

【論文】

放射能に起因する汚染した土地の会計処理 －福島原発事故後における汚染した土地の会計処理の比較検討－

Accounting for Polluted Land Due to Radioactive － Consideration on Accounting for Polluted Land in Fukushima Crisis －

吉田 武史
Yoshida Takeshi

<目次>

はじめに

1. 放射能による汚染が生じた福島県の土地と地価の現状
 2. 放射能汚染による土地の地価下落の構成要素
 3. 放射能汚染した土地の3つの会計処理方法　－評価損・減損損失・損失性引当金－
 4. 放射能汚染した土地の会計処理のあり方
- おわりに

(要旨)

本稿では、福島原発事故を原因とする放射能汚染した土地の会計処理について、検討を行っている。放射能汚染した土地の価値下落は、大きくスティグマと土地利用阻害損失の2つの要素から構成され、その会計処理としては、土地評価損を計上する会計処理、減損損失を計上する会計処理あるいは損失性引当金を計上する会計処理の3つが考えられる。このうち、損失性引当金を計上する会計処理が、土地の価値下落といった経済的実態や土地に関するリスク開示の観点および浄化ないしは除染後における原状回復を引当金の戻入れによって反映することができるという理由により、合理的な会計処理であると考えられる。しかしながら、土地の売却により、新たな土地の購入者がスティグマを認識しなければならぬのかといった問題やスティグマ自体の測定方法が確立していないといった問題がある。したがって、スティグマの会計処理やその測定方法の検討が新たに必要となる。

はじめに

2011年3月11日に発生した東日本大震災は、地震という自然災害のみならず、福島第1原子力発電所の事故（以下「福島原発事故」という）をも引き起こすとともに、福島県およびその周辺地域に、放射能汚染という被害をもたらし、かつ今現在も、被害をもたらし続けている。放射能汚染の被害は、多岐にわたる問題を引き起こしているが、そのうち、放射能による土地汚染の影響と当該土地汚染による企業会計上の処理に触れられた文献は多くない。また、福島原発事故以前においても、土地汚染の会計処理に関しては、様々な方法が議論されており、その会計処理方法は確立していない。福島原発事故以前においても、確立していなかった土地汚染の会計処理は、福島原発事故以後に、放射能による土地汚染という極めて深刻な問題を、さらに引き起こしている。また、放射能汚染した土地を修復するための費用についても、誰が最終的に負担すべきなのかという問題を生じさせている。具体的に、それは、放射能汚染を除去するための債務について、土地を所有する企業自体が負担すべきなのか、福島原発事故の当事者である東京電力が負担すべきなのかあるいは国が負担すべきなのかという問題である。さらに、そのような最終的な負担者が放射能汚染による土地を所有する企業自体ではなく、東京電力や国であったとしても、土地を所有する企業自体が土地の価値下落を把握しなければならない。

福島原発事故以後における放射能による土地汚染の会計処理を考察することは、放射能を含めた幅広い範囲の汚染が対象となり、福島原発事故以外による汚染した土地の会計処理の整備にも間接的に寄与することになると考えることができる。

そこで、本稿では、福島原発事故に起因する放射能によって、汚染が生じた福島県の土地の現状を考察し、土地の地価下落の要素を明らかにした上で、放射能により汚染した土地の会計処理について検討したい。

1. 放射能による汚染が生じた福島県の土地と地価の現状

福島県の放射能汚染に起因する地価の下落は、福島原発事故以来、深刻な問題となっている。福島県の地価動向としては、林地を除いたすべての土地において、1993年から20年連続で下落（福島県企画調整部土地・水調整課監修〔2012〕5頁）しており、地価は継続して下落傾向であったとみることができる。そのような下落傾向のなか、福島県内部においても、福島原発事故による放射能汚染の影響が少ない地域（郡山市東部）については、地価の上昇が見受けられ、かつ、いわき市、相馬市あるいは南相馬市の一部のうち、放射能汚染の影響が低減している地域については、地価の下落が縮小したことが明らかとなっている（福島県企画調整部土地・水調整課監修〔2012〕7頁）。ただし、福島原発事故の影響が大きい地域（福島市）や風評による観光産業や農業などへの影響の大きい地域（会津若松市）においては、下落率が拡大したことが明らかとされている（福島県企画調整部土地・水調整課監修〔2012〕7頁¹）。なお、〔図表1〕においては、2008年から2016年までの福島県全体の地価の変動率が示されている。

前述したとおり、福島県の地価は、下落傾向が続いていたが、特に、地価公示価格については、すべての土地において、2012年に大幅な下落を示しており、地価調査による価格については、すべての土地において、2011年に大幅な下落を示している。地価公示価格と

地価調査による価格の下落に1年のズレが生じているのは、地価公示価格が、1月1日を基準としているため、東日本大震災以降に到来する1月1日が基準となっているのに対して、地価調査による価格の判定基準日が7月1日となっていることによる。福島県の全体的な傾向として、地価が下落する理由については、以下のことが指摘されている（鈴木〔2011〕3～4頁）。

- (1) 福島原発事故による放射能汚染などの風評被害により、幼い子供を抱えた家庭の県外避難が続いていること。
- (2) 農業・林業・漁業などの一次産業が、福島原発事故による放射能汚染による被害によって、廃業せざるを得なくなり、地域経済が崩壊していること。
- (3) 製造業については、製造拠点を移転する動きがあり、サプライチェーンの分散化が行われ、そのような工場移転による失業が発生していること。
- (4) 観光産業が風評被害で大きな打撃を受けており、廃業が続いていること。
- (5) 将来の復興への不安から、無駄なものは買わないという消費意識の転換が行われていること。

〔図表1〕 福島県における地価公示・地価調査対前年度平均変動率の推移

	住宅地		商業地		工業地		全用途	
	地価公示	地価調査	地価公示	地価調査	地価公示	地価調査	地価公示	地価調査
2008年	△2.5	△2.1	△3.0	△3.8	△3.1	△1.9	△2.6	△2.3
2009年	△3.1	△3.3	△4.1	△5.0	△4.0	△4.6	△3.3	△3.6
2010年	△3.7	△3.1	△4.9	△4.6	△4.1	△4.6	△4.0	△3.5
2011年	△3.4	△5.4	△4.3	△7.5	△3.8	△7.4	△3.5	△6.0
2012年	△6.2	△3.2	△7.2	△4.5	△6.4	△4.4	△6.4	△3.5
2013年	△1.6	△0.6	△3.2	△2.0	△1.5	△0.9	△1.9	△0.9
2014年	1.2	1.0	△0.5	△0.2	0.9	0.7	0.8	0.8
2015年	2.9	2.0	0.8	0.3	1.7	1.9	2.4	1.6
2016年	2.9	-	0.9	-	2.0	-	2.4	-

（出所）福島県企画調整部土地・水調整課〔2016〕にもとづき、筆者作成。

東日本大震災以後の数年にわたっては、放射能汚染の心理的影響による避難や廃業、失業あるいは購買意欲の低下によって、地価の下落が進んでいると考えることができる。福島原発事故による地価下落の要因は、大別して、放射能汚染という事実にもとづいた地価の下落、心理的に土地の購入を回避することによる地価の下落あるいは放射能汚染の風評被害により土地がキャッシュ・フローを生み出さなくなったことによる価値の下落に大別できよう。

近年においては、地価公示価格と地価調査価格の両者がともに、回復の兆しをみせている。特に、地価公示の全用途平均変動率は、2015年に2.4%上昇し、さらに2016年では、2015年と同様に2.4%上昇している。これは、全都道府県第2位の上昇率となっている（福島県企画調整部土地・水調整課〔2016〕2頁）。また、近年、福島県における地価の変動の傾向として、以下のことがあげられている（福島県企画調整部土地・水調整課〔2016〕3頁）。

- (1) 福島県全体については、地価が上昇した標準地が263地点、横ばいの標準地が62地点、および下落した標準地が66地点であること。
- (2) 住宅地については、福島原発事故による被災者の住宅需要および一般の住宅需要が落ち着いてきており、上昇率が縮小している傾向があること。
- (3) 商業地については、都市部の商業地の多くは上昇傾向が見られるが、町村部の商店街では、下落が継続していること。
- (4) 工業地については、再生可能エネルギー、医療機器開発、原発の廃炉事業等に関連した工場や事業所が増加し、産業構造の変化による土地需要の増加があること。

このように、全体的に公示地価が上昇しているとはいっても、依然として地価が下落している地域は存在している事実がある。住宅地についても、原発事故などによる避難者の住宅需要により、公示地価の上昇は一過性のものであり、商業地についても、町村部では依然として、地価が下落していることが明らかとなっている。工業地については、原発事故の処理に関連する事業による土地の需要が一時的に増加したととらえることができよう。つまり、福島第一原子力発電所の近隣については、依然として、地価の下落が続いているが、発電所から離れた福島県の都市部での地価上昇が目立っているととらえることができる。したがって、福島第一原子力発電所の近隣に存在する土地については、依然として、放射能による土地の汚染問題が生じているといえる。

このような問題は、放射能汚染という観点から考えた場合、土地に関するスティグマを生じさせている問題としてとらえることができる。スティグマとは、地域および地域の近隣の価値および／あるいは市場性を減少させる環境上の条件および地域や近隣の領域の比較的長期的な市場性の適用を押し下げている環境上の条件 (Greenberg .M and Hollander J [2006] p.161) とされ、わが国の福島においては、まさに放射能汚染であると考えることができる。アメリカにおいては、ニュージャージー郊外の6つのスーパーファンド法の規制がある危険な荒廃した場所は、長期間にわたってスティグマの調査が行われている。その調査では、スーパーファンド法のリストに加えられてから20年後、6つの地域のうち4つの直接的なエリアについて、家の価値、賃貸料および世帯収入の比較的低い増加が測定され続けていることが確認されている (Greenberg .M and Hollander .J [2006] p.161)。このことは、当該エリアから得られるキャッシュ・フローが減少し続けていることを意味している。

なお、ニュージャージー郊外のケースについては、地中の燃料オイルタンクの漏れに関連するスティグマとされている (Greenberg .M and Hollander J [2006] p.162)。したがって、福島原発事故による損害と比較した場合、その規模は小さいものであると考えることができる。そのような規模が小さいものでさえ、20年間にわたって、スティグマの影響が存在し続けている。したがって、福島原発事故による放射能汚染に関しては、それ以上の長期間にわたるスティグマが存在し続けることが予想される²⁾。ソーシャルコストを考えた場合には、福島県の地域住民が負担すべきこととなる放射能汚染によるスティグマをソーシャルコストの構成要素の一部として認識し、その開示がなされなければならないであろう³⁾。なお、ソーシャルコストは、多義的な概念であるが、Kapp, K. W [1950] p.13 (篠原訳 [1959] 15頁) によれば、第三者あるいは一般大衆が私的経済活動の結果として蒙る直接あるいは間接の損失を含むとされ、具体的には、(1)人間の健康の損傷、(2)財産価値の破壊あるいは低下、(3)自然の富の早期枯渇あるいは(4)有形的ではない価値の損傷として生

ずるとされる。したがって、ここでは、(2)の財産価値の破壊あるいは財産価値の低下としてのソーシャルコストとして規定しうる。

しかしながら、企業会計上、このような放射能汚染に関するスティグマをどのように認識および測定し、かつ開示を行うのかという問題もそこには存在している。したがって、企業会計上においても、スティグマの認識、測定および開示が今後課題となると考えられることから、以下、本稿においては、汚染された土地の会計処理に関する企業会計上の取扱いを中心に検討したい。

2. 放射能汚染による土地の地価下落の構成要素

汚染した土地の地価下落に影響を与えている構成要素としては、以下のものが存在するとされている（川口・和田・廣田・大岡・本間〔2004〕231頁）。

- (1) 調査費用
- (2) スティグマ
- (3) 浄化費用
- (4) 土地利用阻害損失
- (5) 建物取り壊しおよび処分費用
- (6) モニタリング費用
- (7) 法的費用
- (8) 保険費用

(1)の調査費用に関しては、放射能によりどの程度の汚染がなれているかの継続的な調査費用であり、この調査によって、浄化すべきか否かが決定され、かつ浄化方法についても決定されることとなる。また、この調査費用は、汚染した土地の地価下落の直接的な構成要素とならないが、平成22年4月1日以後開始する事業年度から適用されている「資産除去債務に関する会計基準」を鑑みれば、調査費用については、資産除去債務の一部を構成するものであると考えることができる。また、調査費用の測定に関しては、調査会社に出す金額によって、客観的な測定が可能である。

(2)のスティグマに関しては、前述したとおり、地域とその近隣の価値や市場性を減少させる環境上の条件および地域とその近隣の比較的長期的な市場性の適用を押し下げている環境上の条件とされるが、それは、具体的には、過去に存在した土壤汚染の存在に起因する心理的な嫌悪感であるとされる（川口・和田・廣田・大岡・本間〔2004〕217頁）。このようなスティグマは、心理的な要因に起因し、市場価格に影響を与える要素であることから、汚染した土地の地価下落の直接的な構成要素となる。ただし、市場価格は汚染以外の要因によっても変動することから、その測定は、困難を伴うことが考えられる。また、スティグマに関しては、たとえ浄化が完了したとしても、過去に汚染した土地ということは、拭い去ることができないことから、浄化後においても、存在し続ける可能性がある⁴⁾。

なお、福島原発事故での放射能は、事故直後では、半減期が8日と短いヨウ素131、2～3年後では、半減期が約2年のセシウム134が問題となっていたが、現在では、半減期が約30年というセシウム137による汚染が問題となっている（関〔2012〕87頁）。このように、半減期であっても約30年といった長期に渡る汚染が懸念される放射能は、たとえ除染をしたとしても、汚染への心理的な嫌悪感は、完全には払拭できず、今後何十年と存在し

続けると考えられる。

(3)の浄化費用は、汚染した土地を回復させるための費用であり、汚染した土地の地価下落の直接的な構成要素とはならない。ただし、(1)の調査費用と同様の性質を有することから、間接的には、汚染した土地の地価下落の構成要素となりうる。また、その測定に関しても、浄化のために直接的に支出した金額によって、測定することができる。

(4)の土地利用阻害損失は、前述したように、福島原発事故による放射能汚染に引きつけて考えるならば、放射能が与えた影響として、①住民の福島県外への避難、②一次産業の廃業、③製造業における工場移転による失業の発生、④観光産業の廃業、⑤消費の購買意欲の低下があげられる。放射能汚染を起因とした①から⑤の影響より、企業の活動が低下し、企業が立地している土地の利用が阻害されていると考えることができる。このような土地利用の阻害は、収益性の低下を招いており、企業が所有する土地から得られる現在および将来のキャッシュ・フローを減少させる結果となっている。さらに、③の工場移転による従業員の失業に関しては、福島県に居住している従業員が賃金あるいは給料として得るべき現在および将来のキャッシュ・フローを減少させている。つまり、福島県の土地からそもそも得るべきキャッシュ・フローが喪失したことが明らかとなる。したがって、汚染した土地の地価下落の直接的な構成要素となることが考えられる。その測定は、収益性の低下、具体的には、減少した現在および将来のキャッシュ・フローによってなされるべきものとなる。しかしながら、その測定には、主観的な見積もりが生ずるため、困難さを伴うと考えることができよう。

(5)の建物取り壊しおよび処分費用については、浄化の方法により、当該費用が生ずる場合と生じない場合が存在する。それは、また、浄化の方法に依存することから、浄化費用の一部とも考えることができる。したがって、この建物取り壊しおよび処分費用についても、(3)の浄化費用と同様、間接的には、汚染した土地の地価下落の構成要素となると考えることができる。また、建物取り壊しおよび処分費用は、これらを行うための直接的な支出額により、測定することが可能である。

(6)のモニタリング費用は、汚染された土地に関して、さらなる汚染にさらされないように監視し、あるいは浄化の程度を監視するための費用と考えられる。このモニタリング費用は、浄化費用の一部を構成するものととらえられる。したがって、(3)の浄化費用と同様、汚染した土地の地価下落の直接的な構成要素とはならないけれども、間接的には汚染された土地の地価下落の構成要素となる。その測定に関しても、モニタリングを行うための直接的な支出額によって、測定することができる。

(7)の法的費用は、土壤汚染により生ずる法的なリスクあるいは法的な瑕疵を原因とする訴訟費用や損害賠償費用などが該当すると考えられる。このような法律は、①土壤汚染対策法や土壤汚染を対象とした条例など人の健康や周辺環境への影響を防止することを目的とした法律あるいは条例、②土地取引における宅地宅建取引業法上の土壤汚染情報の説明責任あるいは③土地取引における瑕疵担保責任や不法行為などの民事責任があるとされる(保高〔2009〕78頁)。法的費用は、土壤汚染が生じた後に発生する支出であるが、このような支出が直接的に土地の価値を下落させるものではない。その測定に関しては、直接的な支出額によって、測定することができる。

(8)の保険費用は、土壤汚染の発生に備えて、土壤汚染が生ずる前に支出するものである。このような保険には、①土壤浄化費用保険、②土壤汚染賠償責任保険および③土壤浄化差

額費用保険などがあるとされる（志田〔2006〕68頁）⁵⁾。保険費用は、土壤汚染が生じた場合に、これらの保険による補填を受け取ることを目的として、支出するものであり、かつ土壤汚染の発生前に支出するものであることから、(7)の法的費用と同様、直接的に土地の価値を下落させるものではないと考えることができる。この測定に関しても、(7)の法的費用と同様、直接的な支出額によって、測定することができる。

以上の(1)~(8)の汚染した土地の価値下落に影響を与えていると考えられている構成要素は、次の4つに大別することができる。

まず、第1に、汚染した土地の浄化のための直接的な支出である。これに該当する要素は、(1)の調査費用、(3)の浄化費用および(5)の建物取り壊しおよび処分費用である。これらは、土地が汚染した後に行われる支出であり、その支出額についても客観的な測定が可能である。さらに、価値の下落に影響は与えているけれども、この支出の大部分は、汚染の浄化を目的として行われていることから、価値下落の回復に貢献するものと考えられることができる。

第2に、汚染された土地の浄化のための間接的な支出である。これに該当する要素は、(6)のモニタリング費用、(7)の法的費用および(8)の保険費用である。これらは、土地が汚染する前や汚染した後に行われる支出である。また、前述の直接的な支出と同様に客観的な測定が可能である。ただし、これらの支出は、土地の価格下落に影響を与えているとは考えにくく、かつ汚染の浄化を目的としているとも考えにくい。これらは、土地の汚染が発生しないようにするため、あるいは汚染が発生することに備えるための支出であると考えられることができる。

第3に、人間の心理に影響し、汚染した土地の需要を減少させることによって、価値の下落に影響を与えるものである。これに該当する要素は、(2)のスティグマである。このような要素は、土地の需給関係に影響を与えることから、その一部は、土地の市場価格の下落として把握することができる。スティグマは、汚染直後に限って、土地の時価たる市場価格の下落として生ずる。

第4に、土地の利用から得られるキャッシュ・フローが喪失したことにより、土地の価値を下落させるものである。これに該当する要素は、(4)の土地利用阻害損失である。このような土地の価値を下落させる要素を測定する方法は、減損会計における使用価値の測定であると考えられることができる。したがって、土地利用阻害損失は、使用価値の下落分として生ずる。

これらの4つの要素のうち、第1の汚染された土地の浄化のための直接的な支出と第2の汚染された土地の浄化のための間接的な支出は、土地の価値下落ではなく、汚染した土地の浄化のための支出である。したがって、これらは、浄化が終了した後の土地の価値の回復に貢献するものではあるけれども、価値下落の直接的な要素とはならないために、以下において、検討の直接的な対象から除くこととする⁶⁾。

そこで、以下では、第3の人間の心理に影響し、汚染した土地の需要を減少させることによって、価値の下落に影響を与えるスティグマと第4の土地の利用から得られるキャッシュ・フローが喪失したことにより、土地の価値を下落させる土地利用阻害損失に焦点を充てて検討したい。

3. 放射能汚染した土地の3つの会計処理方法－評価損・減損損失・損失性引当金－

汚染した土地の会計処理は、大別して、以下の3つの会計処理が考えられてきた⁷⁾。

- (1) 汚染した土地について評価損を計上し、土地の簿価を切り下げる会計処理
- (2) 汚染した土地について減損損失を計上し、土地の簿価を切り下げる会計処理
- (3) 汚染した土地について損失性引当金を計上する会計処理

以下では、これらの3つの会計処理について、詳細に検討したい。

(1) 汚染した土地について評価損を計上し、土地の簿価を切り下げる会計処理

まず、第1に、汚染した土地について評価損を計上し、土地の簿価を切り下げる会計処理は、汚染した土地の地価の下落に伴って生ずる取得原価と時価との差額について、土地評価損を計上し、同額だけ土地の簿価を切り下げる方法である。このような会計処理が適合するのは、人間の心理に影響し、汚染した土地の需要を減少させることによって、地価の下落に影響を与えるスティグマである。なお、土地評価損を計上することは、地価の下落に着目した会計処理であることから、汚染が除去され、地価が回復した場合には、評価損の取り消しがなされることになると考えることができる。

土地評価損を計上し、土地の簿価を切り下げる会計処理では、その計上にあたって、洗替方式による会計処理あるいは切放方式のいずれかの会計処理が適用されることが考えられる⁸⁾。汚染が除去され、地価が回復する可能性があることを考慮するならば、洗替方式による会計処理が適切であるといえよう。それは、切放方式によると、汚染が除去され、地価が回復した場合には、土地評価損の取消として地価が回復した分だけ、土地評価益が計上される可能性を残すこととなる。また、原始取得原価を超過する地価の回復が認められる場合、その超過分だけ純粋な土地の評価益が計上されるといった問題が生ずる。原始取得原価を超過する土地評価益を計上することは、現行会計制度上考えられている事業投資の評価⁹⁾と齟齬を生じさせるといった問題がある。

さらに、汚染した土地について、評価損を計上することは、土地が汚染し、地価が下落した事実を開示することに主眼があるのであって、汚染を除去した結果、地価の原始取得原価以上の回復の事実を開示することに主眼があるわけではない。さらに、地価の原始取得原価以上の評価益を計上することには、例えば、その評価益の性質やその会計処理について、利益の分配可能性からの問題があると考えられる。したがって、純粋な土地評価益を計上せず、事業投資の評価についての取得原価主義ないしは歴史的な原価主義との整合性を保つという観点から、洗替方式が適切であると考えられる。

汚染した土地に関して、土地評価損を計上し、土地の簿価を切り下げる会計処理は、棚卸資産に低価法を適用した場合の会計処理に類似している。さらに、購買市場や販売市場といった市場において、棚卸資産と土地は、常に時価が変動している。ただし、棚卸資産については、時価たる正味売却価額が取得原価よりも下回った場合には、低価法が適用され、評価損が計上されるが、土地については、販売用不動産を除き、時価が取得原価よりも下回った場合においても、通常、評価損は計上されない。

また、棚卸資産¹⁰⁾については、市場において販売し、キャッシュ・フローを得ることを前提としているが、汚染した土地については、①汚染しているがゆえに市場において売却することが不可能となっていたり、②汚染が除去された後には、土地自体を活用するこ

とが考慮されていたりあるいは③汚染を除去しつつ、遊休資産として保有を継続したりする場合が存在することから、必ずしも市場において売却することが前提とされてはいない。つまり、時価が下落した棚卸資産に適用される低価法とは異なり、汚染された土地に関し、評価損を計上するためには、評価損が計上されるべき汚染を明確化し、どのような要件を満たした場合に適用すべきかという規準が必要となろう。そのような明確な規準が存在しない場合には、土地に対する評価損が無制限に計上される恐れがある。

このように、汚染した土地に関して、土地評価損を計上し、土地の簿価を切り下げる会計処理は、棚卸資産の低価法とは区別されるべき会計処理であり、評価損を計上すべき汚染の明確化と厳格な適用規準が求められることになる。

(2) 汚染した土地について減損損失を計上し、土地の簿価を切り下げる会計処理

第2に、汚染した土地について減損損失を計上し、土地の簿価を切り下げる会計処理は、汚染した土地について減損損失を計上し、同額だけ土地の簿価を切り下げる方法である。減損会計の基本的概念は、資産の帳簿価額が回収不能である場合、資産の回収可能性を反映させるために行われる帳簿価額の切下げである。具体的に、資産の回収可能性は、資産の収益性の低下により、キャッシュ・フローの獲得能力が喪失したことを意味する¹¹⁾。このような会計処理が適合するのは、土地の利用から得られるキャッシュ・フローが喪失したことにより、土地の価値を下落させる土地利用阻害損失である。

減損損失は、土地の利用あるいは売却から生ずる将来のキャッシュ・フローたる収益性が低下した場合に計上される。その焦点は、収益性の低下という事実に充てられる。汚染した土地に関する収益性の低下は、当該土地の売却を前提としている場合には、土地の取得原価と回収可能価額¹²⁾の差額としてあらわれる。回収可能価額に正味売却価額が採用される場合には、汚染した土地に生ずる減損損失は、前述した土地評価損の性質と地価の下落を反映しているという点でなんら変わるところがない。

しかしながら、回収可能価額に使用価値が採用される場合には、汚染した土地自体の売却により獲得するキャッシュ・フローと当該土地の取得原価との差額をあらわしているのではない。それは、汚染した土地の利用によって生み出される製品やサービスの販売を通じて獲得する将来のキャッシュ・フローと当該土地の取得原価との差額をあらわしており、減損損失は、前述した土地評価損の性質とは異なるものとなる。

さらに、汚染した土地の回収可能価額に使用価値が採用される場合には、汚染の種類や汚染の深刻度などを含む汚染状況および汚染の程度自体が対象とされるのみならず、汚染が報道や公的な開示などによって伝達された後の消費者が受ける心理的影響や食品あるいは工業製品といった製造物あるいは企業が属する産業の種類により、減損損失の性質が規定されることになる。

さらに、汚染された土地のリスク開示¹³⁾を行うという視点から考察する場合、土地評価損の計上は、汚染した土地自体にのみ関連する地価の下落リスクを開示することに主眼が置かれることになる。他方、回収可能価額に使用価値が採用される場合の減損損失の計上は、汚染された土地自体のリスクというよりもむしろ汚染した土地を利用する結果として生ずる事業のリスクを開示することに主眼が置かれることとなる。したがって、使用価値を採用する場合の減損損失は、汚染した土地を取り巻く包括的なリスクを開示することにつながると考えることができよう。

しかしながら、汚染した土地に減損会計を適用する場合には、減損会計の適用上、回収可能価額が正味売却価額と使用価値のいずれか高い方の金額として規定されていることから、回収可能価額に使用価値よりも高い正味売却価額が採用される場合には、前述したとおり、土地評価損の性質と地価の下落を反映している点で変わるところがない。さらに、回収可能価額に正味売却価額よりも高い使用価値が採用される場合には、土地評価損の計上額よりも低い損失額が計上される¹⁴⁾ことになるため、当該減損損失が汚染した土地を取り巻く包括的なリスクを開示することになるのかどうかは、不明確となろう。

つまり、汚染した土地に減損会計を適用する場合、減損損失が汚染した土地を取り巻く包括的なリスクを開示する前提には、回収可能価額として、正味売却価額よりも使用価値が低く、かつその低い使用価値を採用することが不可欠となる。その理由は、汚染した土地の減損損失には、第1に、地価下落の影響および第2に、汚染により将来得られたであろうキャッシュ・フローの喪失分が存在しており、減損損失は、それら2つのリスクを反映することが可能となる点に求められる。

したがって、わが国において規定されている減損会計を適用することはできないけれども、汚染の存在による地価下落の影響とその存在による将来得られたであろうキャッシュ・フローの喪失分を損失として反映する使用価値による土地の汚染による損失を計上する余地は存在している。

しかし、汚染された土地に関して、その汚染が除去され、土地が原状回復した場合、減損損失の戻入れが行われない。これは、減損損失の戻入れが、そもそも減損損失の認識において、減損の存在が相当程度確実な場合にのみ認識される¹⁵⁾という蓋然性基準¹⁶⁾が採用されていることを理由として、行われないこととなっているためである。

汚染した土地に対して、減損損失を計上する会計処理は、回収可能価額に正味売却価額が採用される場合、土地評価損の性質となんら変わるところがない。また、回収可能価額に使用価値が採用される場合、汚染した土地に関する包括的なリスクが反映されなくなる恐れがある。さらに、汚染が除去され、土地が原状回復した後、キャッシュ・フローの回収可能性が高まったとしても、減損損失の戻入れが行われず、汚染が除去され、そのリスクが解消した事実を反映することができないという問題が存在している。

したがって、使用価値のみの測定による土地の汚染に関する損失を計上することによって、地価下落の影響と汚染の存在による将来得られたであろうキャッシュ・フローの喪失分の2つのリスクを反映すべき方法が導き出されるべきとなろう。

(3) 汚染した土地について損失性引当金を計上する会計処理

第3に、汚染した土地について損失性引当金を計上する会計処理は、当該損失性引当金を土地の評価勘定¹⁷⁾として位置づけ、間接的に土地の価値下落を示す会計処理である。この場合には、土地の価値たるストックの変動にもとづいて引当金を認識し、その増減を損失として計上することとなるが、この場合のストックの変動は、土地の将来の減価を表すことになる(松本〔2005〕64頁)¹⁸⁾。したがって、将来における土地の汚染に関連する損失であり、土地汚染の原因が当期以前の事象に起因し、将来において、土地が汚染する可能性が高く、かつ合理的に金額を見積もることができる場合に、評価勘定たる汚染した土地の損失性引当金が計上されることとなる。

この場合における評価勘定たる損失性引当金は、将来の事象であることから、現時点に

において、明らかに生じている汚染された土地に適用することはできない。このような損失性引当金は、土地の汚染が疑われた時点において、見積もられる土地の価値の減少分あるいは汚染が判明したとしてもそれが直ちに損失額として確定しない場合における未確定の土地の価値の減少分を把握するために設定されるものである（平井・石津〔2006〕28頁）と考えることができよう。

しかしながら、土地に関する汚染が生じているとしても、当該汚染から生ずる損失の金額が未確定であり、当該損失が将来において確定すると解することができるのであれば、評価勘定たる損失性引当金を設定することができる余地が存在する。つまり、汚染した土地の価値下落は、浄化することによって、ある程度の原状回復を見込むことができる。そのような浄化を行った後に、はじめて土地の価値下落たる損失額が確定するととらえるのであれば、汚染による損失は発生しているけれども、その金額がいまだ確定していないという意味で、引当金を設定することも可能であると考えられよう。

このように、損失性引当金を設定することが可能である場合、汚染から生ずる損失の範囲の程度を確定させなければならない。前述したとおり、土地評価損の計上では、その評価損の性質は、土地の取得原価と当該土地の市場価格の差額であり、その範囲は、汚染によって生じた土地の市場価格の下落部分に限定されていた。他方、減損損失の計上では、減損損失の測定属性として、使用価値のみを採用する場合、その損失の性質は、当該土地自体が獲得するであろう将来のキャッシュ・フローのみならず、それを使用することによって生ずる汚染した土地に関連する包括的なリスクにまで拡大される。

損失性引当金を計上するにあたっては、以下の問題が生ずる。それは、損失性引当金の計上では、汚染した土地自体のみならず、汚染が発覚し、それによって受けるすべての影響がその範囲となると考えられることである。具体的には、土地評価損あるいは減損損失の計上では、考慮されないであろう地域住民に対する補償金あるいは裁判となった場合の裁判費用やその結果に伴って生ずると予想される損害賠償額などの法的費用についても、その範囲に含まれる可能性がある。このような費用あるいは損失については、土地の評価に直接的には関係あるものではなく、土地の評価勘定としての損失性引当金に含められるべきではない。

つまり、これらの費用あるいは損失については、引当金の要件を満たすものであれば、損失性引当金として計上すべきではあるけれども、それは、土地の評価勘定としてではなく、将来の支出のために負債として計上される引当金として、損失性引当金とは区別されなければならないであろう。

このような区別が明確になされない場合、汚染の浄化に伴って生ずる将来支出額が加算され、汚染した土地の取得原価を超えて損失が計上される可能性が存在¹⁹⁾するという問題が生ずる。さらに、これらが明確に区別されない場合には、土地の取得原価を超えた評価勘定たる損失性引当金が計上され、土地の残高がマイナスとなる可能性さえ存在している。

このように、汚染した土地の評価勘定たる損失性引当金は、汚染したすべての事象を土地の評価に関連するもののみを厳格に限定しなければならない。しかしながら、汚染が除去され、土地が正常化し、汚染から回復した場合には、当該評価勘定たる損失性引当金の戻入れを行うことが可能となる。したがって、この方法は、戻入れが可能となることを理由として、汚染が回復した事実を会計上適切に反映することを可能にする。

以上の検討によって、汚染した土地の会計処理に関する3つの方法の論点は、第1に、その損失の性質とそれに伴う損失の範囲の問題および第2に、汚染が除去され、土地が正常に回復した場合の損失の戻入の可否の問題の2点に絞ることができよう。

また、これまでの検討は、〔図表2〕のように示すことができる。

〔図表2〕 汚染した土地に関する土地評価損・減損損失・損失性引当金の会計処理の比較

	土地評価損	使用価値のみを測定属性とする減損損失	損失性引当金
損失の性質	土地の地価下落	土地を使用することにより生ずる将来キャッシュ・フローの喪失	汚染した土地を中心としたすべての影響
損失の測定	取得原価から市場価格を差引き測定	取得原価から使用価値を差引き測定	汚染した土地を中心としたすべての影響額
損失の範囲	市場価格下落分のみ	市場価格の下落の影響に加え、土地を継続使用した場合に将来得られたであろうキャッシュ・フローの喪失分	将来支出のための負債と区別されない場合には、汚染によって生ずるすべての経済的負担
損失の戻入の可否	洗替え法を適用する場合、常に、每期、原始取得原価と市場価格が比較され、戻入の効果が生ずる	減損損失の戻入は、日本において、認められてはいないため、戻入不可	汚染が除去され、土地が回復し、正常化した場合には、引当金の戻入が可能
問題点	棚卸資産の低価法と明確に区別されない場合、汚染が生じていない土地についても、無制限に評価損が計上	①回収可能価額の算定に正味売却価額を取り入れる場合、減損損失が土地評価損と何ら変わらない可能性がある点 あるいは正味売却価額よりも使用価値が高い場合、汚染による損失が反映されない可能性がある点 ②減損損失の戻入を行わないことから、汚染除去によるリスク解消の事実を反映することが不可能	将来支出のための負債と区別されない場合、汚染のすべての影響が引当金に計上され、場合によっては、土地の残高がマイナスになる可能性

(出所) 筆者作成。

4. 放射能汚染した土地の会計処理のあり方

ここまで、土地の価値下落の4つの構成要素と土地の価値下落に関する3つの会計処理を検討してきた。そこで、特に土地の価値下落に関する会計処理の考察により明らかとなったことは、(1)土地の価値下落に関する損失の性質とその範囲および(2)浄化を行った後に、汚染した土地の原状が回復した場合の損失の戻入について、検討がなされなければならないということであった。

そこで、以上の点を踏まえた上で、汚染が生じた土地の価値を適切に反映する会計処理を検討したい。

汚染が生じた土地の価値は、不動産鑑定評価において、土地汚染がない場合の価値から、土地利用阻害損失、浄化費用およびスティグマを控除した残額とされる（森島・八巻・廣田〔2003〕168頁）。つまり、汚染した土地の価値下落を生じさせる構成要素は、前述した4つのうち、汚染された土地の浄化のための直接的な支出、人間の心理に影響し、汚染した土地の需要を減少させることによって、地価の下落に影響を与えるものおよび土地の利用から得られるキャッシュ・フローが喪失したことにより、土地の価値を下落させるものである。

前述したとおり、浄化費用は、土地を正常化するために支出されるものであることから、わが国の会計基準で規定されている有形固定資産の取得、建設、開発あるいは通常の使用によって生じ、有形固定資産の除去に関して法令または契約で要求される法律上の義務およびそれに準ずるものを負債として計上した結果として生ずる資産除去債務に該当する（企業会計基準委員会〔2008b〕28～29項）。資産除去債務は、有形固定資産を除去する場合に生ずる将来の支出額あるいは法律あるいは法律に準ずるものの要請にもとづいて計上される債務であり、これを計上することによって、土地を売却することから得られるキャッシュ・フローを減額させることになる。しかし、それは、土地の価値自体を引き下げるものではなく、土地を所有している主体が負っている経済的負担であると考えることができる。したがって、浄化費用は、汚染した土地の汚染の本質的な構成要素ではないと考えることができよう。

スティグマは、土地の市場性を長期的に低下させ、もって土地の価値を引き下げるものであると考えることができる。このようなスティグマは、汚染が生じた土地を購入することを忌避するという心理的な負の影響から市場性を低下させ、その価値を減少させるものである（財団法人日本不動産研究所 企業資産評価プロジェクト室編〔2008〕239頁）。心理的な負の影響は、土地の汚染が浄化され、土地が正常化するとともに、減少することとなるが、完全に消滅することはないと考えることができる。このことから、スティグマは、汚染の浄化と時の経過によって減少するという部分と完全に消滅しない部分に区分することができよう。また、汚染の浄化の観点からは、その進行程度や管理方法に比例して、スティグマが減少することになるために、汚染の浄化とスティグマの程度は、トレードオフの関係にあるとされる（財団法人日本不動産研究所 企業資産評価プロジェクト室編〔2008〕239頁）²⁰⁾。つまり、汚染の浄化が進むにつれて、スティグマが減少するという関係が存在している。

このように、スティグマは、心理的な悪影響という概念を有するが、それは、市場性の低下たる市場価格の下落としてあらわれる。土地の市場価格の下落は、土地評価損の性質を有する。スティグマのみが土地の価値下落の構成要素である場合、土地評価損を計上し、洗替方式を適用することによって、浄化によって原状が回復した土地の市場価格の上昇をとらえることにも合理性がある。しかしながら、土地利用阻害損失をも含め、土地の価値下落を考えた場合、この方法では、土地の利用から得られる将来キャッシュ・フローの喪失が反映されないといった問題が存在している。

土地の利用から得られる将来キャッシュ・フローが喪失したことにより、土地の価値を下落させる土地利用阻害損失は、土地の使用価値にもとづいて算定されるものであり、前

述したとおり、減損損失を計上する会計処理が適合する。この場合の損失の性質は、将来キャッシュ・フローの喪失分として規定されることとなる。土地利用阻害損失のみが土地の価値下落の構成要素である場合、減損損失を計上し、将来キャッシュ・フローの喪失分を明らかにすることにも合理性がある。

しかしながら、わが国の減損会計においては、使用価値と土地の市場価格たる正味売却価額とのいずれか高い方によって、減損損失が測定される。使用価値が正味売却価額よりも高い場合には、土地利用阻害損失は反映されるがステイグマが完全に反映されず、使用価値が正味売却価額よりも低い場合には、ステイグマは反映されるが土地利用阻害損失が完全に反映されないといった問題が生ずる。前述のとおり、このような問題を避けるためには、土地の使用価値のみを減損損失の測定属性とするあるいは使用価値と正味売却価額のいずれか低い方を減損損失の測定属性とするといった検討がなされなければならない。

さらに、わが国の減損会計においては、減損損失の戻入れが禁止されていることから、浄化ないしは除染以降も、放射性物質が存在し続けることに加えて、ステイグマも存在し続ける。しかしながら、浄化ないしは除染によって、土地の価値が回復した場合には、その事実を反映することができないといった問題が存在する。

以上のように、土地評価損および減損損失の計上では、土地の価値下落を完全に反映することができないことや損失の戻入れについても問題が存在していた。そこで、以下では、損失性引当金を計上する方法を検討したい。

損失性引当金を計上する方法は、汚染した土地自体のみならず、汚染によって受けるすべての影響が損失として計上される可能性があるといった問題が存在したが、土地の価値に関するものとそれ以外の影響を明確に区別することが可能であれば、土地の価値に関するものを損失性引当金として計上する余地があった。

損失性引当金を計上する場合には、減損会計における使用価値と正味売却価額といった2つの測定属性を利用し、土地の取得原価からその使用価値と正味売却価額のうちいずれか低い方を控除することにより、損失性引当金の計上額を算定することができる。使用価値が正味売却価額より低い場合には、土地利用阻害損失による将来キャッシュ・フローの喪失とステイグマによる市場価格の下落とのいずれもが損失性引当金の計上範囲となる。他方、正味売却価額が使用価値より低い場合でも、ステイグマと土地利用阻害損失の両者が計上されることとなる。したがって、土地の価値下落を適切に反映することができると考えられる。

減損会計における焦点は、資産の回収可能性を反映させることであり、継続使用を前提とした使用価値と売却を前提とした正味売却価額のいずれか高い方が、資産の回収可能性を最も反映することから、回収可能価額は、使用価値と正味売却価額のいずれか高い方と規定されている。

他方、汚染した土地は、汚染による価値の下落やリスクを最も反映させることが目的であり、価値の下落は、ステイグマによるものと土地利用阻害損失によるものに大別される。価値の下落によるキャッシュ・フローの喪失分を最大限に反映することが汚染した土地のリスク開示に貢献する²¹⁾。したがって、回収可能性を最大限反映させる減損会計と回収可能性の喪失分を最大限反映させる汚染した土地の会計処理では、その測定属性の基本的思考は異なることが明らかとなる。この点に、損失性引当金を計上する会計処理の合理性を見いだすことができよう。

さらに、浄化ないしは除染が行われたことによって、土地の価値が回復した場合には、その回復の都度、回復に相当する金額だけ、当該損失性引当金の戻入れをすることが可能である。

以上のことから、損失性引当金を計上する会計処理は、土地の価値やリスクを適切に反映することが可能な会計処理であると考えることができよう。

ただし、損失性引当金の戻入れについて、放射能に汚染された土壌について引きつけて検討すれば、放射能に汚染された土壌を浄化ないしは除染する方法は、現在では、以下の4つの対策のみが存在する。それは、(1)放射線量測定による現状の把握を続ける自然減退、(2)放射性物質を他の場所へ移動する除染、(3)盛り土をすることにより放射線を遮蔽することおよび(4)土壌から農作物への放射性物質の移行を抑制する移行抑制である（関〔2012年〕87頁）。これらすべての方法は、放射性物質を完全に除去することによる原状回復を意図してはいない。このことは、浄化ないしは除染以降も、放射性物質が存在し続けることに加えて、スティグマも存在し続けることを意味している。つまり、浄化ないしは除染後に、市場価格が上昇したとしても、スティグマが存在し、損失性引当金は、土地の評価勘定として、半永久的に計上され続けることになることが予想される。

おわりに

本稿では、福島原発事故に起因して、放射能汚染した土地の会計処理について、検討を行った。福島県の土地は、放射能汚染という事実にもとづいた価値の下落、心理的に購入を回避することによる価値の下落あるいは放射能汚染の風評被害により将来のキャッシュ・フローを生み出さなくなったことによる価値の下落に大別できた。

さらに、汚染した土地の価値下落の一般的な要素としては、土地の浄化のための直接的な支出、土地の浄化のための間接的な支出、人間の心理に影響し、汚染した土地の需要を減少させることによって、地価の下落に影響を与えるスティグマおよび土地の利用から得られるキャッシュ・フローが喪失したことにより、土地の価値を下落させる土地利用阻害損失の4つに分類することができた。

福島原発事故による土地の価値下落は、大きくスティグマと土地利用阻害損失の2つの要素から構成され、その場合の会計処理として、土地評価損を計上する会計処理、減損損失を計上する会計処理あるいは損失性引当金を計上する会計処理の3つが考えられた。

このうち、損失性引当金を計上する会計処理が、土地の価値下落といった経済的実態や土地に関するリスク開示の観点および浄化ないしは除染後における原状回復を引当金の戻入れによって反映することができる点から、合理的な会計処理であることを明らかにした。

しかしながら、福島原発事故による放射能の汚染物は、今後何十年と土壌に存在し続けることが予想されており、スティグマが完全にはなくなることが考えられる。この場合、損失性引当金は、土地の評価勘定として、半永久的に計上され続ける。さらに、当該土地を売却した場合、スティグマは依然として存在し続けることとなるが、それを損失性引当金として購入側も計上することが適切であるのかといった新たな問題も生じさせる。

また、スティグマについて、市場価格を指標として測定する場合、適切な測定値であるのかといった検討も必要となる。それは、福島県の土地の需給は、過疎化や地方公共団体の政策などの放射能汚染とは別の要因で変動することも考えられるためである。その場合

には、市場価格の変動がスティグマのみを要因とするとは考えられず、スティグマのみを適切に測定することが必要となる。したがって、スティグマの企業会計上の測定の検討が必要となる。

本稿では、福島県の企業を対象にした企業会計の立場から、土地の会計処理を検討したが、このような土地の価値下落の考え方およびそのような企業会計上の考え方が、福島県の地域住民にとってどのような役立ちをもたらすのか、あるいは地域住民を対象にした土地の価値下落の会計上の考え方也需要となろう。その場合、地域住民がこのような会計計算を行い土地の価値下落を把握するのか、地方公共団体が会計計算を行い土地の価値下落を把握した上で、地域住民に開示するのかあるいは福島原発事故の原因となった東京電力自体が行うのかといった企業会計上の取扱いとは異なる多面的な検討も必要となろう。福島原発事故からの完全な回復は、まだまだほど遠い。

〔注〕

- 1) また、鈴木〔2011〕6頁では、特に、下落率の大きい地域は、福島県の中通り地区であり、その問題は、原発問題に集約されているとされる。
- 2) さらに、Jackson, T.O〔2004〕p.118では、スティグマが存在している不動産について、減損していない価値で売却される可能性があり、かつ売却されることになることが指摘されている。このことは、福島県において、放射能汚染の影響が少ないと判断されている地域にもあてはまるであろう。つまり、減損していないとされる価値で不動産が取引されていることは、不動産の購入者に対して、後述するソーシャルコストを負担させることにつながる。
- 3) 福島原発事故に起因するソーシャルコストの検討については、吉田〔2013〕59～65頁を参照のこと。
- 4) 川口・和田・廣田・大岡・本間〔2004〕217頁では、浦安市における汚染の事実があった土地のアンケート調査によれば、浄化後のスティグマによる土地の減価率は、20%～30%に集中していることを明らかにしている。
- 5) なお、志田〔2006〕68頁では、①の土壤浄化費用保険は、所有地内で土壤汚染が確認された場合に、その浄化費用を補填するものであり、②の土壤汚染賠償責任保険は、土壤汚染による被害が第三者の所有地まで拡大した場合の浄化費用や損害賠償金を補填するものであり、③の土壤浄化差額費用保険は、汚染浄化の仮定で当初見積もられた汚染費用を超過した場合のその超過額を補填するものであることを指摘している。
- 6) なお、後述するように、第1の汚染された土地の浄化のための直接的な支出は、(1)支出時の期間費用として処理する考え方、(2)引当金を計上する考え方あるいは(3)資産除去債務を計上する考え方があげられる。このうち、(2)と(3)については、土地の取得時や土地の汚染発生時など、いつの時点で引当金や資産除去債務を計上するのかという問題が生ずる。また、この支出に関する会計処理については、金額の多寡なども考慮しなければならないと考えられる。他方、第2の汚染された土地の浄化のための間接的な支出は、支出時の期間費用として処理することが考えられよう。
- 7) なお、土壤汚染をめぐるブラウンフィールド対策手法検討調査検討会〔2007〕23～26頁においては、土壤汚染の会計処理として、減損会計の適用と引当金の計上の2つの

会計処理を示しているが、ここでは、それに加えて、土地評価損を計上する会計処理についても検討する。

- 8) 洗替方式と切放方式については、企業会計基準委員会〔2008a〕56～59項を参照のこと。なお、そこでは、棚卸資産の洗替方式と切放方式について検討されており、帳簿価額を切り下げた棚卸資産の正味売却価額が回復することは多くはないことおよび回復していても、通常販売されており、在庫としては残らないことから、利益に対する影響はいずれを採用したとしても、大きく異なることが指摘されている。しかしながら、後述するように、ここでの議論の対象は、汚染した土地のケースであり、通常、市場において売却が前提とされている棚卸資産とは異なり、かつ汚染が除去された場合には、時価たる市場価格が回復すると考えられることから、棚卸資産とは異なる観点からの議論が必要であると考えられよう。
- 9) なお、現行の会計制度における事業投資の評価の基礎的考え方については、斎藤〔2010〕52～53頁を参照のこと。
- 10) なお、有形固定資産としての土地と棚卸資産が有する資産としての共通因子は、将来のキャッシュ・フローの獲得である。また、それは、売却により生じるという観点から検討を行っている。しかし、後述するように、汚染した土地と棚卸資産の将来のキャッシュ・フロー獲得の可能性は、相当程度かけ離れている。
- 11) 減損の会計処理の詳細に関しては、吉田〔2006〕36～54頁および吉田〔2009〕162～186頁を参照のこと。なお、それらでは、アメリカ、国際会計基準、イギリスおよび日本のそれぞれの減損に関する会計基準を検討しているが、さしあたり、ここでは、後述するように、福島原発事故に起因する放射能によって汚染した土地の会計処理を検討していることから、日本の減損会計を前提に議論を進めてゆく。
- 12) ここに回収可能価額とは、減損した資産の売却による回収額である正味売却価額（資産または資産グループの時価から処分費用見込額を控除して算定される金額）と使用による回収額である使用価値（資産または資産グループの継続的使用と使用後の処分によって見込まれる将来キャッシュ・フローの現在価値）のいずれか高い方の金額と定義されている（企業会計審議会〔2002〕2. 減損損失の認識と測定（3）減損損失の測定を参照のこと）。
- 13) なお、石川〔2011〕29頁では、こんにちの企業会計においては、計算構造よりも実態開示の側面が強調され、特に、「投資者→企業価値の評価→経済的実態・リスクの開示→会計認識・測定」といった一連の関係が成り立つことが指摘されている。ここで注目したいことは、リスク開示が強調されていることである。したがって、汚染された土地の評価に関する会計処理についても、リスクの開示が強調され、この観点から土壤汚染の経済的実態を明らかにすることにも意義が存在する。
- 14) この点について、土壤汚染をめぐるブラウンフィールド対策手法検討調査検討会〔2007〕24頁では、たとえば、工場等の土地において、正味売却価額よりも使用価値の方が高い場合、土壤汚染等が存在し、不動産鑑定評価額の減価の可能性があっても、減価が反映されないという問題点を指摘している。
- 15) 企業会計審議会〔2002〕3. 減損処理後の会計処理（2）減損損失の戻入れを参照のこと。
- 16) 減損損失の認識に関する蓋然性基準と経済性基準の詳細は、石原〔2013〕72～85頁を参照のこと。なお、石原〔2013〕83頁においては、蓋然性基準によって減損を認識す

ることは、見込みである減損損失に会計上の永久性を付与する過程であるという見方もできる可能性があることを指摘している。したがって、減損損失が会計上、永久的な事象としてとらえられることから、その戻入れが認められないと解釈することができる。

- 17) Beams, F.A [1970] pp.657~658では、当期中に生じた事業用土地の悪化は、その悪化に対する負担として記録され、かつ事業用土地の悪化に関する引当金として貸記することができることを指摘している。また、事業用土地の悪化に関する引当金は、評価勘定であり、かつ財務報告の作成において、土地勘定から控除すべきであることを指摘している。
- 18) なお、松本 [2005] 64頁では、ストックの変動にもとづいて引当金を認識し、その増減を費用として計上することは、資産負債中心観における引当金会計の基本思考であることを指摘している。資産負債中心観を公正価値会計と結びつけるならば、ストックの「評価 (valuation)」が鍵概念とされる。さらに、引当金は、将来の支出に対する引当額ということをも意味するが、将来の支出を間接的支出ととらえるならば、資産価値の将来の減少を将来の間接的支出ととらえることが可能であろう。さらに、木内 [1978] 17頁においては、評価性引当金は、将来の支出に無関係な現有資産の評価減少額を意味し、特定の資産の消滅によって解消されることを指摘している。したがって、ここでは、将来汚染するであろう土地に関する損失性引当金は、評価勘定としてとらえることができることになる。
- 19) Beams, F.A [1970] p.658では、この問題が検討されているが、近年導入された資産除去債務の計上により、土地の評価切下額の計上と汚染した土地の修復のための将来の支出額たる資産除去債務の計上は、明確に区別することが可能となっている。
- 20) なお、財団法人 日本不動産研究所 企業資産評価プロジェクト室編 [2008] 239頁では、汚染した土地の管理方法として、①完全浄化、②指定区域解除に該当する措置、③封じ込め、④覆土・舗装等、⑤立ち入り禁止および⑥未措置が掲げられ、これらの管理方法とスティグマの関係性が示されている。
- 21) なお、森島・八巻・廣田 [2003] 168~169頁で指摘されているように、スティグマと土地利用阻害損失が明確に区別され、それぞれが個別に土地の価値の下落に影響を与えている場合であっても、損失性引当金を計上する会計処理は、それぞれの要素を別々に分けて損失性引当金を計上することが可能であることから、土地に関する価値の下落やリスクを明確に反映することができる。

〔参考文献〕

- [1] Beams, F.A [1970] Accounting and Auditing : Accounting for Environmental Pollution, *The New York Certified Public Accountant*, Vol.40, pp. 657~661.
- [2] Greenberg, M and Hollander, J [2006] Neighborhood Stigma Twenty Years Later: Revisiting Superfund Sites in Suburban New Jersey, *The Appraisal Journal*, Vol.74 Issue 2, pp. 161~173.
- [3] Jackson, T. O [2004] Case Studies Analysis: Environmental Stigma and Monitored Natural Attenuation, *The Appraisal Journal*, Vol.72 Issue 2, pp.111~118.

- [4] Kapp, K. W [1950] *The Social Costs of Private Enterprise*, Harvard University Press Cambridge, Massachusetts., 篠原泰三訳 [1959] 『私的企業と社会的費用－現代資本主義における公害の問題－』 岩波書店。
- [5] 石川純治 [2011] 「企業会計の変容をどう見る－今日の変容の視点－」 『会計理論学会年報』 第24号, 26～36頁。
- [6] 石原裕也 [2013] 「減損損失の認識基準と減損会計の目的」 『會計』 第184巻第3号, 72～85頁。
- [7] 川口有一郎・和田信彦・廣田裕二・大岡健三・本間勝 [2004] 『土壌汚染リスクと不動産評価の実務－土壌汚染の診断・浄化費用／スティグマ査定／環境保健』 株式会社プログレス。
- [8] 木内佳一 [1978] 「評価性引当金の性格について」 『大阪大学経済学』 第28巻第1号, 12～21頁。
- [9] 企業会計基準委員会 [2008a] 『企業会計基準第9号 棚卸資産の評価に関する会計基準』 企業会計基準委員会。
- [10] 企業会計基準委員会 [2008b] 『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。
- [11] 企業会計審議会 [2002] 『固定資産の減損に係る会計基準の設定に関する意見書』 企業会計審議会。
- [12] 財団法人 日本不動産研究所 企業資産評価プロジェクト室編 [2008] 『企業不動産の評価実務』 中央経済社。
- [13] 斎藤静樹 [2010] 『企業会計とディスクロージャー [第4版]』 東京大学出版会。
- [14] 志田慎太郎 [2006] 「土壌汚染リスクと損害保険」 『産業と環境』 第35巻第4号, 65～68頁。
- [15] 鈴木禎夫 [2011] 「東日本大震災以降の不動産市場の動向について－福島県からの『経過報告』－」 『Evaluation』 第42巻, 2～14頁。
- [16] 関寿勝 [2012] 「土壌の放射能汚染と対策」 本間慎・畑明郎編 『福島原発事故の放射能汚染－問題分析と政策提言－』 世界思想社, 87～102頁。
- [17] 土壌汚染をめぐるブラウンフィールド対策手法検討調査検討会 [2007] 『土壌汚染をめぐるブラウンフィールド問題の実態等について 中間取りまとめ』 環境省。
- [18] 平井克彦・石津寿恵 [2006] 「土壌汚染に関する会計情報の開示序説」 『経営論集』 第53巻第3号, 15～31頁。
- [19] 福島県企画調整部土地・水調整課監修 [2012] 『平成24年度福島県地価調査書』 社団法人福島県不動産鑑定士協会。
- [20] 福島県企画調整部土地・水調整課 [2016] 『平成28年 地価公示における福島県内の地価動向について』 社団法人福島県不動産鑑定士協会 (<https://www.pref.fukushima.lg.jp/sec/11015c/chika-chousa.html>: 閲覧日2016年3月29日)。
- [21] 松本敏史 [2005] 「引当金の認識と測定」 『龍谷大学経営論集』 第45巻第3号, 62～75頁。
- [22] 森島義博・八巻淳・廣田裕二 [2003] 『土壌汚染と不動産評価・売買』 東洋経済新報社。
- [23] 保高徹生 [2009] 「土壌汚染地のリスクマネジメントの現状と課題－環境, 経済, 法律の視点から－」 『日本不動産学会誌』 第23巻第3号, 73～78頁。
- [24] 吉田武史 [2006] 「減損会計モデルの構造とその意義」 『商学集志』 第76巻第3号, 36～54頁。

- [25] 吉田武史〔2009〕「2つの減損会計とその会計構造」『横浜商大論集』第43巻第1号, 162～186頁。
- [26] 吉田武史〔2013〕「ソーシャルコストの開示と計算 -福島原発事故を中心として-」『日本社会関連会計学会スタディーグループ研究(2012-2013年度) CSR実践の現状と将来 -社会関連会計の視点から- 最終報告書』日本社会関連会計学会, 59～65頁。

Abstract

In this paper, we consider accounting for polluted land due to radioactive. Radioactive is the result of the accident caused by Fukushima nuclear power plant accident. We consider that accounting for polluted land are (1) write down, (2) impairment loss or (3) loss provision. As a result, we conclude that loss provision is the best. The first reason is that is able to clarify decline in value and risk for land. The second reason is accepted reversal of loss provision.

本稿は,平成27年度・平成28年度商学部研究費(会計学研究所共同研究),研究課題名「原発の会計-総括原価方式の問題点と今後のエネルギー政策の方向性-」(研究代表者:村井秀樹教授)の助成を受けている。ここに,記して感謝いたします。