

排出量取引の会計処理に関する論点

1. 実務対応報告第15号改正の方向性について

試行排出量取引スキームは、排出量取引を本格導入するにあたり必要な条件や課題などを明らかにするための試行的実施である。したがって、実務対応報告第15号は、従来と同様、京都クレジットの取扱いを中心とし、試行排出量取引スキームに特有の排出枠の交付に関わる会計処理を追加することでどうか。

【議論の前提】

(1) 排出枠の性格

実務対応報告第15号は、「京都メカニズム以外の排出クレジットについても、会計上、その性格が類似していることから、本実務対応報告の考え方を斟酌し、会計処理を行うものとする」としている¹ため、その枠内で考えてよいのではないか。

(2) 排出量削減義務

今回の試行排出量取引スキームによって、排出量削減に対する取組みが自主的なものであり義務ではないという位置づけが変わることはないと考えられる²ため、実務対応報告第15号の枠内で考えてよいのではないか。

2. 他者から購入した排出枠の会計処理

実務対応報告15号における他者から購入した排出クレジットの処理と同様に取り扱うことになると考えられるがどうか。

3. 事後清算による排出枠の交付（削減目標超過達成の場合）

- 交付時（各年度の実績確定時）に、資産及び収益を計上することになると考えられるがどうか。

¹ 実務対応報告第15号では、排出クレジット（京都議定書で定められた京都メカニズムにおけるクレジット）は、「法定された無体財産権ではないが、無形の財産的価値があることから、会計上は無形固定資産に近い性格」としている。

² 実務対応報告第15号では、「国内制度として、企業ごと又は業界ごとに排出量削減義務を課すかどうかについて議論されてきているものの、個々の企業においては、既に自主的な排出量削減に対する取組みがなされている。」「なお、本実務対応報告では、当面必要と考えられる会計処理のみを検討対象としているため、諸外国の一部で導入されているような企業ごとに排出量削減義務が課された場合の会計処理は取り扱っていない。このため、こうした前提に変更が生じた場合には、本実務対応報告を再検討する場合があります。」としている。

(参考) 企業会計原則 第三 貸借対照表原則 5 (資産の貸借対照表価額)

F[無償取得資産の評価]

贈与その他無償で取得した資産については、公正な評価額をもって取得原価とする。

- 取得後（資産計上後）の売却、償却、期末評価等は、他者から購入した排出クレジットと同様に取り扱うことになると考えられるがどうか。

専門委員会では上記内容で一旦合意されたが、資産及び収益を計上する時期については、目標未達時の費用計上の時期とあわせて次回専門委員会で再検討することとなった。

4. 事前交付により取得した排出枠の会計処理

(1) 事前交付時における資産・負債の認識について

以下のように考えるがどうか。

① 負債の認識について

試行排出量取引スキームにおいては、参加者が自主的に排出削減目標を設定し、削減目標が未達の場合のペナルティーも定められていない。本スキームは目標達成のための自主的な取組みを後押しするものであり、排出削減義務や償却義務を企業に課するものではないため、負債を認識することは適当ではない。

② 資産の認識について

事前交付された排出枠は、有償で取引可能であるため、交付時に資産計上すべきという考え方もある。

しかしながら、制度の趣旨を勘案すれば目標超過達成には一定の努力が必要であり容易に達成できるものではないと考えられるため、事前交付の時点で収益計上（又は前受収益の計上）することは適当ではなく、上記①により負債も認識されないことから、資産を認識することにもならない。³

³ 通常、財務諸表の構成要素における定義を充足した各種構成要素が認識の条件を満たした場合に認識される。なお、ASBJ 討議資料では、「貸借対照表と損益計算書が投資のポジションと成果を開示するという役割を担っているため、それぞれの構成要素は、これらの役割を果たすものに限られる。構成要素の定義は、財務報告の目的と財務諸表の役割に適合するかぎりで意味を持つのであり、そうした役割を果たさないものは、たとえ以下の各定義を充足しても、財務諸表の構成要素とはならない。」としている。さらに、「これは自明であるにもかかわらず、あえて強調した理由は、構成要素の定義を満たすことだけが強調されると、財務報告に不適格な事象も対象にすべきであるという主張がなされるおそれがあるからである」としている。

専門委員会では、事前交付された排出枠のうち償却前に売却可能である1割部分については資産計上すべきではないかとの意見もあった。

しかしながら、事前交付の性格は、有価証券の消費貸借や消費寄託に類似しており、事前交付時に資産・負債を計上しないという事務局案（(2)A案）をベースに検討することが合意された。

(2) 検討された会計処理案

A案 事前交付時にはオフバランスとする。

目標を達成し、償却後も排出枠が余剰となる場合には、事後清算による交付の場合と同様に資産及び収益を計上することになると考えられる。

売却時には仮受金にて処理する。

また、期末時に、排出量削減が目標に達せず、不足分の排出クレジットを他者から購入した上で償却する可能性が高い場合には、負債を計上することが考えられる⁴。

- 過去の排出実績等に基づいて設定された目標を超過達成する見通しが立たない限り、通常は売却しないと考えられることから、資産計上する意義は大きくない⁵。
- 試行排出量取引スキームにおいては、事前交付された枠のうち（1割については他者に売却できるが）9割は償却以前の取引の対象とすることができない（コミットメントリザーブ）ため、売却を考慮する必要性が乏しい。
- 期中での売却取引が発生した場合、消費貸借や消費寄託で借りたもの又は預かったものを売却したら負債とする考え方に準じる。ただし、目標を達成すれば返却（償却）する必要がなくなる場合もあることから、未決算勘定である「仮受金」にて処理する。

専門委員会では「仮受金」勘定を使用することに違和感があるとの意見もあった。なお、仮受金を利益に振り替える時期、排出削減目標を超過達成し排出枠が余剰となった場合に資産及び収益を計上する時期、目標未達の場合に負債及び費用を計上する時期については、次回専門委員会で議論する予定。

⁴ 「試行排出量取引スキーム」においては排出枠が不足する場合、排出枠の借入（ボローイング）が可能であること、最終的な償却期限までに不足分の償却を行わない場合のペナルティーが現在のところ定められていないことから、年度単位では目標未達であっても少なくとも最終年度の償却時までには負債及び費用の計上は不要とも考えられる。この論点については、次回の専門委員会で議論する予定。

⁵ 事前交付された排出枠がオフバランスとなっていることに関して懸念があれば、注記で対応することが考えられる。

B案 事前交付時には、国庫補助金で取得した資産に準じ、事前交付された排出枠を資産計上し、同額を当該取得原価から控除する形式で記載する（結果的に当初はA案に類似）。売却時には、通常の売却処理をする。なお、期末時に、不足分の排出クレジットを他者から購入した上で償却する可能性が高い場合には、負債を計上することが考えられる。

- 企業会計原則注解 24 に準じ、直接圧縮記帳的な処理を行う。

（問題点）

- 目標を超過達成する見通しがない場合でも、1割分を売却することは可能であり、その場合、売上原価ゼロのため利益が発生し、制度の趣旨と整合しない。

C案 事前交付時には、事前交付された排出枠を資産計上し、貸方は負債（排出削減義務）とする⁶。売却時には、通常の売却処理をする。負債は排出削減義務を表していることから、期末時に、排出量削減が目標に達した場合には超過分を取り崩し、目標に達していない場合には、不足分を追加計上することが考えられる。

- 目標を達成する義務を受け入れることの対価と考える。

（問題点）

- 試行排出量取引スキームは法的な義務のない自主的な取組みであり、現在のところ目標未達の場合のペナルティーがないにもかかわらず負債を計上することになる。
- 排出枠が減損の対象となった場合、負債側も何らかの処理を行わないと、資産と負債のミスマッチが生じる。

D案 事前交付時には、（CO2の排出とは別個の取引として）事前交付された排出枠を資産計上し、貸方は負債（前受収益）とする⁷。売却時には、通常の売却処理をする。なお、期末時に、不足分の排出クレジットを他者から購入した上で償却する可能性が高い場合には、負債を計上することが考えられる。

- 排出枠の事前交付を、補助金等の受入れに準じて考える。

（問題点）

- 事前交付された排出枠は、排出総量目標に相当するものであり、今後の排出

⁶ 環境省クレジット会計処理検討委員会「排出削減クレジットにかかる会計処理検討調査事業」における「排出削減義務当初認識法」に相当するものと考えられる。

⁷ 環境省クレジット会計処理検討委員会「排出削減クレジットにかかる会計処理検討調査事業」における「CO2排出費用認識法」に相当するものと考えられる。

と別個のものではない。それにもかかわらず、事前交付時に、排出枠のみが資産として計上されることになる。

- 交付時に利益が発生すれば、制度の趣旨と整合しないため前受収益とする。しかし、制度上、事前交付された排出枠に見合う財貨又は役務の提供義務もないため、前受収益とする理由は明確ではない（したがって、前受収益を収益に振り替える基準も不明確）。

E案 売却できない9割についてはA案、売却できる1割についてはB－D案とする。

- その後の売却、期末評価は他社から購入した排出枠の処理に準じる。

（問題点）

- 目標達成に見合う交付という点では9割分と1割分に差はなく、また、通常、売却の可能性が異なる資産であっても取得の会計処理に差異はない⁸にもかかわらず、異なる会計処理が適用されることとなる。

⁸ ただし、売却の可能性が異なる点は通常、価格に反映されるため、測定については異なる。

<仕訳例>

（目標達成の場合）

| | A案 オフバランスとする | B案 事前交付された排出枠は資産計上し、同額を当該取得原価から控除する形式で記載する | C案 事前交付された排出枠は資産計上し、貸方は負債（排出削減義務）とする | D案 事前交付された排出枠は資産計上し、貸方は負債（前受収益）とする。 |
|------------------------|------------------------|--|--|---|
| 交付時 100t×@10 | なし | なし | 資産 1000/負債 1000 | 資産 1000/前受収益 1000 |
| 売却時 10t×@12 | 現金 120/仮受金 120 | 現金 120/売却益 120 | 現金 120/ 資産 100 /売却益 20 | 現金 120 / 資産 100 /売却益 20 |
| 期末 実際排出量 95t、@11 | 仕訳なし | 仕訳なし(*1) | 負債 50/取崩益 50 | 仕訳なし(*2) |
| 不足分 購入時 5t×@11 | 資産 55/現金 55 | 資産 55/現金 55 | 資産 55/現金 55 | 資産 55 /現金 55 |
| 償却時 | 仮受金 120/利益 65 資産 55 | 費用 55 /資産 55 | 負債 950 /資産 955 費用 5/ | 費用 955 /資産 955 前受収益 1000/利益 1000 (*2) |

(*1) 不足分の排出クレジットを他者から購入した上で償却する可能性が高い場合には、55（不足する排出クレジット 5t (=実際排出量 95t－保有する排出クレジット (100t－10t)) ×排出枠時価@11) の負債を計上し、償却時に戻入れることが考えられる。

(*2) 環境省クレジット会計処理検討委員会「排出削減クレジットにかかる会計処理検討調査事業」における「CO2 排出費用認識法」及び IFRIC 第 3 号においては、期末において当期中の排出量に対応した償却義務を費用・負債として認識し、前受収益を収益に振り替えることとされているが、試行排出量取引スキームにおいては、償却義務が法的に課されていないため、前受収益を収益に振り替える時期も明確でないことから、この設例では償却時に計上することとした。

（目標未達の場合）

| | A案 オフバランスとする | B案 | C案 | D案 |
|-------------------------|--------------------------|---|-----------------------------------|--------------------------------------|
| | | 事前交付された排出枠は資産計上し、同額を当該取得原価から控除する形式で記載する | 事前交付された排出枠は資産計上し、貸方は負債（排出削減義務）とする | 事前交付された排出枠は資産計上し、貸方は利益又は負債（前受収益）とする。 |
| 交付時 100t×@10 | なし | なし | 資産 1000/負債 1000 | 資産 1000/前受収益 1000 |
| 売却時 10t×@12 | 現金 120/仮受金 120 | 現金 120/売却益 120 | 現金 120/ 資産 100 /売却益 20 | 現金 120 / 資産 100 /売却益 20 |
| 期末 実際排出量 105t、@11 | 仕訳なし(*1) | 仕訳なし (*2) | 費用 55/負債 55 | 仕訳なし (*3) |
| 不足分 購入時 15t×@11 | 資産 165/現金 165 | 資産 165 /現金 165 | 資産 165 /現金 165 | 資産 165/現金 165 |
| 償却時 | 仮受金 120/資産 165 費用 45/ | 費用 165 /資産 165 | 負債 1055/資産 1065 費用 10/ | 費用 1065/資産 1065 前受収益 1000/利益 1000 |

(*1) 不足分の排出クレジットを他者から購入した上で償却する可能性が高い場合には、45（不足する排出クレジット 15t（=実際排出量 105t－保有する排出クレジット（100t－10t））×排出枠時価@11－購入のための仮受金 120）の負債を計上し、償却時に戻入ることが考えられる。

(*2) 不足分の排出クレジットを他者から購入した上で償却する可能性が高い場合には、165（不足する排出クレジット 15t（=実際排出量 105t－保有する排出クレジット（100t－10t））×排出枠時価@11）の負債を計上し、償却時に戻入ることが考えられる。

(*3) 不足分の排出クレジットを他者から購入した上で償却する可能性が高い場合には、65（不足する排出クレジット 165（=15t（=実際排出量 105t－保有する排出クレジット（100t－10t））×排出枠時価@11）から売却分に見合う前受収益 100（=10t×@10）を控除）の負債を計上し、償却時に戻入ることが考えられる。

（参考）

実務対応報告第15号改正のイメージ

交付された排出枠の
処理を追加

| 入口 出口 | (1)他者から購入 | (2)出資を通じて取得 | (3)①排出枠の 事後清算 | (3)②排出枠の 事前交付 |
|-----------------|----------------------|-------------------------------|----------------------|--|
| 3 第三者に 販売目的 | 棚卸資産 | 金融商品 →棚卸資産 | 棚卸資産 | オフバランス →棚卸資産（余 剰分） |
| 4 将来の自 社使用目的 | 無形固定資産又は 投資その他の資産 | 金融商品 →無形固定資産又は 投資その他の資産 | 無形固定資産又は 投資その他の資産 | オフバランス →無形固定資産 又は投資その他 の資産（余剰分） |

（注）資産計上時に同額の受贈益を
計上。

以 上