

## 参考資料

### 最終処分費に係る財務会計の在り方について

一般社団法人  
再生可能エネルギー普及促進協会  
主任研究員 坂本 時貞

文献調査の要請及びその後の最終処分場施設の設置の要請を引き受けるか否かを判断する材料として、また、電力会社各社が、上場企業として、重要な事項につき虚偽の記載がある有価証券報告書を提出していないかを判断する材料として、以下、特定放射性廃棄物の最終処分費に係る財務会計の在り方について論じておきます。

#### 1. 企業会計原則について

昭和 24 年（1949 年）に、「企業会計原則」が中間報告として公表されました。上野道輔委員長、黒澤清委員、岩田巖委員が中心となり、企業会計原則を作成し、黒澤先生の先生であった太田哲三先生も、陰ながらその作成を支援されていたそうです。公認会計士試験、税理士試験、日商簿記検定等で、受験する者が学ぶ内容であり、会計学の研究書では、必ず言及されている内容です。

企業会計原則前文には、有名な以下の記載があります。

- 1 企業会計原則は、企業会計の実務の中に慣習として発達したもののなかから、一般に公正と認められたところを要約したものであって、必ずしも法令によって強制されないでも、すべての企業がその会計を処理するのに当たって従わなければならない基準である。
- 2 企業会計原則は、公認会計士が、公認会計士法及び証券取引法に基づき財務諸表の監査をなす場合において従わなければならない基準となる。
- 3 企業会計原則は、将来において、商法、税法、物価統制令等の企業会計に関係ある諸法令が制定改廃される場合において尊重されなければならないものである。

しかしながら、大蔵省企業会計審議会の昭和 57 年 4 月 20 日の最終改正の後、約 40 年間、改正がなされておらず、実務上、蔑ろにされています。フリー百科事典『ウィキペディア (Wikipedia)』の企業会計原則の項目に以下の記載があります。

しかしながら、現在新たに設定される会計基準の理論的根拠は主として演繹的アプローチに基づく概念フレームワークに基づいており、企業会計原則は新たに設定される会計基準の根拠としてはほとんど重視されていない。

企業会計原則は、公認会計士が、会計監査をなす場合に財務諸表の適正性を判断するさいの判断基準となる一般に公正妥当と認められる企業会計の基準を構成するひとつの原則である。

このように、現在でも重要な役割をもつ企業会計原則であるが、会計ビッグバンが進み新しい会計基準が続々と制定されていく中、空文化している部分も多々ある。また、これから制定される会計基準は、概念フレームワークを基礎として制定されていくため、企業会計原則の役割は低下しつつあるともいえる。

(出典: フリー百科事典『ウィキペディア (Wikipedia)』)

結局のところ、故意に改定が放置され、内容が古いと蔑ろにされているのですが、上記ウィキペディアの記載ぶりには財界か政府政権かの圧力を感じます。

「企業会計原則」が作成された後、上野先生を中心として、「会計基準法」を制定する運動があったそうですが、不成立に終わったそうです。上野先生に師事した諸井勝之助先生の論文では、「会計基準法構想は、どうして実現しなかったのでしょうか。法案はなぜ国会に提出されなかったのでしょうか。その一つとしては、財界の反対が考えられよう。」と記述されています。

私の仮説を断定的に記載しますが、財界とこれを支持層とする自民党政権、政府が推進する「将に収益に対応する巨額な費用の額の確定がないまま、事業が開始され、その後、財務諸表を作成し、剰余金の配当をし続ける事業である原子力発電産業」においては、企業会計原則における金言たる諸原則が不都合であったのです。特に、「損益計算書は、企業の経営成績を明らかにするため、一会計期間に属するすべての収益とこれに対応するすべての費用とを記載して経常利益を表示し、これに特別損益に属する項目を加減して当期純利益を表示しなければならない。」(第二 損益計算書原則 一 損益計算書の本質)とする「費用収益対応の原則」に関する表現や、「企業の財政に不利な影響を及ぼす可能性がある場合には、これに備えて適当に健全な会計処理をしなければならない。」(第一 一般原則 六)とする「保守主義の原則」、加えて、「真実性の原則」や「明瞭性の原則」も、原子力発電推進には、邪魔だったのです。

現行の企業会計の諸基準と企業会計原則との比較をすると、会計原則の改ざんが確認できるので、比較をしていきましょう。なお、忘れてはならないことは、日本国憲法の前文や第9条が、安倍を中心とした自由民主党により書き換えられようとしたことが、正当な手続きを経ておらず、今もなお、これらは効力を有しています。そのことと同様に、企業会計原則は、今もなお、企業会計原則は、「必ずしも法令によって強制されないでも、すべての企

業がその会計を処理するのに当たって従わなければならない基準」であり、「公認会計士が、財務諸表の監査をなす場合において従わなければならない基準」であるということであり、これと食い違う内容の企業会計の諸基準には問題がある可能性がある、ということです。

## 2. 引当金に係る会計基準について

### (1) 引当金について

特定放射性廃棄物の最終処分費は、原子力発電による売電収益に対応する費用ですが、実際には、将来2万年から10万年超の遙か将来の期間にわたって消費され、これに伴って資金が支出される費用です。

太田哲三先生は、その著書会計学（二訂版）で、「期間損益を適正に計算するためには、収益に対応させるべき費用がまだ現実化していなくても、その発生を見積もって計上しなければならない。」（『会計学（二訂版）』平成7年1月25日初版 千倉書房）（当初『会計学』初版は、昭和18年8月）という書き出しで、引当金を解説しておられますが、特定放射性廃棄物の最終処分費は、原子力発電による売電収益に対応させるべき費用として、まだ現実化していなくても、すなわち、最終処分施設の建設が進んでおらず、メンテナンス、損害保険に係る保険期間の到来等、現実の費用の消費が行われていなくても、その発生を見積もって計上しなければならないのです。

計上がなければ、いわゆる簿外負債が存在することとなり、粉飾決算の状態、すなわち、重要な事項につき虚偽の記載がある有価証券報告書を提出された状態であることとなります。計上不足であった引当金を過去の分も含め急遽に計上した場合に、直ちに大幅な債務超過となり、上場廃止となり、そういった特定放射性廃棄物の最終処分が、国民、あるいは、処分場の所在する地域住民に押し付けられることもあり得るところです。

### (2) 現在の引当金に係る会計基準

では、現在の引当金に係る会計基準は、どのように制定されているのでしょうか。

そうして、基準を確認してみると、企業会計基準委員会（ASBJ）の2002年2月の企業会計基準第1号の公表から20年近くが経過した現在、「引当金に係る会計基準」は、制定されていないのです。例えば、会社法の委任を受けて制定されている会社計算規則第3条では、「この省令の用語の解釈及び規定の適用に関しては、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準その他の企業会計の慣行をしん酌しなければならない。」とされていますが、負債及び費用としての重要な論点である引当金に関しては、基準としては、取り決められていません。当社団としては、政府政権及び経済界に忖度して、故意に基準の制定をしていない可能性を疑っており、非常に大きな問題なのではないかと考えております。

### (3) 企業会計原則注解18

引当金に関して、企業会計原則の「注解18」では、引当金計上の要件として以下（下記）の四つを挙げています。

- ① 将来の特定の費用又は損失であること

- ② その発生が当期以前の事象に起因すること
- ③ 発生の可能性が高いこと
- ④ その金額を合理的に見積ることができること

#### **(4) 引当金に関する論点の整理、我が国の引当金に関する研究資料**

引当金に係る会計に関しては、「引当金に関する論点の整理」(平成21年9月8日 企業会計基準委員会)、「会計制度委員会研究資料第3号 我が国の引当金に関する研究資料」(平成25年6月24日 日本公認会計士協会)とが公表されています。共通する内容としては、①論点を掲げているが、引当金を計上すべき要件の明言を避けている、②企業会計原則の注解18等の一部分を紹介している、③注解18の4要件のうち、「(1)から(3)の要件を満たすものの金額を合理的に見積ることができない場合には、偶発債務に準じて注記の対象になると考えられる。」としている、④IAS、IASB、米国会計基準等の国際会計基準等における取扱いを紹介している、⑤具体的に、いくつかの引当金の紹介をしている、といったことが挙げられます。

結局のところ、企業会計原則注解18はこうなっている、諸外国では、引当金に関してこう定めているなどとして、引当金計上の在り方については、財務諸表を作成する会社や、監査法人の判断に委ねる旨の基準不存在の状況となっています。

基準を作成するASBJや日本公認会計士協会、それから、大手監査法人も、経済界、財界とは、無縁ではありません。一人称で意見を述べますが、私は、経済界、財界に対する忖度が行われており、巨額な簿外負債、簿外引当金の計上を故意に見逃す会計慣行が会計監査業界や学界により、生み出されており、そのために企業会計原則が蔑ろにされているものと考えております。

### **3. 引当金に係る会計基準について**

#### **(1) 考え方の概要**

企業会計原則の「注解18」では、引当金計上の要件として、①将来の特定の費用又は損失であること、②その発生が当期以前の事象に起因すること、③発生の可能性が高いこと、④その金額を合理的に見積ることができること、の4要件を定めておりました。

①から③の要件は、その要件を充足しなければ、引当金を計上する必要がなく、引当金の計上なしに、財務諸表が作成できる旨の要件であると考えられます。しかしながら、④の要件「その金額を合理的に見積ることができること」は、大きく性質が異なるものと考えられます。

引当金の計上額、すなわち、発生の可能性が高い、その発生が当期以前の事象に起因する、将来の特定の費用又は損失の発生額(消費額及びこれに起因する貨幣の支出義務の額)は、近年の会計実務を考えた場合、その後の事業計画、収支計画、費用の消費計画を策定し、これに基づいて算出し、必要があれば、現在価値に割り引いて算定すべきこととなります。

上場企業は、投資から資金を集めて事業を行い、利益を獲得し、拡大再生産をして、株式価値を増加させ、必要があれば、剰余金の配当等を行います。

そのような中、特定放射性廃棄物の最終処分費のように、何処で、どのような方法により、いくらの費用を掛けて最終処分を実施するかどうか確定しておらず、「その金額を合理的に見積ることができ」ない、などということは、上場企業が行う経済活動としては、あってはならないことです。

そして、注解 18 の4要件のうち、④の「その金額を合理的に見積ることができること」いう要件を満たさない場合には、引当金は計上しなくて良い、引当金は計上できないということとなりますが、しかしながら、その金額が僅少ではなく、特に、特定放射性廃棄物の最終処分費のように、あと数兆円、あるいは数百兆円などという単位で生ずるかもしれない費用額を「合理的に見積ることができ」ないのであれば、それは、もはや、財務諸表が作れない状態、上場を維持できない状態であると言えます。つまり、その金額を合理的に見積ることができ」ない場合には、引当金の計上なしに、すなわち、簿外負債が存在する状況で、純利益、純資産を算出し、財務諸表を作成し、上場を継続できるような考え方は存在し得ないこととなります。このことは、「真实性の原則」、「費用収益対応の原則」、「保守主義の原則」等の諸原則の存在を考えれば、当然の結論となります。

この④の要件ですが、経済界からの圧力をうまく逃れて、上野先生たちが仕掛けたトラップなのではないかと、私は考えます。④の要件を満たさない場合には、引当金の計上なしに、財務諸表を作成して問題がないなどとする土業者、研究者がいたら大問題です。

## **(2) 引当金に関する論点の整理、我が国の引当金に関する研究資料**

前述の「引当金に関する論点の整理」(平成 21 年 9 月 8 日 企業会計基準委員会)、「会計制度委員会研究資料第 3 号 我が国の引当金に関する研究資料」(平成 25 年 6 月 24 日 日本公認会計士協会)では、いずれも、注解 18 の4要件のうち、「(1)から(3)の要件を満たすものの金額を合理的に見積ることができない場合には、偶発債務に準じて注記の対象になると考えられる。」としています。

特定放射性廃棄物の最終処分費のように、あと数兆円、あるいは数百兆円などという単位で生ずるかもしれない費用額を「合理的に見積ることができ」ない場合には、引当金を計上せずに、財務諸表を作成して問題がないのか、と質問をしてみたいですが、それぞれの文書を確認する限り、注記の対象となり、損益として認識をする必要はない、ということが記載されています。

## **(3) 概念フレームワークにおける純利益**

それでは、企業会計原則から地位を引き継ぎ、「現在新たに設定される会計基準の理論的根拠は主として演繹的アプローチに基づく概念フレームワークに基づいて」などとされる、

概念フレームワークでは、どう考えられるのでしょうか。

当社団の意見として、純利益の定義からのアプローチを論じてみます。近年の純理論の定義は、概ね、特定期間の期末までに生じた純資産の変動額のうち、その期間中にリスクから解放された投資の成果であって、報告主体の所有者に帰属する部分をいう、とされています（「討議資料 財務会計の概念フレームワーク」（2006年12月 企業会計基準委員会）第3章3項）。リスクの定義は、必ずしも明確ではないのですが、生ずる廃棄物について、安心安全に最終処分を完了するための方法が定まっておらず、最終処分を行う場所は、国内外のどこかも定まっておらず、金額は追加で何兆円、何千兆円、あるいは、それ以上を要するののかも不明であり、引当金の理論として、費用額を「合理的に見積もることができ」ない常況にある特定放射性廃棄物の最終処分費の存在は、報告主体である各電力会社にとって、将にリスクにほかなりません。したがって、特定放射性廃棄物の最終処分費のような発生の可能性が高い、その発生が当期以前の事象に起因する、将来の特定の費用又は損失に係るリスクについては、精緻に認識測定をし、これを超える部分をもって、「リスクからの解放」と捉え、純利益算定のベースにする必要があります。

金額は追加で何兆円、何千兆円、あるいは、それ以上を要するののかも不明であり、「合理的に見積もることができ」ないからといって、そのリスクについて、何らの引当計上、費用計上をしないで、純利益、純資産を計上できる旨の理論は生ずる余地がありません。

前述の「引当金に関する論点の整理」や「我が国の引当金に関する研究資料」には、注解18の4要件のうち、「(1)から(3)の要件を満たすものの金額を合理的に見積もることができない場合には、偶発債務に準じて注記の対象になると考えられる。」としており、費用及び負債に計上することを要しないと解釈することができ、そのような記載を根拠に、特定放射性廃棄物の最終処分費に関し、引当計上を要しないと解釈する余地が生じ、そのような会計実務が生じているのであれば、大変に誤った見解が公表されていることとなるでしょう。

#### **（４） 拠出金制度と引当金**

特定放射性廃棄物の最終処分費に関しては、「特定放射性廃棄物の最終処分に関する法律」（以下、「最終処分法」という。）において、最終処分業務に必要な費用に充てるための、拠出金制度が設けられており、各電力会社は、その拠出を行っています。この拠出金は、引当金制度の一形態とも言え、引当計上を要する将来の特定の費用又は損失に関して、機構その他の然るべき外部機関等に、現実のキャッシュを積み立て、かつ、その費用を計上するのが、拠出金制度であり、現実のキャッシュを積み立てずに、費用計上を行い、同額の負債を計上するのが引当金制度です。拠出金制度は、外部積立型であり、引当金制度は、内部引当て型であり、趣旨は類似し、目的は同質ですが、外部積立型である拠出金制度の方が利害関係者における安全性が高いと言えるでしょう。

#### **（５） 最終処分法における拠出金制度**

会計制度の問題ではないので簡記するに留めますが、最終処分法において、処分の目的とされる「特定放射性廃棄物」は、概ね「残存物」であり、これは、「使用済燃料の再処理に伴い使用済燃料から核燃料物質その他の有用物質を分離した後に残存する物」です。

すなわち、核燃料サイクルがうまく成功し、再処理が完了し、再利用できる部分を再利用した後に生じた、「残存物」の処分費用のみが、拠出金として積み立てられています。

先日の自民党総裁選で河野太郎氏も言及していますが、「核燃サイクル政策はとっくに破綻しており、早晚政府は解決策を迫られる」との見方が強まっています。その場合、何十兆円、何百兆円の拠出金が必要となるかは不明であり、核燃サイクル政策が破綻していることを前提とした、要引当金計上額を算定する必要があり、その額の算定義務は国にはなく、財務諸表を作成する各電力会社の義務となっています。

#### **(6) 金額を合理的に見積もれない場合の引当金計上の在り方**

前述のとおり、注解 18 の 4 要件のうち、「(1)から(3)の要件を満たすものの金額を合理的に見積ることができない場合には、」引当金を計上することなしに、財務諸表を作成でき、そこで計上された純利益、剰余金をベースとして、剰余金の配当を行うことができるという考え方は、純利益の定義等からもあり得ないものと考えられます。

ご紹介した太田哲三先生は、公認会計士協会の初代会長でもあるのですが、その著書会計学（二訂版）には、「期間損益を適正に計算するためには、収益に対応させるべき費用がまだ現実化していなくても、その発生を見積もって計上しなければならない。」と書かれています。そのご意見を後輩筋の研究者、実務家が改ざんしているように拝見いたします。

近年の事業評価、株式価値算定等では、事業計画を策定し、DCF方式等により、事業を評価することが多いです。引当金の測定に関しても、それは、事業計画、経費の消費計画に基づいた支出計画に基づいて、必要資金を算出し、必要があれば、現在価値に割り引くことで算出するしかありません。会計学は、どんなに言葉を飾ろうとも帳簿の学問なのであって、収支計算の呪縛からは逃れられないそうです。引当金の測定の理論は、嘘偽りのない真実な報告のため、より精緻に誠心誠意に、将来の費用損失の額を見積もるだけの理論にほかなりません。

事業計画の実務では、楽観的な計画、悲観的な計画など、複数の計画が策定されることがあります。Goodシナリオ、Badシナリオなどと表現されることもあります。特定放射性廃棄物の最終処分費に関しても、現在の拠出金の計算のように、国内での核燃料サイクルが軌道に乗り、再利用できる部分を取り除いた後の「残存物」のみを最終処分する事業計画も現実にあるのであり、そのような事業計画を策定しておくのはありでしょう。しかしながら、「核燃サイクル政策はとっくに破綻しており、早晚政府は解決策を迫られる」との見方が強まっているなかでは、核燃料サイクル、再処理が国内で行えず、他国に依頼する計画、あるいは、再処理を断念し、六ヶ所村から核のゴミを移設し、直接処分を行う場合の事業計画、さらには、安全な地層処分が行えるかどうか不明なものですから、テロや戦争にも

耐えうる地表処分の方法による場合の計画なども必要です。また、地域にお住まいの方との交渉もできていないのですから、地代、土地に固定資産税、設備費に係る償却資産税、最終処分場立地給付金（原子力立地給付金に準じた給付金）などの負担が必要である可能性も考慮しなければなりません。

ここで思い出されるのは、「企業の財政に不利な影響を及ぼす可能性がある場合には、これに備えて適当に健全な会計処理をしなければならない。」という、蔑ろにされている企業会計原則の一般原則六保守主義の原則です。近年の純利益の定義における「リスク」は、この「企業の財政に不利な影響を及ぼす可能性がある場合」と同質と考えられますから、引当金の額を合理的に見積もれない状況であれば、想定される再悲観シナリオ、あるいは、これに近い事業計画に基づいて、引当金の測定を行うべきものと考えられます。

そうではなく、現状のような最楽観シナリオにすら達していない計画に基づいた最終処分計画を基礎とした拠出金のみの費用計上では、リスクから解放された投資の成果ではない部分が純利益として算出されることとなります。そして、これに基づいた虚偽の純資産額、剰余金の額が記載された財務諸表が作成され、剰余金の配当が行われることとなります。これでは、重要な事項につき虚偽の記載がある有価証券報告書を提出されている、と言わざるを得ません。

#### 4. 総括

令和に入り、エネルギー政策に関しても、良い方向への政策転換が行われようとしています。先日も、「核燃サイクル政策はとっくに破綻しており、早晚政府は解決策を迫られる」というような報道がありました。これが事実であれば、核燃料サイクルが完了する前提でしか費用計上をしていない各電力会社は、とっくに破綻している可能性があります。

我が国の主権者は、国民であり、国民が主たる権力を有しています。国家権力という言葉があり、近年では、官邸の権力の不当な行使が目立ちますが、国家権力は、国民からの委任により付されたかりそめの権力にすぎません。国民に損失が生ずることを十分に知りながら、国民に対して、嘘偽りの情報を発信し、原子力政策をなおも強行しているのであれば、それは、委任された範囲を逸脱した、いわゆる背任行為です。その場合、政権に属する大臣、議員や国家公務員は、国家に対して、生じた損害を賠償する責任を負うべきものと考えられます。そのように国家権力やその背後に存在する経済界等に付度し、士業者や研究者が道を踏み外した行動をしているのであれば、早期に改める必要があります。

旗色という言葉がありますが、令和に入り、国家権力や経済界に付度しない、健全な思考が取り戻されつつあるように感じます。原子力政策も、限界を迎えており、あと、5年、10年もすると、幕引きを迎える気配があります。その際に、咎められる立場にいるべきではありません。たとえ建前でも、我が国では、言論、報道、学問の自由が保証されています。属する団体ごとなど、多くの仲間とともに、正しい会計監査の在り方を論じていくべきものと思料いたします。会計監査に関わる士業者や研究者は、粉飾決算等の巨悪を咎める役割を



担っています。今からでも、本来の答める役割を果たされてください。

以上