

実務対応報告公開草案第14号「排出量取引の会計処理に関する 当面の取扱い（案）」に対する意見

平成16年11月2日
日本公認会計士協会

このたび、公表されました上記公開草案に対する当協会としての意見を以下のとおり申し上げます。

1．出資を通じて排出クレジットを取得した場合の会計処理について

京都議定書によれば、京都メカニズムには、排出量取引として附属書 国同士が排出クレジットを取引する手法（排出量取引）以外に、附属書 国同士が共同で排出量削減に係る事業を実施し、その削減分の排出クレジットを投資国が取得する手法（共同実施）、附属書 国と非附属書 国が共同で排出量削減に係る事業を実施し、その削減分の排出クレジットを投資国が取得する手法（クリーン開発メカニズム）がある。

このうち排出量取引は、他者から購入する場合に該当することになるから、「3 専ら第三者に販売する目的で排出クレジットを取得する場合の会計処理」「(1) 他者から購入する場合」に示されている会計処理に賛成する。

これに対し、「3 専ら第三者に販売する目的で排出クレジットを取得する場合の会計処理」「(2) 出資を通じて取得する場合」の内容は、第一パラグラフが、出資を通じて取得する場合の出資について金融商品会計基準に従って会計処理する、第二パラグラフ（また書き）が、子会社等が排出クレジットを獲得するプロジェクトを行っている場合に、当該排出クレジットの取得原価は、自社で直接プロジェクトを行っているときと同様に、適正な原価計算基準に従って算定する、第三パラグラフ（なお書き）が、排出クレジット獲得のためのファンド出資における会計処理といった記載となっている。このように、内容が異なるものが一つの項目として記載されていると実務対応報告の利用者に誤解を与えるものと考えられる。したがって、例えば、以下のように項目を分け、それぞれについて具体的な会計処理を記載する必要がある。

- (1) プロジェクトを実施している会社へ出資を行い、その投資の成果の一部として排出クレジットを取得する場合
- (2) プロジェクトを実施している会社へ出資を行い、出資に付随して排出クレジットを取得する場合
- (3) 排出クレジット獲得のためのファンドに出資を行い、出資のリターン及び出資元本の返還として排出クレジットを取得する場合

2．排出量削減に係る事業を実施して排出クレジットを取得した場合の会計処理について

共同実施やクリーン開発メカニズムにより排出クレジットを取得する場合は、出資を通じて排出クレジットを取得することが多いと考えられるが、その場合として記載されている会計処理の内容は、金融取引である出資の会計処理であり、出資に伴い取得する排出クレジットの会計処理は明確に示されていない。これらの場合は、排出量削減に係る事業を

実施することが排出クレジットを生産することと捉えることができるため、出資を通じて取得する場合という排出クレジットの取得区分を変更し、排出量削減に係る事業を実施して取得する場合という区分にした上で、生産品たる排出クレジットの製造原価をどのように算定すべきかについて具体的に記載すべきである。

ここで具体的な算定方法とは、例えば、海外において石炭開発・販売という通常の開発プロジェクト等を実施した結果、それに付随したメタンガス回収事業により排出クレジットを取得したというケースにおいて、その排出クレジットの取得原価を本体の開発プロジェクトの原価計算と分離して、どのように適正な原価を算定すべきか等が考えられる。実務対応報告である以上、想定される主要なケースについて、具体的な会計処理を記載することが望ましく、取引の種類ごとに区分して記載するなどの方法により明瞭に記載する必要がある。

3．排出クレジットの費用処理について

「2 会計処理の考え方」「(2) 本実務対応報告の対象とする排出クレジットの取引」なお書き以下の記載は、会計処理に関する内容であるからここでの記載は適当ではない。また、費用処理に係る項目としては、自社使用した場合だけでなく、たな卸資産の強制評価減あるいは固定資産の減損処理等があると思われるが、それらの損益取引をどの時点あるいは事実に基づいて認識するか等、より具体的な会計処理について、それらの損益取引ごとに明瞭に記載することが望ましいと考える。

なお、本公開草案では費用処理を行う場合、「原則として、「販売費及び一般管理費」とすることが考えられる。」とされているが、上記のたな卸資産の強制評価減あるいは固定資産の減損処理等の場合、費用処理区分については、それぞれの状況に応じて合理的に判断すべきものであるので、「販売費及び一般管理費」の処理を強制するような記載は削除又は変更すべきである。

4．排出クレジットの資産計上科目について

「4 将来の自社使用を見込んで取得する場合の会計処理」の記載のうち、他社から購入する場合又は出資を通じて取得しそれが排出クレジットの長期購入契約の締結及び前渡金の支出と経済実質的に同じと考えられる場合には、「無形固定資産」又は「投資その他の資産」の購入として会計処理するとされている。しかしながら、このような表現では「無形固定資産」又は「投資その他の資産」のいずれでも任意に選択できるように理解されるため、同じ内容の資産でありながら、それぞれの会社で「無形固定資産」又は「投資その他の資産」として不統一な開示がされることになり、混乱を招くことが懸念される。

「1 本実務対応報告の対象とする排出クレジットとその性格」「(2) 排出クレジットの性格」の中で、排出クレジットは「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を有していると考えられる。」との記載がされており、排出クレジットは資産であることを明確に示しているのであるから、自社使用目的で取得する場合は、「無形固定資産」として会計処理することを明確にすべきであると考えられる。もし、「投資その他の資産」として会計処理をする必要がほかに認められるのであれば、その場合について別に例示を記載すべきである。また、それぞれの場
合について、具体的な科目名（例えば、「排出クレジット」等）も明示すべきである。

5 . その他

排出量取引は新しくかつ非常に特殊な取引であり、また、日本は諸外国とは異なる独自の仕組みが採用されようとしているため、それに係わる会計処理について説明があっても、そこで前提とされている排出量取引の仕組みは理解しづらいものと考えられる。そこで、本公開草案が前提として考えている排出量取引の仕組みについて、付録で図を用いて説明することが望ましいと思われる。

以 上