2025 年 5 月 30 日

有限責任 あずさ監査法人
会計・開示プラクティス部

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）」に対するコメント

当監査法人会計・開示プラクティス部は、2025 年 3 月 11 日に公表された、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。）に関するコメントを検討し、以下のとおり意見を取りまとめましたので提出いたします。

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。

本公開草案で提案している会計処理については同意する。ただし、以下の点についてご検討いただきたい。

1. 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は不要であることを結論の背景で明確化することをご検討いただきたい。
   また、非化石価値の移転に係る取引のデリバティブに関する取扱いについて、今後の基準開発における検討課題としていただきたい。
2. 「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をご検討いただきたい。
3. 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、及び IFRS 会計基準適用企業がデリバティブとして会計処理する際の公正価値（時価）評価と本公開草案で言及されている「合理的に見積ることが可能」との関係を結論の背景で説明することをご検討いただきたい。

（理由）

1. 本公開草案 BC10 項において、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とある。
   一方で、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して、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。
   基準開発にあたって、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 項「金融商品に関する会計基準」に照らしてデリバティブに該当するか否かの検討やデリバティブの会計処理は必要がないことを意味していると理解している。その理解が正しければ、この点について、結論の背景で明確化することをご検討いただきたい。
   また、今後も非化石価値の移転に係る取引に係る実務が進展することが想定されることから、国際的な会計基準との整合性も考慮して、当該取引のデリバティ

ブに関する取扱いについては、今後の基準開発における検討課題としていただきたい。

2. 本公開草案第 5 項において、「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。

この点、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しているため（本公開草案 BC14 項）、当該負債は「未払金」又は「未払費用」としての性質を有しているとも考えられるが、一方で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ることが可能であるとして計上される負債は、「引当金」としての性質を有していると考えられるのかといった疑問も寄せられており（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)）、負債の表示科目について明確にすることをご検討いただきたい。

3. 本公開草案第 4 項において、「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。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こととする。」とされている。また、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との考えが前提となっている。

しかしながら、バーチャル PPA 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い義務」は需要家に生じている。

また、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」とあるものの、発電時以降に非化石価値を受け取る権利及び対価の支払義務の会計処理を行うことが明言されているわけではない。

そのため、以下のような誤解を生じかねないことを懸念する。

- 例えば、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状況が想定される場合、数量がほぼ固定化し、数量を合理的に見積ることが可能となる。本公開草案では、差金決済のみではなく固定額での購入も対象となることから、このような場合には、将

来にわたって支払予定額の見積りが合理的に可能な状態になることが考えられる。

したがって、本公開草案の会計処理の取扱い(案)からは、発電を待たずに取得の処理が必要となるとの誤解が生じるおそれがある。

- IFRS 会計基準適用企業においては、非化石価値を受け取る権利をデリバティブとして取り扱い、公正価値（時価）評価を行うことも想定される。公正価値を算定するにあたって、将来の支払金額を見積ることとなるため、このような企業は将来の支払金額を合理的に見積れていることになる。すなわち、IFRS 会計基準に基づき作成される連結財務諸表上、バーチャル PPA をデリバティブとして取り扱い、公正価値評価を行っている企業では、契約期間全期間にわたって「支払金額の見積りが可能」であると考えられる。

  したがって、本公開草案の会計処理の取扱い(案)からは、日本基準により作成される単体財務諸表においても、発電を待たずに取得の処理が必要になるとの誤解が生じるおそれがある。

よって、発電が行われるまで、「非化石価値を受け取る権利」は条件付権利にすぎず、その条件付権利のみをもって非化石証書を使用することはできないことから、取得の会計処理は発電がおこなわれるより前の時点では行わない旨を結論の背景等で記載することをご検討いただきたい。

併せて、バーチャル PPA を公正価値評価している IFRS 会計基準適用企業は上記手当を行ったとしても、最速で、すなわち、発電時点をもって取得の会計処理を行わなければならないと解釈される可能性がある。これを避けるべく、公正価値評価のための金額の見積りを行っているとしても、そのことをもって必ずしも「金額が合理的に見積れている」ことは意味しないということについて、結論の背景等で記載することをご検討いただきたい。

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。

同意する。

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。

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。

同意する。

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。

特になし。

以　上