

「排出量取引の会計処理に関する当面の取扱い（案）」に対するコメントの公表

1. コメントの対象となる公表物の名称及び公表時期

実務対応報告公開草案第31号（実務対応報告第15号の改正案）「排出量取引の会計処理に関する当面の取扱い（案）」

2. コメント募集期間

平成21年4月10日～平成21年5月11日

3. 公開草案を踏まえた公表物の名称及び公表時期

実務対応報告第15号「排出量取引の会計処理に関する当面の取扱い」  
（平成21年●月●日公表）

4. コメント提出者一覧

[団体等]

|      | 団 体 名                    |
|------|--------------------------|
| CL01 | あずさ監査法人                  |
| CL02 | 社団法人 日本経済団体連合会 経済基盤本部    |
| CL03 | 社団法人 日本貿易会 経理委員会         |
| CL05 | 新日本有限責任監査法人              |
| CL06 | あらた監査法人 アシュアランス業務部門品質管理部 |

[個人（敬称略）]

|      | 名前・所属等（記載のあるもののみ） |                   |
|------|-------------------|-------------------|
| CL04 | 柏原岳人              | 税理士               |
| CL07 | 安藤亮太              | あずさ監査法人第2A事業部 シニア |

5. 主なコメントの概要とその対応案

以下は、主なコメントの概要と企業会計基準委員会のそれらに対する対応です。

「コメントの概要」には主なものを記載していますが、以下に記載されていないコメントについても、企業会計基準委員会で分析を行っています。

| 論点の項目                  | コメントの概要  | No | コメントへの対応（案） |
|------------------------|--|----|-------------|
| 1. 総論                  |  |    |             |
| 1) 公開草案を支持するコメント       | 平成20年10月より試行排出量取引スキームが開始されているが、試行的実施段階において必要と考えられる会計処理として、標記実務対応報告の改正案は妥当と考え、本公開草案を支持する。   |    |             |
|                        | 今回の改正は、試行排出量取引スキームにより政府から取得する無償排出枠の取扱いに関するものであり、排出枠の売却代金を、排出枠が当該スキームに参加する複数年度を通算して目標達成が確実と見込まれた時点まで未決算勘定とする処理案について、現時点で特段の違和感はない。  |    |             |
| 2) 本公開草案に反対するコメント      | <p>公開草案では、事後精算及び事前交付共に「各年度の目標達成確認前の売却」においても排出枠をオフバランスにしています。「各年度の目標達成確認前の売却」において売却代金を仮受金などの未決算勘定を相手科目として処理したとしても、その売却代金はCO2削減を確実なものとするための追加投資、その他の資金に流用されることとなります。</p> <p>クレジット手法を用いた国内削減対策は設備投資を伴うことが多いので、該当する設備投資の原資が由来する勘定（＝補助金、排出枠、クレジット売却益、共に制度上の価格により測定可能）を認識・表示しない財務諸表は債権者保護の観点からも問題と考えます。クレジット手法を用いた国内削減対策が中小企業の設備投資余力を補うことをその目的の一つとしていることを勘案すると公開草案は十分なものではないと結論付けることが出来ます。</p> |    |             |
| 2. 対象とするスキーム           |  |    |             |
| 3) 試行排出量取引スキームと同様のスキーム | <p>試行排出量取引スキーム以外に、企業が同様の趣旨・規定のスキームに参加している場合にも、本実務対応報告の定め、ないしその考え方を斟酌する旨を明記すべきであると考えます。</p> <p>（理由）</p> <p>本公開草案は、平成20年10月から開始された試行排出量スキームにおける取扱いとして定められる形となっており、その他同様のスキームに参加した場合</p>  |    |             |

| 論点の項目              | コメントの概要  | No | コメントへの対応（案） |
|--------------------|--|----|-------------|
|                    | <p>における取扱いが明らかになっていない。そのため、今後試行排出量取引スキームと同様のスキームが導入された場合の会計処理、又は現行の制度で同様の取扱いとすべきと考えられるもの（例えば、JVETSなど）に係る会計処理が企業間で相違する可能性がある。したがって、同様の趣旨・規定のスキームに関しても、本実務対応報告の定め、ないしその考え方を斟酌する旨を明記する必要があるものとする。</p> <p>このとき、どの制度が該当するかについては、その実態から判断すべきものであり、特定の制度等を例示することが実務を拘束する可能性があるため、特に記載することは不要と考える。</p> |    |             |
| 4) 東京都の制度          | <p>本公開草案では、新たに国による試行排出量取引スキームを前提に検討が行われていると考えられるが、今後、東京都の制度がより厳密な制度として来年から、排出量スキームを開始する予定である。公開草案は東京都制度を対象としていないため、今後の審議の過程のなかであわせて検討されることが望ましいと考える。</p>   |    |             |
| 3. 排出枠を売却した場合の会計処理 |  |    |             |
| 5) 「目標達成の確実性」の判断基準 | <p>今回の改正は、試行排出量取引スキームにより政府から取得する無償排出枠の取扱いに関するものであり、排出枠の売却代金を、排出枠が当該スキームに参加する複数年度を通算して目標達成が確実と見込まれた時点まで未決算勘定とする処理案について、現時点で特段の違和感はない。今後実務が徐々に定着すると思われるので、4(3)での「目標達成の確実性」の判断基準を明確にするなど、随時見直しを行っていただきたい。</p>   |    |             |
| 6) 利益への振替時期        | <p>排出枠を売却する場合において、売却の対価は仮受金その他の未決算勘定として計上し、当該スキームに参加する複数年度を通算して目標達成が確実と見込まれた時点で利益に振り替えることとされている（4(3)①）。</p> <p>しかしながら、費用計上が排出枠などの償却時点であることからすると、実質的にそれと同じ時点で利益に振り替えることが整合的であると考えられる。</p>   |    |             |
|                    | <p>制度上認められている経済的価値の移転から生じる売買損益を売却時点その都度で認識しない処理を行うことになると、売買損益認識を繰り延べることを容認する国税庁からの取扱い等に関する回答を同時に確約していただきたいと考</p>   |    |             |

| 論点の項目     | コメントの概要  | No | コメントへの対応（案） |
|-----------|--|----|-------------|
|           | <p>えます。国税庁から売買損益認識を繰り延べることの容認姿勢が発表されない限り、実務家としては売買損益を売却時点その都度で認識し、最終的に削減実績が確定した時点で損益を精算する会計処理をせざるを得ないと考えます（損益の予測可能性の見地からしても最終的に削減実績が確定した時点で損益を精算するしかない会計処理は危険と考えます）。実務家としては、公開草案の内容では中小企業や削減プロジェクトを推進する技術者に対して指導することは出来ません。速やかな再考を求めます。</p>  |    |             |
| 4. 費用の計上  |  |    |             |
| 7) 引当金の計上 | <p>試行排出量取引スキームの参加会社については、未だクレジットを購入していない場合であっても、企業会計原則注解18の定めに従い、引当金を計上することができる旨を明記すべきであると考えます。</p> <p>（理由）</p> <p>試行排出量取引スキームに参加している会社において、設定・公表している排出量削減目標を達成していない場合に、各期末もしくは各年度の目標達成確認時においてなされるべき会計処理については、公開草案上特に明示された定めはなく、公開草案〔付録2〕(3)③にも「仕訳なし」とされている。しかしながら、将来取得する予定のクレジットを償却口座へ移転することが確実と見込まれるとき、すなわち企業として相応の経済的負担が生じると判断し、また当該経済的負担に関して一定の意思決定を行っている際に引当金の計上が可能かどうか、現状ではその取扱いが明らかではない。排出クレジットを保有していない場合であっても、企業が何らかの意思決定を一定の会議体で決議する、又は定められた決裁を取得することなどにより、企業会計原則注解18の要件を満たしていると当該企業が判断する場合には、引当金を計上することができると考えられるが、その旨を注意喚起の意味より少なくとも脚注において明示することが望ましいものと考えます。</p> |    |             |
|           | <p>第4項の脚注11、12における、試行排出量取引スキームにおける排出クレジットの費用化に関しては、外形的な基準（政府の目標達成確認システムによって償却された時点）で処理することとなっており、現時点では恣意性の入り込む余地がなく、実務的にもわかりやすい処理であると考えます。しかしながら、ボローイングなどは、期末時点でその原因が存在しかつ将来発生する可能性が高いという引当の要件を満たすものであると考えられ、将来的には経理処理の見</p>   |    |             |

| 論点の項目 | コメントの概要  | No | コメントへの対応（案） |
|-------|--|----|-------------|
|       | <p>直しが必要になるものと思料する。</p> <p>費用計上時点について、「費用の計上は、…資産計上された排出枠又は代替する排出クレジット若しくは国内クレジットを償却した時点で行う」こととされておりますが(脚注12)、以下の理由より、排出枠の不足が見込まれた時点で見積もりにより費用計上する処理がより適切と思料いたします。</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. キャップ・アンド・トレード制度における排出クレジット等の費用負担は、事業活動による温室効果ガスの排出に伴って発生するものと考えられ、排出クレジット等の取得やその償却の時点と費用発生時点とは本来無関係と考えます。</li> <li>2. 脚注12において、「…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排出量削減義務が法的に課されているわけではない」ことが償却時点まで費用認識しないことの論拠とされているように読めますが、法的債務でないことが会計的負債を計上しないことの論拠となるものではないと考えます。法的債務を負っておらずとも将来のキャッシュ・アウトが合理的に見込まれるならば、会計上の負債を計上するのが適切と考えます。自主行動計画参加企業において、目標設定の最終年度が迫り目標を達成できないことがほぼ確実となった場合を仮定して、法的債務が課されておらずまた業界団体内の企業別割当が公表されておらずとも、金銭負担を負うことなく社会的責任を逃れられると考えているのでない限り、自社の将来負担額を最善の見積りにより費用計上するのが企業の誠実な対応であり、投資家にとって有用な情報たり得ると考えます。</li> <li>3. 現行の「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」の枠内でも、引当金計上の4要件を満たすならば、将来の排出クレジット等取得に備えた費用と引当金を計上することはできると考えられます。これに対し、費用処理の時点を「資産計上された排出枠又は代替する排出クレジット若しくは国内クレジットを償却した時点」と一律に規定すると、事業活動による温室効果ガスの排出に伴って費用認識しようとする積極的な企業の会計処理を制約する結果となり、妥当でないと考えます。</li> <li>4. IASBとFASBによる合同プロジェクトにおいて排出量取引制度(ETS)の会計処理が検討されており、2009年公開草案・2010年新IFRS発行の予定で進行して</li> </ol> |    |             |

| 論点の項目  | コメントの概要  | No | コメントへの対応（案） |
|--|--|----|-------------|
|  | <p>おります。同プロジェクトの2008年10月15日の会合における公表資料上、負債の計上時期は事実と状況に応じて判断すべきとFASBは考えている旨記載されております。これは現時点で何ら決定された事項ではないと存じますが、本「当面の取扱い」が京都議定書約束期間の2012年までを射程に捉えるものであるならば、新たなコンバージェンスの問題を生じさせないため、なるべくIASB・FASBの議論と歩調を合わせた柔軟性を備えた取扱いを定めるのが望ましいのではないか、と思料いたします。</p>   |    |             |
| <p>8) 偶発債務の注記</p>                            | <p>各年度の目標達成確認時において、排出量削減目標を累計で達成していない場合については、金額換算した偶発債務を貸借対照表に注記すべき旨を定める必要があると考える。</p> <p>(理由)</p> <p>各年度の目標達成確認時において目標未達であったときの処理（仕訳なし）については同意するが、その場合に偶発債務としての注記（企業会計原則 第三1 C）の要否を検討する必要があると考える。</p> <p>各年度の目標超過分は全ての場合において、貴委員会より平成18年12月に公表されている財務会計の概念フレームワークにて定められている負債の定義を満たしているとはいえないと考える。しかしながら、当該超過分を認識時点で測定した額は、偶発債務に該当するものと考えられる。偶発債務については、「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」第58条に規定があるが、企業が設定した上で、対外的に公表した排出目標は、企業会計原則注解18の蓋然性基準を満たす段階までは至っていないものの、スキームによるクレジット又はその他のクレジットを購入して償却する可能性があるところからは、偶発債務に該当すると考えることが妥当である。</p> <p>この一定の注記を求めることで企業間の比較可能性が担保されることになるとともに、情報の利用者に対して将来キャッシュ・フローの予測に有用な情報を提供することになると考えられる。</p> |    |             |
| <p>5. 購入した排出枠と無償で取得した排出枠の両方を保有している場合の取扱い</p> |  |    |             |
| <p>9) 排出枠を償却した場合の取扱い</p>                     | <p>無償で取得した排出枠とは別に、他者から購入した排出枠も保有している場合に、排出枠の償却（脚注11）に伴い、排出枠を会計処理するときの順序として、他者から購入したのから償却・費用化したものとするのか、又は無償で取得したのから償却したものとするのか、どちらになるのかを明らかにして</p>  |    |             |

| 論点の項目                         | コメントの概要   | No | コメントへの対応（案） |
|-------------------------------|---|----|-------------|
|                               | <p>いただきたい。</p> <p>排出枠を第三者へ売却した場合に、まず他者から購入した排出枠を売却したものとみなす旨の取扱いがあるので、償却・費用化における会計処理の方法についても取扱いを明確にしたほうがよいと思われる。</p>   |    |             |
| 10) 排出枠を売却した場合の取扱い            | <p>公開草案4(3)①なお書きには、無償で取得した排出枠とは別に、他者から購入した排出枠も保有している場合には、まず他者から購入した排出枠を売却したものとみなすとされているが、この定めのお考え方が明確になっていないため、本文又は脚注に記載する必要があると考える。</p> <p>（理由）</p> <p>事後清算により排出枠を取得する場合（公開草案4(3)①）において、排出枠の取得及び当該排出枠の売却に関する定めについては、各々会計処理及び処理のお考え方が明確に記載されている。一方、有償・無償双方の排出枠を保有している会社が排出枠を売却した場合に簿価通算を行わず、まず他者から購入した排出枠を売却したものとみなすとする定めに関しては、その会計処理のお考え方が明らかになっていない。他者から購入した排出枠を先に売却したものとみなす理由を明確に記述することが、実務対応報告の趣旨に適うものと考えられる。</p> |    |             |
| 6. その他                        |   |    |             |
| 11) 売上高に対応する商品等の仕入れ又は製造に要する原価 | <p>資産として計上された排出クレジットは、自社の排出量削減に充てられたときに、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が、売上高に対応する商品等の仕入れ又は製造に要する原価については、「売上原価」又は「製造原価」になると考えられるとしている（4（1）、脚注10）。</p> <p>しかし、「売上原価」又は「製造原価」として表示する場合でも、会計上の費用処理が排出枠などの償却時点であり数年に一度の場合もあることから、「売上高に対応する商品等の仕入れ」又は「製造に要する原価」の性質を有するものであっても他の売上原価や製造原価ほど明確な対応関係があるとは言えないことから、例えば製造原価計算により売上原価と期末在庫に配賦するようなものではなく、償却時点に全額をその期の費用として表示できることを明らかにすべきである。</p>                                    |    |             |
| 12) 用語                        | <p>本公開草案の前身となる実務対応報告15号では、もともと京都メカニズムにおける削減プロジェクト由来の「クレジット」のみを扱っていたが、本公開草</p>   |    |             |

| 論点の項目 | コメントの概要   | No | コメントへの対応（案） |
|-------|---|----|-------------|
|       | <p>案では試行排出量取引スキームにおける「排出枠」の扱いが加わっている。通常、組織の排出枠に「クレジット」という語は用いないため、用語としては「排出枠」と「クレジット」とを区別する必要がある。</p> <p>本公開草案では京都メカニズムにおけるクレジットを前提とした記載を行い、場所により試行排出量取引スキームにおける排出枠を含む旨の整理が行われているが、今後東京都制度など新たな枠組みが加わる可能性も考慮すると、排出量取引全体に関するひとつの用語（例えば、「排出クレジット等」、「排出枠等」が考えられる）で包括的な定義を行い、制度に個別の論点（排出量取引スキームによる無償取得など）についてのみ個別の用語を用いることも検討すべきと考えられる。</p> |    |             |

以 上