

平成 20 年 2 月 4 日

企業会計基準委員会 御中

公益事業学会及び
日本会計研究学会会員
平島 鹿蔵

企業会計基準公開草案第 23 号及び同適用指針公開草案第 27 号に対する意見

標記公会計基準開草案等につきましては、国際的な会計基準とのコンバージェンス等の対応として、精進鋭意ご尽力された賜物と拝察いたしています。

本会計基準案は、固定資産の取得時点で将来発生する除去費用を当該固定資産の原価の算入と共に、その対価（資産除去債務）の引当計上にあります。関係事業者は、将来の除去費用を早期に償却し、損益計算上の期間配分を図ると共に、資金面では内部留保が促進されますので、現行の撤去時点での事後的な会計処理よりも有利になります。また、最近の海外投資家の増加に対しても、資産除去債務の引当計上により財務諸表開示の透明性は高まり、投資判断の向上に資するものと期待されます。本会計基準案は、産業界及び投資家の双方共に有益性（便益）を齎す基準設定案と評価しています。唯、本案は、設定目的が明確に示されず、事務処理の煩雑性が強く感じられ、また、例外や、特別の法令による例外措置が多く見受けられ、極めて残念に思います。今後は、原子力発電施設の解体費用（廃炉費）に関心が寄せられるものと思います。

周知の通り、2001 年 6 月米国財務会計基準(FAS) No.143「資産除去債務に関する会計処理(Accounting for Asset Retirement Obligations)」規則設定の発端は、1994 年 2 月電力業界(エジソン電気協会「EEI」)が、財務会計基準審議会 (FASB) に対し「原子力発電施設の解体費用の会計処理」の検討依頼（協議）にあります。2003 年 4 月連邦エネルギー規制委員会(FERC)は、FASB 同基準書 No.143 を受け、株主及び証券取引委員 (SEC) に提出する一般目的の財務諸表に係る会計基準を実施するため、統一会計規程を改訂しました。既に、米国電気事業は、この適用を受けている現状にあります。小生も 2 月 4 日にメールにてコメント致しましたが、ファイルの制約等の不具合もありましたので、今回、改めて別紙の通り、卑見（コメント）を述べてみました。何卒、ご査収下され、宜しくご高配を賜りますようお願い申し上げます。

敬具

[別紙]

記

1. 公開草案自体のコメントと質疑

第1問

1-1) 会計基準第3項の(1)項の「法律上の義務及びそれに準じるものを言う。」となっているが、「それに準じるもの」については、恣意性を排除するためには、別途、明確なるガイドラインを示す必要性があるように思われる。若し、本草案に定義する「資産除去債務」に該当しない場合は、次の従来通りの固定資産の除去費用の会計処理(注記1)がなされるのか、本公開草案の会計基準では、固定資産の取得時点で将来発生する除去費用を当該固定資産の取得原価に算入され、事前に当該固定資産の耐用年数に従って償却され、より有益な便宜を受けるので、明確なるガイドラインの必要性が感じられる。

1-2) 本公開草案の会計基準は、次の事項につき税務当局との協議が必要と思われるが、如何ように対処されるのか

- (1) 将来発生する除去費用を当該固定資産の取得原価に算入する件
- (2) 事前に当該固定資産の耐用年数に従って減価償却する件、
- (3) 現行の減価償却の特例扱いとなるのか否か

(注記1) 現行固定資産の除去費用の会計処理

わが国の固定資産の除去費用は、減価償却制度上の会計処理に従い、当該固定資産の撤去に要した除去費用は、当該固定資産の除去損(帳簿価格を下回る蔵入れ価額)と共に、当該固定資産の撤去が実施された会計期間の当期費用(固定資産除却費用)として、損益計算書に計上される。税務申告面では、除去費用は「確定決算主義」に従い、実際に損益計算書に計上され、決算処理された場合に損金算入が認められている。

第2問

同基準第6項の「将来支出(キャッシュ・フロー)」と「将来キャッシュ・フロー」は、同意義であるのか 若し、それが同意義であれば、会計基準案としては、用語の統一を図るべきでないか

第3問

第8項については、費用配分が後年度に偏ることから、少数意見(参考、4ページ)と同じく、なお書が費用配分の方法が適切と思われる。但し、後述する別の見地からいへば、第8項の「なお書き」は「逐次引当金制度」を助長するようにも思われるので、これを削除する。

第4問

第19項本文の両者とは、「資産除去債務と既存資産に含まれる除去費用相当の帳簿価額」と思われる。若しそうであれば、下記のように変更するのが適切と考えられる。

(2)では、「既存資産に含まれる除去費用」と記載されているが、この表現については、第

19 項では両者の差額は、特別損失として計上することになっているので、既存資産に含まれる除去費用相当の帳簿価額」に変更すべきではないか。

第 5 問

設例 2 における除去資産の一括計上する根拠が不明確である。なお、B 設備は 3 年毎に更新されることから、上記一括計上は費用の 2 重計上からも適切ではない。

Ⅱ. 会計基準の解釈・運用上の質疑及び意見

本草案では、例外や、特別の法令による場合等の例外措置が多いので、本規則の運用を誤らないよう会計基準の解釈上の問題点を明確にして欲しい。

問 1 会計基準第 4 項及び第 5 項の関連性

1-1) 会計基準第 4 項「資産除去債務の負債計上」の目的と計上の時期を明確にし、第 4 項を法規としての体裁を整えるため、第 5 項は第 4 の例外措置として第 4 項の但し書きとする。

1-2) なお、同基準第 5 項は「資産除去債務を合理的に見積もることができない場合は、これを計上せず」と、また、一方では「合理的に見積もることができるようになった時点で負債に計上する」となっている。判断基準は事業者に委ねられ、法規としては曖昧な点が見受けられる。

1-3) 適用指針では、この例外措置の乱用を防止するために、同適用指針の冒頭 2. (資産除去債務を合理的に見積もることができない場合) において開示が求められている。本草案の「資産除去債務の負債計上」の目的とその意図する趣旨について迫力に欠けているように思われる。

問 2 会計基準第 8 項と適用指針第 8 項との関連性

2-1) 会計基準第 8 項は、「資産除去債務が有形固定資産の稼働等に従って、使用の都度発生する場合には、資産除去債務に対応する除去費用を各期にそれぞれ資産計上する」とされている。固定資産の稼働と使用の都度発生する資産除去債務に対応する除去費用との因果関係を明確にする判定基準は、極めて困難である。更に、適用指第 8 項では、次の特例を定めている。

2-2) 適用指第 8 項は、「特別の法令等」により除去に係わる費用を適切に計上する方法がある場合は、この方法を用いることができると特例措置が講じられている。

2-3) 電気事業「原子力発電施設解体引当金」(特別の法令)

(1) 「原子力発電施設解体引当金」は、電気事業法(昭和 39 年法律第 170 号)第 36 条の規定を実施するため、原子力発電施設解体引当金に関する省令(平成元年通商産業省令第 30 号)に基づき、「原子力発電施設解体引当金」を設定している。

(2) 原子力発電施設解体引当金に関する省令の法的根拠

解体引当金設定の根拠法令は、電気事業法第 36 条の規定に基づきとなっているが、同第 36 条の規定は、「渇水準備引当金」について規定したものである。渇水準備引当金は、

河川の流量の増減に伴う電気事業の収支面での調整を図るための準備引当金である。

〔検討事項〕

本省令の法的根拠の妥当性については、検討の余地があるように思われる。

(3) 前記 2-1) 会計基準第 8 項「資産除去債務が有形固定資産の稼働等に従って使用の都度発生する資産除去債務に対応する除去費用の算定方法の 1 事例として「原子力発電施設解体引当金に関する省令」が想定される。本省令では、解体引当金の「積立限度額」は、原子炉の解体に要する「総見積額」を「想定総発電電力量」(26 万 6 千 304 時間運転される場合の発電電力量)と累積発電電力量」(発電開始日からの当該事業年度末までの発電電力量)との比例按分(出来高法)となっている。

〔検討事項〕

原子炉の使用に伴う放射線量は、比例按分の一次関数ではなく、もっと高度にして複雑な関数のように思われる。例え、便宜上、運転稼働時間を加味した比例按分を採用したとしても、最終的には、原子炉の耐用年数に制約(調整)されるものと考えられる。なお、欧米における本解体費用引当金の計上は、耐用年数法が主流のように見受けされる。

以上