取替えを実施するまで機器を保有することによって、将来における過去廃棄物の処理にかかる債務が生じることから、このことについて、使用者は負債を認識する必要がある。会計処理上ここで注目すべきは、借方側の取扱いである。取替えが実施されなければ、当該機器を適切に使用した後の将来に処理を行うのは使用者であり、国内法を直接的な根拠として、機器を取得し保有し事業の用に供している事実をもって、その債務を免れることは不可能である。つまり、国内法の発効により、使用者には、直ちに将来における処理に関する負債を認識する必要性が生じているのである。そこで、現行制度で規定される会計処理のなかから、貸方側では負債を認識するとともに、借方側ではそれに対応する費用を保有する機器の簿価に算入する会計処理方法を選択すればよい。端的に言えば、この場合、使用者は、資産除去債務の会計処理を適用することが最も適切である。

資産除去債務に関連する会計基準を紐解いてみれば、FASB の基準書第143号「資産除去債務の会計」は、資産の取得時点において負債の定義( FAC 6 , par 35 )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<sup>10)</sup>、それに対応するかたちで、借方側にあっては資産除去債務に対応する資産除去費用額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各期に配分するよう規定している( FAS143 , pars 3 and 11 )。資産除去費用の簿価算入については、取得資産の対価の支払いに加えて資産除去債務を負担することによって当該資産を取得することができ、その後操業することができるというのであれば、資産の取得に際して資産除去債務を負担することは必須条

10) 公正価値の定義と基準書第143号が推奨する公正価値の推定方法である期待現在価値法( expected present value technique )については、公正価値測定プロジェクトを経て基準書第157号に規定されている( FAS157 , pars 5 and B12 19 )。

件となるから、当該資産の購入代価に資産除去費用を上乗せした額こそが、取得時点の公正価値つまり取得原価（FAC 5, par 67a）であると肯定的に解釈することもできる<sup>11)</sup>。

なお、借方側の取扱いについて、ASBのFRS第12号「引当金、偶発負債、および偶発資産」は、財務報告原則書にある「将来の経済的便益に対する権利またはそれに代わる権利（rights or other access）」という資産の定義（SPFR, par 4.6）に照らして、引当金を認識することと引換えに将来の経済的便益に対する「権利」を獲得できる場合には、借方側で資産を認識しようとしている（FRS12, par 66）。現在、FASBとIASBの概念フレームワークプロジェクトにおいて、資産の定義は「法的強制力のある権利または第三者に侵かされることのない他の権利（an enforceable right or other access that do not have）を有する現在の経済的資源」と提案されているところであり（IASB 2007）、この英国流の考え方が浸透していくことも考えられよう<sup>12)</sup>。

FSP143 1は、一般家庭以外の使用者に対して、取替えに関する意思や能力とは関係なく、実際に取替えを行わない限り、基準書第143号に基づき資産除去債務を計上するとともに資産除去債務相当額を当該機器の簿価に算入し<sup>13)</sup>、事後測定においても基準書第143号に基づき会計処理を行うよう規定している（FSP143 1, pars 4.5）。そして、当該債務は、取替えが行われれば生産者によって、行われなければ使用者によって決済される。もちろん、生産者負担の場合であっても、当事者間の取決めによって、使用者が債務の一部または全部を負担し決済する場合もある。

一方、IFRICの解釈指針第6号は、一般家庭以外からの過去廃棄物に関して生じる負債の取扱いについては、IAS第37号で対応可能であるとしている（IFRIC 6, par 7）。たしかに、既存の国際財務報告基準（国際会計基準）を

11) これについては、長束（2007）および西谷（2001）をみよ。

12) この部分の記述は、KPMG LLP（2003）からのインプリケーションによるところが大きい。

13) 基準書第143号に関連して、解釈指針第47号「条件付資産除去債務の会計」が公表されている。

用いれば、FSP143 1と同様の会計処理を想定することは可能である。なぜなら、IAS 第16号「有形固定資産」は、取得原価の構成要素（初期費用）のひとつとして有形固定資産の解体・撤去費用を挙げており（IAS16, par. 16 (c)）、WEEE 指令により生じる廃棄物処理費用もこれに該当すると考えられるためである。また、IAS 第37号に基づき計上された引当金の事後測定については、IFRIC の解釈指針第 1 号「廃棄、原状回復および類似する負債の変動」が別途その方法を取りまとめている。後述するように、事後測定における損益計算書上の利息費用の表示箇所や割引率の変更に関する取扱いに相違はあるものの（FAS143, par. B48；IFRIC 1, par 4）、IASB の枠組みであっても FSP143 1と同様の処理を行うことは可能である。なお、DRSC の AIC の解釈指針第 2 号は、IAS 第16号に言及しており（AIC 2, par. 15）、IAS 第16号、同第37号、および IFRIC の解釈指針第 1 号の 3 つを組み合わせたと同様の処理を指向しているといつてよい。

次に、機器の取替えが行われた場合、生産者と使用者とのあいだに特段の取決めがない限り、その時点において債務は使用者から生産者へと移転する。この際の会計処理については、FSP143 1がその取扱いを詳細に定めている。機器の取替えとともに生産者に債務が移転すれば、機器の取替価格に資産除去債務の存在がおのずと反映される（FSP143 1, par. 4）。そこで、使用者は取替えに際して支払総額の内訳（新機器自体の購入代価と移転する資産除去債務相当額の割合）を決定し、新機器の取得原価は、支払総額からその時点の資産除去債務の公正価値を控除した残価（residual value）として算定される（par 6）。そして、使用者は、資産除去債務の消滅を認識し、当該債務の簿価と移転時の公正価値との差額を損益計上する（par 6）。一方、生産者にとっては、WEEE の処理を収益事業としている場合を除き<sup>14)</sup>、受取対価総額から移転された資産除去債務の公正価値を控除した純額を収益として認識する（par 6）。ちなみ

14) この場合、複合契約（multiple element arrangement）に該当することとなるから、緊急問題検討委員会（EITF）の EITF00 21「複数の製品・サービスが提供される収益取引」に基づき会計処理を行う。複合契約における収益認識については、尹（2007）をみよ。

に、FSP143 1を援用すれば、IASBの諸基準を用いても同様の処理を導き出せるはずである。

#### IV．新規廃棄物処理負債の会計処理

##### 1．一般家庭からの新規廃棄物

WEEE指令は、新規廃棄物のうち一般家庭から生じるものの処理については、生産者が負担するとしている（第8条第2項）。なお、生産者が負担することに変わりはないが、WEEE指令を受けた国内法が定める負担割合の決定方法に応じて債務発生事象が異なることから、負債を認識する時点に相違が生じる。すなわち、ドイツのElektroGには2つの方法が用意されており、直接割当方式（advance financing model）と賦課方式（pay-as-you-go financing model）とそれぞれよばれている<sup>15)</sup>。

直接割当方式とは、科学的な統計手法を用いて算定することにより検証可能性を有し、個々の生産者が個別責任を負うWEEEの実際発生量をもとに負担割合を決定する方式をいう（Section 14（5）Sentence 3 no.1）。他方、賦課方式とは、過年度における個々の生産者の当該機器に関する市場占有率をもとに負担割合を決定する方式をいう（no.2）。つまり、後者の賦課方式とは、一般家庭から生じた過去廃棄物に関する負担割合の決定方法そのものであり、ElektroGにあつては新規廃棄物についてもそれと同様の方法を用意しているのである。また、英国の電気・電子機器廃棄物規制にあつては、一般家庭から生じるWEEEを過去・新規に区別することなく一律に、市場占有率を算定するための遵守期間（測定期間）を設けて、先に示した算定式を用いて負担割合を決定する（Regulation 8）。一般家庭以外からの新規廃棄物についても、測定期間における市場占有率をもとに負担割合を決定するという「決め事」は、必要なであろう。

一般家庭からの新規廃棄物の処理費用の負担割合を決定するに際して、測定

15)「直接割当方式」と「賦課方式」という名称を付したのは、情報調整機関のクリアリングハウスとされる。

期間における生産者の市場占有率を用いる場合、IFRIC の解釈指針第 6 号は、過去廃棄物に関する規定をそのまま適用するとし、UITF の Abstract 45 にあっても同様である (IFRIC 6 , par 7 ; Abstract 45 , par 7 )。つまり、この場合の引当金の認識にかかる債務発生事象は、「測定期間 ( 遵守期間 ) における市場への参入」となる (IFRIC 6 , par 9 ; Abstract 45 , par 9 )。また、AIC の解釈指針第 2 号も同様に、ElektroG に基づき賦課方式を採用した場合には、クリアリングハウスが設定する測定期間における市場への参入を債務発生事象としている (AIC2 pars 25 and 28 )。なお、個別回収を実施するか共同回収スキームに参加するかによって、生産者が負債を認識する時点に差異が生じることもある<sup>16)</sup>。例えば、ElektroG に基づき、AIC の解釈指針第 2 号は、賦課方式を採用した場合の会計処理について、共同回収スキームに参加した場合には、他の生産者との関係から、時として市場に機器を投入した時点において負債を認識する必要があるとしている (AIC 2 , par 29 )。

また、ElektroG は、賦課方式に加えて、直接割当方式を用意している。直接割当方式を採用する場合、個々の生産者に帰属する WEEE の実際発生量が科学的な裏づけをもって算定されることから、賦課方式のように測定期間までに市場から撤退することによってその債務を免れることはできない。つまり、機器を市場に投入した段階において、新規廃棄物の処理に関する債務が発生すると考えることに合理性が見出される。そこで、解釈指針第 2 号は、直接割当方式を採用した場合には「市場への機器の投入」を債務発生事象とし、IAS 第 37 号に基づき、その時点で引当金を認識するとしている (AIC2 par 24 )。このように、ドイツでは、ElektroG に規定された 2 つの方式のうちいずれを採用するかによって、当然ではあるが債務発生事象、ひいては負債を認識するタイミングに相違が生じるわけである<sup>17)</sup>。

16) 電気・電子機器廃棄物規制が制定される以前に英国国内で必要となることが予想される会計処理について、WEEE 指令に基づいて網羅的に検討した KPMG LLP (2003) は、個別回収と共同回収とを分けて論じ、さらには WEEE 指令の規定に忠実に沿うかたちでリサイクル保険や封鎖勘定を用いた場合の会計処理についても検討を行っている。

17) 解釈指針第 2 号は、賦課方式から直接割当方式へと方式を変更した場合の取扱いについても言及している (AIC2 par 31 )。

## 2. 一般家庭以外からの新規廃棄物

WEEE 指令は、新規廃棄物のうち一般家庭以外の使用者から生じるものの処理については、生産者が負担するとしている（第9条第1項）。なお、先述のとおり、かかる規定は、生産者と使用者との取決めがあればそのまま当てはまるというわけではない（同条第2項）。一般家庭以外からの新規廃棄物に関する会計処理について明文規定を設けているのは、AICの解釈指針第2号である。解釈指針第2号は、原則どおり生産者負担の場合には、機器の投入時点において生産者が引当金を認識するとしうえで、その後、当事者間の契約が効力を発して債務が使用者（または第三者）へと移転する場合には、生産者は先に認識した引当金の消滅を認識するとしている（AIC 2, pars 34 35）。

そこで、生産者から使用者に債務が移転した場合には、使用者は保有する機器について引当金を計上するとともに、引当金相当額を当該機器の簿価に算入することとなるであろう。つまり、この場合の使用者の会計処理については、一般家庭以外からの過去廃棄物における会計処理を援用すれば事足りると思われる<sup>18)</sup>。生産者から使用者へと債務が移転する場合には、IAS第37号に基づき生産者が引当金の消滅を認識する一方で、使用者は引当金を現時点の決済額によって認識し測定するとともに（IAS37, pars 36 and 59）、IAS第16号に基づき引当金相当額を当該機器の簿価に算入するはずである。ならば、FSP143 1は一般家庭以外からの過去廃棄物の処理に関して使用者から生産者への債務移転時の会計処理についてのみ言及しているが、一般家庭以外からの新規廃棄物の処理についても基準書第143号に沿うかたちで、生産者から使用者へと債務が移転した際のしかるべき使用者側の会計処理を導き出すことは当然に可能であろう<sup>19)</sup>。

ここで使用者が認識する負債（資産除去債務または引当金）の事後測定について付言しておくが、基準書第143号は、時の経過に伴う利息費用の発生お

18) 初めから使用者負担となっている場合も、同様の処理で対応可能であろう。

19) FSP143 1は、会計処理の多様性を懸念して、新規廃棄物の会計処理をあえて取り上げなかったとしている（FSP143 1, fn .1）。

よびそれに対応する資産除去債務額の増加と、時期または金額の変更による割引前キャッシュフローの当初見積額の変更から生じた資産除去債務額の増減を認識し測定する。前者については、当初測定に用いたリスクフリー利率(信用リスク調整済み)を用いて、負債の増加とそれに対応する増分費用( accretion expense )とよばれる利息費用を認識する( FAS143, par .14 )。また、後者については、資産除去債務の簿価と関連する長期性資産の簿価にそれぞれ加減算することにより反映されるが、割引前見積キャッシュフローの「増加」と「減少」とでは、適用する利率が異なる( pars .15 and A26 )。一方、IFRIC の解釈指針第6号は、定期的な割引率の振戻し( unwinding )により算定された利息費用については、損益計算書上、財務費用( finance cost )に分類するとしており( IFRIC 1, par 8 ), これを営業費用に分類する基準書第143号とは異なった取扱いとなっている<sup>20)</sup>。また、引当金の見積額の変更については、関連する有形固定資産の取得原価に加減算し、現在の市場動向に基づく割引率を用いるという IAS 第37号の規定( IAS37, par 47 )により生じる割引率の変更についても、同様の処理を行う( IFRIC1 pars 4 5 ( a ) )。

以上、WEEE 指令のほかに英国の電気・電子機器廃棄物規制とドイツの ElektroG の規定、さらには第3節と第4節で言及した会計処理を表1に加筆して修正すれば、表2のとおりである。

【表2】電気・電子機器廃棄物処理費用の負担と会計処理

	一般家庭	一般家庭以外
過去廃棄物	<p>根拠規定 ( WEEE 指令 ) 生産者が負担する。負担割合は、費用発生時点の市場占有率によって比例的に按分する( 第8条第3項 ) ( 電気・電子機器廃棄物規制 ) 遵守期間における市場占有率によって生産者が負担する( Regulation 8 ( 1 ) ( 2 ) ( 3 ) ) ( ElektroG ) 測定期間における市場占有率によって生産者が負担する( section 10 ( 1 ) )</p>	<p>根拠規定 ( WEEE 指令 ) 同等品または同機能の新機器と取り替える場合には、新機器の生産者が負担する。取り替えない場合には、使用者が負担する( 第9条第1項 ) ( 電気・電子機器廃棄物規制 ) 同等品または同機能の新機器と取り替える場合には、新機器の生産者が負担する( Regulation 9 ( 1 ) ( b ) ) ( ElektroG ) 使用者が負担する( section 10 ( 2 ) ) 使用者が一部または全額負担することもある。</p>

20) ここでは、有形固定資産の再評価モデルとして原価モデル( cost model )の採用を前提としている。

	<p><u>生産者の会計処理</u> ( IFRIC 6 ) ( FSP143-1 ) ( Abstract45 ) ( AIC 2 ) 「測定期間における市場への参入」が債務発生事象となる ( IFRIC6, par. 9; FSP143 1, par. 7; Abstract45, par. 9; AIC2, par. 12 )</p>	<p><u>生産者の会計処理</u> ( FSP143 1 ) 取替前  取替時 受取対価総額から移転された資産除去債務の公正価値を控除した純額を収益として認識する ( par. 6 )</p>	<p><u>使用者の会計処理</u> ( FSP143 1 ) 取替前 資産除去債務として会計処理を行う ( pars. 4 5 ) 取替時 資産除去債務の消滅を認識し、移転時の簿価と公正価値との差額を損益計上する ( par. 6 ) ( AIC 2 ) IAS 第16号, 同第37号, 解釈指針第1号を用いて会計処理を行う ( par. 15 )</p>
新規廃棄物	<p><u>根拠規定</u> ( WEEE 指令 ) 生産者が負担する ( 第9条第1項 ) ( 電気・電子機器廃棄物規制 ) 遵守期間における市場占有率によって生産者が負担する ( Regulation 8 ( 1 ) ( 2 ) ( 3 ) ) ( ElektroG ) 直接割当方式 WEEE の実際発生量に基づき生産者が負担する ( section14 ( 5 ) ) 賦課方式 測定期間における市場占有率によって生産者が負担する ( section14 ( 5 ) )</p>	<p><u>根拠規定</u> ( WEEE 指令 ) 生産者が負担する ( 第9条第1項 ) ( 電気・電子機器廃棄物規制 ) 生産者が負担する ( Regulation 9 ( 1 ) ( a ) ) ( ElektroG ) 生産者が負担する ( section 10 ( 2 ) ) 使用者が一部または全額負担することもある。</p>	
	<p><u>生産者の会計処理</u> ( IFRIC 6 ) ( Abstract45 ) 過去廃棄物の会計処理が適用可能な場合もある ( IFRIC6, par. 7; Abstract45, par. 7 ) ( AIC 2 ) 直接割当方式 「市場への機器の投入」が債務発生事象となる ( par. 24 ) 賦課方式 「測定期間における市場への参入」が債務発生事象となる ( pars. 25 and 28 )</p>	<p><u>生産者の会計処理</u> ( AIC 2 ) 「市場への機器の投入」が債務発生事象となる ( par. 34 )  使用者負担となった場合には引当金の消滅を認識する。 ( par. 35 )</p>	<p><u>使用者の会計処理</u> ( AIC 2 )  使用者負担となった場合には、債務移転により IAS 第16号, 同第37号, および解釈指針第1号を組み合わせる会計処理を行うものと推察される。</p>

( WEEE 指令, 英国電気・電子機器廃棄物規制, ElektroG, IFRIC 6, Abstract45, FSP143 1, および AIC 2 をもとに作成。 )

### V. おわりに 会計処理の多様性

WEEE 指令を取り上げることの難しさは、必ずしも WEEE 指令に定められる規定がそのまま個々の生産者や使用者に対して適用されるのではなく、EU 加盟国がそれぞれに制定した国内法によって適用されるところにある。国内法制定に際した加盟国による若干のアレンジが、要求する会計処理を大きく左右

するからである。本稿では、IASB の IFRIC の解釈指針第 6 号と FASB の FSP 143 1のほか、EU 加盟国の会計指針として、IASB の UITF の Abstract45と DRSC の AIC の解釈指針第 2 号の 2 つを取り上げた。英国とドイツの指針を取り上げたのは、UITF の Abstract45が IFRIC の解釈指針の域を出ないものであるのに対して、AIC の解釈指針第 2 号はドイツの国内法 ElektroG に基づき想定しなければならない会計処理を、IFRIC の解釈指針よりも踏み込んで網羅しているという対照的な内容となっているからである。

IFRIC の解釈指針第 6 号にも、一般家庭からの過去廃棄物以外に関連する負債の取扱いについて、IAS 第37号によって対応可能であるとのくだりがある (IFRIC 6, par. 7)。たしかに、一般家庭以外からの新規廃棄物について、生産者の負担割合を測定期間における市場占有率により決定する場合には、解釈指針第 6 号の規定がそのまま当てはまるし、それ以外についても IAS 第37号、同第16号、および解釈指針第 1 号から会計処理を導き出すことが可能である。また、AIC の解釈指針第 2 号にあっても、新規廃棄物の会計上の取扱いについて IAS 第16号や同第37号を参照している箇所が散見され、国際基準と比べて大きくブレが生じることはないはずである。ならばむしろ、AIC の姿勢は評価されてしかるべきもののはずである。しかし、その一方で、当時の欧州産業連盟 (UNICE 2007年に BUSINESSEUROPE に改組) が、WEEE 指令に関連した会計処理の多様性に関する懸念を表明し (BUSINESSEUROPE 2007)、それを受けて欧州委員会による一連の「EU 域内における IFRS の首尾一貫した適用」に関する円卓会議でも、2006年 9 月開催および2007年10月開催の会議において UNICE が表明した懸念を紹介するかたちで議題にのぼっているところである (EC 2006b, Issue 2 and EC 2007, Issue 3)。

会計基準の国際統合がすすめられるなかで、AIC が ElektroG に即して IFRIC が明確に言及していないところにもまで踏み込んで会計処理を定めていることについて、ネガティブな評価が下される可能性を孕んでいることが円卓会議から窺える。これについては、上述の2006年 9 月開催の円卓会議で指摘されているように、「国内法が規定する内容が同一であったとしても、そもそも各国の会

計基準設定主体によって同一の会計規定が導かれる確証がない」(EC2006b, Issue 2) という点に注意を払うべきである。つまり、会計処理の多様性が生じる可能性があることについて、決して国内法の足並みがそろっていないことを口実にしてはならないということである。また、地球環境問題に関連した会計処理の多様性の問題として思い浮かぶのは、排出量取引の問題である。健全な会計実務や慣行の醸成に委ねることも有効な方策ではあるが、排出量取引の会計処理に多様性が生じている現状およびその経緯を勘案すれば<sup>21)</sup>、IASB (IFRIC) が積極的に舵を取る役割を果たすべきように思われる。手が出なかつたのか、それとも手を出さなかつたのかは定かではないが、いずれにしても、会計基準の国際統合の文脈においては、少なくとも WEEE 指令に関連する会計処理についても、多様性が生じそれが拡大していく可能性がある現状を踏まえておく必要があるといえよう。

WEEE 指令に基づく廃棄物処理負債の会計は、新法制定に伴う負債の認識および測定に関する種々の論点をもたらすのみならず、上述の観点から国際的な基準設定のあり方を省みる論題でもあることに気づかされる次第である。

### 参考文献

Accounting Standards Board (ASB) (1998) Financial Reporting Standard 12, *Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets*.

(1999) *Statement of Principles for Financial Reporting*.

Accounting Standards Board Urgent Issues Task Force (UITF) (2007) UITF Abstract45, *Liabilities Arising from Participating in a Specific Market-Waste Electrical and Electronic Equipment*.

Accounting Standards Committee of Germany Accounting Interpretations Committee (AIC) (2006) Accounting Interpretation No.2, *Obligation to Dispose of Electrical and Electronic Equipment*. Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee (DRSC) Rechnungslegungs Interpretations Committee.

BUSINESSEUROPE (2007) *Waste of Electrical and Electronic Equipment (WEEE)*. Issues Paper. Deloitte Global IFRS Leadership Team (2005) *IFRIC 6 on Waste Management Costs*. IAS Plus News-

21) PwC and IETA (2007) は、EU 域内で試験実施された排出量取引に関して適用された会計処理について調査を行い、多様性が生じている実情を浮き彫りにしている。

*letter September 2005 Special Global Edition.*

Department for Business, Enterprise and Regulatory Reform ( 2006 ) *The Waste Electrical and Electronic Equipment Regulations 2006.*

( 2007 ) *The Waste Electrical and Electronic Equipment ( Amendment ) Regulations 2007.*

European Commission ( EC ) ( 2002 ) *Directive 2002/96/ EC of the European Parliament and of the Council of 27 January 2003 on waste electrical and electronic equipment ( WEEE ).*

( 2003 ) *Directive 2003/108/ EC of the European Parliament and of the Council of 8 December 2003 amending Directive 2002/96/ EC on waste electrical and electronic equipment ( WEEE ).*

( 2006a ) *Frequently Asked Questions on Directive 2002/95/ EC on the Restriction of the Use of certain Hazardous Substances in Electrical and Electronic Equipment ( RoHS ) and Directive 2002/96/ EC on Waste Electrical and Electronic Equipment ( WEEE ).*

( 2006b ) *Consistent Application of IFRS Brussels, 20 September 2006.* Issues paper.

( 2007 ) *Consistent Application of IFRS Brussels, 18 October 2007.* Issues paper ( Issues 1 6 )

Financial Accounting Standards Board ( FASB ) ( 1984 ) *Statement of Financial Accounting Concepts No.5, Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises.*

( 1985 ) *Statement of Financial Accounting Concepts No.6, Elements of Financial Statements.*

( 2001 ) *Statement of Financial Accounting Standards No.143, Accounting for Asset Retirement Obligations.*

( 2005a ) *FASB Interpretation No.47, Accounting for Conditional Asset Retirement Obligations.*

( 2005b ) *FASB Staff Position No.143 1, Accounting for Electronic Equipment Waste Obligations.*

( 2006 ) *Statement of Financial Accounting Standards No.157, Fair Value Measurements.*

Financial Accounting Standards Board Emerging Issues Task Force( EITF )( 2000 ) *EITF Issue No.00 21, Revenue Arrangements with Multiple Deliverables.*

International Accounting Standards Board( IASB )( 2003 ) *International Accounting Standard 16, Property, Plant, and Equipment.*

( 2005 ) *Exposure Draft of Proposed, Amendments to IAS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets and IAS 19 Employee Benefits.*

( 2007 ) *Conceptual Framework-Phase B: Elements and Recognition-Asset Definition: Cover Note.* Agenda Paper 4 A.

International Accounting Standards Board International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) (2004) IFRIC Interpretation 1, *Changes in Existing Decommissioning, Restoration and Similar Liabilities*.

(2005) IFRIC Interpretation 6, *Liabilities Arising from Participating in a Specific Market-Waste Electrical and Electronic Equipment*.

International Accounting Standards Committee (IASC) (1989) *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*.

(1998) International Accounting Standard 37, *Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets*.

KPMG LLP (2003) *A report on the accounting implications for producers and business users of electrical and electronic equipment of articles 8 and 9 (including potential amendment) of the EU Directive on Waste Electrical and Electronic Equipment*.

Pricewaterhouse Coopers (PwC) and International Emissions Trading Association (IETA) (2007) *Trouble-entry accounting: Uncertainty in accounting for the EU Emissions Trading Scheme and Certified Emission Reductions*.

The Federal Environment Ministry (2005) *Act Governing the Sale, Return and Environmentally Sound Disposal of Electrical and Electronic Equipment of 16. March 2005*. Bundesministerium für Umwelt, Naturschutz und Reaktorsicherheit.

井上定子・阪 智香(2007)「環境財務会計基準の国際的動向」(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)』, 35-61頁所収。)

川上 勲(2005)「EU家電リサイクルの義務化と会計処理 WEEE指令とIFRIC6号」『旬刊経理情報』2005年11月20日号(No.1100), 34-36頁。

企業会計基準委員会(2008)企業会計基準第18号「資産除去債務に関する会計基準」企業会計基準委員会。

長束 航(2007)「資産撤去義務の会計処理」(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, 157-174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。

尹 志煌(2007)「米国基準における複数構成要素契約の収益認識・測定方法について」『青山経営論集』(青山学院大学)第42巻第1号, 157-174頁。