実務対応報告公開草案第 70 号に関するコメント

公認システム監査人、特定行政書士　IFRS・連結会計・公共政策コンサルタント
2025 年 5 月 3 日
田淵　隆明

【はじめに】

今回の公開草案のテーマである「非化石価値」は、地球温暖化問題を背景に、2009 年 7 月 1 日に成立し、同年 8 月 28 日に施行された「エネルギー供給事業者によるエネルギー源の環境適合利用及び化石エネルギー原料の有効な利用の促進に関する法律」(略称：エネルギー供給構造高度化法、エネ高度化法など)に基づくものであった。

※本法律の当初の法律名は、「エネルギー供給事業者による非化石エネルギー源の利用及び化石エネルギー原料の有効な利用の促進に関する法律」であったが、2023 年 4 月 1 日施行の改正により、現行の法律名となった。この改正より、水素及びアンモニアが非化石エネルギー源として定義された。

★はじめに、このコメントにおける論点を明確化するために、本法律の制定の背景・趣旨について、経済産業省の資源エネルギー庁の Website にある「エネルギー供給構造の高度化について」から引用する。
https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11863081/www.enecho.meti.go.jp/notice/topics/017

****

【制定の背景】

我が国におけるエネルギーの供給のうち、石油や石炭、天然ガスなどの化石燃料がその 8 割以上を占めており、また、そのほとんどを海外に依存しています。一方、近年、新興国の経済発展などを背景として、世界的にエネルギーの需要が増大しており、また、化石燃料の市場価格が乱高下するなど、エネルギー市場が不安定化しております。加えて、化石燃料の利用に伴って発生する温室効果ガスを削減することが重要な課題となっております。

こうした状況下において、エネルギーを安定的かつ適切に供給するためには、資源の枯渇のおそれが少なく、環境への負荷が少ない太陽光やバイオマスといった再生可能エネルギー源や原子力などを含む、非化石エネルギー源の導入を一層進めることが必要です。また、化石燃料についても、生産設備の効率化などを通じ、有効利用を促す必要があります。

エネルギー供給構造高度化法は、こうした観点から、電気やガス、石油事業者といったエネルギー供給事業者に対し、非化石エネルギー源の利用を拡大するとともに、化石エネルギー原料の有効利用を促進することを目的とするものであり、国会による審議を経て、平成 21 年 7 月 1 日に成立したものです。

【内容】
我が国で使用されるエネルギーの大半を供給する、電気やガス、石油事業者といったエネルギー供給事業者に対して、非化石エネルギーの利用と、化石エネルギー原料の有効利用を促進するための措置を講じます。

具体的には、経済産業大臣が基本的な方針を策定するとともに、エネルギー供給事業者が取り組むべき事項について、ガイドラインとなる判断基準を定めます。これらの下で、事業者の計画的な取組を促し、その取組状況が判断基準に照らして不十分な場合には、経済産業大臣が勧告や命令をできることとするものです。
****

上記の赤線部分から明らかなように、「再生可能エネルギー」＝「非化石エネルギー」ではなく、「再生可能エネルギー」は「非化石エネルギー」の真部分集合であり、「非化石エネルギー」の中には、水素・アンモニアのような CO_2 などの温室効果ガスを発生しないエネルギー源だけではなく、原子力や核融合エネルギーも含まれる、という点が重要である。
しかしながら、本公開草案の BC12 の(2)には次のように書かれている。

(2) 発電事業者による発電 発電事業者は、契約で指定された**再生可能電力発電設備**で発電を行う。

これは、根本となる「エネルギー供給事業者によるエネルギー源の環境適合利用及び化石エネルギー原料の有効な利用の促進に関する法律」の定義する**「非化石エネルギー源」の定義に矛盾しているので、大きな問題である**と言わざるを得ない。

また、専門委員による解説文では、「エネルギー供給事業者によるエネルギー源の環境適合利用及び化石エネルギー原料の有効な利用の促進に関する法律施行規則」第 4 条第 1 項第 2 号が引用されているが、最終改正は、平成 22 年(2010 年)ではなく、令和 6 年(2024 年)12 月 20 日であり、この間の改正の趣旨が本基準に反映されているのか、疑問が残ると言わざるを得ない。

以下、個別の質問について回答する。

【質問 1】実務上の取扱いに関する質問

⇒強く反対する。理由は以下のとおりである。

【1】　発電事業者の取扱いを定めないことは許容しがたい。

⇒連結決算において大問題となる。

【2】「非化石価値の転売が想定されていない」との記述があるが、金融市場の実情を考えれば、斯様な金融商品の登場も時間の問題である。「非化石価値の転売」の規定の策定は必須である。「非化石価値」は、EU の「排出権」に類似しているので、「無形固定資産の転売」として取り扱うのが妥当であると考えられる。

【3】企業会計基準第 29 号に矛盾する記述が見られる。

<引用>

我が国の会計基準では、資産の定義及び認識要件は明示的に定められていないが、将来の経済的便益の流入又は将来の経済的資源の流出の削減をもたらす蓋然性が高い項目について、会計上資産を認識していると考えられる。

<引用終わり>

【4】「非化石価値」の取得を費用処理することは論外である。技術・開発のプロセスを全く無視した私立文系の理論であり、到底許容できない。本公開草案の作成者は「新薬の開発が途中で終わった場合の研究データに資産価値が無い」と言っているに等しい。新型コロナ・ワクチンの開発が未了で終わった某製薬会社のカナダの子会社が、高額で買収された事実などは記憶に新しい。この規定の策定に際し、理系の知見が十分に反映されていないように見受けられる。

<引用>

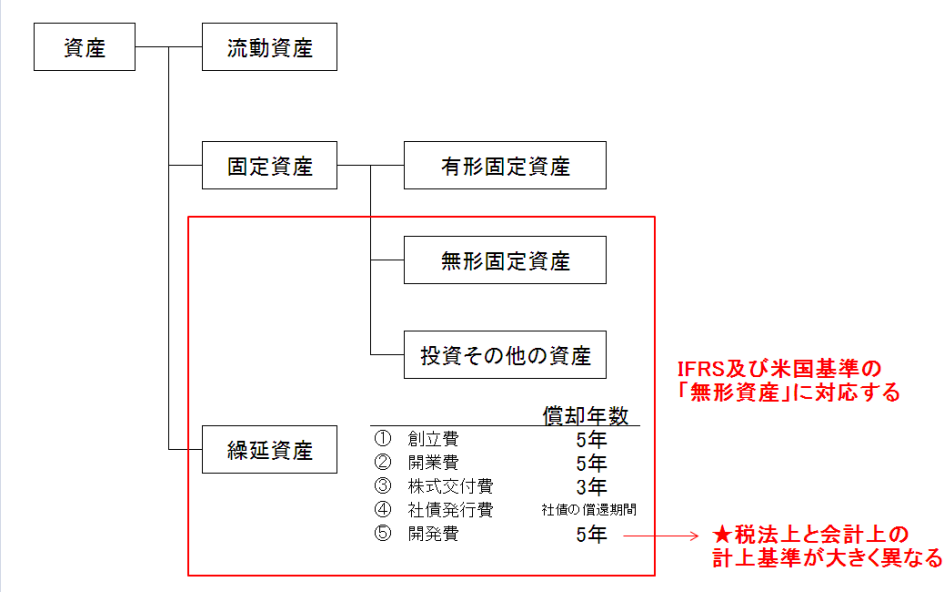
この点、本公開草案の開発時点の 我が国における制度において、需要家が取得する非化石価値は第三者への転売が想定されておらず、また、需要家に温室効果ガスの排出量の削減義務は課されていない。このため、非化石価値及び非化石価値を受け取る権利は、将来の経済的便益の流入又は経済的資 源の流出の削減を間接的にしか捉えることができず、将来の経済的便益の流入又は経済 的資源の流出の削減をもたらすかどうかについて不確実性があると考えられることから、 費用処理することを提案している。

<引用終わり>

【5】関連資料及び本年 3 月のセミナーの資料にもあるように、本規定は水素・アンモニアは対象としているが、経済産業省がベースロード電源と位置付けている原子力発電、及び、(現在、世界最先端の技術水準を誇り、我が国の将来の基幹産業の一翼として期待されている)核融合発電(トカマク型・ヘリカル型など)の論点が完全に欠落している。

★「実務対応報告」は、ASBJ の定める最下位の規定ではあるが、決して軽いものではない。パブリック・コメント制度が未整備であった 2005 年に策定(2006 年 8 月 11 日公表)された実務対応報告第 19 号「繰延資産の会計処理に関する当面の扱い」は、研究開発費の一律費用処理を強要する(しかも税法上は殆ど損金不算入)ものであり、当面と言いながら、既に 19 年を経過し、この間に、我が国の製造業・製薬業に壊滅的打撃をもたらし、人材・富の流出の元凶となった。これは G7 唯一の異常な制度である。これは、昨今問題となっている「高額医療費制度問題」の要因である「薬価の高騰」の最大の元凶でもある。

しかも、2008 年の EU の EFRAG との「東京合意」では「IFRS の無形資産」(=JGAAP の「無形固定資産」・「投資その他の資産」・「繰延資産」)も合意の範囲であり、実務対応報告第 19 号が、2008 年以降も 17 年に亘り、放置されたことは「東京合意」に違背するものであったと言わざるを得ない。



★幸い、2023 年の金融庁の企業会計審議会の要請により、実務対応報告第 19 号に代わる会計基準の開発が決まったことは幸いである。2005 年当時の ASBJ の委員各位は全て退任または鬼籍に入られているため、現在の ASBJ 委員に責任を問うつもりは無いが、このような我が国の産業界・研究機関・大学に甚大なるダメージを与える規定が 20 年近く放置されたことは、慙愧に堪えない。

【質問 2】（開示に関する質問）

⇒強く反対する。

今後、この市場は旧成長する可能性があり、取引金額も増大すると考えられる。しかも、法律の規定では、「非化石エネルギー」には原子力・核融合も含まれることから、金額的重要性も増大すると考えられる。従って、特段の開示を求めないことは、財務諸表の品質上極めて不適切である。また、IFRS との整合性も問題になると考えられる。

【質問 3】(適用時期等に関する質問)

⇒消極的に同意する。ただし、新規規定を設定して、1 年間で失効するという規定が必要。

【質問 4】(現在検討されている制度変更の可能性への対応に関する質問)

⇒(2)が適切である。EU の排出権取引に類似したものであるので、「非化石価値」は「非化石価値資産」として無形固定資産として取り扱うべきである。

※(1)は民法に抵触するので無効であると考えられる。

【質問 5】（その他）

甚だ遺憾であるが、この実務対応報告には欠陥・不備が多く、その基礎となる法律「エネルギー供給事業者によるエネルギー源の環境適合利用及び化石エネルギー原料の有効な利用の促進に関する法律」とも齟齬を来しており、大変遺憾ながら品質の悪い粗雑な基準であると言わざるを得ない。従って、JGAAP の一環をなす規定としては、甚だ未熟であり、不備であるので、撤回の上、最初から再作成するのが妥当である。このままでは、ASBJ 最大の汚点である「実務対応報告第 19 号」に匹敵する禍根を残し、ASBJ の輝かしい歴史・業績の汚点となることは免れないと思料する。

ただし、PPA 市場の急成長という背景も理解できるので、「この基準は 1 年間で失効する」という規定を設け、残りの課題の策定に取り組むことは考えられる。特に、以下の規定は必須である。

① 発電事業者側の会計処理の規定

② 非化石価値の転売の規定

③ 費用処理の撤回。これは無形固定資産にすべきである。

(以上)