

「鑑定意見書」に対する
国（経済産業省）側の反論（国側7月31日準備書面）に対する
疑問と反論

2024年11月11日

駒澤大学名誉教授 小栗 崇資



明治大学教授 山口 不二夫



立命館大学教授 金森 絵里



駒澤大学教授 高野 学



国側第1準備書面中の「第6 会計学上の「原価」の概念に基づき、賠償負担金相当金及び廃炉円滑化負担金相当金が「適正な原価」に含まれるものではないとする控訴人の主張に理由がないこと」において、私たちの「鑑定意見書」に対する国側からの反論が書かれている。どのような反論であるかを吟味し、それに対する検討結果と見解を以下の通り申し述べる。

① 「原価計算基準」は法律上定められていないのか？

(以下、囲みの中は国側第1準備書面の「第6」27～28ページからの引用)

会計学上の概念としての「原価」や「原価計算基準」は、様々な企業が財務諸表を作成する上で、企業の出資者、債権者、経営者等のために一定期間における損益や期末における財政状態を財務諸表に表示することが主たる目的となる概念であって、こうした企業の管理・運営、経営、企業に対する評価等の目的に即して必要な原価の計算が求められるものである。そして、「原価計算基準」は、上記目的の下、一般的に事業の内容を問わず広く製造業・サービス業を対象とするもので、実際の企業の慣行により、一般的に公正妥当と認められるものを要約したところのものであり、**これ自体が法律上定められているわけではない。**

「鑑定意見書」で、「原価計算基準」は「原価計算を制度化」したものであり「「原価計算基準」は慣習法として位置づけられ、「企業における会計は「原価計算基準」に従うべき法的義務を負う」と論述したが、そうした点を何ら考慮することなく、国側の第1準備書面において「**これ自体が法律上定められているわけではない**」とした回答は許容できない。

「鑑定意見書」では、会社法431条の「株式会社の会計は、一般に公正妥当と認められる企業の会計の慣行に従うものとする」を法的根拠として挙げたが、それをさらに根拠づけるのは金融商品取引法である。

金融商品取引法の前身である証券取引法はアメリカの証券取引法をモデルに戦後、制定されたこともあり、日本の制定法とは異なる慣習法の性格をもっている。証券取引法は会計基準を法律上定めるのではなく、アメリカに倣って、「一般に公正妥当であると認められるところに従って」、証券取引委員会規則である財務諸表等規則（財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則）の中で定める方式をとっている¹。

戦後、日本の会計規定は、商法（現在の会社法）と証券取引法（現在の金融商品取引法）の2つの法律において対抗的側面をもちつつ規定された。その調整を図るべく、1961年商法32条において「公正なる会計慣行」という規定が導入され、最終的に2005年の会社法制定において金融商品取引法の会計規定が取り入れられることとなった。それが会社法431条である。したがって「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」の法的性格をより明確にするには、金融商品取引法とその下にある財務諸表規則についての理解が必要である（残念ながら国側にはそのような理解がないので以下詳述する）。

金融商品取引法の193条は「この法律の規定により提出される貸借対照表、損益計算書その他の財務計算に関する書類は、内閣総理大臣が一般に公正妥当であると認められるところ

¹ 昭和25年法律第31号による改正（証券取引法第一次改正）後の証券取引法193条（昭和23年法律第25号）は、以下のように規定する。「この法律の規定により提出される貸借対照表、損益計算書その他の財務計算に関する書類は、証券取引委員会が一般に公正妥当であると認められるところに従って証券取引委員会規則で定める用語、様式及び作成方法により、これを作成しなければならない。」

証券取引法193条を受けて、証券取引委員会規則で定められたのが、「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則（昭和25年証券取引委員会規則第18号）」（財務諸表等規則）である。

に従って内閣府令で定める用語、様式及び作成方法により、これを作成しなければならない。」としている。この規定は、証券取引法（昭和23年法律第25号）の、昭和25年の法律第31号による改正（証券取引法第一次改正）で導入された。この条文が、内閣府令（財務諸表等規則）が金融商品取引法の下での法的存在であることを認定しているとともに、財務諸表等規則は「一般に公正妥当であると認められるところ」、すなわち、慣習法である会計原則を成文化するものであると位置付けている。それを受けて、財務諸表等規則は1条において「金融商品取引法（中略）の規定により提出される財務計算に関する書類（以下「財務書類」という。）のうち、次の各号に掲げるものの用語、様式及び作成方法は、当該各号に定める規定の定めるところによるものとし、この規則において定めのない事項については、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に従うものとする。」と述べている。この意味するところは、「内閣総理大臣が一般に公正妥当であると認められる」ところに従って定めた財務諸表等規則によって、企業は、財務計算書類を作成しなければならないが、財務諸表等規則に定めがない場合には「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」に従って書類を作成しなければならないという点にある。企業は、「一般に公正妥当と認められるところに従って」作成され法的に位置付けられた規則及び慣習法としての会計基準に則り、会計を行うことが法的に義務づけられているのである。

それは193条の2「公認会計士又は監査法人による監査証明」の規定において「この法律の規定により提出する貸借対照表、損益計算書その他の財務計算に関する書類で内閣府令で定めるもの」には公認会計士又は監査法人の「監査証明を受けなければならない」として監査を法的に義務づけている点にも現れていて、193条の3ではそれに違反した場合には「法令違反」となることが明記されている。つまり「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」に従うことは法的な義務として金融商品取引法上で規定されているのである。それを受けた会社法でも金融商品取引法上の扱いに準じて「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」を法的に従うべきものと規定している。

そうした特質をもつ会計基準及び会計原則について「**これ自体が法律上定められているわけではない**」とするのは的外れな謬論であり法的無理解を示すものと言わざるをえない。

以上の点に鑑みれば、本訴訟で争点となっている電気事業の会計に関して、その前提となる会計基準及び会計原則に対する理解が基礎的部分において間違っていると言わねばならない。

② 「適正な原価」について原価計算基準と同一視されるべきものではないと言えるのか？

（国側第1準備書面の「第6」28ページからの引用）

電気事業法18条1項3号の「適正な原価」は、「電気事業の運営を適正かつ合理的にならしめることによって、電気の利用者の利益を保護し、及び電気事業の健全な発達を図るとともに、（中略）公共の安全を確保し、及び環境の保全を図る」との目的（同法1条）のもと、経済産業大臣が託送契約等約款を認可するという仕組みが定められ、その認可における料金を算定するための要素として法律上規定されたものであって、行政庁が、特定の事業の特定の契約を審査するに当たっての法律上の規範的概念であり、**原価計算基準とはその意義や目的が全く異なり、同一視されるべきものではない。**

電気事業法 18 条 1 項 3 号の「適正な原価」は、「認可における料金を算定するための要素として法律上規定されたものであって、行政庁が、特定の事業の特定の契約を審査するに当たっての法律上の規範的概念」であるとして、原価計算基準における原価と同一視されるべきではないとしている。

しかし、この論述はそもそも論理が逆転している。電気事業法 18 条 1 項 3 号は、会計基準及び会計原則で規定されている「原価」という概念を使用している。会計基準及び会計原則で規定されている「原価」という概念を使用する以上、電気事業法 18 条 1 項 3 号で使用されている「原価」概念も同一とするのが自然である。法令上も、「一般送配電事業託送供給等約款料金算定規則」では第 1 条で「電気事業会計規則」に依拠することが明記されており、次いでこの「電気事業会計規則」では第 1 条で「一般に公正妥当であると認められる会計の原則」によって会計を整理すべき」とされている。

また、一般送配電事業者は、会計基準及び会計原則で規定されている「原価」概念を活用して、計算書類を作成・整理し、それに基づき計算書類を公開している。それが、証券取引法 193 条にも適合する。電気事業法 18 条 1 項 3 号の「適正な原価」が、計算書類を作成・整理する際に使用されているものと異なるものだとすると、託送料金の算定に用いられる「原価」は、計算書類を作成・整理する際に使用されている「原価」と異なったものになってしまう。そうすると、会計基準及び会計原則によって、一般送配電事業者の会計を規律する意味を大きく損なうことになる。

したがって「原価計算基準とはその意義や目的が全く異なり、同一視されるべきものではない」とする論述は、会計基準及び会計原則によって一般送配電事業者の会計を規律する意味を大きく損なう結果をもたらすこととなる。

そもそも、業種別会計であっても、企業会計審議会により設定された会計基準（企業会計原則や原価計算基準など）、企業会計基準委員会により設定された企業会計基準・企業会計基準適用指針・実務対応報告、そして金融商品取引法に基づく内閣府令である財務諸表等規則などが会計規範などの会計規範に則っているものと想定されてきた。そのため、固有の業種別会計とはいえ、電気事業会計規則・鉄道会計規則・電気通信会計規則・ガス事業会計規則などの会計規則では、上述の会計規範を逸脱しない範囲で、事業に即した若干の修正が施されていると理解されてきた。会計学において、業種別会計が上述の会計規範を大きく逸脱する状況はこれまでに論じられてこなかったし、そもそも想定されていなかった。

したがって、一般の会計規範と電気事業会計の「意義や目的が全く異なり、同一視されるべきものではない」とする国（経済産業省）の回答は、日本の会計学を根底から否定する空前絶後の暴挙というほかない。このような主張が成立するならば、日本における会計学教育はまったく無意味であるうえに、日本の電気事業会計規則は世界中の会計専門家から嘲笑的となるだろう。

経済産業省が定める「電気事業会計規則」の 1 条（会計の原則）では 4 号に「その他一般に公正妥当であると認められる会計の原則」を掲げている。これは「電気事業会計規則」が「財務諸表等規則」に準じて制定されたものであることを示すものである。「一般に公正妥当であると認められる会計の原則」は、当然のことながら、「原価計算基準」も含む。「電

「電気事業会計規則」で一般送配電事業者は「一般に公正妥当と認められる会計の原則」によって会計を整理すべきとしながら、「電気事業法 18 条 1 項 3 号の「適正な原価」は、「原価計算基準」とは全く別のものであるとするのは、重大な矛盾であるという他ない。

③ 原価については経済産業大臣の広い裁量判断に委ねられているのか？

(国側第 1 準備書面の「第 6」28 ページからの引用)

さらに言えば、(中略) 電気事業法 18 条 1 項の文言が、「料金その他の供給条件について、経済産業省令で定めるところにより、託送供給等約款を定め」としていることからして、託送供給等に係る料金その他の供給条件を定める託送供給等約款の内容の細目事項について、経済産業省令で定めることができる、すなわち、その内容が経済産業大臣の広い裁量判断に委ねられていることは文理上明らかである。

電気事業法 18 条 1 項の「料金その他の供給条件」については 18 条 3 項 1 号「料金が能率的な経営の下における適正な原価に適正な利潤を加えたものであること。」という規定にもとづくことが要請されているが、その場合の「適正な原価」は「原価計算基準」によって慣習法的に定められていることについては、すでに上で述べた通りである。

経済産業省は、「原価計算基準」は「法律上定められているわけではない」、「適正な原価」に関しては「原価計算基準とはその意義や目的が全く異なり、同一視されるべきものではない」として、「適正な原価」については「経済産業大臣の広い裁量判断に委ねられている」とする。

しかし、この主張は、これまで日本の多くの企業が経済秩序を維持するために従ってきた「一般に公正妥当と認められる会計の原則」である「原価計算基準」について、無視することとなり、重大な混乱をもたらしかねないものであり、到底許容できない。しかも「適正な原価」について「原価計算基準」に代わる何らかの「基準」が示されているわけではない。すべてが「経済産業大臣の広い裁量判断に委ねられている」とするのは、長年にわたって築かれてきた会計基準及び会計原則の意味を失わせ、それによって企業とそれを取り巻く市場（特に証券市場）における計算秩序に極めて深刻な影響を及ぼしかねない。

現に、賠償負担金及び廃炉円滑化負担金を、一般送配電事業者の会計上、「原価」とすることは、重大な混乱を生じさせている。

賠償負担金及び廃炉円滑化負担金は、一般送配電事業者によって、小売電気事業者などの託送供給の相手方から徴収され、そのまま、原子力発電事業者に払い渡される（平成 29 年 9 月の改正後、令和 4 年経済産業省令第 24 号による改正前の電気事業法施行規則の 45 条の 21 の 3 及び 45 条の 21 の 6）。これをみる限り、賠償負担金及び廃炉円滑化負担金は、預り金として入金し、預り金の払い出しとして、原子力発電事業者に払い渡されるとするのが相当である（その場合、賠償負担金及び廃炉円滑化負担金の入出金は、決算書上には計上されない）。どうみても、「原価」ではない。

しかし、経済産業省が、賠償負担金及び廃炉円滑化負担金を、託送料金の「原価」として算定するように求める（平成 29 年 9 月の改正後、令和 3 年経済産業省令第 22 号による改正前の一般送配電事業託送供給等約款料金算定規則 4 条 2 項）（同条項は、より具体的に、

一般送配電事業者の「営業費」として算定することを求める)以上、それと、一般送配電事業者の企業会計が矛盾することはできないから、一般送配電事業者は、賠償負担金及び廃炉円滑化負担金を、会計上、「原価」または営業費として整理するほかなくなる。そうすると、一般送配電事業の、売上でもない託送供給の相手方からの入金を「賠償負担金相当金又は廃炉円滑化負担金相当金」として売上として計上し、経費でもない「賠償負担金や廃炉円滑化負担金」を経費として計上することとなる。

しかし、電気事業の企業会計は、企業の正確な財務状況を表示し、株式市場・債券市場・労働市場・電力市場などの参加者をはじめ、電力消費者や地域住民といったさまざまな利害関係者に、意思決定をおこなうための基礎情報を提供するものである。会計はその意味で経済のインフラとして機能している。仮に、基礎情報が毀損しているのであれば健全な電気事業の発展を期待することはできない。

ところが、会計基準及び会計原則から「原価」または営業費として整理できないものを、「原価」または営業費として整理することとなると、電気事業の企業会計に期待される機能が大きく損われることになり、基礎情報たる一般送配電事業者の計算書類が毀損されることになる。このようなことは、会計学上は到底許容できないことである。

このような取り扱いをするよう求める裁量が、経済産業大臣にあるはずがない。

そもそも「一般送配電事業託送供給等約款料金算定規則」では第1条で「電気事業会計規則」に依拠することが明記されており、次いでこの「電気事業会計規則」では第1条で「一般に公正妥当であると認められる会計の原則」「によって会計を整理すべき」とされている。原価計算の面での「一般に公正妥当であると認められる会計の原則」とは、「原価計算基準」である。したがって、「原価計算基準」を無視して、すべてを「経済産業大臣の広い裁量判断」に委ねるとするのは法令の定めにも反する。

政府の調達物資の価格計算や、政府の認可を必要とする各種公共料金の設定において参照されるべき「原価計算基準」を措いて、何らの「基準」もないままの原価の計算を「経済産業大臣の広い裁量判断」に委ねることは、慣習法としての会計秩序を脅かすものとなる危険性があることである。

④ 原価に公益的課題に要する費用を含めることは許容されるか？

(国側第1準備書面の「第6」29ページからの引用)

立法過程における議論等を踏まえれば、「適正な原価」に電気事業に係る公益的課題に要する費用を含めることが許容されているのである。また(中略)、電気事業法上、「原価」等の概念についてそれを具体的に限定し範囲を画するような何らかの明確な定義づけなどはされておらず、法律上の規範的・評価的概念であって、むしろ、実際の運用において、その時代の政策ニーズや外部要因に合わせて、「原価」の構成要素である「営業費」等を定める本件算定規則が適宜適切に改正されてきていることも踏まえれば、電気事業法18条3項1号の「適正な原価」を会計学上の「原価」の概念と同一視されるべき理由は何らない。上記の「適正な原価」は、一般送配電事業者の固有コストに含まれるものはもとより、必ずしも固有のコストに含まれないものであっても、それが電気事業に係る「公益的課題に要する費用」に当たるのであれば、「適正な原価」に含まれることは明らかである。

国側準備書面の前半は、電気事業法の「適正な原価」は会計学上の「原価」と同一視することはできないと述べた通りであるが、その点については上記においてその認識の誤りについての反論を述べた通りである。問題となるのは、後半の、「適正な原価」には固有のコストの他に必ずしも固有のコストでないものも含まれるとし、「公益的課題に要する費用」に当たるのであれば「適正な原価」に含まれるとする論述である。

「鑑定意見書」では、原価の 4 要件を満たしたものが「原価」であることを「原価計算基準」に則して述べ、それに当たらない「非原価項目」については「原価」として認められない旨を明らかにした。

もし仮に「公益的課題に要する費用」があるとすれば、それは原価及び電気料金とは別個に、全需要家に独立した負担金として請求するのが妥当な方法である。国側準備書面「第 3」の 11 ページに、「電源開発促進税が公益的課題の代表例」という論述があるように「公益的課題に要する費用」であるとするならば「租税」として法的に確定される必要がある。

「公益的課題」であるならば、電気料金とは別建ての税金ないしは負担金として電気料金の請求書に明示して負担を求めるのが筋である。「原価」の中に入れてした場合、「公益的課題」が組み込まれていることはどこにも明示されず需要家から見てその認識が困難となる。「公益的課題に要する費用」を需要家に対して明記することで「公益的課題」を共通認識にすべきであろう。それを「原価」の中に入れ込むのは「公益的課題」としての扱いにふさわしいとはいえない。

「原価」に算入させる方式は、前述の通り、会計基準及び会計原則から「原価」または営業費として整理できないものを、「原価」または営業費として整理することによって、電気事業の企業会計に期待される機能を大きく損なうことになるが、それに加えて、「公益的課題」であるかどうか疑わしいものを隠すための算入であるとの誹りは免れえない。

言い方を変えれば、「公益的課題」にもかかわらず税金等では徴収せず原価に入れ込むのは、「公益的課題」を建前として、慣行（慣習）たる会計を歪めているということに他ならない。

「必ずしも固有のコストに含まれないものであっても、それが電気事業に係る「公益的課題に要する費用」に当たるのであれば、「適正な原価」に含まれることは明らかである」との経済産業省の主張は誤りである。

なお、本件の対象たる賠償負担金と廃炉円滑化負担金は、従来的一般に公正妥当と認められた会計から逸脱している。従来事例においては、損害賠償は債務と認識され、除却資産は減損もしくは除却費として計上されているが、両負担金はこれらの従来会計を棚上げしている。このような逸脱は、経済のインフラである会計を歪めるものである。

そもそも「公益的課題」であるとしても、一般送配電事業の原価ではない「賠償負担金や廃炉円滑化負担金」を経費として計上すること自体、会計原則や会計基準に反し、会計学上は到底許容できないが、まして、「公益的課題」であるかどうか疑わしいものを原価として需要家からの認識を困難にすることは、より一層問題を深刻にし、一般送配電事業者の会計を規律する意味を大きく損なうことになる。

以上