実務対応報告公開草案第70号「非化石価値の特定の購入取引における需要家の会計処理に関する当面の取扱い（案）」に対する意見

2025年 5 月 28日
日本公認会計士協会

当協会は、このたび公表されました実務対応報告公開草案第70号「非化石価値の特定の購入取引における需要家の会計処理に関する当面の取扱い（案）」（以下「本公開草案」という。）に対して、以下のとおり意見を申し上げます。

質問１（実務上の取扱いに関する質問）

本公開草案で提案している会計処理に同意しますか。同意しない場合は、その理由をご記載ください。

【意　見】

考え方には同意する。ただし、以下の点について検討いただきたい。

１．「対価の支払義務に係る負債」の計上時の表示科目を明確にすること（表示方法の明確化）

２．非化石価値を受け取る権利及び対価の支払義務の認識時点が「発電」時以降であることを明確にすること（非化石価値取引に係る会計処理の時点の明確化）

３．決算日後に国による電力量の認定が行われたこと等により、金額を合理的に見積もることが可能となった場合の取扱いを明らかにすること（決算日後に生じた国による電力量認定の会計上の取扱いの明確化）

（理　由）

意見１.表示科目の明確化

本公開草案第５項では、「前項の時点において、対価の支払義務に係る負債を計上する」とされているが、どのような表示科目で負債計上するかについては言及されていない。このため、当該負債の性質について、以下のように複数の考え方がある。

（１）金融負債

本公開草案BC８項では、「適用する契約は発電事業者と需要家が相対で締結するものであり、需要家は、自己使用目的の下、想定する自社の電力の消費量の範囲内で、当該契約で指定された再生可能電力発電設備の発電量に応じた量の非化石価値を購入することを約束し、当該非化石価値を買い取る義務を負うこととなると考えられる」とされている。このため、発電の時点で発電事業者の役務提供が行われたものとして、当該負

債は金融負債の定義を満たすのではないか（移管指針第９号「金融商品会計に関する実務指針」（以下「金融商品実務指針」という。）第４項及び第５項）。

（２）未払費用

本公開草案では、発電の時点で非化石価値を受け取る権利と対価の支払義務が生じるとされているため（本公開草案 BC14 項）、当該負債は、「一定の契約に従い、継続して役務の提供を受ける場合、既に提供された役務に対していまだその対価の支払いが終わらないもの」である「未払費用」（企業会計原則注解〔注５〕（３））に類似する性質を有するのではないか。

（３）引当金

本公開草案では、非化石価値の購入について、非化石価値が取引可能になり量が確定する「国による電力量の認定時点」以前に合理的に見積もることが可能であることを条件に費用処理するため、これに対応する負債は、「引当金」に類似する性質を有するのではないか（参考「未払従業員賞与の財務諸表における表示科目について」（リサーチ・センター審理情報 No.15））。

また、当該負債は見積りに基づき計上されるため、計上後の見積りの確度の変動によってその性質が変化するのではないかという点、本公開草案 BC12 項では、「非化石価値は、発電事業者と需要家が契約において合意した日に発電事業者から需要家へ移転する」とされているため、非化石価値の移転後、需要家による対価の支払までは金融負債の定義を満たすのではないかという点（金融商品実務指針第７項）など、当該負債の性質によっては表示科目の変更の要否についても疑問が存在する。

上記を踏まえ、本公開草案の適用にあたって生じる実務上の混乱を回避し、財務諸表の比較可能性を確保する観点から、当該負債に係る表示科目を決定するための判断基準を明確にすることを検討いただきたい。

なお、当該負債の性質を一意に説明することが難しい場合には、本公開草案の範囲となる契約が限定されたものであることを考慮し、当該負債について表示科目を特定し、発生から決済まで振替を要しないとすることも対応案の１つとして考えられる。ただし、この場合、当該科目について、引当金の計上基準に係る会計方針や金融商品の時価等の開示など、他の注記との関係を明確にすることが必要と考える。

意見２．非化石価値取引に係る会計処理の始点時点の明確化

本公開草案第４項では、「需要家は、発電により生じた、非化石価値を受け取る権利について、金額を合理的に見積ることが可能となった時点において費用処理を行う」

とされている。また、「遅くとも国による電力量の認定時点（第３項(４)参照）までに金額を合理的に見積ることとする」ともされている。本公開草案 BC14 項には「発電により将来非化石価値を受け取る権利及び対価の支払い義務が需要家に生じていると考えられる」とある。すなわち、非化石価値が発生して、初めて、非化石価値を受け取る権利も発生するため会計処理を行うとの考えが前提となっていると理解している。

しかしながら、非化石価値を移転する契約（以下「バーチャル PPA 契約」という。）を締結した時点で需要家は「発電された場合の非化石価値を受け取る権利を取得し、この権利に対応する対価の支払義務を負う」のであり「発電された場合」という条件付きではあるが、契約時点で「将来非化石価値を受け取る権利及び対価の支払義務」は需要家に生じていると考えることもできる。このため、次のような誤解が生じかねないかを懸念する。

再生可能電力発電は、特に発電量に関して見積りの要素を多く含むが、バーチャル PPA 契約では将来の発電量の予想に基づき契約条件が決定されていることを踏まえて、その見積りの精度は実際の発電時期が近付くにつれて高まると考えられる。また、例えば、需要家の買取量に上限が設けられているようなバーチャル PPA 契約において、発電量が恒常的に上限値を上回るような状況が想定される場合、数量がほぼ固定化する（少なくとも合理的に見積もることが可能となる）状況も考えられる。このような状況において、「発電」より前に金額を合理的に見積もることが可能と判断された場合に、本公開草案の要求事項からは、発電を待たずに取得の処理が必要となるようにも読める。

この点を踏まえて、本公開草案において、発電事業者の発電が行われるより前の時点では、非化石価値の取得の会計処理を行わない旨を結論の背景等で明記することをご検討いただきたい。

意見３．決算日後に生じた国による電力量認定の取扱いの明確化

会社は、決算日時点において、すでに発電済の電力に対応する非化石価値を受け取る権利について合理的に見積もることができないと判断していたが、決算日後、監査報告書日までに国による電力量の認定が行われたこと等により、金額を合理的に見積もることが可能となった場合、その会計処理には以下の２つの考え方がある。

- 本公開草案 BC14 項では、「発電により将来非化石価値を受け取る権利及び対価の支払義務が需要家に生じていると考えられる」とされていることから、非化石価値を受け取る権利に係る費用の実質的な原因は「発電」であると考えられる。この場合、決算日までに発電された電力に対応する非化石価値を受け取る権利については、その実質的な原因が決算日時点で既に存在していることから、決算日後の国による電力量の認定等により金額を合理的に見積もることが可能になった場合、国による電力量の認定等は修正後発事象に該当し、非化石価値を受け取る権

利に係る費用を財務諸表に計上することが必要になる。

- 本公開草案第４項では、「発電により生じた、非化石価値を受け取る権利について、金額を合理的に見積ることが可能となった時点において費用処理を行う。ここで、遅くとも国による電力量の認定時点（第３項(４)参照）までに金額を合理的に見積る」とされていることから、非化石価値を受け取る権利を費用処理するためには、「発電」という事象が生じており、かつ、「金額を合理的に見積ることが可能」であることが要件となっている。したがって、決算日後に国による電力量の認定などにより金額を合理的に見積もることが可能になったとしても、国による電力量の認定等は修正後発事象には該当せず、非化石価値を受け取る権利に係る費用を財務諸表に計上しない。

上記について、当協会は後者の考え方になると理解している。しかしながら、本公開草案では、国による電力量の認定結果は「発電月から３か月後の月末」に発電事業者へ通知されるとされているため（本公開草案 BC12 項（４))、例えば、３月決算会社の場合、４月末に国による電力量の認定が行われたこと等により、金額を合理的に見積もることが可能となった場合の取扱いが問題になる可能性があると考える。このため、決算日後に国による電力量の認定等が行われた場合について、本公開草案における取扱いを明らかにしていただきたい。

質問２（開示に関する質問）

本公開草案は、本公開草案の範囲では特段の開示を求めないことを提案しています。この提案に同意しますか。同意しない場合は、その理由をご記載ください。

【意　見】

同意する。ただし、当然に開示が不要ということではなく、本公開草案の適用により、開発時に想定した影響を超えるような場合には開示の要否の検討が必要となることを結論の背景に記載していただきたい。

（理　由）

本公開草案の開発時点では、適用する契約として「自己使用目的の下、自社の電力の消費量の範囲で非化石価値を購入するもの」を想定して、非化石価値の金額が「電力料金に比べて相対的に少額であり、財務諸表において、電力関連費用を区分して開示していない実務が多い中、非化石価値に関してのみ開示を求めた場合には、電力関連費用の一部のみが開示されることとなり、有用性は乏しいと考えられる」とし、「自己使用目的で財又はサービスを購入する長期契約（例えば商品や材料を購入する長期契約）」に関する現行の取扱いとの整合性を理由に、開示を求めないこととされている（本公開草

案 BC28 項）。

この点について、本公開草案が対象とする取引であっても、例えば、長期契約の場合、電力の卸電力市場価格の変動により、契約で当初合意した一定の価格よりも卸電力市場価格が大きく下落した場合や会社のビジネスの変更により当初想定していた電力量消費が見込めなくなった場合など、状況によっては、当該取引による影響が、本公開草案開発時に想定していた影響の範囲に留まらない可能性もあると考える。

このため、状況によっては、本公開草案の範囲である契約について、「契約期間が長期にわたる他の契約において価格変動が想定される場合のコストに関する開示の実務を踏まえて」（本公開草案 BC27 項）　追加的な開示の要否の検討が必要となる可能性があることを結論の背景に記載いただきたい。

質問３（適用時期等に関する質問）

本公開草案における適用時期及び経過措置に関する提案に同意しますか。同意しない場合は、その理由をご記載ください。

【意　見】

同意する。

質問４（現在検討されている制度変更の可能性への対応に関する質問）

現在検討されている制度変更の可能性への対応として(1)及び(2)の考え方に同意しますか。同意しない場合は、その理由をご記載ください。

【意　見】

制度変更により、親会社の口座で管理された非化石価値を子会社も利用可能となる可能性を想定して検討を進めることに同意する。ただし、以下の点について検討いただきたい。

１．「需要家である親会社」（本公開草案 BC５項、BC21 項）の「需要家」の明確化
２．親会社を需要家として取り扱う場合の会計処理の考え方の明確化

（理　由）

意見１．「需要家」の明確化

本公開草案では「需要家」に特定の定義を与えているため（本公開草案第３項（２））、「需要家である親会社の口座で管理された非化石価値」（本公開草案 BC５項、BC21 項）

との表現は、そもそも親会社単独で「需要家」の定義を満たしていなければ、親会社が調達した非化石価値を子会社に利用させることができないようにも読める。本公開草案の「需要家」の定義には、「非化石価値を自己使用目的で購入する者」という条件が含まれているが、制度変更にそのような意図はないと考えられるため、その点を明確にすべく、「需要家である親会社の口座で管理された非化石価値」の需要家を本公開草案で定義された「需要家」と明確に区別できるように表現の変更を検討いただきたい。

意見２．会計処理の考え方の明確化

本公開草案 BC５項なお書きで提案されている、「親会社は本実務対応報告における需要家（第３項（２）参照）として取り扱うこと」について、具体的に説明されていないため、以下の点について、その意図するところが明確ではないと考える。

- 実質的な需要家は子会社であるとも考えられるところ、親会社を「需要家」として取り扱う概念的な根拠
- 親会社を需要家として取り扱う場合の会計処理の考え方

親会社を需要家として取り扱う場合、本公開草案第４項に従い、需要家は、発電により生じた、非化石価値を受け取る権利について、金額を合理的に見積もることが可能となった時点において費用処理を行うことになると考えられるが、本公開草案がそのような会計処理を意図しているのかどうかが明確ではない。仮に、実質的な需要家が子会社であるとすると、取引の経済実態を反映するためには、親会社において非化石価値を受け取る権利を何らかの資産として計上する（又は、支払時点で仮払金等として計上する）必要があるとも考えられる。しかしながら、本公開草案の記載からは資産計上の余地がないようにも見える（本公開草案 BC21 項）。このため、制度変更を踏まえて検討する際には、これらの点を考慮して、親会社の会計処理の考え方を明確にしていただきたい。

なお、親会社の会計処理の方法として、以下が考えられる。

（案１）本公開草案第４項に従い、親会社が費用処理を行う方法（ただし、この場合は親子会社間の取引をどのように会計処理するかが論点となる。）

（案２）子会社を実質的な需要家として、親会社を子会社の代理人として取り扱う方法

（案３）親子会社間の契約内容を踏まえて、実態に応じた会計処理を行うとする方法

質問５（その他）

その他、本公開草案に関して、ご意見があればご記載ください。

【意　見】

本公開草案の範囲である契約について、デリバティブに該当するか否かの検討が不要であることについて結論の背景で説明を行うことを検討いただきたい。

また、今後、国内でも制度変更により非化石価値取引の進展が想定される状況を踏まえると、当該取引について国際的な会計基準との差異となるデリバティブに関する取扱いについて、発電事業者の取扱いも含めて、将来に向けて検討していただきたい。

（理　由）

企業会計基準諮問会議のテーマ提案では、本公開草案の対象となる非化石価値の移転に係る取引がデリバティブに該当するか否かについて明確化することを検討することが挙げられていた。しかしながら、本公開草案 BC11 項では、差金決済を「需要家が支払う対価を決定する 1 つの方法である」と考え、「契約に含まれる差金決済という特徴のみに着目してデリバティブに該当するか否かの検討を行うのではなく、需要家にとって契約の主たる目的であると考えられる非化石価値の取得について、非化石価値取引の概要や非化石価値の特徴を踏まえてどのような会計処理が経済実態を表すのかの検討を行うこととした」と説明されており、デリバティブに該当するか否かについては明確な結論が出されていない。

基準設定にあたってデリバティブに該当するか否かの検討を行わないとされたことは、需要家が本公開草案の対象となる取引について、企業会計基準第 10 号「金融商品に関する会計基準」に照らしたデリバティブに該当するか否かの検討及びデリバティブの会計処理を行う必要はないことを意味すると理解している。そうであれば、この点についても明確化することをご検討いただきたい。

なお、本公開草案では、開発時点の我が国におけるバーチャル PPA 契約に関する実務を考慮してニーズの高い領域について当面の取扱いを定めることとされたことは理解している。しかしながら、今後、国内でも制度変更により非化石価値取引の進展が想定される状況を踏まえると、当該取引について国際的な会計基準との差異となるデリバティブに関する取扱いについては、発電事業者の取扱いも含めて、将来に向けて検討していただきたい。

以　　上